

Primera edición, 1995

ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA

En cuatro volúmenes

III

IND-PRO

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro,
por cualquier medio, sin el permiso previo y por escrito
de los titulares del Copyright.

Copyright © 1995, by Editorial Civitas, S. A.
Ignacio Ellacuría, 3. 28017 Madrid (España)

ISBN: 84-470-0471-6 (Obra completa)

ISBN: 84-470-0469-4 (Tomo III)

Depósito legal: M. 38.868-1994

Compuesto en Sociedad Anónima de Fotocomposición

Printed in Spain. Impreso en España

por Closas-Orcoyen, S. L. Paracuellos de Jarama (Madrid)



EDITORIAL CIVITAS

CONSEJO DE DIRECCION

EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA
Catedrático de Derecho Administrativo

MANUEL ALONSO OLEA
Catedrático de Derecho del Trabajo

LUIS DIEZ-PICAZO
Catedrático de Derecho Civil

JESUS GONZALEZ PEREZ
Catedrático de Derecho Administrativo

AURELIO MENENDEZ
Catedrático de Derecho Mercantil

GONZALO RODRIGUEZ MOURULLO
Catedrático de Derecho Penal

RODRIGO URIA
Catedrático de Derecho Mercantil

DIRECTOR

ALFREDO MONTOYA MELGAR
Catedrático de Derecho del Trabajo

COORDINADORES DE AREA

DERECHO ADMINISTRATIVO
FERNANDO SAINZ MORENO
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO CIVIL
JOSE MARIA MIQUEL GONZALEZ
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO CONSTITUCIONAL
MANUEL ARAGON REYES
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
RAMON FALCON Y TELLA
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO,
DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO
Y DERECHO COMUNITARIO EUROPEO
JOSE CARLOS FERNANDEZ ROZAS
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO MERCANTIL
CANDIDO PAZ-ARES
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO PENAL
DIEGO-MANUEL LUZON PEÑA
Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares

DERECHO PROCESAL
MIGUEL ANGEL FERNANDEZ LOPEZ
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL
ALFREDO MONTOYA MELGAR
Catedrático de la Universidad Complutense

común o personal en este caso por la parte de deuda que corresponda, parece perfectamente lógico y justo. No se ve razón alguna para apreciar en el acreedor un interés digno de ser protegido mediante la no extensión en este caso de los efectos de la cosa juzgada a los demás deudores. Lo que resulta preocupante, sobre todo dada la vigencia en el proceso civil de los principios de aportación de parte y dispositivo, es que puedan ser perjudicados los deudores que no fueron parte en el pleito por la extensión a ellos de la eficacia de la cosa juzgada. Este resultado, discutible siempre a la vista del artículo 24 CE, deviene inadmisibles cuando la solidaridad no tiene su origen en un contrato.

BIBLIOGRAFÍA: CAFFARENA LAPORTA, J., *La solidaridad de deudores*, Madrid, 1980; *Comentario a los artículos 1.137 y ss.*, en «Comentario del Código Civil», II (Ministerio de Justicia), Madrid, 1991.—CARRERAS DEL RINCÓN, J., *La solidaridad de las obligaciones desde una óptica procesal*, Barcelona, 1990.—GUILARTE ZAPATERO, V., *Comentario a los artículos 1.137 y ss.*, en «Comentario al Código Civil y Compilaciones Forales», XV-21, Edersa, Madrid, 1983.—PUIG I FERRIOL, L., *Régimen jurídico de la solidaridad de deudores*, en «Estudios Roca Sastre», II, Madrid, 1976.

J. CAFFARENA LAPORTA

OBLIGACION TRIBUTARIA (D.º Financiero y Tributario)

El ordenamiento tributario provoca el nacimiento de una multiplicidad de situaciones o relaciones jurídicas, de las cuales una constituye el centro o eje que justifica la existencia de todas las demás: la obligación tributaria.

Algunos autores han realizado un esfuerzo sistematizador que permite individualizar la obligación tributaria, diferenciándola de otras relaciones jurídicas de carácter tributario. Es importante la aportación de BERLIRI que distinguía la obligación en sentido estricto (*obbligazione*) del deber (*obbligo*) y de la sujeción (*soggezione*). La obligación se diferencia del deber porque la primera tiene contenido patrimonial y el segundo no. Para distinguir obligación y sujeción es necesario diferenciar el poder jurídico o derecho potestativo, del derecho de crédito y de la potestad: esta última es simplemente manifestación de la capacidad jurídica que queda fuera de la relación jurídica; el derecho potestativo es el derecho de emanar un acto de voluntad que produce una modificación en

la esfera jurídica de un tercero que, por tanto, se encuentra en situación de sujeción al poder jurídico de otro; el derecho de crédito es un derecho a exigir de otro una determinada prestación.

En este momento hemos de centrarnos sólo en las obligaciones de contenido patrimonial. BERLIRI descubre las siguientes en el ordenamiento tributario: a) La obligación de pagar al sujeto activo una determinada suma a título de tributo; b) la obligación de inutilizar, anulándolo en la forma establecida, un efecto timbrado; c) la obligación de pagar, en base a una relación con el deudor del tributo o con la cosa por la que el tributo es debido, un impuesto debido por otro; d) la obligación de pagar una suma a cuenta de un impuesto debido por un tercero; e) la obligación, a cargo del contribuyente o de terceros, de pagar una suma como sanción administrativa por la violación de un deber, de una obligación o de una prohibición; f) la obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir en todo o en parte un impuesto legalmente percibido cuando se haya verificado un hecho que legitima la solicitud de reembolso; g) la obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir lo que ha percibido indebidamente; h) la obligación de reembolsar a quien por mandato de la ley ha debido pagar un impuesto que no recae sobre él; i) la obligación de exigir a otros el impuesto pagado por cuenta suya» (p. 161).

Todas estas obligaciones son obligaciones creadas por el Derecho tributario y en este sentido pueden ser llamadas obligaciones tributarias. Pero el término obligación tributaria se utiliza para designar solamente a las que tienen por objeto una prestación en favor de la Hacienda Pública, y no a todas, porque han de excluirse aquellas obligaciones impuestas como sanción de una conducta ilegal, al menos en aquellos casos en que la sanción no acompaña a la cuota tributaria pues, como es sabido, en nuestro Derecho la sanción está contemplada como un elemento más de la deuda tributaria (art. 58.2 LGT).

Podemos denominar obligaciones tributarias en sentido amplio a todas las que tienen como finalidad inmediata proporcionar a la Hacienda Pública los medios económicos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Ahora bien, dentro de estas obligaciones tributarias es posible una nueva dis-

tingción entre las obligaciones tributarias en sentido estricto, que son prestaciones debidas a título de tributo, que se han de ingresar con carácter definitivo en el Tesoro; y las que llamamos obligaciones tributarias auxiliares, que son obligaciones autónomas, en el sentido de no ser accesorias de otras, pero a la vez provisionales porque se trata de prestaciones que sólo enriquecerán a la Hacienda Pública en el caso de que su importe no exceda del de otra obligación definitiva de la que son deducibles los pagos efectuados en cumplimiento de las primeras.

Como dicen MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, «despojada de las connotaciones globalizadoras y omnicomprensivas respecto al contenido del tributo con que ha sido entendida durante algún tiempo, la obligación tributaria se identifica con la que el artículo 35.1.º LGT considera la principal del sujeto pasivo: el pago del tributo. Concretando según los términos del mencionado artículo 58.1.º LGT la obligación tributaria sería la obligación de pago de la cuota tributaria*, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición» (p. 333). Y, según BAYONA y SOLER, «debemos reservar la noción de obligación tributaria a la relación primaria y fundamental que genera aquella aplicación y que corresponde a un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (p. 275).

No todos aceptan la naturaleza obligacional de la que venimos llamando obligación tributaria. PÉREZ ROYO sostiene que hay una radical separación entre la obligación estudiada por la teoría general del Derecho y la obligación tributaria e incluso llega a negar que esta última sea una verdadera obligación. Este autor se sitúa en el terreno de la vieja polémica sobre la igualdad o desigualdad de las partes en la relación tributaria (que alimentó las teorías de la relación de poder frente a quienes defendían la teoría obligacional) y afirma que, aunque exista igualdad, de la misma no se deriva que la relación sea obligacional, «pues lo que carac-

teriza a esta específica situación (la relación obligacional) no es sencillamente la posición de igualdad de los sujetos, sino también el modo de ser esa igualdad. Se trata de una situación basada en la *contraposición* de intereses, representando el vínculo obligacional precisamente la composición autónoma—en las obligaciones nacidas de la voluntad o contractuales— o heterónoma—en las obligaciones legales— de dichos intereses».

No podemos compartir esta concepción porque el Derecho es un medio de composición de conflictos de intereses y no concebimos la norma sin un hipotético o eventual conflicto. Si no existiera contraposición de intereses entre contribuyente y Administración, el Derecho tributario desaparecería. Negar la contraposición de intereses entre el contribuyente y el ente público titular del tributo es cerrar los ojos a la realidad que diariamente se está poniendo de manifiesto en las múltiples pugnas y tensiones entre los sujetos activos y pasivos del tributo.

Unas líneas más abajo PÉREZ ROYO matiza: «En el Derecho de obligaciones tenemos como base una contraposición de intereses particulares y el criterio que preside dichas normas es el de la composición de dichos intereses. En el Derecho tributario no encontramos esa contraposición de intereses, sino sujeción de uno y otro a la ley. Sus posiciones respectivas no serían las de acreedor y deudor, sino que el contribuyente sería el titular de un deber legal impuesto por el ordenamiento y por otra parte, la Administración sería el titular de una función pública, la función tributaria, encaminada a velar por el exacto cumplimiento de ese deber».

Para nosotros, la sujeción de una y otra parte a la Ley no excluye, sino que presupone, la existencia de una contraposición de intereses; es cierto que la posición acreedora de la Administración no puede identificarse plenamente con el Derecho subjetivo, pero no porque no existe obligación correlativa, sino porque el poder de la Administración es indisponible, es un poder-deber, es una función. Pero ello no afecta al carácter obligacional de la situación del sujeto pasivo, pues la obligación no transforma su naturaleza por el hecho de que frente al obligado se sitúe un acreedor que a la vez está obligado a ejercitar su crédito en los términos previstos por la ley. Las nociones de derecho de crédito y

función no son necesariamente contrapuestas, pues el crédito puede hacerse efectivo a través del ejercicio de una función pública. La única especialidad sustancial del crédito tributario es su indisponibilidad por el acreedor.

Lo que sí es cierto es que la obligación tributaria, aun siendo sustancialmente igual a todas las obligaciones, tiene su propio régimen jurídico y está sujeta a una serie de principios propios del Derecho tributario que en algunos casos impiden acudir al Derecho civil (derecho común de las obligaciones) como fuente supletoria: en todos aquellos en que la normativa común no se adapte a los principios rectores del tributo. Como bien dicen BAYONA y SOLER, «no hay inconveniente, en principio, a la posible aplicación del Derecho privado partiendo de dos premisas: la identidad estructural en cuanto a las posiciones acreedor-deudor y régimen de responsabilidad y la consideración de las disposiciones del CC como aplicables al *genus* obligación, pero teniendo en cuenta que dicha obligación vendrá siempre condicionada a los principios que presiden la obligación tributaria, derivados, fundamentalmente, de su carácter jurídico-público y la consiguiente ausencia del principio de autonomía de la voluntad» (*op. cit.*, p. 276).

Sobre las características de la obligación tributaria (obligación *ex lege*, derivada de hechos lícitos, de carácter dinerario) véase la voz *tributo*. Sobre el nacimiento de la obligación tributaria véase la voz *hecho imponible*.

BIBLIOGRAFÍA: BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Compendio de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1991, pp. 275 y ss.—BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto tributario*, I, Giuffrè, Milán, 1974, pp. 160 y ss.—MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 1991, pp. 333 y ss.—PÉREZ ROYO, *El pago de la deuda tributaria*, «REDF», núm. 6, 1975.—SAINZ DE BUJANDA, F., *El nacimiento de la obligación tributaria*, «Hacienda y Derecho», IV, IEP, 1966.

E. SIMÓN ACOSTA

OBLIGACIONES DE LA HACIENDA PUBLICA

(D.º Financiero y Tributario)

I. *Concepto*.—El artículo 2 de la LGP define la Hacienda Pública como «el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado y a sus Organismos autónomos».

Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, puede decirse que, en esencia, este tipo de obligaciones pertenece al género común de la *obligación**, entendida como nexo o vínculo jurídico entre dos personas (acreedor y deudor) que, en virtud de un título jurídico (la fuente de la obligación) compromete al deudor a realizar una determinada prestación a favor del acreedor, respondiendo de ello con su patrimonio. Se trata de un concepto procedente del Derecho civil pero que, en la actualidad, puede considerarse perteneciente a la teoría general del Derecho aplicable, en su esencia, a cualquier sector del ordenamiento jurídico.

A nuestro juicio, la característica fundamental de este tipo de obligaciones es la posición deudora que asume la Hacienda Pública en el seno de la obligación lo que, sin duda, le confiere, al mismo tiempo, la naturaleza de obligación de Derecho público. Si a ello añadimos la patrimonialidad de la prestación que constituye un rasgo común al concepto de obligación y al de Hacienda Pública, podría decirse que casi todas las obligaciones que contraen los entes públicos pertenecen a esta categoría. Y efectivamente, es así, ya que la *Hacienda Pública**, en sentido subjetivo, expresa la capacidad patrimonial de todo ente público, en este caso para asumir, frente a terceros, obligaciones de contenido económico.

II. *Régimen jurídico*.—El régimen jurídico de las obligaciones de la Hacienda Pública aparece presidido por una serie de normas comunes, cualquiera que sea la fuente u origen de la obligación; a estas normas, contenidas en los artículos 42 al 47 LGP, nos vamos a referir, sin perjuicio de reconocer que según el título jurídico que, en cada caso, origine la obligación, podrán ser, asimismo aplicables, otras normas especiales (por ejemplo, la Ley de Contratos del Estado).

El artículo 42 LGP se refiere a las fuentes de las obligaciones. La doctrina ha observado determinadas diferencias en el régimen jurídico de las obligaciones legales y voluntarias debido a los efectos que, en cada caso, se concede a la autorización presupuestaria sobre la validez y exigibilidad de las obligaciones; éste es un tema que afecta a las relaciones entre el gasto público y el Presupuesto.

El artículo 43 LGP contiene las reglas de exigibilidad de estas obligaciones o, más concretamente, las condiciones necesarias para hacer efectivo el pago o cumplimiento de las mismas. Este es un punto en que claramente se diferencian estas obligaciones del régimen de las obligaciones de Derecho privado, ya que la utilización de fondos públicos, necesaria para su cumplimiento, está rodeada de especiales garantías frente a la pretensión del acreedor y a consecuencia del régimen presupuestario.

La eficacia del Presupuesto en relación con el gasto público se condensa, en la normativa vigente, en el apartado uno del artículo 43 de la LGP, a cuyo tenor «las obligaciones de pago sólo son exigibles de la Hacienda Pública cuando resulten de la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de esta Ley, de sentencia judicial firme o de operaciones de Tesorería legalmente autorizadas».

Sin embargo, la cuestión de la eficacia del Presupuesto en relación con el gasto público se complica mediante la lectura del artículo 60 de la misma LGP, según el cual «los créditos autorizados en el estado de gastos de los Presupuestos tienen carácter limitativo y, por tanto, no podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior a su importe, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la Ley que infrinjan la expresada norma sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar».

La conclusión que se desprende a la vista de la normativa vigente y del análisis efectuado es que la nulidad de los actos administrativos y disposiciones generales con rango inferior a Ley, a que se refiere el artículo 60 de la vigente Ley General Presupuestaria va dirigida a anular los efectos de los compromisos de gastos que excedan de los créditos autorizados, entendiéndose por compromiso de gastos la fase de realización del gasto público que se conoce como «disposición del gasto», posterior a la «autorización» del mismo que se efectúa por importe y condiciones exactamente determinadas. Es el momento en que la Administración se compromete con terceros para que el gasto público se realice y sea, de este modo, exigible la obligación contraída por el ente público.

Pero esto no supone que las relaciones jurídicas o negocios jurídicos efectuados por la Administración sean nulos, sino que los mismos son válidos y, por ello, también lo son las obligaciones que puedan surgir en el desarrollo de estas relaciones jurídicas, aunque las mismas no serán exigibles hasta que el acto de «disposición del gasto» se realice dentro de los límites de los créditos autorizados para esa finalidad.

En definitiva, ésta es la interpretación más plausible de la alusión del artículo 43 de la LGP a las «obligaciones de pago». Aunque esta expresión no sea, técnicamente, muy afortunada, lo que con ella quiere decirse es que, a falta de consignación presupuestaria no puede hacerse efectivo el pago de las obligaciones económicas públicas (evidentemente, por carecer de autorización para disponer de fondos). Esta circunstancia, reflejo del principio de «preclusión de gasto público» (término acuñado por la doctrina de nuestro Consejo de Estado) condiciona, sin duda, la posición jurídica de los acreedores de la Hacienda Pública.

El precepto citado contiene, en primer lugar, una norma de carácter general relativa a las condiciones para exigir el pago.

La mora del deudor también recibe un tratamiento distinto al régimen de las obligaciones de Derecho privado y en el que, sin duda, la posición de la Hacienda Pública es más favorable que la de los deudores sometidos al Derecho común, ya que las consecuencias del incumplimiento y, en particular, el devengo del interés de demora, no se produce desde el momento del vencimiento de la obligación o, en su caso, de la notificación de la sentencia judicial (art. 45 LGP).

Las obligaciones de la Hacienda Pública se extinguen por el pago o cumplimiento y por los demás modos de extinción de las obligaciones reconocidas en el Derecho común. El artículo 46 de la LGP regula la prescripción extintiva determinando un plazo de cinco años para dos supuestos: el derecho al reconocimiento o liquidación de la obligación y el derecho a exigir el pago de la obligación ya reconocida o liquidada. El cómputo del plazo de prescripción se inicia, en el primer caso, desde que concluye el servicio o la prestación determinante de la obligación y en el segundo, desde la fecha del reconocimiento o liquidación, interrumpiéndose, en