

# Concepto de deuda tributaria

JOSU BASTERRECHEA CORTÉS  
Universidad de Navarra

La deuda tributaria está formada, de conformidad con el Art. 58 L.G.T., por:

- La cuota tributaria.
- Los pagos a cuenta o ingresos anticipados (que en la liquidación de un tributo serán deducibles de la cuota), formados por:
  - Las retenciones efectuadas o que se hubieran debido efectuar sobre los rendimientos monetarios satisfechos.
  - Los ingresos a cuenta, asimilables a las retenciones, sobre los rendimientos satisfechos en especie.
  - Los pagos fraccionados que debe satisfacer el propio sujeto pasivo, con carácter previo al devengo del impuesto, sobre la base de lo ingresado en el ejercicio anterior.
- Además, en su caso, forman parte también de la deuda tributaria:
  - Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean en favor del Tesoro o de otros entes públicos (por ejemplo, los recargos que en base al art. 12 de la L.O.F.C.A. puedan establecer las C.C.A.A.; el recargo a favor de las Diputaciones Provinciales, etc...)

- Los recargos por presentación e ingreso extemporáneo de los obligados tributarios, sin haber sido requeridos para ello por la Administración tributaria, de autoliquidaciones y de liquidaciones de la citada Administración derivadas de declaraciones realizadas por aquéllos fuera de plazo.

- El interés de demora: Su devengo se produce en general, desde el día siguiente al que vence el plazo establecido para el pago de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública sin que éste se efectúe. La normativa tributaria prevé entre otros, los siguientes supuestos:

- a) Falta de ingreso del importe de la deuda al vencimiento del período establecido (arts. 61.2 y 127.1 L.G.T.), salvo ingreso voluntario y sin requerimiento previo dentro de los doce meses siguientes.
- b) Aplazamiento y fraccionamiento del ingreso de la deuda.
- c) Supuesto de la suspensión de la ejecución del acto y prórrogas de cualquier tipo.
- d) Ingreso fuera del plazo voluntario constitutivo de infracción grave, por el período comprendido

entre la finalización del citado plazo y el día en que la inspección practique la liquidación que regularice la situación tributaria (Art. 87.2 L.G.T.)

- El recargo de apremio: Mientras que el período ejecutivo comienza al día siguiente de finalizar el plazo de ingreso voluntario el inicio del procedimiento de apremio sucede el día en que se notifica al deudor la providencia de apremio. Las cuantías del recargo de apremio son las siguientes:

a) 20 %: se devenga al inicio del período ejecutivo.

b) 10%: No obstante haberse devengado el 20 % la cuantía del recargo de apremio se reduce a la mitad, si la deuda tributaria no ingresada se satisface antes que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio

- Sanciones tributarias, derivadas de infracciones cometidas.

## 2. DIFERENCIA ENTRE DEUDA TRIBUTARIA Y DEUDA QUE NACE DE UN TÍTULO VOLUNTARIO

Se trata de relacionar en primer lugar la deuda tributaria como deuda nacida de la ley, en contraposición a deuda contractual. La cual se configura a través de la voluntad de las partes, si, también es la ley la que le otorga eficacia jurídica. La primera es una obligación de derecho público, mientras que la segunda se encuadra en el derecho privado, es decir relación entre el Estado con sus administrados - deuda tributaria -, o relación de los particulares entre sí - deuda contractual -.

Así, el principio de juridicidad, enunciado en el art. 9.1 C.E. establece que los ciudadanos y los Poderes Públicos están sujetos a la Constitución y al resto del

ordenamiento jurídico. A su vez el art. 31 C.E. ordena que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La L.G.T., tal y como dispone en su art. 1º, establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español, y así en su art. 2 prevé que la facultad originaria para establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejecutará a través de ley votada en Cortes. De esta manera es la Constitución y la Ley la que configura definitivamente la obligación tributaria sin que la voluntad del sujeto pasivo pueda de otra forma separarse de la obligación legal. El art. 36 L.G.T. establece al respecto que *la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*. Si comparamos este art., con la fuente de la autonomía de la voluntad, sita en el art. 1255 CC el cual dispone *los contratantes podrán establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público* podremos observar cómo la ley se reserva determinados objetos jurídico-sociales, los cuales como los tributos, no pueden ser regulados entre particulares, dejando un campo de regulación residual muy amplio en el cual los particulares pueden modular sus pretensiones contractuales con los únicos límites establecidos en el art. 1255 CC, y dichos contratos son obligatorios para las partes.

Hemos de concluir que existe una reserva de determinadas materias, las cuales su regulación es exclusiva del Estado, por su importancia básica y generalidad, y otras materias donde la ley, tan sólo tiene la misión de velar por el buen desarrollo de la relación interpartes, otorgando a ésta todos los privilegios del ordenamiento jurídico siempre y cuando se configure dentro de unos límites establecidos en la ley.

### 3. LA EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS: PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

La prescripción se caracteriza por la inactividad del titular del crédito durante el plazo señalado por la Ley. La prescripción puede ser interrumpida reiniciándose nuevamente el plazo con cada interrupción.

El art. 64 de la L.G.T. dispone que prescriben a los cinco años los siguientes derechos y acciones, computándose dicho plazo quinquenal desde la fecha que se indica, conforme al artículo 65 de la L.G.T.:

a) El derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario.

c) La acción para imponer sanciones tributarias, desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones ; y

d) El derecho de la devolución de los ingresos indebidos desde que se realizaron los mismos.

La L.G.T. en su art. 66.1 regula la interrupción de la prescripción extintiva de los créditos tributarios, estableciendo que los plazos de prescripción se interrumpen por:

a) Cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

b) La interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase; y

c) Cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago de la liquidación de la deuda.

Por otra parte, el plazo de prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos se interrumpirá:

Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o

Por cualquier acto de la administración en que se reconozca su existencia.

Así pues, el plazo de cinco años para alcanzar la efectividad de la prescripción tributaria puede interrumpirse por las diferentes causas señaladas. De entre ellas, la más conflictiva quizá sea la anteriormente citada en a); esto es, la acción administrativa, lo cual enlaza con la caducidad de la acción, pues en ocasiones, la inspección ha citado a contribuyentes e iniciado las actuaciones administrativas, suspendiéndolas a continuación, al objeto de interrumpir el período de prescripción de cinco años y volver a abrir un nuevo plazo del mismo número de años, que comenzaría a contarse desde el momento de haberse recibido la notificación de la inspección. Un procedimiento continuado de la administración como el descrito, conduciría a una situación de inoperancia efectiva de la prescripción, con la consiguiente inseguridad jurídica para el contribuyente, ante el alargamiento del período de duración de su situación de incertidumbre, en cuanto al ejercicio de los derechos de la Hacienda Pública.

Sobre este particular, el Reglamento General de Inspección de los Tributos, ha significado un importante avance al establecer en su art. 31, la regla de las actuaciones inspectoras (desde su inicio hasta la notificación de la liquidación resultante, de acuerdo con la STS de 27-2-1996) se considerarán interrumpidas cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses de for-

ma injustificada. En este caso se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de las actuaciones (art. 31.3 y 31.4 a. RGIT)

Así pues, cuando la inspección cita a un contribuyente y dentro de las actuaciones se produce una interrupción injustificada de la misma de más de seis meses, es como si no hubiera existido citación, y, consecuentemente no hay interrupción del plazo de la prescripción.

A estos efectos, para que se considere justificada una suspensión de las actuaciones inspectoras, se requiere acuerdo del Órgano actuante, adoptado por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior escrita y motivada, debiendo comunicarse la interrupción al sujeto pasivo u obligado tributario para su conocimiento.

De acuerdo con la L.G.T., es necesario que la actuación administrativa esté encaminada a una determinada finalidad "conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado..."; esto es, que su finalidad sea alguna de las señaladas y no la mera interrupción de la prescripción.

Finalmente, el art. 67 L.G.T. señala que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

La prescripción ganada por uno de los obligados aprovecha a todos ellos por igual, y la interrupción que perjudica a uno perjudica a todos los obligados al pago por igual, excepto en las obligaciones mancomunadas en cuyo caso, conforme al art. 1137 C.C., se presume la existencia de tantas obligaciones como deudores. Así pues, cuando los obligados al pago son mancomunados, no se interrumpe el plazo para los demás. Y cuando un mismo obligado al pago lo fuera por varias deudas tributarias, la interrupción de la prescripción por acción administrativa solamente afectará al que

se haya exigido, pero continuará contando el plazo de prescripción para las demás (art. 62 RGR)

#### 4. OBLIGACIÓN MORAL Y DEUDA TRIBUTARIA PRESCRITA

¿Qué ocurriría si un contribuyente se encuentra amparado por el derecho, para no pagar una deuda tributaria?

Nos encontramos con el instituto de la prescripción el cual no permite a la Administración ejercitar la acción administrativa para exigir el pago de las deudas tributarias.

Por consiguiente un contribuyente por el mero transcurso de una unidad temporal, se encuentra en una posición totalmente opuesta a su situación anterior: Pasamos de deber un montante económico determinado el día (x), a no deberlo el día (x+1).

Ahora bien, ¿se extingue la obligación moral de pago, al extinguirse la obligación jurídica? ¿Está sometida a límite temporal la obligación moral?

La obligación moral y la obligación jurídica son independientes en su existencia; aunque, indudablemente, hay interdependencia entre ellas.

Que se extinga la obligación jurídica no implica que en todo caso se extinga la obligación moral de pago.

Nos debemos plantear en primer lugar si existe obligación moral de pagar impuestos; al respecto he de afirmar que sí, ya que el fundamento del sistema impositivo actual, es la solidaridad, valor el cual es común al sistema jurídico como a la naturaleza moral.

Es claro que moralmente se ha de ser solidario, se podría hablar de una obligación natural que ha sido reconocida por el derecho. Si el impuesto es justo y está justamente aplicado las leyes fiscales producen obligatoriedad moral.

Sin embargo la forma de articular esta obligación de solidaridad, puede que no sea coincidente en el ámbito jurídico y en el ámbito moral, de tal forma que nos podemos encontrar con la situación de haberse extinguido la obligación jurídica, pero considerar que moralmente debemos tal prestación. Llegados a este punto podemos observar cómo en este caso expuesto, de sólo existencia de obligación moral, la persona que quiera satisfacerla va a ser libre de entender la solidaridad según su mejor saber y entender, y no según las directrices legales.

De este modo ante tal circunstancia, no se estaría obligado a pagar los impuestos *stricto sensu*, pero sí existiría la obligación moral de que esa "deuda" con la sociedad no satisficiera, repercuta en el bien social de la manera que nuestro contribuyente desee (obras de caridad, sociales culturales, religiosas...).

Hemos de deslindar de esta manera el derecho y la moral, a pesar de su confluencia en el art. 1255 CC, y al mismo tiempo reconocer en el ser humano la existencia de diversos sistemas independientes, aunque conexos, los cuales deben analizar el actuar humano.

## 5. RELACIÓN ENTRE DEUDA TRIBUTARIA Y EL CORRESPECTIVO BENEFICIO

Si bien la solidaridad y la colaboración son la fundamentación del actual sistema impositivo español, también es cierto que tiene que haber un principio de equivalencia entre lo que se recibe y lo que se contribuye.

El Papa Pío XII afirmó que el Estado debe demostrar que el sacrificio impositivo corresponde a un servicio leal y que se obtienen frutos.

Por su parte Juan Pablo II en un discurso a los asesores fiscales señala la importancia de la equidad en los impuestos y prestaciones. Asimismo resalta el

equilibrio que es deseable entre derechos y deberes, naciendo los deberes de la solidaridad debida tanto con las generaciones presentes como con las futuras. Los derechos consistirían, *grosso modo*, en el beneficio que se obtiene de la puesta en común de los bienes objeto de recaudación tributaria.

Relación muy estrecha con el tema que ahora nos ocupa, es el del fin del tributo. Al respecto hay que decir que un sistema fiscal pierde legitimidad cuando los fines a que se asigna lo recaudado no son conformes a los fines éticos. Si parte de los recursos van destinados a actividades que de suyo son ilícitas el tributo pierde sentido. Considerar como eximentes éticos para el pago de impuestos entre otros que una parte de la recaudación se destine a fines ilícitos, que falte equidad en el reparto de los fondos recaudados, que no se respeten los derechos de las personas, familias o empresas ya que el fin de los impuestos es el bien común.

En determinadas naciones, como España, se sobredimensionan los impuestos previendo la repercusión del fraude. Esta situación da lugar a la siguiente pregunta: ¿Sería lícito dejar de pagar el porcentaje medio que defrauda la gente, ya que si se paga íntegramente la deuda tributaria no coincide la deuda tributaria y el correspondiente beneficio individual? Está claro que el que defrauda recibe parte que no le pertenece, dando lugar a un desequilibrio redistributivo difícilmente corregible. Sin embargo no se puede concluir que sea moralmente posible dejar de pagar dicha media de defraudación, ya que se agravaría el desequilibrio al no haber una coordinación supraindividual.

Otra eximente moral para el no pago de parte de la deuda tributaria sería el despilfarro administrativo.

Quizá donde más estrecha sea la relación ingreso-gasto público por el control que se ejerce sobre este último sea en Estados Unidos. Los ciudadanos americanos prestan extraordinaria im-

portancia a la relación entre lo que se recauda y para qué se recauda. Aun cuando en la relación ingreso-gasto se razona sobre otras cuestiones como el límite de la capacidad de pago, el razonamiento, finalmente, se hace girar en torno a la razón por la que se pagan los impuestos, asumiendo el hecho de que los contribuyentes deben de trabajar para mantener los gastos del gobierno.

En general cada impuesto municipal suele estar relacionado con un servicio local específico; esto es lo que sucede con el Impuesto sobre la Propiedad, cuya recaudación es la fuente principal para la financiación de los centros escolares públicos.

Existe una preocupación constante de acercar al ciudadano el conocimiento de por qué y para qué paga sus impuestos.

Todo lo dicho debe ser puesto en relación directa al ejercicio de la democracia que es propia de este país. En este sentido puede afirmarse que resulta fundamental la opinión de los ciudadanos sobre cada uno de los impuestos. La sociedad americana de hoy exige un control mayor del gasto y sobre todo un conocimiento y control sobre la relación existente entre lo que se paga y lo que se recibe a cambio. La aplicación práctica de esta afirmación tiene dos vertientes: una directa a través de las urnas, donde el ciudadano decide de cuestiones impositivas, tales como límites a la cuantía de los impuestos, la aprobación o no de nuevos impuestos o el incremento de los existentes, etc... Y otra a través de la consulta que la propia administración dirige a los ciudadanos.