

El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos

The concept of self-assessment in the application of taxes

O conceito de autoliquidação na aplicação dos impostos

LENIN JOSÉ ANDARA SUÁREZ¹

Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Financiero.

Universidad de Los Andes (ULA). Mérida, Venezuela

Para citar este artículo / To reference this article

Lenin José Andara Suárez. *El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 43.

Fecha de recepción: 1 de marzo de 2018

Fecha de aprobación: 30 de abril de 2018

Página inicial: 43

Página final: 70

Resumen

En la presente investigación se formula un concepto de 'autoliquidación' *stricto sensu* producto del análisis de los elementos que le dan una configuración propia en su consideración como tipo de declaración tributaria. Se toman importantes aportes de la doctrina comparada para aproximarnos a una comprensión amplia de esta figura; asimismo, se hace referencia a los instrumentos de mayor influencia en los sistemas tributarios latinoamericanos tales como la Ley General Tributaria española de 1963, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, la Ley General Tributaria española de 2003 y el Modelo de Código Tributario CIAT de 2015. Con ello se pretende contribuir con la formulación de

1 Doctor por la Universidad de Salamanca, España, programa "Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social", Diploma de Estudios Avanzados en Derecho Financiero y Tributario por la citada universidad. Ha escrito los libros: *Poder y potestad tributaria. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela* (2010), *Ingreso, gasto y presupuesto público en el ordenamiento jurídico venezolano* (2011), *El presupuesto público venezolano* (2012) y *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la Administración tributaria* (2013), así como artículos científicos en revistas y publicaciones especializadas internacionales. Conferencista, asesor, investigador.

un marco conceptual propicio para el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, así como el ejercicio de las competencias de las Administraciones tributarias.

Palabras clave

Autoliquidación, declaración, aplicación de la normativa tributaria, calificaciones jurídicas, cuantificación.

Abstract

In the present investigation, a self-settlement concept in *stricto sensu* is formulated, as a result of the analysis of the elements that give it its own configuration as a type of tax declaration. Important measures of comparative doctrine will be taken, for the purpose of approaching a broad understanding of this figure; Likewise, reference is made to the most influencer tax instruments in Latin American tax systems such as the Spanish General Tax Law of 1963, the Tax Code Model for Latin America OAS / IDB, the Spanish General Tax Law of 2003 and the Tax Code Model CIAT of 2015. This is intended to contribute to the formulation of a favorable conceptual framework for respecting the rights and guarantees of taxpayers as well as the exercise of the powers of tax administrations.

Keywords

Self-assessment, declaration, application of tax regulations, legal qualifications, quantification.

Resumo

Nesta pesquisa é formulado um conceito de 'autoliquidação' *stricto sensu*, produto da análise dos elementos que lhe dão uma configuração própria em sua consideração como um tipo de declaração de imposto. Assim, se tomam importantes aportes da doutrina comparada com a finalidade de uma compreensão mais ampliada da mesma, desse modo, referencia-se aos instrumentos de maior influência nos sistemas tributários latino-americanos, como: a Lei Geral Tributária espanhola de 1963, o Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/ BID, A Lei Geral Tributária espanhola de 2003 e o Modelo de Código Tributário CIAT de 2015. Destarte, pretende-se contribuir com a formulação de um marco conceitual que propicie respeito aos direitos e garantias dos obrigados tributários, assim como ao exercício das competências das administrações tributárias.

Palavras-chave

Autoliquidação, declaração, aplicação da normativa tributária, qualificações jurídicas, quantificação.

Sumario

Introducción; 1. Carácter amplio de la definición de declaración tributaria; 2. Declaración o autoliquidación en la aplicación de la normativa tributaria; 3. La autoliquidación no es una prestación pecuniaria; 4. La autoliquidación se asimila a una liquidación administrativa provisional desde el punto de vista material; 5. La definición de la autoliquidación en el Derecho comparado; 6. Autoliquidación *lato sensu*; 7. Contenido de la autoliquidación: 7.1. Calificación jurídica de los hechos; 7.2. Operaciones de cuantificación; 8. Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

La incorporación de un concepto de *autoliquidación* en los sistemas tributarios latinoamericanos es una necesidad impostergable, debido a la ausencia de construcciones jurídicas que permitan establecer un marco normativo que garantice los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria. Los sistemas tributarios actuales se basan fundamentalmente en esta figura, si bien la ausencia de una regulación clara y ajustada a su naturaleza jurídica puede conducir a resultados no deseados.

En la presente investigación hemos definido la autoliquidación *stricto sensu* como *el tipo de declaración en la que un obligado tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria las operaciones económicas realizadas durante un período específico, debidamente cuantificadas, determinando por sí mismo la o las obligaciones tributarias, o las cantidades que le son favorables, o a los fines de control administrativo.*

Esta definición es producto del análisis de elementos que le dan una configuración propia y ajustada a los paradigmas de aplicación de la normativa tributaria basada en la intervención de los particulares. Los elementos que justifican la definición propuesta se desarrollan a continuación.

1. Carácter amplio de la definición de declaración tributaria

El artículo 119.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria española, señala una definición de declaración que posee un carácter amplísimo. En anterior oportunidad² nos hemos referido a la misma, así como a los cuestionamientos doctrinarios debido a la confusión entre el acto y la forma escrita del acto; dicho precepto define a la declaración como “*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”.

Este es un vicio arrastrado desde la Ley General Tributaria de 1963, que no fue subsanado en el nuevo texto, en ese sentido, el artículo 102.1 de la Ley de 1963 disponía: “*Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal*”.

Esta definición se centraba en el hecho imponible y en la posibilidad que la Administración tributaria pudiera liquidar la obligación tributaria; este enfoque se debía a que dicho instrumento legal estuvo marcado no solo por la preeminencia del hecho imponible y la relación obligacional³, sino también por el escepticismo en la intervención del contribuyente en la aplicación del tributo⁴. En contraposición, la visión actual sobre la declaración es más amplia, dado que la obligación tributaria es un elemento que puede o no estar presente en las relaciones jurídicas; de allí que puede considerarse parcialmente válida la definición señalada en el artículo 119.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, con la salvedad de la confusión entre el contenido y la forma del acto.

La preeminencia del hecho imponible se ha hecho notar con creces en la doctrina latinoamericana, el autor mexicano DE LA GARZA ha definido la *declaración* “como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido

2 Lenin José Andara Suárez, *La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada*, 78 *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 77, Bogotá. (2017).

3 Eusebio González García, *Sujeción pasiva y responsables tributarios, Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Págs. 17-54. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1997).

4 Ello tuvo como una de sus consecuencias la discordancia entre dicho cuerpo normativo y la autoliquidación, la cual “*fue aumentando en la medida que transcurría el tiempo y se desarrollaba una normativa particular en cada tributo que, prácticamente, vaciaban de contenido este instrumento legal pues lo que se previó con carácter excepcional se convirtió en la regla general en la aplicación de los tributos*”, así lo señalamos en Lenin José Andara Suárez. De la liquidación a la autoliquidación en los ordenamientos tributarios de España y Venezuela. Pág. 229. Inédito, Tesis doctoral para la obtención del título de doctor por la Universidad de Salamanca. (2017).

es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación⁵. En esta definición, el crédito tributario aparece como inherente a la figura porque es una consecuencia de la realización del hecho imponible y de la deuda tributaria.

Con similares observaciones podemos hacer referencia al español SÁNCHEZ SERRANO, autor del trabajo monográfico titulado *La declaración tributaria*, en el que propuso como definición de dicho acto lo siguiente:

“Es un acto de un particular, legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales puede determinarse el an o el quantum de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieren todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material”⁶.

Valga para la definición de este autor las mismas observaciones formuladas a la Ley General Tributaria de 1963 y la señalada por DE LA GARZA en cuanto a la preeminencia que se da a la obligación tributaria y a la labor de la Administración tributaria en la práctica de la liquidación administrativa.

En actuales códigos tributarios como los de Brasil (Código Tributario Nacional), de Venezuela (Código Orgánico Tributario), por señalar algunos, no se establecen definiciones de declaración ni de autoliquidación. En el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID⁷ tampoco se señaló ninguna definición al respecto. No obstante, estas figuras se encuentran presentes en prácticamente todos los sistemas tributarios iberoamericanos y pueden considerarse

5 Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Tributario mexicano*. Pág. 570. 18.ª ed. Prorrúa, México. (2000).

6 Luis Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*. Pág. 134. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1977).

7 Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, *Modelo de Código Tributario para América Latina*. 2ª ed. Unión Panamericana-Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington. (1968).

figuras de amplia raigambre en el Derecho Tributario sin las cuales no sería posible el funcionamiento de los mismos.

CABANELLAS (2008) nos dice que una *declaración* es una “*manifestación, comunicación, explicación de lo ignorado, oculto o dudoso*”. Con esto se pone de manifiesto el carácter amplísimo que una declaración conlleva, pues lo que se ignora puede ser del más variado contenido. No obstante, más adelante señala que la *declaración tributaria* es “*la que se formula para determinar el pago o la exención de un impuesto o de otros derechos monetarios del fisco*”⁸, se puede observar que la misma va dirigida también a la cuantificación de la obligación tributaria y a determinar la existencia de un beneficio fiscal. En el mismo sentido, OSSORIO se refiere a la *declaración de impuestos* como “*manifestación del hecho que da nacimiento a la obligación tributaria*”⁹.

Debemos considerar el carácter amplio de la *declaración tributaria* como género receptivo de una amplia variedad de especies en las que los sujetos manifiestan a la Administración tributaria hechos con relevancia tributaria con distintos fines y consecuencias jurídicas. De allí que es posible que el derecho positivo no se refiera a la autoliquidación de forma expresa, sino como declaración practicada por el particular y a la cual prosigue el pago correspondiente; si el particular tiene el deber de declarar y luego pagar, sin intervención de la Administración tributaria, es evidente que debe hacer los cálculos respectivos. Se trata de una declaración-liquidación, una declaración cualificada, y de forma más precisa, una autoliquidación.

2. Declaración o autoliquidación en la aplicación de la norma tributaria

Con la declaración o autoliquidación, la Administración tributaria podrá conocer las *operaciones económicas realizadas por los particulares*. Ya hemos advertido que no es posible que la Administración, por sí sola, llegue a un conocimiento absoluto de los mismos, y ni siquiera de todos aquellos elementos que permitan evaluar la posible realización de un hecho imponible, “*de allí que se haya acrecentado la imposición a los particulares de una serie de deberes tributarios que permitan una rápida y efectiva aplicación de la normativa tributaria; una parte de estos deberes viene a documentar los hechos imponibles, tales como la emisión de facturas, la documentación de egresos, llevar registros contables, etc*”¹⁰. Así

8 Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Págs. 27 y 36. 30ª ed. Tomo III D-E. Editorial Eliasta, Buenos Aires. (2008).

9 Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pág. 200. Heliasta, Buenos Aires (1984).

10 Lenin José Andara Suárez, *La realidad económica frente a los contratos privados y sus efectos tributarios. Una visión desde los ordenamientos jurídicos de España y Venezuela*, María José Vaquero Pinto y Alfredo

que tanto la declaración como la autoliquidación constituyen eslabones en una cadena de deberes tributarios dirigidos no solo a la determinación de la obligación tributaria o de cantidades a favor del particular, sino también a poner en conocimiento las operaciones económicas y permitir el control por parte de la Administración tributaria.

Como bien lo señala el *Modelo de Código Tributario CIAT*, “los actuales sistemas tributarios se basan en el cumplimiento voluntario de las obligaciones”¹¹, así tenemos que la declaración tributaria mantiene preponderancia en la materia aduanera, mientras que la autoliquidación predomina en la imposición sobre la renta y la imposición indirecta sobre las ventas, revelando “que la confianza en los particulares es una herramienta fundamental para aplicar la normativa tributaria”¹². En ese sentido, el artículo 123 del Modelo de Código Tributario CIAT prevé la determinación mediante la *declaración tributaria* tradicional, y la que se realiza a través de *autoliquidación*; el artículo se titula *Deber de iniciativa* y señala:

“Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los obligados tributarios deberán cumplir dicha obligación por sí mediante autoliquidación cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si esta correspondiere, deberán declarar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo por la Administración Tributaria”.

En el caso de la declaración, nos encontramos frente a una determinación mixta o conjunta, mientras que en la autoliquidación estamos frente a una auto-determinación o determinación por el sujeto pasivo.

Diversos factores inciden en que la aplicación de la normativa tributaria se realice bien sea mediante declaración o a través de autoliquidación; no obstante, los modernos sistemas tributarios se inclinan por la segunda de las opciones en la medida que favorecen una recaudación más efectiva. Asimismo, subsiste la aplicación de la normativa tributaria por los sujetos pasivos a través de la inutilización de efectos fiscales. Pero hemos de reiterar que existen otras formas de aplicación de la normativa tributaria como, por ejemplo, la liquidación por recibos según datos obrantes en poder de la Administración, evaluaciones globales y convenios, presentación de documentos con liquidación inmediata, entre otros¹³.

Ávila de la Torres. *Reflexiones sobre Derecho Patrimonial Privado*. Vol. VI. Pág. 173-189. Ratio Legis, Salamanca. (2017).

11 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributaria: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*, Pág. 40. CIAT, Panamá. (2015).

12 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 10.

13 *Vide* Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 4, págs. 142-144.

La intervención de los obligados tributarios en la aplicación de los tributos a través de la autoliquidación puede llevar a cuestionar definiciones básicas formuladas en el derecho positivo comparado. Así sucede en Brasil, cuyo artículo 3 del Código Tributário Nacional define al tributo como “*toda prestação pecuniaria compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. El precepto vincula la actividad administrativa a la recaudación del tributo y la considera inherente a la definición de tributo, ello no se ajusta a los sistemas tributarios actuales en los que el tributo se recauda, en la mayoría de los casos, directamente a través de la intervención de los particulares mediante autoliquidación y la Administración tributaria apenas si puede llegar a constatar su correcta realización en una mínima cantidad de casos, considerados en el universo de contribuyentes.

En la actualidad, la sacramentalidad de la liquidación administrativa parece quedar reservada a los procedimientos de control, pues es cada vez menos eficiente que la misma se produzca como paso previo al pago de la obligación tributaria de cada obligado tributario. Esto conlleva romper con viejos paradigmas que centran la aplicación del tributo en una intervención administrativa. Si bien los medios tecnológicos permiten la emisión masiva de cuantificaciones de obligaciones tributarias por parte de la Administración tributaria, con ello no se garantizan los derechos y garantías de los obligados tributarios en la medida que se convierten en rígidos moldes a los cuales el sujeto debe adaptarse forzosamente.

3. La autoliquidación no es una prestación pecuniaria

Las prestaciones tributarias de tipo pecuniario u obligaciones tributarias son diversas y surgen de la realización de un supuesto de hecho establecido en la normativa tributaria; se entiende que la más importante de estas es la cuota tributaria, es decir, la que surge de aplicar la alícuota a la base imponible como genuina manifestación de la capacidad económica. Nos situamos en el ámbito del hecho imponible, como supuesto de hecho establecido en la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, desde el punto de vista temporal hablamos del *devengo*¹⁴. La obligación nacida debe ser cuantificada bien sea por el sujeto pasivo, la Administración tributaria o de forma mixta.

Existen asimismo otras prestaciones pecuniarias tales como los pagos fraccionados, retenciones, percepciones, ingresos a cuenta y recargos, los cuales tienen una amplia gama de obligados tributarios. En todo caso, tienen en común

14 En el artículo 21 de la Ley 58/2003, General Tributaria española, se define al devengo como “*el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal*”.

que constituyen prestaciones de tipo pecuniario surgidas a partir de la realización de supuestos de hecho autónomos; como paso previo al pago de las mismas, estas obligaciones deben ser determinadas, cuantificadas, de forma habitual, por los particulares.

Frente a estas obligaciones encontramos los deberes tributarios, cuya nota fundamental es que carecen de contenido pecuniario. Se trata de un grupo de prestaciones cuyo contenido es totalmente diverso y por ende no cabe comparación entre prestaciones pecuniarias y deberes tributarios; más bien, el asunto se ha de centrar en cómo se relacionan y qué tipo de relaciones generan. La autoliquidación, como tipo de determinación a cargo de los particulares, constituye un mecanismo de aplicación directa de la norma tributaria sin intervención de la Administración tributaria, hablamos así de un deber tributario a través del cual se puede hacer efectiva una prestación pecuniaria.

En la autoliquidación se reflejan las operaciones económicas realizadas por los particulares y que podrían originar una prestación pecuniaria, bien sea la obligación tributaria principal, pagos fraccionados, retenciones, percepciones, ingresos a cuenta y recargos¹⁵. No cabe confusión entre las prestaciones pecuniarias señaladas y la autoliquidación que sirve para su determinación.

Destacada relevancia han adquirido los agentes de retención o retenedores, los cuales han pasado a ocupar una posición fundamental para garantizar que los entes públicos reciban ingresos de forma oportuna y segura; en la literatura tributaria clásica latinoamericana encontramos definiciones como las de VILLEGAS, quien señala que el agente de retención es *“un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”*¹⁶. Cabe destacar este obligado tributario debido a que se encuentra en una situación especialmente compleja en sus relaciones con el fisco, ya que debe responder por sus propias obligaciones y deberes, pero también se le van a imponer deberes adicionales vinculados con prestaciones pecuniarias de terceros, tal como sucede con una autoliquidación específica a tales fines o un apartado especial dentro de la autoliquidación de sus propias obligaciones.

15 En la doctrina española existió cierta timidez en admitir expresamente la aplicación de la autoliquidación en los pagos a cuenta; de allí la importancia que tuvo lo señalado por Hinojosa Torralvo al considerar que *“los pagos a cuenta también se verifican, como es obvio, en el sistema de gestión con autoliquidación”*; Juan José Hinojosa Torralvo, *Gestión del Impuesto en Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*. Págs. 587-618. Mc. Graw-Hill, Madrid. (1999).

16 Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Pág. 263.5.^a ed. Depalma, Buenos Aires. (1992).

4. La autoliquidación se asimila a una liquidación administrativa provisional desde el punto de vista material

Conforme con los más clásicos sistemas de aplicación de tributos, la Administración tributaria emite un acto de liquidación con vista a los datos declarados por el sujeto pasivo, de modo que dicho acto es indispensable para que se pueda realizar el pago. La liquidación debe reunir todos los requisitos de un acto administrativo y sus efectos jurídicos se van a derivar fundamentalmente por haber emanado del órgano administrativo. No obstante, se puede considerar que esa liquidación tiene un carácter provisional mientras no se haya constatado la veracidad de los datos declarados por parte de los particulares; esto ha de ocurrir solamente cuando se haya producido un procedimiento de control con carácter general y definitivo.

Pero, frente a este sistema se va a imponer de forma progresiva la autoliquidación como acto de declaración y liquidación llevada a cabo por los particulares. En España, BOLLO AROCENA manifestó que la actividad llevada a cabo por los particulares en virtud del deber de autoliquidar *“es equiparable, al menos desde el punto de vista material, con la desplegada por la Administración al practicar una liquidación”*¹⁷; con ello la autora resaltaba que la determinación o acto de cuantificación no es una actividad exclusivamente administrativa. Superaba con ello la reticencia mostrada por cierto sector de la doctrina española que se negaba a admitir que los particulares pudieran realizar actividad liquidatoria, la autora señalaba: *“La actividad liquidatoria no corresponde por esencia a la Administración”*.

La polémica venía precedida por la insuficiencia normativa que mostraba la Ley General Tributaria de 1963 en relación a la autoliquidación. No obstante, este planteamiento no debe llevarnos a confusión, debido a que la autora reconocía expresamente que la autoliquidación carecía del elemento imperativo del que sí estaba dotada la liquidación administrativa¹⁸. La más reconocida doctrina tributaria española ha llegado a admitir tal asimilación desde el punto de vista material, *“en cuanto determina, califica y liquida, con carácter provisional, la deuda*

17 María del Carmen Bollo Arocena, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*. Pág. 65. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1983).

18 Para alcanzar este elemento imperativo la autora consideraba necesaria *“la intervención de un pronunciamiento administrativo”* que podía provenir de algunas fuentes; María del Carmen Bollo Arocena, *supra* nota 17, págs. 107, 152 y 176. Algunos autores objetaron la tesis de Bollo Arocena al considerar que la autora atribuía a la autoliquidación unas consecuencias que evidentemente no podía tener al no ser un acto emanado de la Administración Tributaria; en ese sentido *vide* Francisco Clavijo Hernández, *La autoliquidación tributaria en Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana*. Págs. 731-782. Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1987).

tributaria”, así lo llegaron a señalar PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA¹⁹, así como mi insigne maestro LAGO MONTERO, quien expresaba que ambos “consisten en la determinación de la deuda a satisfacer como consecuencia de la realización del hecho imponible”²⁰.

En ese mismo sentido, en la doctrina brasileña, CARVALHO señala que en el reconocimiento del tributo debido y al margen de las consecuencias jurídicas derivadas de la autoría del acto, se puede decir que en sustancia no existe diferencia entre la actividad llevada a cabo por los agentes del Poder Público y aquella actividad realizada por el particular. En las dos situaciones se produce la descripción de un acontecimiento del mundo físico-social ocurrido en determinadas condiciones de espacio y tiempo, en estricta consonancia con los criterios establecidos en la hipótesis de la norma general y abstracta²¹. Esta posición también es compartida por HORVATH:

*“En ambas situaciones, al fin y al cabo, existe la actividad que implica la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico-tributario al caso concreto. Se pretende que, en la autoliquidación, el mismo sujeto pasivo aplique el tributo tras haber realizado las eventuales operaciones mentales consistentes en apreciar el hecho imponible por él practicado, en examinar la ley aplicable a su caso y seguidamente, cuantificar aquel hecho”.*²²

Nos encontramos así en el ámbito de la determinación de la obligación tributaria, cuyas diversas formas son admitidas en la doctrina tributaria, según el sujeto que la realiza. El concepto de autoliquidación está inexorablemente vinculado con el de *determinación*, porque la misma se puede enmarcar dentro de una de sus modalidades, tal como lo constituye la determinación por el sujeto pasivo o autodeterminación.

En la doctrina española se ha hecho referencia al autocálculo para referirse a las operaciones que realizaban los particulares en el caso de los *pagos a*

19 José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho tributario II*. Pág. 82. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (1994).

20 José María Lago Montero, *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*. Pág. 13. Edersa, Madrid. (1990). En este mismo sentido, Horvath ha señalado que “*el particular se aproxima, bajo un punto de vista lógico, a las operaciones desplegadas por la Administración tributaria*”; Estevão Horvath. La autoliquidación tributaria. Pág. 149. Inédito, Tesis presentada para la obtención del título de doctor en la Universidad Autónoma de Madrid. (1991). Asimismo, ha admitido tal analogía: Santiago Hernández Torros, *La revisión de las autoliquidaciones, 69-70 Crónica Tributaria*, núm. 51, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1984), entre otros autores.

21 Paulo Carvalho, *Direito tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. Pág. 238. Saravai, São Paulo. (1998).

22 Estevão Horvath, *La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido* en Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita, Juan Zornoza Pérez (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Págs. 441-458. Tomo II, Aranzadi, Navarra. (2010).

cuenta, y más específicamente se les llegaba a considerar un “cálculo privado de un pago a cuenta”²³. En ese sentido, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ han dicho:

“La autoliquidación comprende las operaciones de liquidación y autocálculo, esto es, de cuantificación del importe de la prestación; operaciones que constituyen en puridad la autoliquidación efectuada por el sujeto. Estas presuponen ya la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento tributario, comenzando por la calificación de los datos y hechos realizados, siendo una operación ontológicamente muy diferenciada de la mera descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su prestación en la cuantía obtenida”²⁴.

La autoliquidación está sometida a control por parte de la Administración tributaria; mientras que esto no ocurra, el obligado tributario estará sometido a la incertidumbre de saber si el órgano administrativo tributario dará o no su conformidad al respecto. Mientras esto no ocurra, se ha de entender que la determinación que realizó el particular tiene siempre un carácter provisional.

El monto de la prestación pecuniaria que ha sido cuantificada por el obligado tributario en su autoliquidación no tiene trascendencia frente a la cuantificación que pueda llegar a realizar la Administración tributaria en un procedimiento de control; solo en ese sentido puede ser considerado como un acto *inocuo*, término utilizado por MARTÍNEZ LAFUENTE en la doctrina española. Para el referido autor, lo trascendente de la autoliquidación es “*su presentación en las oficinas habilitadas para ello y la recepción del ingreso por parte del tesoro público; toda atribución patrimonial debe discurrir por unos cauces jurídicos*”²⁵.

Las competencias liquidadoras y fiscalizadoras de la Administración tributaria encuentran aquí un campo propicio para su ejercicio. La competencia liquidadora que ha de materializarse en un acto administrativo de efectos particulares que tiene por finalidad la determinación de la obligación tributaria y la competencia fiscalizadora que toma auge “*en los casos en que la aplicación de la norma esté a cargo del propio contribuyente*”²⁶.

23 Alfonso Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la renta, Deducción de los impuestos a cuenta, extinción de la obligación tributaria y gestión del impuesto* IV. Pág. 449. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1972).

24 Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Pág. 390.26ª ed. Tecnos, Madrid. (2015).

25 Antonio Martínez Lafuente, *Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo*, 200 *Hacienda Pública Española*, núm. 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1979). La expresión surge con motivo del debate dado en España ante la falta de regulación de mecanismos legales que permitieran corregir la autoliquidación, aspecto que fue superado posteriormente.

26 Lenin José Andara Suárez, *Poder y potestad tributaria*. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela. Págs. 62-63. Editor-autor, Mérida. (2010).

5. La definición de la autoliquidación en el derecho comparado

La autoliquidación no es sinónimo de autodeterminación o determinación por el sujeto pasivo, pues como ya hemos señalado en otra oportunidad, *“existe al menos otra modalidad adicional, e históricamente primigenia, como lo constituye el impuesto al timbre fiscal o equivalentes, en los que el sujeto inutiliza por él mismo los efectos timbrados, aplicando la normativa tributaria sin ninguna intervención administrativa”*²⁷. Sin embargo, en muchos casos existe un uso indiscriminado de los términos *autodeterminación* y *autoliquidación*, como si fueran sinónimos. Corresponde al Derecho positivo establecer un uso adecuado de ambos términos para no incurrir en confusionismos que creen inseguridad jurídica para los obligados tributarios.

Un sector de la doctrina española diferenciaba entre la declaración y la autoliquidación, aunque formaran un mismo acto conocido hoy día como *autoliquidación*. Así existen definiciones de *autoliquidación* que la diferencian claramente de la *declaración*, por ejemplo, CLAVIJO HERNÁNDEZ²⁸ define *“la autoliquidación como aquel 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”*. El autor expresaba tajantemente que *“la autoliquidación no es un tipo o clase de declaración. Aunque la autoliquidación aparezca materializada en el mismo documento que la declaración, se trata de dos actos perfectamente diferenciados”*²⁹.

Asimismo, la autora FERNÁNDEZ PAVÉS, entendiéndola autoliquidación como acto subsiguiente a la declaración, la definía como *“aquel acto realizado por un particular, en cumplimiento del deber de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo”*³⁰.

No pretendemos hacer extensas referencias a las definiciones de la autoliquidación en la doctrina comparada, pero sí resaltar que hay que tener cierto cuidado, pues las mismas se ajustaban a la legislación vigente en el Derecho Tributario español y, en especial, a lo que corresponde a la Ley General Tributaria

27 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 4, pág. 117.

28 Francisco Clavijo Hernández, *supra* nota 18.

29 Id.

30 María José Fernández Pavés, *La autoliquidación tributaria*. Pág. 89. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1995).

de 1963. Este instrumento jurídico reflejaba además una total discordancia entre la regulación de la autoliquidación y su implementación en las distintas figuras jurídicas del sistema tributario español, con especial énfasis a partir de la reforma tributaria de 1970³¹, por ello, sus contradicciones no deben ser tomadas como construcciones consolidadas en la doctrina tributaria actual en las que se considera que la autoliquidación es un tipo de declaración tributaria.

HINOJOSA TORRALVO se pronunció sobre la definición de *autoliquidación*, durante la vigencia de la Ley General Tributaria española de 1963, como:

*“Un acto de los sujetos pasivos u obligados tributarios realizado en cumplimiento de una ley, de estructura y contenido complejos, en virtud del cual aquellos colaboran y participan de modo reglado en la aplicación de los tributos, manifestándose sobre la existencia y cuantía de una obligación de naturaleza tributaria mediante la declaración de los hechos imponibles y demás datos con trascendencia tributaria necesarios para la aplicación de las normas relativas a la cuantificación de la deuda y, en su caso, procediendo al cumplimiento a través del ingreso”*³².

Esta definición tiene la virtud de ampliar el universo de sujetos que pueden realizar la autoliquidación y de referirse a la aplicación de los tributos, lo que pudiéramos interpretar como aplicación de la normativa tributaria, pero adolece del defecto de vincular la misma a un hecho imponible y a una deuda tributaria.

Diferente es el caso del artículo 120.1 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria española, que define las autoliquidaciones como:

“Declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad a devolver o a compensar (...) declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad a devolver o a compensar”.

31 “El año 1970 fue determinante para la adopción de la autoliquidación en el sistema tributario español, a través del Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero y el Decreto 638/1970, de 5 de marzo dictado en desarrollo del primero”, así lo reseñamos en Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 4, págs. 180-181.

32 Juan José Hinojosa Torralvo, *La autoliquidación en materia tributaria*. Pág. 120. Inédita, Almería, (1995), citado por Juan Francisco Hurtado González, *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Pág. 47. Lex Nova, Valladolid. (2001).

Esta definición es admitida en el comentario al artículo 123 del Modelo de Código Tributario CIAT, en el que, sin aludir expresamente a la misma, se hace mención casi literal³³. El artículo 120.1 citado constituye un significativo avance ante las deficiencias de la Ley General Tributaria de 1963.

A partir de la definición del artículo 120.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria española, GONZÁLEZ GARCÍA y GONZÁLEZ señalaban que las autoliquidaciones *“son declaraciones en las que el declarante no se limita a poner en conocimiento de la Administración hechos con relevancia tributaria, sino que además califica y cuantifica esos hechos a efectos de determinar el importe de la deuda tributaria”*³⁴.

Debemos descartar aquellas definiciones que lo consideran como un documento, pues incurre en el error de confundir el acto con la forma del acto. Asimismo, debemos descartar aquellas que incorporan la existencia de una prestación pecuniaria como inherente a la definición de autoliquidación y ello debido a que la misma puede darse o no, pues, como muchas veces se afirma, el resultado puede ser una cantidad a devolver³⁵. Otras definiciones la vinculan con el *deber de colaboración*³⁶, figura que es ajena a la tradición jurídica de los sistemas que siguieron el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, pues en el mismo los deberes tributarios no aparecen revestidos de la misma; el deber de colaboración es propio de la Ley General Tributaria española de 1963 que desaparece luego, bajo esta denominación, en la Ley 58/2003, General Tributaria de dicho país.

6. Autoliquidación *lato sensu*

La autoliquidación puede ser concebida tanto *lato sensu* como *stricto sensu*³⁷. Desde el punto de vista amplio, la autoliquidación es el mecanismo de aplicación del tributo a partir de la determinación de la prestación pecuniaria por el obligado

33 En dicho comentario se señala que en la autoliquidación *“además de comunicar a la Administración Tributaria los datos necesarios para la determinación del tributo, los obligados realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”* (pág. 127).

34 Eusebio González García y Teresa González, *Derecho Tributario II*. Pág. 38. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (2005).

35 Pérez Royo se refiere a la misma como *“un documento en el que el obligado tributario no solo declara los hechos, sino que incluye también el cálculo de la deuda derivada de dichos hechos. La autoliquidación es en definitiva una declaración-liquidación, nombre con el que también se le designa. La autoliquidación puede acabar siendo una solicitud en los casos en que el cálculo de la deuda arroja una cantidad a devolver”* (en este último caso ver normativa IRPF); Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Pág. 246. 23ª ed., Aranzadi, Navarra. (2013).

36 Martínez Muñoz define la autoliquidación como *“aqueel acto del particular, realizado en cumplimiento de un deber de colaboración, a través del cual el sujeto obligado, declarados los elementos y circunstancias que constituyen el hecho imponible del tributo, cuantifica el importe de la deuda tributaria o de la obligación de devolución con la intención, en su caso, de proceder a su cumplimiento”*; Yolanda Martínez Muñoz. La gestión tributaria: una reforma necesaria. Pág. 95. Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante. (2001).

37 Esto no es un planteamiento nuevo, si bien autores como Durán-Sindreau Buxadé no son partidarios de hablar de autoliquidación, sino de declaración y liquidación, entiende que los actos *“son siempre conceptualmente separables pese a que declaración, autoliquidación y justificante del ingreso puedan reflejarse*

tributario, seguido del pago correspondiente (si hubiere lugar al mismo); desde esta perspectiva se puede desglosar en tres elementos:

1. Declaración.
2. Liquidación.
3. Pago.

Esta configuración ha dado origen a que la autoliquidación sea considerada como acto de *contenido complejo*³⁸. Los tres elementos (declaración-liquidación y pago) han sido señalados reiteradamente por un sector de la doctrina como integrantes de la autoliquidación³⁹, haciéndose la salvedad que el pago no es siempre procedente, por cuanto puede resultar una cantidad a favor del particular. Este carácter integrado de la declaración-liquidación-pago puede verse reforzado cuando la presentación de la autoliquidación se realiza simultáneamente con el pago ante una entidad recaudadora o colaboradora. SAINZ DE BUJANDA se había referido al “*llamado procedimiento de ‘autoliquidación’*”⁴⁰.

No obstante, el pago no es inherente a esta figura, autores como HORVATH consideran que el mismo es consecuencia de la autoliquidación⁴¹ y obviamente que existe una estrecha vinculación entre autoliquidación y pago, pues la primera

materialmente en un mismo impreso”; Antonio Durán-Sindreau Buxadé, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*. Págs. 26-27. PPU, Barcelona. (1989).

38 Diversos autores se han referido a estas tres etapas desde diversos enfoques. Al respecto, *vide* Juan José Ferreiro Lapatza, *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*, 83 *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid. (1983). Ernesto Eseverri Martínez, *Autoliquidación en Enciclopedia Jurídica Básica*. Págs.672-675. Vol. I, Civitas, Madrid. (1995). Más recientemente César García Novoa, *Elementos de cuantificación de la Obligación tributaria*, en Calvo Ortega (Dir.), *La Nueva Ley General Tributaria*. Págs. 213-376. Civitas, Madrid. (2004).

39 Entre otros podemos señalar César Albiñana García-Quintana, *Las llamadas autoliquidaciones tributarias: una solución intermedia*, 4-5 *Tapia*, núm. 42, vol. I, Trivium, Madrid. (1988); Montserrat Ballarín Espuña, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Pág. 21. Marcial Pons, Madrid. (1997); María Teresa Soler Roch, *El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes*, en *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Págs. 47-76, Cedes, Barcelona. (1997); Juan José Hinojosa Torralvo, *supra* nota 15; Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*. Pág. 72. Marcial Pons, Madrid. (2000); Luz Ruibal Pereira, *La posibilidad de no presentar declaración en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 355 *Impuestos*, I, La Ley, Madrid. (2000); Enrique Ortiz Calle. *Capítulo VIII. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria*, en *Estudios de la Ley General Tributaria*. Págs. 501-586. Lex Nova, Valladolid. (2006); Fernando Pérez Royo, *supra* nota 35, pág. 284; Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López, *supra* nota 24, pág. 390.

40 Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Notas de Derecho Financiero (Fernando Sáinz de Bujanda Director). Pág. 865. Tomo I, vol. 3, Universidad de Madrid. (1967). También se ha hecho mención a la expresión *régimen de autoliquidación*; Carmen Castillo del Carpio, *La legalidad del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas de 20 de agosto de 1981. Ámbito de aplicación*, 2 y 4 *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 101, Información y documentación tributaria, Madrid. (1989).

41 Estevão Horvath, *supra* nota 20, pág. 92.

constituye una forma de determinación⁴². Pero puede existir autoliquidación sin pago y autoliquidación con pago, o con pago parcial, ello no desnaturaliza el acto realizado por el particular.

El señalamiento de DE LA GARZA permite ilustrar claramente la acepción amplia de la autoliquidación, cuando señala: “En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él mismo se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la Administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero”⁴³. MARTÍNEZ LAFUENTE distingue la *obligación de hacer* que realiza el contribuyente cuando declara su propia deuda tributaria debidamente cuantificada por él mismo, previa a la “*obligación de dar a la Hacienda Pública el exacto importe de la deuda tributaria*”⁴⁴. En el *Modelo de Código Tributario CIAT*, específicamente en el comentario al artículo 93, se refiere a “*tributos que se administran con la filosofía de la autoliquidación*”⁴⁵.

En la acepción amplia de autoliquidación se encuentra implícita la existencia de una prestación pecuniaria, pues de lo contrario no habría lugar a un pago. Si bien hemos resaltado que la existencia de una prestación pecuniaria no es inherente a la autoliquidación, debemos admitir esta acepción amplia, pues constituye un mecanismo de aplicación de la norma tributaria y, en especial, una forma de determinación y pago de una obligación tributaria por parte del obligado tributario.

La concepción amplia de autoliquidación puede inducir al error de considerar que se le considere un *procedimiento*. Pero ello es un error, pues la autoliquidación, en sentido restringido, es una actuación del obligado tributario que no da origen forzosamente a un procedimiento administrativo; es posible que sí se inicie, como sería el caso de si la misma es considerada por el derecho positivo como una solicitud de devolución de tributos. De allí que es muy acertado el *Modelo de Código Tributario CIAT* cuando concibe la autoliquidación como una “*actuación*” y se le contrapone a la noción de *procedimiento*, en ese sentido, el comentario al artículo 77 señala: “*Las actuaciones pueden formar parte de un procedimiento, o ser ajenas al mismo. Por ejemplo, el obligado a declarar y autoliquidar se limita a llenar*

42 López Díaz señala que el deber de autoliquidar presenta “*una estrecha vinculación con el pago debiendo, con carácter general, efectuarse el ingreso al presentar la autoliquidación, por lo que al analizar su régimen, no deben olvidarse las consecuencias vinculadas al cumplimiento de estos deberes, especialmente para el caso de las deudas autoliquidables*”; Antonio López Díaz. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo. Cuaderno de Jurisprudencia Tributaria 23, Pág. 24. Arzandí, Navarra. (2001).

43 Sergio Francisco de la Garza, *supra* nota 5, pág. 564.

44 Antonio Martínez Lafuente, *Declaración y liquidación en Comentarios a la Ley General Tributario y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Págs. 1535-1548. Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1991).

45 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *supra* nota 11, pág. 97.

*un formulario y realizar el pago correspondiente, sin que medie necesariamente ningún acto administrativo; esto es, sin que se inicie un procedimiento*⁴⁶.

Una vez que se presenta la autoliquidación se producen efectos jurídicos por haberse cumplido con un deber tributario impuesto por la normativa tributaria, estos efectos son diferentes a la falta de pago o al propio pago realizado; e incluso, se puede realizar una autoliquidación y el resultado puede ser una cantidad a favor del obligado tributario o un hipotético saldo neutro. En todo caso, no da origen a un procedimiento administrativo, salvo casos excepcionales establecidos en un ordenamiento jurídico.

7. Contenido de la autoliquidación

La doctrina tributaria ha reconocido dos fases diferenciadas de la liquidación administrativa, y a las cuales hemos hecho referencia en investigación anterior⁴⁷. En materia de autoliquidación también se dan ambas etapas, determinando así su contenido; la identidad de contenido material entre ambas figuras es determinante en ese sentido. Así se puede distinguir entre:

- a) La calificación jurídica de los hechos.
- b) Las operaciones de cuantificación.

Ambas constituyen operaciones intelectuales exteriorizadas en la autoliquidación. A continuación veremos en qué consisten.

7.1. Calificación jurídica de los hechos

Con la autoliquidación se pone en conocimiento de la Administración tributaria lo que ESEVERRI llama “*datos con trascendencia tributaria*”⁴⁸. Estos hechos son de interés para la Administración tributaria debido a que:

- a) Conllevan la cuantificación de la obligación tributaria, o
- b) Suponen la determinación de una cantidad a devolver al obligado tributario, o
- c) Permiten el control de la Administración tributaria.

46 Id., pág. 83.

47 Lenin José Andara Suárez, *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria*. Pág. 41. Universidad de Los Andes, Mérida. (2013). Al respecto vide José María Lago Montero. *Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 L.G.T.*, 54 *Revista Técnica Tributaria*, núm. 47, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid. (1999).

48 Ernesto Eserverri Martínez, *supra* nota 38.

Existe información del obligado tributario que la Administración tributaria no puede requerir, debido a que la misma no es de relevancia tributaria y se encuentra protegida por disposiciones especiales vinculadas con la protección al derecho a la intimidad u otros derechos.

En anterior oportunidad nos hemos referido a los “*varios supuestos sobre las operaciones económicas contenidas de la declaración-liquidación o autoliquidación*”, tales como:

- a) *Las operaciones económicas declaradas representan un hecho que está exento o exonerado.*
- b) *Las operaciones económicas declaradas representan un hecho que está parcialmente exento o exonerado, y además un hecho gravado.*
- c) *Las operaciones económicas declaradas configuran un hecho gravado.*
- d) *Las operaciones económicas declaradas reflejan que la obligación tributaria ya ha sido pagada.*
- e) *Las operaciones económicas declaradas no constituyen la realización de un hecho imponible.*

Señalamos asimismo que “*las operaciones económicas declaradas constituyen una cuantificación que representa, a su vez, la calificación jurídica que de las mismas ha realizado el obligado tributario y lo cual representa una tarea no siempre fácil debido a la complejidad y dispersión de la normativa tributaria; conlleva conocimientos suficientes, tanto jurídicos como contables. Aunque se ha de reconocer que ello ha de forzar la intervención de profesionales en la materia tributaria, con lo cual se encarecen los costos indirectos de la tributación*”⁴⁹. El reconocimiento de que el sujeto pasivo hace calificaciones jurídicas en su autoliquidación sobre los hechos de contenido económico es un elemento sobre el cual la doctrina ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse⁵⁰.

Por ello, como nos lo recordaba ESEVERRi, la cuantificación “*trasciende de la mera exposición de datos*”, pues de la interpretación que se haga se desprenden importantes efectos jurídicos⁵¹. Recordemos que, en un sistema tributario basado en la intervención de los particulares, los sujetos deben hacer las interpretaciones

49 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 2, pág. 87.

50 En este sentido *vide* Fernando Fernández Marín, *Las liquidaciones tributarias*. Pág. 165. Comares, Granada. (2000). Asimismo, Pérez Royo señala que “*en todo caso, la aplicación de una norma jurídica supone siempre una labor de calificación o encaje de los hechos en el presupuesto abstracto definido en la norma. Operación esta que presupone la de interpretación (determinar cuál es el contenido de su mandato y a qué situaciones se aplica)*”; Fernando Pérez Royo, *supra* nota 35, pág. 262.

51 Ernesto Eserverri Martínez, *supra* nota 38.

de sus “*propias actuaciones, de sus propias contrataciones, muchas veces compleja*”. Esto puede conducir a diversos problemas cuando la Administración tributaria realiza una interpretación diferente a la realizada por el particular⁵².

Para la calificación jurídica de los hechos se hace “*necesario tener el conocimiento de la realización de determinadas situaciones fácticas y precisar si se enmarcan dentro de los supuestos de hecho previstos en la norma tributaria como hecho imponible*”⁵³, debiendo reiterar que el hecho imponible puede haberse producido o no.

KRUSE se refería a *conclusiones jurídicas* que deben inferirse en la declaración tributaria, estas valoraciones jurídicas van mucho más allá de la declaración de conocimiento actual y señala como ejemplos: “*El contribuyente ha de indicar si los ingresos percibidos son los de empresa industrial o de actividad comercial libre (...) o si debe determinadas ventajas son o no imponibles, están exentas de impuestos o sujetas a estos. También esto exige una valoración jurídica que va mucho más allá de la declaración de conocimiento actual*”⁵⁴.

También se declaran hechos que no requieren ninguna interpretación por parte del obligado tributario, pero que deben constar expresamente en la misma. Algunos de estos datos ya obran en poder de la Administración tributaria por formar parte de los registros de información fiscal. Los hechos económicos calificados jurídicamente por el contribuyente en su autoliquidación son puestos en conocimiento de la Administración tributaria a través de dicho acto. Son hechos económicos conocidos por el obligado tributario, por eso se señala que la autoliquidación es una *declaración de conocimiento*.

Tal como señala SAMMARTINO, se trata de una “*declaración de conocimiento cualificada*” al comunicarse no solo “*hechos en su consistencia material, sino también en su calificación jurídica, respetando la normativa que regula cada tributo*”⁵⁵. El autor antes citado también señala que la declaración puede referirse tanto a hechos pasados como a hechos futuros, en este último caso, por ejemplo, aquellos que el contribuyente pretende realizar durante un período determinado⁵⁶

52 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 10, pág. 177. Hemos señalado que para garantizar que la tributación se realice conforme el principio de capacidad económica, se establecen en diversos códigos tributarios (España y Venezuela), “*figuras jurídicas que, bajo la autonomía del Derecho Tributario, consagran la preponderancia de la realidad económica sobre las formas adoptadas por los particulares en sus contrataciones*” (pág. 189).

53 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 47, pág. 42.

54 Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho tributario. Parte general*. Pág. 433. (Steuerrecht, 3.ª ed., 1971, trad. YebraMartul-Ortega e Izquierdo Macías-Picavea, M.), Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1978).

55 Salvatore Sammartino, *La declaración de impuesto* en Andrea Amatucci (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario*. Págs. 311-348. Tomo II, Temis, Bogotá. (2001). Asimismo ocurre en la liquidación administrativa sobre la que hemos señalado: “*La valoración administrativa debe ser efectuada de acuerdo con el precepto legal que prevé el tributo y según los elementos trascendentales para éste, es decir, sus elementos configuradores*”; Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 47, pág. 44.

56 Salvatore Sammartino, *supra* nota 55.

tales como, por ejemplo, las estimaciones de ingresos o enriquecimientos que pueden originar los *anticipos*.

7.2. Operaciones de cuantificación

Las operaciones económicas declaradas deben ser cuantificadas, pues no se trata ya de presentar o señalar conceptos abstractos, sino de particularizar en casos concretos la norma tributaria. *Cuantificar* es “*expresar numéricamente una magnitud de algo*”, conforme señala la Real Academia Española y ello ratifica lo que estamos señalando, en el entendido de que se debe expresar numéricamente las operaciones económicas realizadas por los obligados tributarios.

Estas expresiones numéricas permiten realizar lo que acertadamente señala HORVATH como *operaciones aritméticas*⁵⁷, que pueden dar como resultado o no una obligación tributaria, pero este resultado no es forzoso ni innato a la autoliquidación; incluso puede conocerse de antemano que no existe obligación tributaria, y aun así se deben cuantificar las operaciones económicas realizadas.

Las operaciones aritméticas realizadas en la autoliquidación pueden resultar bastante complejas, pues como ya hemos señalado, en las operaciones de cuantificación se procede a “*valorar los hechos y elementos que conforman la base imponible, procediendo finalmente a la aplicación de las reducciones correspondientes y la aplicación del tipo de gravamen a que haya lugar para obtener la cantidad monetaria definitiva, bien a favor de la entidad pública o del contribuyente*”⁵⁸. Desde luego, existen casos en los que las operaciones aritméticas pueden ser consideradas elementales por quienes se encuentran familiarizados con las mismas; no obstante, para un ciudadano común que realiza limitadas operaciones económicas, esto puede representar una seria dificultad. De allí que coincidamos con ALONSO GONZÁLEZ cuando señala: “*Hay que desechar la idea de que autoliquidar un tributo es algo así como la simple, mecánica u formularia cumplimentación de un modelo aportado una información predeterminada y que no es susceptible de someterse a debate*”, por cuanto previamente se desarrolla esta actividad de calificación⁵⁹.

57 Vide Estevão Horvath, *supra* nota 20, págs. 148 y 149; José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril. Fundamentos de Derecho Tributario. Págs. 140-141. Edersa, Madrid. (1998); Joaquín Del Pozo López, *La generalización de la declaración-liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente en Política y administración en las reformas tributarias*. Págs. 555-566. Centro Interamericano de Administradores Tributario - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1986).

58 Lenin José Andara Suárez, *supra* nota 47, pág. 42.

59 Luis Manuel Alonso González, *El delito fiscal en los tributos autoliquidados*, 70 *Revista Técnica Tributaria*, núm. 77, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid. (2007).

No debemos obviar que cada uno de los elementos que conforman una autoliquidación “*responde a una normativa específica*”⁶⁰, en especial las normas especiales de cada tributo en la regulación de los aspectos configuradores del tributo y que se encuentran revestidos del principio de legalidad tributaria. No realizar una autoliquidación conforme a la normativa tributaria suele estar severamente sancionado, es prácticamente indispensable la participación de un asesor tributario, cuya labor es coadyuvar con el correcto cumplimiento del deber y evitar así la imposición de sanciones.

En la determinación por el sujeto pasivo, el declarante –señala VILLEGAS– “*interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados*”⁶¹. Si bien debemos insistir en que la autoliquidación es una de las formas de determinación por el sujeto pasivo y que no siempre se va a generar una obligación tributaria.

Así pues, la cuantificación se realiza una vez que los diferentes conceptos han sido enmarcados en determinadas categorías jurídicas, o lo que se ha señalado como *calificación jurídica de los hechos*. Si las operaciones económicas se presentan en desorden, no es posible demostrar ante la Administración tributaria cómo se llegó al resultado obtenido impidiendo con ello la realización de actuaciones de control por parte de la misma o por lo menos que sean detectados errores materiales; en ese sentido, los formularios cumplen una función determinante.

Las autoliquidaciones contienen *declaraciones de voluntad*, así ha sido ilustrado por la doctrina desde diversos puntos de vista. KRUSE ejemplificaba las declaraciones de voluntad contenidas en una autoliquidación con las “*solicitudes de reducción de impuestos, ventajas fiscales, solicitudes de devolución de impuestos y, finalmente, el ejercicio de derechos de opción (así, entre evaluación separada e imposición común a los cónyuges)*”⁶².

GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU entendía que “*el interesado se reconoce sujeto pasivo previa cualificación como hecho imponible de determinado hecho*”⁶³, asimismo, ESEVERRI señalaba que con el mismo se manifiesta “*la voluntad del interesado en dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias*”⁶⁴ en

60 Juan Ramallo Massanet, *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*, 671 *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, Madrid. (1978).

61 Héctor Villegas, *supra* nota 16, pág. 336.

62 Heinrich Wilhelm Kruse, *supra* nota 54, pág. 433.

63 Joaquín Gutiérrez del Alamo y Mahou, *Naturaleza jurídica de la autoliquidación*, 568 *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 93, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1971).

64 Ernesto Eseverri Martínez, *supra* nota 38, pág. 673.

el importe señalado⁶⁵. En Latinoamérica, DINO JARACH argumentaba que “*la voluntad del contribuyente que espontáneamente cumple su obligación impositiva no es sino voluntad de cumplir la obligación impuesta por la ley*”⁶⁶.

FERNÁNDEZ PAVÉS señalaba que el acto de liquidación tiene un contenido propio y definitorio que la acompaña siempre y en cualquier caso, “*puesto que sin él carecería de existencia propiamente como tal acto*”, se refiere a la declaración de voluntad relativa al importe de la obligación tributaria material, integrada a su vez por “*dos manifestaciones muy concretas, en el sentido de querer que dicha obligación tributaria sea considerada o no existente, y de serlo en el importe concreto propuesto; y de quererla cumplir en esa cuantía, ingresando la cantidad correspondiente*”⁶⁷.

Los autores VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA también se refieren a numerosos ejemplos, como aquellas autoliquidaciones “*en las que el contribuyente se acoge al pago fraccionado*”; aquellas autoliquidaciones “*negativas en las que se solicita un reembolso o se renuncia a una devolución*”; las “*que se presentan con carácter voluntario o como alternativa a la mera declaración*”; las “*complementarias, que manifiestan la voluntad de corregir la autoliquidación inicial*”; las “*extemporáneas presentadas sin requerimiento previo. En ellas se muestra una voluntad de regularizar la situación tributaria*”; y en general, aquellas “*en las que el interesado opta entre diversas posibilidades de cuantificación ofrecidas por la norma (tributación conjunta, estimación directa, criterios de imputación temporal, compensación de pérdidas, opción de aplicar ciertas deducciones, etc.)*”⁶⁸.

Las manifestaciones de voluntad contenidas en la autoliquidación tienen una incidencia directa en el cumplimiento de las diversas prestaciones tributarias por parte del obligado tributario; el ordenamiento jurídico de cada país atribuye consecuencias jurídicas particulares a estas manifestaciones de voluntad.

8. Conclusiones

La declaración es una figura que posee un carácter amplísimo y la autoliquidación es una de sus categorías; se puede señalar que la declaración tributaria es el género y la autoliquidación, una de sus especies. La selección de una u otra

65 Álvaro Merino Corcóstegui. La influencia de las autoliquidaciones en el procedimiento de gestión tributaria. Pág. 169. Inédito, Tesis presentada para la obtención del Título de Doctor por ante la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto. (1996).

66 Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*. Pág. 37. 2.ª ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires. (1971).

67 María José Fernández Pavés, *supra* nota 30, pág. 139.

68 Fernando Vicente-Arche Domingo y Pedro Manuel Herrera Molina, *La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario*, 351 *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*. Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid. (1996).

corresponde al legislador especial de cada tributo, si bien en la actualidad existe una clara predilección por la autoliquidación en la medida que la intervención de los particulares se asume como el paradigma vigente en la aplicación de la normativa tributaria. En todo caso, debe quedar claro que la autoliquidación es un deber formal y por ende carece de contenido pecuniario; se trata de una forma de reflejar las operaciones económicas realizadas por los particulares y se enmarca dentro de los deberes tributarios.

Desde el punto de vista material, la autoliquidación es asimilable a la liquidación administrativa, como ha señalado la doctrina. Pero esta cuantificación realizada por el particular posee un carácter provisional hasta tanto la Administración tributaria realice un procedimiento de control a través del cual se constate que la misma se ajusta a lo establecido en la normativa tributaria.

La definición de *autoliquidación* en *stricto sensu* no puede ser transpolada de otros ordenamientos a los sistemas tributarios latinoamericanos sin tomar en consideración particularidades de espacio y tiempo, así como su vinculación con figuras que pueden aparecer ajenas; cabe destacar que desde hace tiempo la doctrina latinoamericana admite sin dilaciones que la determinación puede ser realizada por el sujeto pasivo, por el sujeto activo o de forma mixta. Por otro lado, se debe admitir un concepto amplio de autoliquidación, que como mecanismo de aplicación de la normativa tributaria puede llegar a comprender la declaración, liquidación y pago.

En la autoliquidación se da la calificación jurídica de los hechos, y se realizan operaciones de cuantificación. A través de la misma, el obligado tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria las operaciones económicas que ha realizado y las encasilla en determinados renglones producto de calificaciones jurídicas. Estas operaciones se reflejan de forma cuantitativa y permiten a su vez, calcular la posible obligación tributaria, una cantidad a favor del particular o simplemente, se cuantifican a los fines del control administrativo. Asimismo, la autoliquidación contiene manifestaciones de voluntad de la más diversa naturaleza.

Así, cerramos el análisis que justifica el concepto de autoliquidación *stricto sensu supra* señalado al inicio de la presente investigación, en el marco de la aplicación de los tributos.

Bibliografía

Alfonso Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la renta, Deducción de los impuestos a cuenta, extinción de la obligación tributaria y gestión del impuesto* IV. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1972).

Álvaro Merino Corcóstegui, *La influencia de las autoliquidaciones en el procedimiento de gestión tributaria*. Inédito, Tesis presentada para la obtención del título de doctor ante la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto. (1996).

- Antonio Durán-Sindreau Buxadé, *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*. PPU, Barcelona. (1989).
- Antonio López Díaz, *Período ejecutivo. Procedimiento de apremio y recargo. Cuaderno de Jurisprudencia Tributaria 23*. Arazandi, Navarra. (2001).
- Antonio Martínez Lafuente, *Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Hacienda Pública Española, núm. 60, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1979).
- Antonio Martínez Lafuente, *Declaración y liquidación*, en *Comentarios a la Ley General Tributario y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, v. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1991).
- Carmen Castillo del Carpio, *La legalidad del artículo 121 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas de 20 de agosto de 1981. Ámbito de aplicación*, 2 y 4 *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 101, Información y documentación tributaria, Madrid. (1989).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. CIAT, Panamá. (2015).
- César Albiñana García-Quintana, *Las llamadas autoliquidaciones tributarias: una solución intermedia*, *Tapia*, núm. 42, Vol. I, Trivium, Madrid. (1988).
- César García Novoa, *Elementos de cuantificación de la Obligación tributaria* en Calvo Ortega (Dir.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid. (2004).
- Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*. 2.^a ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires. (1971).
- Enrique Ortiz Calle, *Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria*, en *Estudios de la Ley General Tributaria, Capítulo VIII*, Lex Nova, Valladolid, (2006).
- Ernesto Eseverri Martínez, *Autoliquidación*, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Civitas, Madrid. (1995).
- Estevão Horvath, *La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido* en Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita, Juan Zornoza Pérez (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, t. II. Aranzadi, Navarra. (2010).
- Estevão Horvath, *La autoliquidación tributaria*. Inédito, Tesis presentada para la obtención del título de doctor en la Universidad Autónoma de Madrid. (1991).
- Eusebio González García y Teresa González, *Derecho Tributario II*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (2005).
- Eusebio González García, *Sujeción pasiva y responsables tributarios, Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1997).
- Fernando Fernández Marín, *Las liquidaciones tributarias*. Comares, Granada. (2000).
- Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*. Parte general. 23.^a ed. Aranzadi, Navarra. (2013).

- Fernando Vicente-Arche Domingo y Pedro Manuel Herrera Molina, *La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario*, 351 *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*. Revista de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid. (1996).
- Francisco Clavijo Hernández, *La autoliquidación tributaria en Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1987).
- Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. 30ª ed. Tomo III D-E. Editorial Eliasta, Buenos Aires. (2008).
- Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5.ª ed. Depalma, Buenos Aires. (1992).
- Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho tributario*. Parte general. (*Steuerrecht*, 3.ª ed., 1971, trad. YebraMartul-Ortega e Izquierdo Macías-Picavea, M.), Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1978).
- Joaquín Del Pozo López, *La generalización de la declaración-liquidación y su incidencia en las relaciones Administración-contribuyente en Política y administración en las reformas tributarias*. Centro Interamericano de Administradores Tributario - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1986).
- Joaquín Gutiérrez del Alamo y Mahou, *Naturaleza jurídica de la autoliquidación*. 568 *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 93, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1971).
- José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho Tributario II*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (1994).
- José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, *Fundamentos de Derecho Tributario*. Edersa, Madrid. (1998).
- José María Lago Montero, *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*. Edersa, Madrid. (1990).
- José María Lago Montero, *Las liquidaciones tributarias. Comentario a los artículos 120, 121, 122 y 123 L.G.T.* 54 *Revista Técnica Tributaria*, núm. 47, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid. (1999).
- Juan Francisco Hurtado González, *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova, Valladolid. (2001).
- Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*. Marcial Pons, Madrid. (2000).
- Juan José Ferreiro Lapatza, *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*. Civitas *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid. (1983).
- Juan José Hinojosa Torralvo, *Gestión del Impuesto*, en *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*. Mc. Graw-Hill, Madrid. (1999).
- Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 26ª ed. Tecnos, Madrid. (2015).

- Juan Ramallo Massanet, *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*, 671 Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 20, Madrid. (1978).
- Lenin José Andara Suárez, *La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada*, 87 Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Núm. 77, Bogotá. (2017).
- Lenin José Andara Suárez, *La realidad económica frente a los contratos privados y sus efectos tributarios. Una visión desde los ordenamientos jurídicos de España y Venezuela*, María José Vaquero Pinto y Alfredo Ávila de la Torres. *Reflexiones sobre Derecho Patrimonial Privado*. Vol. VI. Ratio Legis, Salamanca. (2017).
- Lenin José Andara Suárez, *De la liquidación a la autoliquidación en los ordenamientos tributarios de España y Venezuela*. Inédito, Tesis presentada para la obtención del título de doctor por la Universidad de Salamanca. (2017).
- Lenin José Andara Suárez, *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria*. Universidad de Los Andes, Mérida. (2013).
- Lenin José Andara Suárez, *Poder y potestad tributaria. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela*. Editor-autor, Mérida. (2010).
- Luis Manuel Alonso González, *El delito fiscal en los tributos autoliquidados*. 70 Revista Técnica Tributaria, núm. 77, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid. (2007).
- Luis Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1977).
- Luz Ruibal Pereira, *La posibilidad de no presentar declaración en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuestos*, I, La Ley, Madrid. (2000).
- Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Heliasta, Buenos Aires (1984).
- María del Carmen Bollo Arocena, *Análisis jurídico de la liquidación provisional*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1983).
- María José Fernández Pavés, *La autoliquidación tributaria*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1995).
- María Teresa Soler Roch, *El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes en Temas pendientes de Derecho Tributario*. Cedes, Barcelona. (1997).
- Montserrat Ballarín Espuña, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons, Madrid. (1997).
- Paulo Carvalho, *Direito tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. Saravai, São Paulo. (1998).
- Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. 2ª ed. Unión Panamericana-Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington. (1968).
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*. 23ª ed. Madrid, España. (2014).
- Reino de España. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. BOE nº 313, de 31 de diciembre de 1963.

- Reino de España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003. Última modificación según Ley 9/2017, de 8 de noviembre.
- República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario. G.O. nº 6.152 extraordinario de 18 de noviembre de 2014.
- República Federativa do Brasil. Código Nacional Tributário. Lei nº 5.172, de 25 de octubre de 1966.
- Salvatore Sammartino, *La declaración de impuesto* en Andrea Amatucci (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario*, t. II, Temis, Bogotá. (2001).
- Santiago Hernández Tornos, *La revisión de las autoliquidaciones*, *Crónica Tributaria*, núm. 51, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1984).
- Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Notas de Derecho Financiero (Fernando Sáinz de Bujanda, Director). Tomo I, vol. 3, Universidad de Madrid. (1967).
- Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Tributario mexicano*. 18.^a ed. Porrúa, México, (2000).
- Yolanda Martínez Muñoz, *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante. (2001).