

PRÓLOGO

El libro que ahora presento es un excelente, minucioso y completo trabajo sobre un tema difícil. Cada página, cada línea, están escritas con precisión de orfebre (si nos permiten la metáfora) y con una gran erudición, tanto legislativa y jurisprudencial como doctrinal.

Me atrevo a afirmar que constituye un auténtico tratado en torno al concepto de la deuda tributaria básica en el Derecho positivo español, su naturaleza y su estructura. Ensamblando e integrando una amplísima bibliografía dispersa sobre cada uno de los componentes de la deuda tributaria, el autor consigue una brillante y profunda exposición, que es, a un tiempo, síntesis, y, también, análisis de la legislación, la jurisprudencia y la doctrina disponibles (ésta última, tanto española como extranjera, que el autor domina perfectamente).

Los que, como yo, hemos tenido la suerte de convivir en la investigación y la docencia, con el profesor GOROSPE, conocemos de sobra sus cualidades intelectuales, de vocación, y de constancia en el estudio. No nos puede, pues, extrañar el resultado que se ha plasmado en este libro (inicialmente, su tesis doctoral, que fue calificada, por unanimidad, con la máxima nota, y que me cupo la satisfacción de dirigir).

Enhorabuena muy sincera, pues, al autor y a todos los profesionales que se dedican, día a día, al estudio y a la aplicación de nuestro Derecho tributario, por el libro que ahora ve la luz.

El lector poco versado en temas tributarios que se enfrente con el título de este libro (un libro, repitámoslo, muy sólido, muy riguroso y muy brillante) es probable que se plantee la duda siguiente: ¿de qué estamos hablando cuando aludimos a la “deuda tributaria”? Podemos, a mi juicio, seleccionar en nuestro Derecho positivo hasta *tres conceptos*. Veamos:

1.- Si es persona culta y de imaginación, nuestro imaginario lector seguirá preguntándose: ¿quiere decirse que yo tengo una deuda con el Ayuntamiento por el hecho de que –digamos- sea propietario de una casa en el día uno de enero del año “n”?

Si se respondiera afirmativamente nuestro lector amigo, demostraría que sabe más derecho tributario del que en principio le atribuimos. Ciertamente, desde el día 1 de enero del año “n” él está en *deuda* con el Ayuntamiento en cuanto ya, desde esa fecha tiene la *obligación* de pagar el Impuesto sobre Bienes inmuebles. Y, ciertamente, también estaría conforme con su opinión el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que identifica los términos “deuda” y “obligación” (identificación que también se acepta por la doctrina jurídica).

Pero es más que probable que el lector de nuestro ejemplo no se sienta *deudor* –aún- del Ayuntamiento por ser propietario del inmueble el uno de enero del año “n”. Y si su asesor fiscal le indicase que lo es, lo negaría –nuestro amigo- diciendo algo así: “No; yo no debo nada al Ayuntamiento *todavía*. Se lo deberé cuando sepa cuánto he de pagar”.

2.- En un lenguaje coloquial, el verosímil ejemplo anterior muestra que, en materia de tributos, el común de los administrados piensa que no deben nada, como contribuyentes, en tanto que no sepan *cuál es el importe de su obligación* tributaria.

Este concepto de deuda no lo encontramos, ya, en el Diccionario, pese a ser, repetimos, de casi intuitiva aceptación. A menudo preguntamos ¿cuál es la deuda? para referirnos no a la obligación sino a *la cuantía de dinero que implica* (en el supuesto, claro está, de que se trate de una obligación cuyo contenido sea el pago de una cantidad de dinero).

3.- Tendríamos, pues, así, ya, seleccionados *dos conceptos de deuda tributaria*:

- uno, el de la obligación de pagar el tributo (que en el ejemplo citado la tiene el

propietario solo por serlo del inmueble ya desde el 1 de enero),

- otro, el que identifica como *deuda tributaria* al importe *de la obligación*. (“Tengo una deuda tributaria con Hacienda de ‘n’ pesetas” diría el lector de nuestro ejemplo, aludiendo al importe del recibo, cuando ya lo conoce.)

Podríamos, si se nos permite, insistir en el ejemplo, extendiéndolo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La obligación de pagarlo se tiene desde el 31 de diciembre de cada año. Pero sólo desde el 1 de Mayo y hasta el 20 de Junio siguiente, hay que autoliquidarla e ingresar su importe. Pues bien, si al contribuyente del ejemplo le preguntáramos antes del 1 de Mayo si debe algo, y en caso afirmativo, cuál es su deuda con Hacienda por el I.R.P.F., del año vencido, es muy posible que conteste: “No lo debo hasta que no tenga que autoliquidar el impuesto. Y entonces cuando lo tenga autoliquidado, te diré cuál es mi deuda por el I.R.P.F.”

De nuevo, aquí se está aludiendo con la palabra deuda, no a la obligación de tributar, sino al importe a pagar que resultará de la futura autoliquidación. O sea, y en suma, al *contenido económico de la prestación debida*.

La doctrina se ha aproximado a este segundo concepto de deuda tributaria (ya vimos que el primero aceptado es el que la identifica como obligación tributaria). También quien escribe estas líneas, hace ya muchos años, propuso que en el Derecho Tributario se podía entender, como deuda tributaria, no sólo a la *obligación de tributar*, sino también, *al contenido económico* de la acción de dar dinero en que consiste aquella obligación. Ahora bien; este contenido económico que llamamos –ahora- deuda tributaria sigue referido a la obligación tributaria. Podríamos decir que, en esta definición, la deuda tributaria si no es, ya, la obligación, sí aparece como el contenido económico del deber de pagar en que consiste aquélla. No es, ya, la obligación entendida como aquel *vínculo jurídico*, cuyo objeto o *contenido jurídico* es la prestación del tributo, sino el *contenido económico* de esta prestación. Se trata pues de conceptos indisolublemente unidos.

Y sin embargo, me atrevo a apuntar que, en esta línea de investigación de la deuda tributaria como contenido económico de la prestación de dar en la obligación de contribuir, no hemos llegado al final de lo que nos sugería el ejemplo citado. Podemos dar un paso más y *añadir, a los dos conceptos* de deuda citados hasta ahora, otro *tercer concepto* de deuda tributaria, entendida como el *contenido económico –jurídicamente eficaz- de la liquidación* (o, en su caso, de la autoliquidación) *tributaria*. Este tercer concepto no es admitido habitualmente en la dogmática jurídica. Pero, sin perjuicio de los conceptos dogmáticos, que siguen siendo válidos, se adaptaría mejor al artículo 58 de la Ley General Tributaria en los términos que siguen.

4.- En la primera redacción del artículo 58 de la Ley General tributaria, este precepto se iniciaba con la siguiente frase, a la que me temo que no hemos prestado la atención que merecía: “La deuda tributaria estará constituida por la cuota definida en el artículo 55 y *liquidada a cargo del sujeto pasivo*.” (y, a continuación, el precepto añade otras partidas que, además de la cuota *liquidada*, pueden formar parte de la deuda tributaria; si bien no precisa que deben estar, también liquidadas, una mínima coherencia interpretativa obliga a afirmar que solo pueden agregarse a la cuota *liquidada*, partidas que también lo estén).

El mismo concepto de la deuda tributaria, como deuda liquidada, aparecía expresivamente en otro artículo, el 126 de la ley General Tributaria (hoy así mismo suprimido) que rezaba: “Toda *liquidación* reglamentariamente notificada al sujeto pasivo, constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria”.

El hecho de que se suprimieran tanto este artículo, como la palabra “liquidada” en el

párrafo inicial transcrito del artículo 58, por la ley 25/95 se atribuye a causas que no afectan al argumento que estamos desarrollando. Este sigue, pues, siendo válido. Continuemos exponiéndolo con más detalle.

Una reciente obra divulgativa pero redactada con rigor jurídico dice de la voz Deuda ... tributaria (Diccionario Jurídico, Trivium. Redactada, quizá, por M.L.CALERO):

a) obligación legal, a cargo de una persona física o jurídica, de dar una cantidad en concepto de tributo al Estado, Comunidad Autónoma o Ayuntamiento; y

b) se le define también como el resultado de añadir a la cuota tributaria uno o varios conceptos tributarios. Opinión que está en la línea de lo hasta aquí avanzado. Se define, aquí, a la deuda tributaria, como el *resultado* de una adición que incluye, primero, la cuota tributaria; y además, alguno o varios de los conceptos tributarios que se enumeran en el artículo 58.

Pues bien, con la salvedad de que *no siempre* ocurre que la deuda tributaria *excede de* la cuota, el hecho de calificar a la deuda tributaria, configurada por las partidas (unas necesarias, otras eventuales) del artículo 58, como un *resultado de una operación de adición o suma*, hace pensar, inevitablemente, en que el autor de la voz “Deuda tributaria” que hemos transcrito la está concibiendo como la que *resulta de una liquidación* o, en su caso, de una autoliquidación, en la línea que venimos sugiriendo.

Lo que también pone de manifiesto que la deuda tributaria contenida en una liquidación no sólo es una magnitud, o mejor una cantidad, de dinero, una deuda económica, sino también, una deuda jurídicamente eficaz y ejecutoria, contra la que Administración tiene, por el hecho de estar ya la deuda liquidada o autoliquidada, una acción de cobro (y no tiene, en cambio, tal “derecho de acción” -véase el artículo 64 LGT- en tanto no se liquide.).

5.- El gran problema que plantea el artículo 58, en un plano teórico, es la imposibilidad de identificar el concepto de deuda tributaria que contiene con el de prestación de dar, objeto de la obligación nacida del hecho imponible, a la que alude el artículo 28 de la propia Ley General Tributaria.

Tal dificultad o imposibilidad de identificación entre ambos conceptos podría deberse, como se ha dicho, a que en el artículo 58 de la Ley la deuda tributaria “está constituida por la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos,” con la consecuencia de que con la expresión “deuda tributaria” se está designando no exclusivamente, ni tan solo, a la obligación tributaria nacida del hecho imponible, sino a una deuda “de contenido diverso, tanto en función de las prestaciones que eventualmente pueden integrarlas, como en función del *título jurídico* en virtud del cual se exigen” (M.T.SOLER ROCH, “Deuda tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas).

Suscribimos plenamente la anterior opinión con dos pequeñas matizaciones.

La una, que cuando se apunta, certeramente, a que la deuda tributaria definida en el artículo 58 puede tener un contenido muy diverso, *eventualmente*, y según las diversas situaciones jurídicas *en que haya incurrido* el sujeto pasivo (obligado frente a la Hacienda Pública) en la *aplicación* del tributo, parece obligado deducir que todo el artículo 58 está empleando los términos “deuda tributaria” para referirse a *la ya liquidada*, esto es, a la *resultante* de la aplicación del tributo a cada caso concreto. O sea, en semejante sentido al que la expresión “deuda tributaria” tiene en diversos preceptos del Reglamento General de Recaudación.

Sólo si se lee el precepto como referido a las deudas que resultan del acto de liquidación (o, en su caso, de autoliquidación), se entiende que se distingue entre componentes *esenciales* (apartado 1) y *eventuales* (“en su caso” dice el precepto) de la Deuda tributaria. Ésta, en cuanto se ha de liquidar “ope legis” en todos sus componentes, sólo puede contener partidas “eventuales” si el concepto se refiere a aquéllas cuya presencia o integración en la deuda dependerá de los supuestos legales en que haya incurrido el sujeto pasivo, al dar cumplimiento a la obligación tributaria que se liquida y en la observación del procedimiento legalmente establecido al efecto (haber declarado o no, correctamente; haber pagado, o no, en plazo; haberlo hecho con retraso pero “espontáneamente”; haber pagado en periodo voluntario o ejecutivo, antes o después de la providencia de apremio). Y sólo a *posteriori*, esto es caso por caso, ya en el procedimiento liquidatorio, puede conocerse si se han de liquidar los componentes o partidas del apartado 2 del artículo 58, a cada contribuyente en particular, o sólo algunos de ellos.

Ahora bien, si esta apreciación nuestra se admite, quizá convenga aclarar qué se entiende por la *diversidad de títulos jurídicos* en virtud de los cuales se pueden exigir, por el ente público, ya necesariamente, ya eventualmente, (o sea según cada caso, aunque siempre “ope legis”) las distintas prestaciones que, de acuerdo con la enumeración del artículo 58, pueden integrarse en la deuda tributaria.

Pensamos que, como hemos razonado en otro lugar, son prestaciones *con distinta fuente u origen legal*, en la medida en que *se imponen* al obligado, por *preceptos* y en virtud de *supuestos legales de muy distinta naturaleza*. Si bien, *el título concreto* en que se *legitima el ejercicio de la acción de exigibilidad, de cobro, frente a cada obligado, en particular, y para cada aplicación singular del tributo*, lo constituye el *acto de liquidación de la deuda, así configurada* (o, en su caso, el acto de la autoliquidación si no se ingresa su importe. Véase nuestra obra *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español*, Dickynson).

6.- En este sentido, parece que hay que concluir que el artículo 58 contiene una serie de prestaciones pecuniarias de naturaleza jurídica diversa, y que nacen también de distintos supuestos legales (tipificados en normas que son de diferente naturaleza), pero que, en cada caso, se exigen, se ejecutan, en virtud de la existencia de una liquidación (o, en su caso, de una autoliquidación presentada sin ingreso de su importe) por la que se cuantifican. De tal forma que, *en esta su dimensión cuantitativa específica, para cada caso concreto*, no sólo la cuota tributaria, sino también el resto de las prestaciones liquidadas, *se devengan* en favor del ente público acreedor (esto es, puede hacerlas suyas) *en virtud de cada acto de liquidación* y por el importe liquidado a partir de la fecha en que es notificado (o si de una autoliquidación se tratase, desde que la misma se presenta).

Con el término devengar, queremos –pues– designar aquí el momento en que la Administración Pública tiene un título jurídico, protegido por el Derecho, para iniciar la acción recaudadora a la que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria (no, por tanto, al momento en que nace la obligación tributaria, esto es se devenga el tributo, según el artículo 28).

Es la liquidación (entendida –ahora– en un sentido amplio, comprensivo tanto de la que efectúa la Administración como de la que la Ley imponga hacer al propio administrado, en la declaración con liquidación) el título que legitima a la Administración para iniciar la acción recaudadora de los importes liquidados (e, incluso, de los autoliquidados también si el ingreso de éstos no se realiza en el momento de la presentación de la autoliquidación –artículo 61 de la ley General Tributaria–).

Es tradicional en la doctrina más clásica, hablar, en el anterior sentido, de que con la

liquidación se produce, pues, el devengo de la cuota (y también, en su caso, del resto de las otras prestaciones liquidadas por los restantes conceptos contenidos en el artículo 58 de la Ley General Tributaria). Naturalmente, este devengo de la cuota y, en su caso, de las restantes prestaciones que pueden incluirse en la liquidación (o, cuando proceda, en la autoliquidación) significa que se hacen líquidas y exigibles, naciendo en consecuencia, la acción de cobro de la Administración. Y no hay que confundir, aquí, el devengo de que hablamos, con el devengo del tributo, que es el momento en que nace la obligación tributaria, y el derecho correlativo del crédito del ente público. La distinción entre estos dos “devengos” está ya admitida mayoritariamente en la doctrina, y es fundamental para evitar confusiones. Tan importante es, que nos permitimos, aunque sabida, volver a recordarla, de paso (las dos clases de devengo estaban como es sabido, muy claras en la redacción inicial del artículo 126 -hoy modificado- en relación con el 28, ambos de la Ley General Tributaria).

Pero, entonces, podemos dar un paso más. De acuerdo con todo lo dicho, la deuda tributaria del artículo 58 de la Ley General Tributaria no es sinónima de la obligación tributaria (ni tampoco de su importe o cuantía) a que se refiere el artículo 28 de aquella, sino de *la deuda liquidada y notificada en cada caso como consecuencia de la existencia y del cumplimiento y ejecución de aquella obligación preexistente, no sólo del cumplimiento normal y en plazo de dicha obligación, sino también de su cumplimiento anómalo, parcial o fuera de plazo, e, incluso de su ejecución coactiva si se hubiera dado.*

De forma que el contenido de esta *deuda liquidada* no se agota en las partidas que constituyen su componente necesario -materia que se analiza detalladamente en esta obra- sino que también integrará, en su caso, las otras prestaciones establecidas por el legislador para los supuestos de cumplimiento aplazado, extemporáneo, inexacto, o, incluso, (si fuera necesaria) ejecución coactiva de la obligación tributaria nacida del hecho imponible.

No tiene razón, pues, FEDELE cuando señala (para el Derecho italiano, naturalmente) que la pretensión de defender la existencia de una obligación tributaria que nacería del hecho imponible, con anterioridad al acto liquidatorio (que según él, y FANTOZZI, es el que hace nacer dicha obligación) no puede sostenerse desde el momento en que de la liquidación *puede resultar* una variedad de prestaciones de muy distinta naturaleza.

Refutando esta opinión, acota muy acertadamente RUSSO que, al contrario, si se parte de que la obligación tributaria nace de la ley (al realizarse el presupuesto objetivo tipificado en ella como hecho imponible), no se tiene ninguna dificultad para configurar en términos unitarios la obligación que surge de cada presupuesto individual y específico, aunque se efectúe la ejecución de la obligación en épocas diversas y fraccionadamente, según la multiplicidad de actos que pueden darse en cada una de las fases de la aplicación del tributo, y del cumplimiento de la obligación, en función de:

- a) el tipo de procedimiento previsto en la ley para su liquidación y recaudación;
- b) las vicisitudes que, en cada caso, se den en cuanto la observación de dicho procedimiento, tanto por parte de la Administración como por parte del administrado (cfr. Cap. XX del *Trattato di Diritto Tributario*, dirigido por AMATUCCI).

Pero aquel procedimiento y estas vicisitudes en el cumplimiento de la obligación tributaria, a las que alude el profesor italiano, conforman e integran, respectivamente, la que en otro lugar hemos llamado la dinámica de la obligación tributaria.

7.- Y, entonces, llegados a este punto, podemos proponer otra noción (la tercera

enunciada) sobre la deuda tributaria que también podría configurar el artículo 58 de la Ley General Tributaria, en los términos siguientes: *la deuda tributaria está constituida por la cuota tributaria y, en su caso, otras prestaciones, liquidadas y devengadas “ope legis” dentro de la dinámica de una obligación tributaria ya nacida y preexistente; prestaciones sobre las que en cuanto se liquidan (y sólo en la medida en que se liquidan) adquiere el ente público acreedor una acción de cobro* (como única y reiterada observación; aquí, el verbo liquidar se toma en un sentido amplio, para comprender no sólo la acción liquidadora de la Administración sino, también, la autoliquidadora del administrado, de forma que si éste no ingresa el importe cuantificado por él, la Administración dispone de acción ejecutiva para su cobro).

El lector que haya tenido la cortesía y la paciencia, amén de la amabilidad, de seguirnos hasta este punto, habrá podido deducir que estamos ante un tema de gran calado teórico y de una gran trascendencia práctica.

Solo le deseamos que la lectura de la obra le sugiera todas las reflexiones que a nosotros nos ha suscitado, y encuentre en sus páginas todo el interés que, sin duda, tienen.

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA

Universidad San Pablo - CEU

Octubre 1998.