

Universidad de Salamanca
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Administrativo,
Financiero y Procesal
Programa de doctorado:
“Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social”



**DE LA LIQUIDACIÓN A LA AUTOLIQUIDACIÓN
EN LOS ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS
DE ESPAÑA Y VENEZUELA**

LENIN JOSÉ ANDARA SUÁREZ

DIRECTOR:
DR. D. JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO

SALAMANCA, 2017

**DE LA LIQUIDACIÓN A LA AUTOLIQUIDACIÓN EN LOS
ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS
DE ESPAÑA Y VENEZUELA**

Tesis doctoral presentada por el doctorando D. Lenin José Andara Suárez, y dirigida por el Dr. D. José María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, para la obtención del título de Doctor por la Universidad de Salamanca.

V° B°

José María Lago Montero

El Director de la tesis

Lenin José Andara Suárez

El doctorando

Salamanca, 2017

A VENEZUELA,
el norte del sur.

El mayor de los agradecimientos

A DIOS,
por darme la hermosa familia que tengo
y por poner en mi camino
a quienes me han ayudado en este largo camino,
han estado conmigo,
en tiempos pasados y recientes,
jugando un importante papel en este camino
iniciado hace varios años
y que hoy llega a su culminación.
Solo no lo hubiera logrado.

Gracias!

AGRADECIMIENTOS

Al GRUPO SANTANDER Y A LA UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

gracias a cuya beca de estudios de Tercer Ciclo y Doctorado llegué a tierras españolas y pude alcanzar la primera etapa de mi formación doctoral.

A la **UNIVERSIDAD DE LOS ANDES (ULA)-
VENEZUELA**, institución que me otorgó la beca profesoral para estudios en el exterior y la cual me permitió culminar el ciclo de formación doctoral.

A mi Director, el Dr. **D.JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO**, quien durante estos años me ha brindado su apoyo y ha sido mi guía, no sólo con sus palabras sino también con su ejemplo como hombre de leyes, investigador y catedrático ejemplar.

ÍNDICE GENERAL

ABREVIATURAS	15
INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO I ESQUEMAS DOGMÁTICOS Y PRECISIONES CONCEPTUALES RESPECTO A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	25
SECCIÓN I ESQUEMAS DOGMÁTICOS PARA EL ESTUDIO DE LA AUTOLIQUIDACIÓN	25
1. La relación tributaria como relación de poder. Antecedente de los Deberes tributarios	26
2. La relación jurídico-tributaria obligacional. Inadecuación para el estudio de la autoliquidación	29
a.- Origen	29
b.- La relación jurídico tributaria compleja	40
3. Diferenciación entre las teorías estáticas y dinámicas	54
4. Teorías dinámicas	56
a.- Aspectos generales	56
b.- Planteamientos más representativos	60
5. Insuficiencia de las teorías estáticas y dinámicas	77
6. Distinción entre derecho tributario material o sustantivo y derecho tributario formal o administrativo. Importancia para el estudio de la autoliquidación	86
SECCIÓN II LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	95
1. El tributo se establece en la Ley de forma general	95
2. Tributos de cuota fija y de cuota variable	97
3. Liquidación de los tributos de cuota fija y de cuota variable y su aproximación a la autoliquidación	100
4. La determinación	105
5. Diversas modalidades de determinación	109
a.- De acuerdo al sujeto que la realiza	109
I.- Por los sujetos pasivos	117
II.- De oficio o por la Administración tributaria	127
III.- Conjunta	132

IV.- Judicial	134
b.- Según la base a la cual se refiere	138
6. Multiplicidad de formas de determinación de tributos	142
7. Liquidación en sentido amplio y restringido en el ordenamiento tributario español	145
8. La liquidación como actividad del sujeto pasivo. Remisión	150
9. Determinación y liquidación tributaria en Venezuela	150
10. Sobre la codificación en Venezuela	159

CAPÍTULO II

LA AUTOLIQUIDACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN ESPAÑA

163

1. El sistema clásico de gestión tributaria	165
a.- Normativa previa a la Ley General Tributaria de 1963	165
b.- El esquema clásico en la Ley General Tributaria de 1963 ...	171
c.- El rápido agotamiento del modelo de gestión tributaria de la Ley General Tributaria de 1963	176
d.- La reforma de la década de 1970	180
e.- La “privatización de la gestión tributaria” y la modificación del esquema procedimental	188
f.- La comunicación de datos y su incidencia en el esquema procedimental	203
g.- El suministro de información	207
h.- El uso de la informática	210
i.- Las “liquidaciones paralelas” y los riesgos de los controles informáticos	212
2. La tributación en masa	219
3. Causas para la implementación de las autoliquidaciones	224
4. Desfase y contradicciones legislativas en relación con el modelo de gestión basado en la autoliquidación	227
5. Las facultades de liquidación e inspección durante el proceso de transformación de la gestión tributaria	233
a.- Las atribuciones de gestión e inspección previas a la Ley General Tributaria de 1963	234
b.- Las atribuciones de gestión y liquidación en la Ley General Tributaria de 1963	239
c.- Modificaciones sucesivas posteriores a la Ley General Tributaria de 1963	242
d.- Convergencia de funciones liquidadoras y comprobadoras en la Ley 58/2003, General Tributaria	257
6. La autoliquidación en la aplicación de los tributos en la Ley 58/2003, General Tributaria	263
a.- La “aplicación de los tributos”	266
b.- La gestión tributaria	270
I.- Antecedentes	270
II.- La “gestión tributaria” en la Ley 58/2003, General	

Tributaria	274
------------------	-----

CAPÍTULO III

FUNDAMENTACIÓN DEL DEBER DE AUTOLIQUIDAR 287

1. La diatriba terminológica	287
2. La participación en la democracia y su vinculación con el deber de autoliquidar	291
3. El Estado Social y su incidencia en el deber de autoliquidar	297
4. La sujeción y los deberes tributarios	313
5. La autoliquidación como deber público de prestación	323
a.- Los deberes públicos de prestación en la doctrina italiana..	323
b.- Las prestaciones de hacer y de no hacer como deberes públicos de prestación	329
c.- El principio de legalidad de los deberes tributarios en la Constitución Española (CE)	334
d.- La legalidad de los deberes tributarios en la Constitución venezolana	348
e.- La preferencia de ley del deber de autoliquidar en la Ley General Tributaria de España	352
f.- La legalidad del deber de autoliquidar en el Código Orgánico Tributario venezolano	355
6. El deber de contribuir	357
a.- La significación del deber de contribuir en los textos constitucionales	357
b.- Contenido del deber de contribuir	360
c.- El deber de solidaridad y la autoliquidación	369
7. El principio de capacidad económica frente a los deberes tributarios.	373
8. La colaboración del administrado	384
a.- Antecedentes en el Derecho Administrativo	384
b.- Su significación en materia tributaria	387
c.- La colaboración de los particulares en materia tributaria desde diversas perspectivas en la aplicación del tributo	391
d.- Los deberes de colaboración constituyen deberes tributarios	396
e.- El deber de colaboración posee un carácter imperativo	399
f.- El deber de colaboración como figura ajena al Código Orgánico Tributario venezolano	406
9. La colaboración social y la autoliquidación	408
a.- El origen de la colaboración social y su regulación en la Ley General Tributaria de 1963. Modificaciones posteriores ..	408
b.- La colaboración social en la Ley 58/2003, General Tributaria	412
c.- El elemento cooperativo de la colaboración social y el deber de autoliquidar	419
10. Insuficiencia del principio de capacidad económica para dar cobertura al deber de autoliquidar	421

a.- El deber de autoliquidar y los costes indirectos	423
b.- Limitaciones del principio de capacidad económica para fundamentar el deber de autoliquidar	429
c.- La distinción de principios en el Derecho tributario material y formal en la Ley 58/2003, General Tributaria	437
d.- La proporcionalidad entre el deber de contribuir y los derechos individuales	439
e.- La proporcionalidad del deber de autoliquidar	450
CONCLUSIONES	455
BIBLIOGRAFÍA	477
JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES	527

INTRODUCCIÓN

La autoliquidación constituye un reflejo de la participación de los obligados tributarios en la aplicación de la normativa tributaria, la misma viene a convertirse en uno de los pilares fundamentales sobre los cuales se asientan los modernos sistemas tributarios en los que los deberes tributarios adquieren relevancia no sólo a nivel de determinación de obligaciones tributarias materiales sino también, en lo que corresponde al control que realiza la Administración tributaria. Se trata de una figura presente en los ordenamientos tributarios tanto del Reino de España como de la República Bolivariana de Venezuela y cuya importancia justifica, plenamente, que nos avoquemos a analizar su régimen jurídico en ambos sistemas.

La investigación se enmarca en el Derecho tributario adjetivo, admitido hoy día, que la normativa tributaria puede ser aplicada tanto por la Administración como por los particulares, estos últimos, no circunscritos ya solo al contribuyente o responsable sino que también alcanza a terceros. No habremos de circunscribirnos sólo a la aplicación de la autoliquidación sino que también hemos de acudir a desentrañar su propia fundamentación a los fines de la consideración del carácter más amplio de los deberes tributarios a partir de la evolución del sistema tributario español. Para ello hemos de acudir a la doctrina, la jurisprudencia y al derecho positivo, incorporando al debate aquellos elementos fundamentales que permitan realizar una sistematización válida en ambos ordenamientos jurídicos.

El Capítulo I es relativo a los esquemas dogmáticos y precisiones conceptuales respecto a la determinación de la obligación tributaria. La primera sección de este capítulo tiene su razón de ser en la necesidad de lograr un esquema conceptual que permita analizar la figura de la autoliquidación en los ordenamientos jurídicos de España y Venezuela; para ello hemos iniciado una revisión de la relación tributaria como relación de poder que, si bien ha sido superada, pareciera constituir la base para la configuración de una parte del Derecho tributario adjetivo.

Seguidamente, analizamos los postulados fundamentales de la relación jurídico tributaria obligacional que surge como reacción al autoritarismo que rodea a la relación de poder. A ella hemos prestado especial atención, debido al arraigo que en la doctrina latinoamericana adquirió la misma con la “glorificación del hecho imponible” de la mano de tratadistas como DINO JARACH, HÉCTOR VILLEGAS, VALDÉS COSTA, GIULIANI FONROUGE, entre otros; pero como fenómeno paralelo al establecimiento en los ordenamientos jurídicos, como el venezolano, de un conjunto de prestaciones tributarias de carácter no patrimonial con miras a facilitar la aplicación del tributo. Bajo esta realidad la teoría de la relación tributaria compleja formulada por GIANNINI, y posteriormente delineada por BERLIRI, aparentemente pareció brindar una explicación al heterogéneo entramado de relaciones jurídicas entre los sujetos intervinientes en la relación tributaria, manteniéndose en la actualidad tales criterios tanto en la doctrina como en la jurisprudencia venezolana.

En el ordenamiento tributario español el avance en el estudio de las posiciones activas y pasivas en la relación tributaria vino de la mano de las teorías dinámicas originadas en Italia en los años de 1960. Esto permitió ampliar el análisis tanto de los sujetos que se veían en situaciones pasivas frente a la Administración como al propio ente público, incorporando así las nociones de función, potestad y procedimiento que enriquecieron los estudios sobre los efectos jurídicos producto de la aplicación de la norma tributaria. En esta corriente el hecho imponible deja de ser el centro del fenómeno tributario y permitió explicar mucho más de lo que la relación obligacional permitía en sus conceptos.

El desarrollo y fortalecimiento de la participación de los particulares en la aplicación de la norma tributaria determinó la necesidad definitiva de superar la relación tributaria obligacional como marco dogmático, pero no para excluirla sino para enriquecerla con las teorías dinámicas. De allí la importancia que hemos dado a los planteamientos más representativos tanto de la corriente estática como de las dinámicas para tratar de reflejar sus postulados fundamentales en la presente investigación, acudiendo a las fuentes primigenias y los autores que en la doctrina alemana, italiana, española y latinoamericana han tratado sobre el particular. Esperamos unificar un marco dogmático que permita adentrarnos en el

mundo de los deberes tributarios dentro de los cuales se encuentra nuestro objeto de estudio como lo constituye la autoliquidación en los ordenamientos tributarios de España y Venezuela. También la distinción entre derecho tributario material o sustantivo y derecho tributario formal o administrativo ha de recobrar toda su importancia en nuestra investigación como se tendrá la oportunidad de observar.

La Sección II de este capítulo está dedicada a la determinación de la obligación tributaria como figura que permite particularizar el hecho general y abstracto previsto en la ley tributaria. Y ello motivado que fue el término común en los ordenamientos español y venezolano, hasta la entrada en vigencia en España de la Ley General Tributaria de 1963 en la que se asumió el término “liquidación” así como la expresión “gestión tributaria”. Se partirá de las antiguas distinciones entre tributo de cuota fija y de cuota variable para analizar si en ambos casos es procedente o no la liquidación o determinación. Por ello será preciso establecer un concepto claro sobre la determinación con miras a su sistematización y clasificación según los sujetos, y según la base a la cual se refiere.

La clasificación según los sujetos nos permitirá hacer una sistematización de la autoliquidación, con la advertencia de la amplitud de sujetos sobre los cuales ha de recaer el deber de realizarla. Asimismo, se ofrecerá una visión sobre cómo ha de proceder la Administración a la determinación o liquidación de oficio en los casos en que los obligados tributarios no den cumplimiento al deber de autoliquidar. Con ello se ha de ilustrar la existencia de una multiplicidad de formas de determinación de tributos presente en diversos ordenamientos jurídicos.

Conforme la terminología adoptada en el Derecho positivo, se hace necesario distinguir entre la “liquidación” en sentido amplio y restringido en el ordenamiento tributario español y, en idénticos términos, hacer esta distinción respecto a la “determinación” en el ordenamiento venezolano, en cuyo caso se ha producido una convivencia con el término “liquidación” lo que no estará exento de polémica y problemas derivados del mismo. No estando de más hacer un breve repaso sobre la codificación fiscal en Venezuela que obedeció a una dejación legislativa sobre la materia tributaria debido a la importancia adquirida por el ingreso petrolero.

El Capítulo II se refiere a la incidencia de la autoliquidación en el sistema de aplicación de los tributos en España y con el mismo se pretende valorar cómo la participación del contribuyente influyó en la normativa tributaria reguladora del “esquema clásico de gestión” hasta llegar, al predomino actual de la aplicación de los tributos basasa en la autoliquidación. Para tener una visión más amplia de este proceso hemos de indagar en la normativa previa a la Ley General Tributaria de 1963 para conocer los aspectos que precedieron a tan importante instrumento normativo y lo que posiblemente tuviera relación con el rápido agotamiento de este modelo de gestión tributaria. Esta transformación se vio impulsada por la reforma tributaria llevada en España en la década de los años setenta del siglo pasado que ha de consolidar lo que FERREIRO LAPATZA llamó “privatización de la gestión tributaria”.

Para precisar si en este proceso de transformación de la gestión tributaria intervinieron otros aspectos además de la autoliquidación, haremos una revisión de la comunicación de datos y su incidencia en el esquema procedimental, asimismo, incluiremos en el análisis, un deber, cuya importancia desde ya hemos de destacar, como es el suministro de información. También la implementación de la informática y su influencia merece ser resaltada; si bien la experiencia de las “liquidaciones paralelas” puede servir de espejo que reflejen los riesgos de los controles informáticos que pudieran mantenerse en la actualidad. Con ello pretendemos formar una visión integral sobre el proceso de transformación experimentado en la gestión tributaria española, en un contexto en el que la tributación adquiere carácter general y da lugar a la tributación en masa.

En esta evolución, las causas para la implementación de las autoliquidaciones son de obligatoria referencia, pero en el entendido que esta figura tributaria no es originaria del ordenamiento jurídico español, debiendo ser considerado como parte integrante de un fenómeno más amplio de los sistemas tributarios occidentales. La falta de idoneidad de Ley General Tributaria de 1963 respecto a la autoliquidación trajo consigo un desfase y contradicciones legislativas en relación con el modelo de gestión basado en la participación del contribuyente, y lo cual, curiosamente, permitió un amplio debate sobre dicha figura hasta llegar a consolidar criterios doctrinarios y jurisprudenciales que

contribuyeron a mejorar, al menos parcialmente, su regulación hasta la Ley 58/2003, General Tributaria.

La particular estructura de la Administración tributaria española incorporó un añadido adicional a la ya limitada regulación de la autoliquidación en la Ley General Tributaria y sus modificaciones; y ello debido a la distinción entre los órganos de gestión y aquéllos de inspección de los tributos. Hemos considerado importante destacar cómo la autoliquidación hace sucumbir la eficacia de dicha distinción por no ajustarse a un modelo de gestión en el que la autoliquidación tiene un papel preponderante; la pretendida distinción es vista desde esta perspectiva hasta llegar a la convergencia de funciones liquidadoras y comprobadoras en la Ley 58/2003, General Tributaria.

Con la vigente Ley 58/2003, General Tributaria parece ponerse fin a la ausencia de regulación expresa sobre la autoliquidación, al adoptar la expresión “aplicación de los tributos”, la cual hemos de desentrañar en correspondencia con la expresión “gestión tributaria”. La aplicación de los tributos parece venir destinada a admitir de forma plena que la normativa tributaria puede ser aplicada directamente por los particulares sin la intervención de la Administración tributaria, superando así los paradigmas sobre los cuales se construyó la Ley General Tributaria de 1963, y con lo cual se culmina el segundo de los capítulos de la presente investigación.

El Capítulo III de la investigación es el relativo a la fundamentación del deber de autoliquidar. En el mismo se realiza un análisis de las distintas figuras a las cuales se vincula la intervención de los particulares en la aplicación de los tributos, pasando por tratar la diatriba terminológica que nada aporta al debate jurídico por lo que se hace necesaria una revisión de cada una de ellas, como efectivamente se realiza en el resto del capítulo. Se debe destacar que debido a ello se parte desde fundamentales instituciones como la participación en la democracia y su vinculación con el deber de autoliquidar para luego valorar el Estado Social y su incidencia en el deber de autoliquidar, figuras presentes en los textos constitucionales español y venezolano.

También hemos considerado necesario precisar las figuras de la potestad y la sujeción como bases teóricas indispensables para avanzar en la búsqueda de la

fundamentación del deber de autoliquidar. Asimismo, se analiza la autoliquidación como deber público de prestación dentro de la categoría de mayor alcance como son los deberes tributarios a partir de las conceptualizaciones realizadas por la doctrina italiana. Sobre el contenido de estas prestaciones valoramos aquellas de hacer y de no hacer como deberes públicos de prestación a los fines de precisar su existencia en el Derecho tributario. Y con ello, la legalidad de las que están revestidas desde el punto de vista constitucional, lo que conduce a la preferencia de ley del deber de autoliquidar.

Los alcances del deber de contribuir también se encuentran comprendidos en este capítulo a partir de su significación en los textos constitucionales, se examina su contenido, vinculación con el deber de solidaridad así como con la autoliquidación. Por su vinculación con los deberes tributarios, aparece el principio de capacidad económica frente a los deberes tributarios entre los que se enmarca el deber de autoliquidar.

Otra figura que se analiza es la colaboración del administrado a partir de sus antecedentes en el Derecho Administrativo español, su significación en materia tributaria y la colaboración de los particulares en materia tributaria desde diversas perspectivas en la aplicación del tributo. Dejando sentado que los deberes de colaboración aparecen como deberes tributarios y que el deber de colaboración posee un carácter imperativo. Se hace una revisión del Código Orgánico Tributario venezolano a los fines de determinar si esta figura tiene presencia en el mismo.

La colaboración social es otra figura que a partir de la Ley General Tributaria de 1963 tiene presencia en el ordenamiento tributario español y que se vincula con el deber de autoliquidar. Por eso se hace un análisis desde su origen y posteriores modificaciones hasta llegar a su configuración en la Ley 58/2003, General Tributaria en la que aparece un nuevo elemento como lo es el cooperativo.

La insuficiencia del principio de capacidad económica para dar cobertura al deber de autoliquidar es un aspecto fundamental para determinar la fundamentación del mismo. Por ello, se dedica un apartado al deber de autoliquidar y los costes indirectos, así como se explica la presunta aplicabilidad

del principio de capacidad económica en el ámbito de los deberes tributarios. De allí que a partir de la fundamentación de los deberes tributarios se hace un análisis de la proporcionalidad como mecanismo para ponderar entre el deber de contribuir y los derechos individuales; llegando a la proporcionalidad del deber de autoliquidar.

Finalmente se formulan las conclusiones, de una forma precisa, con las que se pretende mostrar los resultados a los cuales se llega una vez culminada la investigación; cerrando finalmente con las referencias bibliográficas y la jurisprudencia consultadas a ambos lados del Atlántico.