

DR 20 69

Estimados alumnos, buenas noches. Vamos a dedicar la charla de hoy a un tema, el devengo del tributo, que ha sido puesto de actualidad por algunas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central. ¿Qué es el devengo? El diccionario de Casares define la voz devengar diciendo que es adquirir derecho a alguna remuneración al percibo de intereses, etc.

Por tanto, el tributo se devenga por el Estado u otro ente público cuando éste adquiere el derecho a la prestación pecuniaria del particular en que aquel consiste. Y esto sucede, en principio, según la doctrina que podemos considerar más generalizada entre nosotros, cuando se ha realizado el hecho imponible. Este es, en efecto, según el artículo 28 de la Ley General Tributaria, el presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Según esto, nacimiento de la obligación tributaria y devengo del tributo son una misma cosa. Ahora bien, las leyes tributarias dedican, por lo general, algún precepto a determinar el devengo del impuesto o del tributo, además de los que consagran a la definición del hecho imponible correspondiente. Con ello elevan el devengo a la categoría de concepto técnico jurídico tributario.

La Ley General Tributaria no define el devengo, pero hace referencia a él en dos preceptos. Por un lado, en el artículo 10, apartado a, al decir que, además del hecho imponible y otros elementos de la estructura de los tributos, el devengo se regulará en todo caso por ley. Por otro, en el artículo 65, con arreglo al cual el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comienza a contarse desde el día del devengo.

En los impuestos periódicos, las normas sobre el devengo están íntimamente relacionadas con las que regulan el período impositivo. Este constituye, en los impuestos de esta clase, un elemento esencial del hecho imponible, de tal manera que éste se realiza cuando aquel período ha transcurrido, y éste es precisamente el momento del devengo del impuesto. Así, por ejemplo, el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 8 de septiembre de 1978, establece que el período de la imposición será el año natural, y el impuesto se devengará el día 31 de diciembre de cada año, salvo los supuestos de los llamados períodos impositivos truncados regulados en el artículo siguiente.

De forma análoga, el artículo 8º de la Ley 50 de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, dispone que el impuesto sobre el patrimonio se devengará el último día de cada año natural, y el apartado segundo del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de diciembre de 1978, establece que el impuesto se devengará el último día del período impositivo. Sin embargo, también en los impuestos instantáneos pueden surgir dudas acerca del momento en que el hecho imponible se realiza. En efecto, a pesar de tal denominación, que se explica por contraposición con los impuestos periódicos, y que tiene en realidad mucho de

figurada e impropia, también los hechos imponible de los impuestos de esta clase tienen una duración temporal que puede dar origen a las dudas mencionadas.

Así, por ejemplo, en el caso de una venta sujeta al impuesto sobre el tráfico de las empresas, cabría pensar que éste se devenga en el momento de la celebración del contrato, o en el de la expedición de la factura, o en el de la entrega de las mercancías por el vendedor. De aquí la conveniencia de que estas dudas sean eliminadas por el legislador, como hace en el ejemplo que hemos utilizado el artículo octavo del texto refundido del impuesto sobre el tráfico de las empresas, al disponer que en las ventas o entregas, el devengo tiene lugar en el momento en que los bienes, mercancías o productos sean puestos a disposición de las personas a quienes se transmitan o entreguen. En la doctrina, el profesor Cortés Domínguez afirma con toda exactitud que el devengo expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible.

Otros autores, como el profesor Sainz de Bujanda, sostienen que el devengo es el momento del nacimiento de la obligación tributaria. En realidad, ambas definiciones vienen a coincidir siempre que se adopte la tesis del carácter constitutivo del hecho imponible respecto a la obligación tributaria. Conceptos análogos habían sido formulados por la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como la administrativa del Tribunal Económico Administrativo Central, analizada por Sonsoles Mazorra en el número 23 de Civitas, revista española de derecho financiero.

Sin embargo, este último, el Tribunal Económico Administrativo Central, ha modificado su posición en las resoluciones a las que después aludiremos. De las consideraciones anteriores se infiere que el devengo no es un acontecimiento distinto del hecho imponible, sino la determinación por la ley del momento en que éste se considera realizado y a partir del cual comienzan, en consecuencia, los efectos que a tal realización atribuyen las leyes. Las normas sobre el devengo de los tributos se proponen, pues, introducir seguridad en las relaciones tributarias situando inequívocamente en el tiempo el hecho imponible.

Su función recuerda, por ello, salvadas las obvias diferencias, la que desempeñan las normas de no sujeción respecto del hecho imponible. No es extraño el cuidado del legislador en fijar con certeza el momento en que el hecho imponible queda realizado si se tienen presentes las trascendentales consecuencias de tal fijación. Si se acepta la tesis según la cual la obligación tributaria nace al realizarse el hecho imponible, que antes hemos dicho que es la tesis mayoritaria entre nosotros, resulta como lógico corolario que las características de dicha obligación quedan fijadas con relación a ese momento originario.

Pero el alcance configurador del hecho imponible respecto de la obligación tributaria no es negado tampoco por los adversarios de la tesis anterior. Podemos señalar los siguientes aspectos que dependen del momento de la realización del presupuesto de hecho. Primero, el inicio del plazo de prescripción de la acción liquidadora de la administración, como antes indicamos.

Segundo, la fijación de los elementos que influyen en la determinación de la cuantía de la

deuda tributaria. Así, por ejemplo, el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que la determinación de los miembros de la unidad familiar y de las características personales y familiares que deben tenerse en cuenta a efectos de las correspondientes deducciones de la cuota se realizará por la situación existente en la fecha de devengo del impuesto. Tercero, la ley aplicable es la vigente en el momento del devengo del impuesto.

Ello es una consecuencia del principio de legalidad tributaria que exige que los hechos imponible en el sentido de hechos de la realidad sean calificados conforme a las normas vigentes cuando se realizan salvo la posible y muy excepcional retroactividad de la ley. No se vincula, en cambio, necesariamente a la realización del hecho imponible y, por tanto, al devengo del impuesto, la exigibilidad del tributo. La ley puede, en efecto, aplazar dicha exigibilidad hasta un momento posterior que en los tributos que requieren una liquidación administrativa, que en la actualidad son la excepción, es el de la notificación de dicha liquidación, como establece el artículo 126, apartado primero de la ley general tributaria, al disponer que toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria.

El término constituye debe interpretarse aquí en el sentido indicado, es decir, como determinante de la exigibilidad de la obligación tributaria y no de la existencia de ésta. En la mayoría de los impuestos para la que rige el sistema de declaración y liquidación, la exigibilidad de la deuda tributaria coincide con el final del plazo de declaración y pago voluntario, y en éste momento comienza el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas conforme al artículo 65 de la ley general tributaria. El profesor Albiñana emplea para designar a ambos momentos, el del nacimiento de la obligación tributaria y el de su exigibilidad, la terminología no usual en la doctrina española de devengo del tributo y devengo de la cuota respectivamente.

Esta nomenclatura tiene, sin embargo, algún interesante precedente en la doctrina alemana, en la que Rivald distingue entre obligación tributaria y obligación de pago del tributo. Recientemente, el Tribunal Económico Administrativo Central ha abordado el tema del devengo en varias resoluciones, entre ellas las de 20 de julio y 9 de septiembre de 1982, comentadas en el número 43 de crónica tributaria por Carlos Salgado y Alfonso Mantero respectivamente. El problema planteado en estas resoluciones era una cuestión de derecho transitorio, originada por la promulgación de la nueva ley de impuestos especiales de 30 de noviembre de 1979, que modificó los elementos de cuantificación del impuesto sobre elaboración de bebidas alcohólicas sobre el que versaban las correspondientes controversias.

Mientras que con arreglo al texto refundido de los impuestos especiales de 1967, la base imponible estaba constituida por el volumen de los productos que han salido de las fábricas con cualquier motivo y los tipos impositivos específicos. Eran de 125 pesetas hectolitro para las bebidas embotelladas y 400 para las sin embotellar. En la nueva ley la base imponible es el volumen de alcohol absoluto contenido en los productos que salgan de las fábricas o se

importen, artículo 11, segundo a, grabándose dicha base a una peseta por cada grado alcohólico centesimal de gailusac y litro de volumen.

No se modifica en cambio en la nueva ley la definición del hecho imponible y del devengo. El primero sigue siendo la elaboración de bebidas alcohólicas, artículo 6º 1b, devengándose el impuesto cuando tenga lugar la salida de los respectivos productos de fábrica o planta embotelladora independiente, artículo 14b. La Administración, en este caso la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales, aplicó los nuevos elementos de cuantificación a las bebidas alcohólicas salidas de la fábrica, es decir, cuyo impuesto se había devengado con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

En los supuestos que dieron lugar a las reclamaciones económico-administrativas, los recurrentes alegaron que los productos estaban ya elaborados y, por tanto, en su opinión, el hecho imponible se había realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la ley de impuestos especiales. A juicio de estos recurrentes es a este momento, es decir, al de la realización, en su opinión, del hecho imponible, al que hay que atender para determinar la ley aplicable y no al del devengo que equiparaban a la exigibilidad de la obligación. El Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó los recursos a nuestro juicio con razón, pues, como antes hemos indicado, la obligación tributaria nace justamente, según la doctrina dominante, en el momento del devengo y a este hay que atender para la determinación de la ley aplicable, sin que pueda confundirse dicho momento con la exigibilidad de la obligación.

Sin embargo, para fundar esta conclusión sigue, dicho tribunal, un razonamiento que no compartimos. Entiende, en efecto, el Tribunal Central que la realización del hecho imponible es condición necesaria, pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Para que esto suceda es necesario, en su opinión, que se produzca el devengo del tributo, que se califica de condición ex legge, de dicho nacimiento.

Por consiguiente, el Tribunal Central distingue el devengo de la realización del hecho imponible como si fuesen dos acontecimientos diversos. Por eso contempla la posibilidad, que se daría precisamente en los supuestos de estas resoluciones, de que el aumento de los tipos impositivos tenga lugar después de realizado el hecho imponible, pero antes de devengarse el tributo. Ahora bien, si el devengo se concibe, como antes hemos señalado, como el momento en que la ley considera que el hecho imponible se realiza, tal posibilidad es simplemente absurda, una contradicción en los propios términos.

En otras palabras, el hecho imponible no puede realizarse antes del devengo porque éste no es otra cosa que el momento de tal realización. En realidad, el propio Tribunal incurre en esta contradicción, pues tras exponer con gran precisión la finalidad de las normas sobre el devengo, afirma en un considerando que precisamente para dotar de la mayor seguridad posible al tráfico jurídico es por lo que ha venido fijando en cada tributo el instante en que considera que se ha realizado el hecho imponible, naciendo entonces la obligación tributaria. Esta concepción del Tribunal que nosotros criticamos puede verse favorecida por la separación

en el sistema de la ley de las normas sobre el hecho imponible y el devengo.

Ahora bien, el intérprete debe reconstruir lógicamente el hecho imponible que tras esta operación de reconstrucción lógica podría formularse del siguiente modo. El hecho imponible de este concepto impositivo, la elaboración de bebidas alcohólicas, consiste en la elaboración de bebidas alcohólicas entendiéndose que ésta ha concluido cuando el producto salga de la fábrica o planta embotelladora. El fundamento técnico de esta norma sobre el devengo lo explica perfectamente Carlos Salgado en el comentario citado.

Así, por ejemplo, si la elaboración de la bebida es por añejamiento, el proceso dura en realidad hasta que el fabricante lo da por concluido, extrayendo el producto de la fábrica o bodega. En conclusión, por tanto, no existe hecho imponible mientras el impuesto no se devenga. Las normas de devengo integran, precisan y completan en su aspecto temporal la definición del hecho imponible en su aspecto puramente material u objetivo.