

Carrera Derecho. Asignatura Derecho Financiero y Tributario. Título, El llamado principio de estanqueidad tributaria. Autor, Carlos Palau Taboada. Fecha de grabación, 23 de marzo de 1983. Fecha de emisión, 20 de abril de 1983. Duración, 18 minutos. Estimados alumnos, buenas noches. Vamos a emplear la charla de hoy en hacer algunas consideraciones en torno a un postulado jurídico tributario al que se ha dado en llamar principio de estanqueidad tributaria. Se trata de una expresión actualizada en el artículo 13 de la ley de la Constitución

acuñada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que comenzó a invocarse dicho principio, recibido después por el Tribunal Económico Administrativo Central, al que la doctrina ha prestado hasta ahora una atención relativamente escasa y casi siempre con ocasión de comentarios a resoluciones jurisprudenciales en las que se utiliza positiva o negativamente el mencionado principio. El término estanqueidad, empleado para designarlo, suministra una idea inicial acerca de su contenido, a saber, que los distintos tributos constituyen ámbitos o espacios jurídicos aislados e incommunicados, de manera que lo que es válido jurídicamente a efectos de uno es irrelevante para los demás. Descrito así, el principio en cuestión resulta evidentemente desmesurado.

e insostenible. De regir en estos términos representaría la disolución misma del derecho tributario, puesto que supondría la inexistencia de principios, normas e instituciones comunes a toda la materia tributaria. La estanqueidad entendida de ese modo se opondría decididamente a la existencia de un sistema tributario y haría inútil cualquier esfuerzo teórico de construcción dogmática. Es necesario, por tanto, introducir restricciones y atemperaciones en la formulación anterior. No es fácil, sin embargo, reconducir a una expresión común los distintos significados en que el referido principio ha sido empleado por la jurisprudencia. Veamos algunos de ellos. En algunas resoluciones judiciales se invocaba este principio para resolver

resolver determinados problemas planteados por las relaciones entre los llamados impuestos a cuenta y los correspondientes impuestos generales. Como es sabido, desde la Ley de Reforma Tributaria de 1964 hasta la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, los impuestos directos sobre la renta se articulan sobre la anterior distinción, constituyendo los impuestos reales o de producto pagos a cuenta de los personales, aunque de una manera imperfecta. La íntima conexión entre ambas clases de impuestos daba lugar a numerosos problemas. Uno de ellos, por ejemplo, era el de si la interrupción de la prescripción mediante la realización de actos liquidatorios respecto a la renta de los impuestos.

al impuesto a cuenta producía también efectos en el impuesto general o viceversa. El caso surgió en varias ocasiones en relación con los impuestos sobre sociedades y sobre las rentas del capital, utilizándose el principio de estanqueidad para excluir precisamente esta consecuencia, de manera muy discutible, como han puesto de manifiesto los comentaristas a la vista del artículo 122 de la ley general tributaria, pensado precisamente para estos supuestos. En otros casos, el principio de estanqueidad se aduce para excluir la aplicación del artículo 154b de la ley general tributaria, que, como es sabido, permite a la Administración volver sobre sus propios actos declarativos de derechos, como son, por ejemplo, el impuesto a cuenta producida en el impuesto general tributaria.

las liquidaciones definitivas, cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión. En la exigencia de total ignorancia reside una de las claves de la aplicación de este precepto y muestra de modo muy plástico el enfrentamiento entre dos principios que se contraponen con frecuencia, el de estanqueidad que estamos examinando y el de unidad de la Administración, formulado en el artículo primero de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957, según el cual ésta actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica, única. Es fácil observar que el primero tiende a

ensanchar las facultades de revisión. En virtud del mismo, no obsta a dicha revisión el hecho de que el elemento de hecho, ignorado por una dependencia u órgano administrativo, sea perfectamente conocido por la dependencia contigua, ya que ambas serían compartimentos aislados. El principio de unidad de la Administración conduciría, por el contrario, a un recortamiento drástico de las facultades revisoras de la Administración. Bastaría que un hecho fuese conocido por una oficina administrativa cualquiera para que no pudiese reputarse ignorado por la Administración. No podemos detenernos en este momento en el análisis de tan interesante cuestión. A nuestro juicio, sin embargo, el dogma de la Administración es el de la unidad subjetiva de la Administración pública no puede aducirse para resolver este caso.

en el que lo que se discute es una cuestión distinta, si el elemento de hecho imponible pudo y debió haber sido conocido en el momento de dictar el acto por el órgano competente. Finalmente, el principio de estanqueidad es invocado con frecuencia por la jurisprudencia en cuestiones de valoración. Se trata del siguiente problema. También el principio de estanqueidad permite responder negativamente como regla general a esta cuestión.

Otra cosa es que las normas reguladoras de un impuesto establezcan expresamente esta dependencia respecto de los valores fijados a efectos de otro u otros. Las normas de esta clase son bastante numerosas. Recuérdense, entre otras, las siguientes. La vinculación de la valoración de los inmuebles rústicos y urbanos en el impuesto sobre el patrimonio a los valores catastrales en las contribuciones territoriales. El cálculo de la renta imputada a los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios en el impuesto sobre la renta. La renta aplicando un porcentaje del 3 o el 10% al valor de dichos bienes en el impuesto sobre el patrimonio. La remisión al impuesto sobre sucesiones para la determinación de los valores de adquisición y enajenación a efectos de las plus.

valías realizadas por transmisión mortis causa o por actos lucrativos intervivos en los impuestos sobre la renta y sobre sociedades. Y, de manera muy especial, la remisión que hace el artículo 10 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio para la determinación de la base correspondiente a las transmisiones patrimoniales intervivos. Esta remisión desplaza el centro de las normas tributarias sobre valoración del Impuesto sobre Transmisiones al Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Bien es cierto que, a su vez, en una especie de reendío, el artículo 49 de dicho texto establece que el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones surtirá efecto en el Impuesto

sobre el Patrimonio Neto. Y hemos visto hasta ahora algunas de las cosas que se han visto en el Impuesto sobre

aplicaciones del principio de estanqueidad. Analicemos ahora su naturaleza. Para ello, conviene que nos hagamos eco de una distinción propuesta por Alfonso Mantero en un artículo sobre este tema en el número 65 de Hacienda Pública Española de 1980, entre diversos aspectos de dicho principio. Cree este autor que el principio de estanqueidad se extiende en los tres siguientes. El principio normativo de estanqueidad, el principio procedimental y el principio orgánico de estanqueidad. Examinemos cada uno de ellos. El primero, es decir, el principio de estanqueidad en el aspecto normativo, significa, en palabras de Mantero, que las normas que regulan un tributo determinado no son de aplicación a los demás. Salvo que alguna vez se ha hecho un tributo, se ha hecho un tributo en el caso de que un

disposición legal establezca lo contrario en forma de norma de remisión. Ahora bien, esto no constituye ningún principio peculiar del ámbito tributario, sino la afirmación trivial de que las normas dictadas para regular una institución jurídica cualquiera son aplicables en principio sólo a ella y en su caso y sólo por analogía a otras instituciones distintas. En el derecho tributario material la analogía está prohibida, como es bien sabido, por el principio de legalidad o tipicidad de la imposición. Véase el apartado primero del artículo 24 de la Ley General Tributaria. Nada impediría, sin embargo, la extensión analógica de las normas procedimentales o formales de un tributo a otros cuando concurren los presupuestos de tributo. En realidad,

la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1978, en la que aparecería formulado este aspecto del principio de estanqueidad, lo hace tan sólo como fundamento de la carencia de efectos vinculantes de una valoración hecha en el ámbito del impuesto de transmisiones patrimoniales respecto del impuesto de sociedades, es decir, de la estanqueidad en el aspecto procedimental. La sentencia citada contrapone el principio de unidad de la Administración al principio de estanqueidad en materia fiscal, cuyo fundamento cree hallar en el artículo noveno de la Ley General Tributaria, según el cual los tributos se regirán, en primer lugar, por la propia Ley General Tributaria y, en segundo lugar, por las leyes propias de cada tributo. El Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2017, en la que aparecería formulado este aspecto del principio de estanqueidad, lo hace tan sólo como fundamento de la carencia

Ahora bien, por un lado, la cita de este precepto de la ley general tributaria, que se limita a enunciar las fuentes del derecho tributario, demuestra la falta de contenido propio de este supuesto principio de estanqueidad normativa. Por otro lado, carece de sentido contraponer a dicho principio el de unidad de la administración pública. La unidad de la administración como personificación del Estado en el ámbito interno, no internacional, nada tiene que ver ni con las normas aplicables a los distintos tributos, ni con la eficacia respecto de unos de ellos de los actos dictados con relación a otros. El principio procedimental de estanqueidad consistiría, según Mantero, en la independencia entre los distintos procedimientos de liquidación.

sin que se influyan entre sí, mientras que el principio orgánico es el de la independencia de los distintos órganos gestores de los tributos. Las relaciones entre ambos son tan estrechas que es difícil distinguirlos. La influencia de unos órganos sobre otros se manifestaría

en los efectos de los actos de los primeros sobre los segundos. Dejando a un lado el problema antes aludido del artículo 154b de la ley general tributaria, que es de naturaleza distinta, veamos cuál es la de este principio de estanqueidad procedimental en que se resumen los dos anteriores y cómo puede definirse su contenido. Los comentaristas lo ponen en relación con la doctrina de los propios actos. No es lícito a nadie ir contra sus propios actos. Según esto, el principio de estanqueidad representa la de los dos anteriores.

presentaría una excepción a esta doctrina, de manera que, de no regir aquel, la administración tributaria, por virtud del principio general insito en ella, derivado a su vez del principio de la buena fe, según ha puesto de manifiesto el profesor Díez Picazo, y por tanto, basado en los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, no podría desconocer a efectos de un impuesto lo decidido para otro. Ahora bien, no parece que esto sea así. La prohibición del venire contra factum se refiere a los actos contrarios a la confianza creada con su conducta por una de las partes, de una misma relación jurídica en la otra. Cuando se trata de dos tributos distintos, no se da al menos la identidad entre las relaciones jurídicas.

Así se deduce del apartado 1 del artículo 62 de la ley general tributaria, según el cual las deudas tributarias se presumen autónomas. En rigor, debería decir son autónomas, pues cada una tiene su propio presupuesto de hecho independiente. Gota losada ha señalado certeramente la limitación que este precepto representa para la aplicación de la doctrina de los propios actos, que en palabras de este autor no cabe aplicar más allá de lo que permite la estructura y funcionamiento de nuestro sistema tributario. Así pues, el supuesto principio de estanqueidad no es, en alguna de sus aplicaciones, otra cosa que la expresión de la ausencia de los requisitos necesarios para la aplicación de la doctrina de los propios actos.

Cabe añadir que es incluso discutible que esta doctrina sea aplicable en el ámbito de un procedimiento administrativo. Dentro de él, la eficacia vinculante de los actos administrativos es la propia de estos, la que la ley les atribuye. En otros casos, por ejemplo, ineficacia de los actos interruptivos de la prescripción a efectos de otro impuesto no es probablemente ni siquiera esto, sino mera expresión de la autonomía de las relaciones jurídicas, puesto que no hay aquí un acto administrativo al que la administración tributaria pueda quedar vinculada. Cuando digo que es una acta administrativa, no es un acto de la ley. Cuando dicho acto existe, por ejemplo, valoración a efectos de un impuesto, cabe todavía preguntarse si no da lugar a un precedente vinculante. La doctrina...

del precedente administrativo ha sido estudiada muy recientemente en el número 98 de la revista de administración pública por Luis María Díez Picazo. Para que exista un precedente vinculante es necesaria, como indica este autor, entre otros requisitos, la identidad subjetiva y objetiva entre ambos supuestos. Pues bien, no parece que tratándose de impuestos diversos gestionados por órganos distintos exista ni la una ni la otra. En conclusión, el llamado principio de estanqueidad no es sino una fórmula confusa y probablemente innecesaria para expresar algo que es común a todo el derecho administrativo, a saber, que las normas que regulan las instituciones jurídicas y los procedimientos mediante las que se han hecho las normas de la ley, son las que se han hecho y que, en el

caso de los que se realiza la actividad de la administración, son independientes y no tienen por qué influir los unos sobre los otros.

sobre los otros. Cuestión distinta es la de si están o no justificadas determinadas disparidades o faltas de armonización entre distintos sectores impositivos. El hecho de que unos mismos bienes sean valorados de manera distinta para dos impuestos, aunque sea jurídicamente irreprochable, produce un cierto escándalo al ego en derecho. A ello alude el Tribunal Supremo, entre otras sentencias, en la de 23 de noviembre de 1978, antes citada, que en uno de sus considerandos dice que, aunque sería de desear la actuación armónica de las distintas oficinas gestoras por su propio prestigio y en beneficio de la seguridad jurídica, ello no puede serles actualmente ordenado por vía judicial, quedando a merced de la organización interna y del modo de actuar de los servicios de gestión. En los distintos tributos.

matizar que no solamente de éste, sino de la estructura del tributo mismo de la que dependen en efecto muchas veces los métodos de valoración. No tiene nada de extraño que el valor de un inmueble urbano sea distinto a efectos de la contribución territorial que se funda en valores medios que a efectos del impuesto de sociedades que acepta el valor contable y finalmente a efectos del impuesto sobre transmisiones que toma por base el valor comprobado según alguno de los medios admitidos por la disciplina de este impuesto. Recordemos también que el valor fiscal no se admite automáticamente a efectos de la expropiación forzosa, del mismo modo que recíprocamente tampoco se acepta el fijado por el jurado de expropiación a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ello no excluye que en la medida en que la técnica fiscal lo permita, estos valores tiendan a uniformarse. Una ley fiscal de valoración sería un par de

importante en ese sentido pero tampoco podría aspirar a tener una aplicación general a todos los impuestos como lo muestra por ejemplo la ley alemana de valoración