

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>LA FIRMA DE LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA POR EL TITULAR DEL ÓRGANO COMPETENTE</b>	<b>Núm. 24/2005</b>
--------------------	---	-------------------------



**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

**(Comentario a la STSJ de Galicia de 31 de marzo de 2004, rec. núm. 8252/2000) \***

## 1. INTRODUCCIÓN

En los procedimientos que actualmente desarrolla la Administración tributaria para la aplicación de los tributos han ido cobrando cada vez mayor importancia las actuaciones de comprobación desarrolladas por los propios órganos de gestión <sup>1</sup>. Hitos fundamentales de ese aquilatamiento de la *comprobación gestora* lo han sido, por una parte, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963 (LGT-1963), que posibilitó la extensión de esa comprobación gestora, hasta entonces regulada y aplicada básicamente en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el Valor Añadido, a todos los tributos del sistema. Por otra parte, la aprobación de la nueva LGT, mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT-2003), que ha ampliado, si cabe, el ámbito de dicha comprobación gestora y ha parcelado la actuación, en este sentido, de los órganos de gestión en varios procedimientos a los que denomina de distinta manera <sup>2</sup>.

Así, la LGT-2003 prevé que los órganos de gestión puedan requerir justificantes de los datos consignados en la declaración o que puedan utilizar datos obrantes ya en su poder en el llamado *procedimiento iniciado mediante declaración*, que puedan requerir aclaración o justificación de los datos

\* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 262.2, enero 2005.

<sup>1</sup> Un exhaustivo análisis de la evolución normativa en cuanto a la atribución a los órganos de gestión tributaria de la llamada *comprobación abreviada* efectúan Francisco J. MAGRANER MORENO, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 61 y ss., y Fernando FERNÁNDEZ MARÍN, *La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 19 y ss.

<sup>2</sup> En efecto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya entrada en vigor se ha producido el día 1 de julio de 2004, prevé la posibilidad de que los órganos de gestión desarrollen actuaciones incardinables en lo que sería una auténtica comprobación tributaria en tres procedimientos distintos, dejando de lado ahora el procedimiento de comprobación de valores, bien en el procedimiento de gestión que se inicia con una declaración del obligado tributario, regulado en los artículos 128 a 130, bien en el llamado procedimiento de verificación de datos, establecido en los artículos 131 a 133, bien, finalmente, en el llamado procedimiento de comprobación limitada, al que la Ley dedica los artículos 136 a 140.

consignados en la autoliquidación o declaración del contribuyente en el denominado *procedimiento de verificación de datos* y, finalmente, que puedan comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria en el bautizado como *procedimiento de comprobación limitada*.

Esa importancia a que nos referíamos se pone de manifiesto, especialmente, desde un punto de vista cuantitativo. Cada vez son más numerosas las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por los órganos de gestión en ejercicio de esas facultades que les atribuye el Ordenamiento y cada vez son más, en consecuencia, los obligados tributarios inmersos en el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria instado por aquéllos. Podría perfectamente calificarse, en este sentido, a estos procedimientos a través de los cuales se actúa la comprobación gestora, utilizando un vocablo ya acuñado en el ámbito tributario, como *procedimientos en masa*.

Así, rápidamente han hecho fortuna las que en el *lenguaje* de la Administración se han llamado *liquidaciones paralelas* y que, en un sentido técnico-jurídico, no son sino liquidaciones provisionales dictadas de oficio por la Administración como consecuencia de las actuaciones de comprobación desarrolladas por los órganos de gestión tributaria <sup>3</sup>.

La cuestión que se plantea a raíz de esta forma de actuación de la Administración tributaria es si se respetan los derechos y garantías del contribuyente, pues en aras de un mayor grado de eficacia administrativa, en ocasiones, los órganos de la Administración relajan el cumplimiento de ciertos trámites procedimentales en la emanación de los actos de liquidación resultado de sus actuaciones de comprobación, que pueden poner en entredicho tales derechos y garantías, cuando no la existencia y validez misma de los actos de liquidación dictados.

Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el caso resuelto por sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Galicia, ambas con fecha de 31 de marzo de 2004, (dictadas en los recs. núms. 8252/2000 –*Normacef Fiscal*, NFJ018237– y 8290/2000). En ambos casos, la Administración tributaria, tras una comprobación abreviada llevada a cabo al amparo del artículo 123 de la LGT-1963 por los órganos de gestión en el ámbito del IRPF, dicta la correspondiente liquidación provisional de oficio, correctamente notificada al obligado tributario, pero en la que hay una ausencia total de firma de tales actos de liquidación por el funcionario competente. Tal defecto formal es alegado por el contribuyente en la impugnación que efectúa de estos actos de liquidación y sobre el mismo se pronuncia el Tribunal en igual sentido, en ambas Sentencias, como veremos seguidamente.

En adelante, a efectos explicativos, nos vamos a centrar en el análisis y comentario del caso planteado en la primera de las Sentencias citadas, es decir, la dictada en el recurso contencioso-administrativo 8252/2000.

<sup>3</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana, de 10 de enero de 2003 (rec. 523/2000), llega a definir las llamadas *liquidaciones paralelas* como «aquellas liquidaciones provisionales practicadas por las Oficinas Gestoras (no inspectoras), normalmente a la vista de las declaraciones-liquidaciones de los contribuyentes, que por medios mecánicos e informáticos detectan, por comparación entre aquéllas y el resultado de aplicar un programa de liquidación, determinados errores, sean de hecho o de derecho».

## 2. EL SUPUESTO DE HECHO: LA COMPROBACIÓN ABREVIADA Y LA NOTIFICACIÓN DE UN ACTO DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL SIN FIRMA DEL TITULAR DEL ÓRGANO COMPETENTE

En la Sentencia que comentamos, el problema surge a raíz de unas actuaciones de comprobación abreviada desarrolladas por los respectivos órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al amparo del artículo 123 de la LGT-1963, en relación con el IRPF correspondiente a 1995. El contribuyente había consignado en su declaración-liquidación del IRPF correspondiente a este período como gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos por prima de seguro de los inmuebles arrendados y determinadas facturas. Sin embargo, los órganos de gestión no consideran tales partidas de gasto como deducibles, bien porque el contribuyente no ha aportado los documentos justificativos de tales gastos, bien porque respecto a las primas de seguros satisfechas no se había identificado exactamente el inmueble al que se referían. En consecuencia, los órganos de gestión dictan una liquidación provisional de oficio, ajustada a los resultados de su actividad comprobadora, e imponen al contribuyente una sanción por infracción tributaria grave.

Cuando estos actos de liquidación son notificados al contribuyente, resulta que no figura firma ni rúbrica de ninguna autoridad o funcionario. Simplemente, como se señala en la Sentencia, figuraba al final de la liquidación *«El/la Jefe/a de la Dependencia de Gestión Tributaria o Administrador/a»*.

Como resume el Tribunal, *«es así que, no consta que los actos administrativos de liquidación tributaria hayan sido tomados por nadie, ya que no consta la firma de ninguna autoridad o funcionario. Aun antes, no consta la identificación funcional del órgano emisor –¿el jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria o el Administrador?–»* (FD 2.º).

Esta circunstancia no es insólita en el actuar de la Administración tributaria. La misma se repite con una relativa frecuencia, si bien, en ocasiones presenta ciertas variantes o modalidades que habrá que considerar. Fundamentalmente, que la firma del funcionario que emite y suscribe el acto de liquidación tributaria aparezca estampillada mediante un medio mecánico o electrónico, normalmente, mediante la utilización de un tampón o sello de caucho, o bien que aparezca una firma manuscrita, pero que la misma sea totalmente ilegible, sin rúbrica. Una mirada a la jurisprudencia de estos últimos años así lo pone de manifiesto, además, en asuntos, por lo general, de poca cuantía económica, por lo que no cabe descartar que esta circunstancia se produzca con más frecuencia, incluso, de lo que revela la jurisprudencia.

Podemos hacer la siguiente clasificación de las distintas circunstancias que se producen, sin ánimo de exhaustividad, atendiendo a los casos reflejados en la jurisprudencia. En primer lugar, tal como sucede en la Sentencia que comentamos, nos encontraríamos con la ausencia total de firma del acto de liquidación y con la duda en cuanto a la identificación funcional misma del órgano emisor o ausencia de tal identificación<sup>4</sup>. En segundo lugar, nos encontraríamos con la ausencia total de

<sup>4</sup> En este sentido, STSJ de Galicia de 31 de marzo de 2004, (rec. 8252/2000 –*Normacef Fiscal*, NFJ018237–); STSJ de Galicia de 31 de marzo de 2004 (rec. 8290/2000); STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2002 (rec. 1018/2000).

firma, indicándose simplemente el órgano que funcionalmente emite el acto <sup>5</sup>. En tercer lugar, hay supuestos en los que existe una firma del funcionario que emite el acto, pero ésta no es manuscrita, sino que está estampillada mediante medios mecánicos tales como tampones <sup>6</sup>. Finalmente, hay casos en los que la firma del funcionario es manuscrita, pero resulta totalmente ilegible y no es identificable el mismo al haberse omitido la rúbrica de tal firma <sup>7</sup>.

Además, como hemos apuntado, la mayor parte de estas circunstancias se producen respecto a liquidaciones provisionales de oficio dictadas por los propios órganos de gestión tras una comprobación abreviada, es decir, respecto a las conocidas como liquidaciones paralelas <sup>8</sup>. Si bien, estas circunstancias suelen concurrir también respecto a las actuaciones de comprobación de valores desarrolladas por la Administración, lo que resulta aún más significativo, dada la especial cualificación técnica que ha de tener el perito que efectúa la valoración y que ha de ser adecuada a la naturaleza de los bienes a valorar <sup>9</sup>.

Acaecida cualquiera de estas circunstancias referidas en el acto de liquidación notificado al obligado tributario, la cuestión que se plantea desde un punto de vista jurídico, como sucede en la Sentencia que comentamos, es la cuestión de la existencia misma y, en su caso, validez de tal acto administrativo.

### 3. LA EXISTENCIA Y VALIDEZ DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN EN EL QUE NO CONSTA LA FIRMA DEL TITULAR DEL ÓRGANO COMPETENTE QUE LO EMITE

El problema jurídico fundamental que se plantea y resuelve en la Sentencia que comentamos es el de la existencia y, en su caso, validez de una liquidación tributaria provisional en la que falta la firma del funcionario que la ha emitido.

Respecto a este problema, cuando se ha planteado ante distintos Tribunales, no ha existido una respuesta unánime, si bien puede afirmarse que, como hace esta Sentencia que comentamos, predomina la tesis que entiende que el acto administrativo de liquidación es inexistente y, en conse-

<sup>5</sup> Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de diciembre de 1995 (rec. 173/1994); STSJ de Andalucía (Sevilla) de 17 de julio de 2001 (rec. 3590/1997); STSJ de Castilla y León de 11 de octubre de 2002 (rec. 596/2001); STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de octubre de 2002 (rec. 1020/2000).

<sup>6</sup> Tal es el caso de la STSJ de Madrid de 16 de marzo de 1995 (rec. 489/1993) y de la STSJ de Madrid de 17 de mayo de 2000 (rec. 2295/1997).

<sup>7</sup> En este sentido, por ejemplo, STSJ de Murcia de 26 de septiembre de 2001 (rec. 396/1998) y STSJ de Castilla y León de 11 de octubre de 2002 (rec. 596/2001).

<sup>8</sup> Como sucede, por ejemplo, en la STSJ de Galicia de 31 de marzo de 2004 (rec. 8252/2000 –*Normacef Fiscal*, NFJ018237–), que comentamos.

<sup>9</sup> En este sentido, entre otras, la STSJ de Castilla y León de 11 de octubre de 2002 (rec. 596/2001). Y es que, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 20 de abril de 1994, es doctrina reiterada del TS que «no puede calificarse ni como "valoración", ni como "informe", ni como "dictamen" la practicada por técnico cuya titulación se desconoce, al no expresarse siquiera en la antefirma, y que consta de un folio en el que en el impreso que contiene un espacio para la "motivación" solamente aparece la fecha y firma del "funcionario encargado del servicio"».

cuencia, anula todos aquellos actos posteriores que traen causa del mismo. Aun así, sin embargo, los argumentos jurídicos para sostener la tesis de la inexistencia del acto varían de unos tribunales a otros. Y ello porque, como analizaremos, hasta fechas relativamente recientes, quizá no ha existido una norma, digamos, suficientemente *clarificadora* sobre la cuestión, de manera que ha existido una cierta construcción jurisprudencial de esta tesis, con apoyatura, como decimos, en distintos argumentos y preceptos jurídicos. En este sentido, la Sentencia que comentamos y su «gemela» de la misma fecha y Tribunal, resultan muy ilustrativas y, además, traen a colación «nuevas» apoyaturas en el Derecho positivo, en concreto, el Real Decreto 1465/1999, de 17 de septiembre, por el que se establecen criterios de imagen institucional y se regula la producción documental y el material impreso de la Administración General del Estado <sup>10</sup>.

Pero, volvamos al principio, decíamos que algunas resoluciones judiciales, aunque ciertamente en minoría, habían quitado trascendencia a la circunstancia de que el acto de liquidación notificado al contribuyente careciese de la firma del funcionario o autoridad que lo había emitido, hasta el punto de otorgarle plena validez <sup>11</sup>. Los argumentos en los que han fundamentado esta tesis son, por un lado, en una interpretación del artículo 124 de la LGT-1963, que prescribe que las liquidaciones tributarias se notifiquen a los interesados haciendo constar los elementos esenciales de las mismas, los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos y el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria, que no contempla expresamente la firma del acto como dato a incluir en la notificación de la liquidación y, en consecuencia, en la consideración de que la firma no constituye un elemento esencial de la liquidación, sino tan sólo un defecto formal, no determinante, en principio, de la nulidad del mismo. Considerada la firma del funcionario como un elemento no esencial de la liquidación, sino como un mero elemento formal de ésta, la ausencia de la misma sólo tendrá relevancia invalidante del acto cuando cause indefensión al contribuyente al que va dirigido <sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de 25 de septiembre de 1999.

<sup>11</sup> Tal es el caso de la Sentencia de la AN de 26 de diciembre de 1995 (rec. 173/1994). El acto impugnado de que trae causa esta Sentencia es una liquidación practicada por la correspondiente Oficina Gestora por el concepto de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) como consecuencia de que dicha Oficina Gestora considera sujetos a gravamen por esa modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados una escritura pública de concesión de préstamos hipotecarios. Pues bien, en el caso queda acreditada la carencia de firma de la liquidación, si bien el Tribunal va a entender que tal acto administrativo existe y es conforme a Derecho. En un sentido parecido, aunque con diferencias respecto al supuesto de hecho, se manifiesta la STSJ de Madrid de 17 de mayo de 2000 (rec. 2295/1997), que otorga validez a la firma realizada mediante estampillado mecánico en una liquidación provisional de oficio dictada respecto al IRPF tras una comprobación abreviada en la que se discutía la cuantía de los rendimientos del trabajo declarados por el contribuyente.

<sup>12</sup> En este sentido, señala la Sentencia de la AN de 26 de diciembre de 1995 (rec. 173/1994), que «*por lo que respecta a la nulidad de la liquidación y de la comprobación de valores alegada por la actora con fundamento en la carencia de firma de la liquidación que le fue notificada, el artículo 124 de la LGT, de 28 de diciembre de 1963, en el número 1 especifica que las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión de los elementos esenciales de aquéllas, de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con indicación de los plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos, y del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria, lo que indudablemente fue cumplido por la Administración en el caso de autos; y por ello hay que concluir que no habiéndose ocasionado indefensión a la sociedad actora, que ha podido impugnar en tiempo y forma la liquidación tanto en vía de reclamación económico-administrativa y ahora ante esta Sala, la falta de firma alegada no puede impedir que el acto administrativo que contiene la liquidación impugnada cumpla su finalidad*».

Por otro lado, se ha otorgado validez a la firma que aparece estampillada mediante un medio mecánico en una liquidación paralela, al entender el órgano juzgador que en tal caso el destinatario de la notificación no desconoce quién es el titular de la firma, ni se ha puesto reparo a su autenticidad. En este caso, el Tribunal entiende que no es equiparable la ausencia total de firma con la existencia de una firma estampillada por procedimientos mecánicos, poniendo el acento, esencialmente, en que el obligado tributario puede conocer en este último caso que la liquidación ha sido dictada por el órgano competente <sup>13</sup>. De *invención diabólica* habría que calificar estos instrumentos mecánicos que permiten estampillar la firma del funcionario competente en cualquier acto administrativo de acogerse esta última tesis, en el sentido de que serían perfectamente válidos e imputables a tal funcionario multitud de actos de liquidación de los que, tal vez, ni siquiera ha tenido conocimiento <sup>14</sup>.

En resumen, en ninguno de estos casos en los que los Tribunales han minimizado la ausencia de firma del acto de liquidación o la existencia de una firma estampillada por medios mecánicos, se ha considerado la firma del acto de liquidación como un requisito esencial para la propia existencia y validez del acto. Más bien, se ha considerado como un simple defecto formal, que no afecta a la validez del acto administrativo en la medida en que la ausencia del mismo no haya causado *indefensión* a su destinatario y en la medida en que éste haya podido identificar al funcionario competente para su emisión, a fin de poder controlar ese vicio de nulidad de los actos administrativos <sup>15</sup>.

En cuanto a las resoluciones judiciales, ciertamente mayoritarias, que han considerado que la ausencia de firma de la liquidación determina la inexistencia o, en su caso, la nulidad del acto, como decíamos, se han apoyado en diversos argumentos y preceptos jurídicos que sistematizaremos y analizaremos a continuación.

<sup>13</sup> Esta tesis la ha mantenido la STSJ de Madrid de 17 de mayo de 2000 (rec. 2295/1997), señalando, al respecto, que «es necesario tener en cuenta que el recurrente alega defecto en la firma de la liquidación por encontrarse impresa en forma mecánica, sin embargo, tal alegación no puede ser estimada como motivo para anular la liquidación, pues no se discute que la liquidación ha sido practicada por el órgano competente, siendo irrelevante que la firma esté manuscrita o se encuentre estampillada mediante un procedimiento mecánico o electrónico, cuando como en el presente caso no se duda de la correspondencia con el titular de la firma, ni éste ha puesto reparo alguno a su autenticidad, no pudiendo equipararse a la falta de firma, pues ésta impide conocer al responsable del acto no firmado, mientras que en el presente caso consta el autor de la liquidación cuya responsabilidad se acredita mediante su firma, aun cuando sea en forma mecánica o electrónica, pero es que además, tampoco acredita el recurrente que se trate de una firma no original».

<sup>14</sup> En este sentido, la STSJ de Madrid de 16 de marzo de 1995 (rec. 489/1993) ha equiparado los casos de firmas estampilladas de actos de liquidación con el supuesto de ausencia de firma, pues, «la garantía de que un acto determinado está producido por el órgano competente y que ésa es su declaración de voluntad, juicio o deseo, es la firma de su titular. La existencia de una firma impresa mediante el uso de tampones o estampillas no garantiza en absoluto, pues, al administrado que el acto haya sido dictado por quien el Ordenamiento jurídico [designa] como competente para ello».

<sup>15</sup> Como señalan Fernando GARRIDO FALLA y José María FERNÁNDEZ PASTRANA, *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. (Un estudio de la Ley 30/1992)*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 195-196, los vicios de forma sólo determinan la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos de forma indispensables para alcanzar su fin o cuando dé lugar a indefensión de los interesados. Por consiguiente, cuando no suceda ni lo uno ni lo otro, el vicio de forma es una irregularidad no invalidante. Precisamente, estos autores ponen el acento en que la jurisprudencia tiene una marcada tendencia a conectar el vicio de forma con la indefensión, lo que, en su opinión, no aparece justificado cuando aquél consista en la carencia de los requisitos formales indispensables para alcanzar el fin del acto, que es supuesto conceptualmente diferenciable del simple vicio formal, al que le es exigido el corolario de la indefensión para determinar la anulabilidad del acto.

Un primer argumento conecta el vicio consistente en la ausencia de firma con la imposibilidad de conocer y, por tanto, controlar si el acto de liquidación ha sido dictado por el órgano competente. Desde esta perspectiva, la firma constituye una garantía de que el acto de liquidación procede del órgano o autoridad al que legalmente le viene atribuida la competencia que ejerce y que se plasma en el acto administrativo. Los Tribunales suelen recurrir, como apoyo normativo de este argumento, al artículo 53 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), que exige que los actos administrativos se dicten por el órgano competente. Se rechaza, desde esta perspectiva, que la ausencia de firma de la liquidación constituya una mera irregularidad formal sin trascendencia anulatoria, puesto que tal requisito constituye una auténtica garantía para los administrados <sup>16</sup>.

Un segundo argumento conecta la ausencia de firma del acto de liquidación con la falta de un elemento esencial para la existencia misma del acto administrativo, cual es la manifestación de voluntad de la Administración <sup>17</sup>.

La Sentencia que comentamos se decanta claramente por considerar como un vicio esencial la ausencia de firma de los actos de liquidación impugnados, determinante, no de la nulidad propiamente dicha, sino de la inexistencia misma de tales actos administrativos. Como señala el Tribunal, *«la firma del titular del órgano de la competencia es esencial para la existencia del acto. En este caso, sin firma, los actos –de liquidación tributaria, realizados al amparo de lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria– no existen; y lo que no existe no puede ser sanado ni convalidado»*. (FD 2.º)

En la misma latén y se entrelazan las dos líneas argumentales que acabamos de señalar que viene utilizando la jurisprudencia para considerar la falta de firma del acto de liquidación como un vicio determinante de la inexistencia del mismo, si bien estos argumentos no se hallan claramente especificados y desarrollados, así como la preocupación por subrayar la función de garantía que para los derechos del contribuyente supone la firma del acto de liquidación, a efectos de descartar que se trate de una mera irregularidad formal no invalidante. Como, en este sentido, señala el Tribunal, *«el*

<sup>16</sup> En este sentido, la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 17 de julio de 2001 (rec. 3590/1997), que pone el acento especialmente en que la firma es garantía de la autoría del acto administrativo y control de correcto ejercicio del órgano competente, puesto que, en palabras del Tribunal, *«una resolución firmada es garantía de que la actividad administrativa se produce con arreglo a criterios objetivos competenciales y con respeto a los derechos de los ciudadanos»*. También la STSJ de Madrid de 16 de marzo de 1995 (rec. 489/1993), resalta que *«la garantía de que un acto determinado está producido por el órgano competente y que ésa es su declaración de voluntad, juicio o deseo, es la firma de su titular»*.

<sup>17</sup> Como señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2002 (rec. 1018/2000), *«no se trata sólo de que la falta de firma prive al recurrente de la posibilidad de identificar a las autoridades y funcionarios responsables de la tramitación y resolución de un procedimiento, con la consiguiente imposibilidad de que eventualmente ejerciten su derecho a recusarlos, es que, fundamentalmente, al faltar la firma, no puede decirse que se haya producido la manifestación de la voluntad del titular del órgano administrativo, necesaria para la existencia misma del acto. Y ello, en modo alguno se puede considerar como irregularidad no invalidante»*. También la STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de octubre de 2002 (rec. 1020/2000) considera que *«la falta de firma impide la atribución del acto a ningún sujeto como autor del mismo (art. 53.1 de la LRJAP y PAC) lo que se traduce en la falta del elemento subjetivo que necesariamente debe concurrir en todo acto administrativo, ausencia que afecta a la validez del mismo»*.

*Estado de Derecho es aquel en que el respeto de los derechos fundamentales queda constatado formalmente, ya que la forma es un requisito que acredita la regularidad del procedimiento y el cumplimiento de la legalidad, como garantía de los particulares y de interés y orden público»*<sup>18</sup>.

En cuanto al apoyo normativo de esta fundamentación, además de traer a colación el artículo 53.1 de la LRJAP y PAC, la Sentencia aplica el artículo 3.º 1 del Real Decreto 1465/1999, de 17 de septiembre, por el que se establecen criterios de imagen institucional y se regula la producción documental y el material impreso de la Administración General del Estado. Según este precepto «*todo documento que contenga actos administrativos, incluidos los de mero trámite, debe estar formalizado.*

*Se entiende por formalización la acreditación de la autenticidad de la voluntad del órgano emisor, manifestada mediante firma manuscrita o por símbolos o códigos que garanticen dicha autenticidad mediante la utilización de técnicas o medios electrónicos, informáticos o telemáticos de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado».*

Con lo cual, la norma exige que la firma del órgano emisor sea *manuscrita* cuando el documento se extienda en papel o bien, si se extiende mediante la utilización de técnicas o medios electrónicos, informáticos o telemáticos, que queden reflejados los *símbolos o códigos* que garanticen la autenticidad de la voluntad del órgano emisor. A tal respecto, el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado<sup>19</sup>, dispone en el artículo 2.º 2 que cuando la Administración General del Estado o las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de aquélla utilicen técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en actuaciones o procedimientos que afecten de forma directa o indirecta a derechos o intereses de los ciudadanos, se garantizará la identificación y el ejercicio de la competencia por el órgano correspondiente. En este supuesto, los ciudadanos tendrán derecho a obtener información que permita la identificación de los medios y aplicaciones utilizadas, así como del órgano que ejerce la competencia.

Pues bien, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.º 1 de este Real Decreto 263/1996, este derecho de los administrados queda garantizado en la emisión de documentos y copias que hayan sido producidos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos cuando, entre otros extremos, quede acreditada la identidad del autor, así como la autenticidad de su voluntad, mediante la constancia de códigos u otros sistemas de identificación. Y para que tal cosa sea posible, especifica el precepto que dichos códigos o sistemas estarán protegidos de forma que únicamente puedan ser utilizados por las personas autorizadas por razón de sus competencias o funciones.

<sup>18</sup> Como señala Luis MARTÍN REBOLLO, «Disposiciones administrativas y actos administrativos» en Jesús LEGUINA VILLA; Miguel SÁNCHEZ MORÓN (Directores), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 162-163, las Administraciones públicas, según lo dispuesto en el artículo 105 c) de la Constitución Española deben seguir un procedimiento en la producción de sus actos como exigencia de acierto y como mecanismo de garantía. De manera que, «la eficacia es, sí, un valor constitucional (art. 103.1 de la Constitución Española), pero también lo es el principio de control y garantía (art. 106.1 de la Constitución Española) al que el procedimiento sirve, que, por eso, no debe ser observado con criterios reduccionistas que apelan peyorativamente al "juridicidismo" como equivalente a un trasnochado formalismo burocrático con valor en sí mismo».

<sup>19</sup> Publicado en el BOE de 29 de febrero de 1996.

Añade el Real Decreto 263/1996, por lo que ahora nos interesa, que en el caso de que se emitan certificados telemáticos, los mismos contendrán los datos objeto de certificación y la firma electrónica de la autoridad competente para expedirlos (art. 14.1). Especifica el artículo 14.4, en este sentido, que los certificados telemáticos producirán idénticos efectos a los expedidos en soporte papel. A tal efecto, su contenido deberá poder ser impreso en soporte papel, en el que la firma manuscrita será sustituida por un código de verificación generado electrónicamente que permita en su caso contrastar su autenticidad accediendo por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo emisor.

A la luz de esta normativa, señala el Tribunal en la Sentencia que comentamos que «*los actos administrativos se encuentran firmados cuando el titular del órgano extiende su firma entera, media o rúbrica, actuación que implica la asunción por su responsabilidad del contenido del acto. Los actos administrativos no están firmados cuando aparece estampillado simplemente el órgano llamado a asumir la responsabilidad, pero sin intervención directa de la persona titular del mismo. La ley señala a una persona o autoridad competente para resolver sobre una cuestión, y no a otra*».

La normativa exige, por lo tanto, la firma *manuscrita* del titular del órgano cuando el acto administrativo se emite en papel, posibilitando en todo caso con ello la identificación de la persona que lo emite. No son válidos en tal sentido y, por lo tanto, su utilización sería equiparable al supuesto de ausencia de firma, la utilización de una firma estampillada mediante medios mecánicos tales como tampones o similares. En los casos en los que para la emisión o certificación del acto administrativo se empleen técnicas electrónicas, informáticas o telemáticas, es necesario que el titular del órgano que emite el acto y la autenticidad de su voluntad vengán garantizadas a través de la utilización de una serie de códigos para cuya utilización sólo esa persona está autorizada y tiene acceso o bien, en su caso, a través de la firma electrónica.

#### 4. VALORACIÓN CRÍTICA

La firma por el órgano competente del acto de liquidación tributaria constituye un requisito esencial para la existencia misma de tal acto administrativo y, en este sentido, consideramos acertado el fallo de la Sentencia que comentamos.

Como bien explica el profesor RUIZ GARCÍA, analizando las distintas tesis doctrinales sobre la cuestión, el acto de liquidación contiene una *declaración de voluntad* que se concreta en que el impuesto liquidado debe ser satisfecho. Con lo cual, concluye este autor, la declaración de voluntad se erige en elemento esencial a la par que criterio delimitador del acto de liquidación. En su ausencia, la determinación de la deuda practicada por la Administración tendrá el valor de un mero cálculo a efectos puramente internos o meramente informativos, pero no podrá calificarse, en rigor, de auténtico acto de liquidación <sup>20</sup>.

<sup>20</sup> José Ramón RUIZ GARCÍA, *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 127 y ss.

La doctrina ha distinguido tres momentos o estadios en la formación del acto administrativo, el primero de ellos es la formación de la voluntad dirigida a la producción de un determinado efecto jurídico, sea constitutivo o meramente declarativo, el segundo es la manifestación o declaración de voluntad, que se produce cuando el funcionario competente emite el acto rubricándolo y firmándolo y, por último, el tercero está constituido por la comunicación o notificación al interesado de la voluntad que integra el acto administrativo <sup>21</sup>.

En cuanto a la función que cada uno de estos momentos o fases desempeña respecto de la existencia del acto administrativo, la mayoría de la doctrina distingue entre el nacimiento y la eficacia del acto administrativo tributario como dos elementos fundamentalmente distintos. Para que el acto de liquidación nazca es necesaria la concurrencia de los dos primeros elementos o fases antedichos, es decir, es necesaria la formación de la voluntad de la Administración y la manifestación de la misma. Ahora bien, con tan sólo estos dos elementos, el acto de liquidación existe y es perfecto, pero permanece en la esfera interna de la Administración. Entrañando la liquidación tributaria una voluntad dirigida al exterior, al obligado tributario, si se quiere que el acto de liquidación alcance eficacia es necesaria su notificación al destinatario del mismo. En consecuencia, la formación de la voluntad de la Administración y su manifestación son condiciones necesarias para la existencia misma del acto de liquidación tributaria, mientras que la notificación del mismo es un requisito que afecta tan sólo a su eficacia <sup>22</sup>.

Con lo cual, y a los efectos que ahora nos interesan, para que exista el acto de liquidación tributaria es absolutamente necesaria la firma y rúbrica del titular del órgano competente para su emisión, pues sólo así puede entenderse producida la declaración de voluntad consistente en la reclamación al obligado tributario del impuesto liquidado, imputándose tal declaración al órgano administrativo competente, como decimos, a través de la firma y rúbrica de la persona física titular del mismo <sup>23</sup>.

Por ello, resulta especialmente criticable el que la Administración tributaria, sobre todo en los actos de liquidación emitidos a resultas de los procedimientos de comprobación y verificación de datos que masivamente desarrollan los órganos de gestión, no ponga quizá todo el cuidado necesario para que tales actos de liquidación se constituyan válidamente, como hemos tenido ocasión de examinar a lo largo de este trabajo. Y es que, incluso más allá de la cuestión de la firma del acto de liquidación, la observancia de los requisitos formales en la formación, emisión y notificación de estos actos administrativos constituye una auténtica garantía de los derechos del contribuyente <sup>24</sup>.

<sup>21</sup> José Ramón RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., pág. 136.

<sup>22</sup> Cfr., José Ramón RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 136 y ss.

<sup>23</sup> Como señala el profesor José Ramón RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 136-137, para los autores que distinguen entre el nacimiento y la eficacia del acto administrativo tributario, «el acto de liquidación debería identificarse con el documento existente en el expediente y firmado por el funcionario competente en que se indica la cuantía de la deuda tributaria, por el contrario, el documento que se entrega al sujeto pasivo sería una mera copia del acto de liquidación original; lo esencial, por tanto, en el acto de liquidación sería, no su notificación, sino la resolución interna sobre la determinación de la deuda formulada por escrito y firmada por el funcionario competente».

<sup>24</sup> Como ha señalado la Sentencia del Tribunal Constitucional 162/1985, la economía de medios y la obtención de una situación más beneficiosa para la Administración no pueden lograrse con sacrificio de los derechos de los ciudadanos consagrados en la Constitución (FJ 2).