

## **estudios**

# **VALIDEZ DE LA REGULARIZACION MEDIANTE DECLARACION (Disp. Adicional 14ª de la Ley 18/1991) CUANDO YA SE HABIAN INICIADO ACTUACIONES INSPECTORAS.**

*José ARIAS VELASCO*  
Abogado y Consultor de la A.E.D.A.F.

### **0. PLANTEAMIENTO.**

En los últimos meses de 1991 un cierto número de contribuyentes se acogió a la vía de regularización mediante declaración complementaria no extemporánea prevista en la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991, cuando previamente se habían iniciado actuaciones inspectoras en relación con los hechos imposables de que se trataba.

La Administración viene entendiendo que la regularización llevada a cabo en estas circunstancias no es válida y que, por lo tanto, no exime de la aplicación de los intereses de demora y sanciones correspondientes.

Objeto del presente trabajo es intentar demostrar lo contrario.

## estudios

### 1. ESTRUCTURA DE LA DISPOSICION ADICIONAL 14ª.1. DE LA LEY 18/1991.

La estructura de la disposición comentada se desdobra en los siguientes elementos:

- 1) Un límite temporal, dentro del que podrá ejercitarse el derecho que la norma confiere: hasta 31 de diciembre de 1991.
- 2) Una vía instrumental para su ejercicio: la presentación de declaraciones complementarias y la realización de ingresos.
- 3) Delimitación del ámbito conceptual y temporal de las obligaciones susceptibles de regularización:
  - a) A diferencia de lo que ocurre en la disposición adicional 13ª, no se establecen limitaciones del ámbito conceptual. Puede regularizarse por esta vía *"cualquier concepto tributario"*.
  - b) Sí que existe, en cambio, una limitación del ámbito temporal: sólo pueden regularizarse obligaciones devengadas con anterioridad a 1 de enero de 1990.
- 4) Un condicionamiento negativo: *"que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos"*.
- 5) Unos efectos, positivos o negativos:
  - a) Exclusión de sanciones.
  - b) Exclusión de intereses de demora.
  - c) No interrupción de la prescripción.
  - d) Nacimiento del derecho al fraccionamiento sin garantía, en las condiciones que la norma especifica.

En el caso que se nos plantea, el único de los elementos que ofrece duda interpretativa es el condicionamiento negativo enunciado en 4). Para que un requerimiento o actuación administrativa previos excluyan los efectos de la regularización mediante declaración complementaria, se precisa que el requerimiento o actuación tengan como objeto *deudas tributarias*. Interesa, desde este momento, destacar que la expresión

## estudios

*deudas tributarias* fue introducida durante el debate de comisión del Senado, en sustitución de *obligaciones tributarias* que figuraba en el texto inicial de la enmienda.

### 2. LA INTERPRETACION DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS.

La Dirección General de Tributos, en su informe de 18 de julio de 1991, ha interpretado que la previa iniciación de una actuación inspectora de comprobación o investigación impide al obligado tributario acogerse a los beneficios de la disposición adicional 14ª:

**"Ahora bien; este régimen excepcional tiene como requisito previo el mismo que ya hemos señalado a propósito del régimen general, esto es, la falta de una actuación administrativa y, singularmente, de la Inspección de los Tributos por lo que ahora interesa, pues existiendo dicha actuación se producirán los efectos previstos en el artículo 30 del RGI ya examinados."**

El aludido "*régimen general*" es el contenido en el citado artículo 30 del Reglamento General de la Inspección, según el cual, una vez iniciada una actuación inspectora de comprobación o investigación, los ingresos que pudiera realizar el sujeto pasivo tienen el carácter de meros ingresos a cuenta, sin que excluyan la imposición de las sanciones en que aquél pudiera haber incurrido. Ahora bien, esta interpretación:

- a) es sesgada, porque se remite miméticamente al "*régimen general*" del RGI, ignorando que la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991 es una norma excepcional, sometida a sus propios condicionamientos, no equiparables a los de dicho "*régimen general*";
- b) es forzada, porque ignora la distinción entre obligación tributaria y deuda tributaria, que más adelante desarrollaremos;
- c) es interesada, porque se encuadra dentro de la vasta (y basta) operación de colocación de Deuda Pública a bajo interés, que en los últimos meses de 1991 se desarrolló bajo el disfraz, apenas simulado, de actuaciones de inspección. Es notorio que, en estas pseudo-actuaciones de inspección, la Administración manifestaba una marcadísima preferencia por que los sujetos pasivos se acogieran a la disposición adicional 13ª antes que a la disposición adicional 14ª.

## estudios

### 3. LOS CONCEPTOS DE OBLIGACION TRIBUTARIA Y DE DEUDA TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN LA DOCTRINA.

LGT, artículo 28:

***"El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."***

Artículo 126.1:

***"Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria."***

Los preceptos transcritos se refieren, respectivamente, a dos conceptos conexos, pero distinguibles: la obligación tributaria y la deuda tributaria. La ley no los define, sino que se limita a extender su partida de nacimiento: la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible o, según terminología usual, con el devengo del impuesto; la deuda tributaria u obligación de satisfacer la deuda tributaria nace cuando la liquidación es notificada al sujeto pasivo.

Valga decir que las relaciones entre uno y otro concepto no son de buena vecindad. La doctrina tributarista española ha venido manteniendo un largo y no resuelto debate sobre el respectivo contenido de la obligación tributaria y de la deuda tributaria, debate que es reflejo de la controversia que, entre los años cuarenta y los sesenta mantuvo la doctrina italiana, en cuyas fuentes ha bebido y sigue bebiendo copiosamente el Derecho tributario español.

El caballo de batalla es la discusión en torno a la naturaleza del acto administrativo de liquidación: en particular, si éste tiene carácter constitutivo o meramente declarativo.

Para los partidarios de la tesis constitutiva, con la realización del hecho imponible nace la relación jurídico tributaria, cuyo lado pasivo es la obligación tributaria. Pero el contenido de ésta no es todavía un "*dar*", sino un "*hacer*", la presentación de la declaración y el cumplimiento de obligaciones formales, tales como las contables o las de conservación de justificantes; junto con una obligación de "*no hacer*", la de someterse a la acción comprobadora de la Administración, que desembocará en el acto administrativo de liquidación. Sólo cuando éste se produce y es notificado, nace la obligación de satisfacer la deuda tributaria, como obligación de dar.

Para los paladines de la tesis declarativa, la obligación tributaria nace ya como obligación de dar desde el momento en que el hecho imponible se realiza. Las aludidas obligaciones formales y de sumisión a la potestad de comprobación de la Administración tienen carácter accesorio en relación con la obligación principal de dar. Lo que ocurre es

## estudios

que esta obligación de dar es inicialmente indeterminada. El acto de liquidación viene a declarar y cuantificar –"accertare", en la terminología italiana– aquella obligación indeterminada que, de ese modo, deviene deuda tributaria, líquida y exigible.

Entre los partidarios de la tesis constitutiva cabe citar a CESAR ALBIÑANA<sup>1</sup> –quien formó parte de la comisión redactora de la Ley General Tributaria–, que escribe:

"Al realizarse el "*hecho imponible real*" se devenga el impuesto, esto es, da nacimiento a la correspondiente obligación tributaria.

Ordinariamente, con el devengo del impuesto surge la obligación de "*declarar*" el hecho imponible real a la Administración Pública.

.....

Con la notificación de la deuda tributaria al sujeto pasivo, nace la obligación de pagarla."

La tesis declarativa es mantenida por JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA<sup>2</sup> en los siguientes términos:

"Dentro de esta actividad, a la Administración financiera se le encomienda frecuentemente, aunque no en todos los casos y tributos, la tarea de determinar, a través de un acto administrativo de liquidación, la cuantía exacta de cada obligación tributaria para su posterior recaudación.

Puede afirmarse, como veremos en seguida, que tal acto tiene en nuestro Derecho un carácter declarativo. Coherente con el esquema que venimos exponiendo, el acto de liquidación se limita a reconocer y declarar la existencia de una obligación tributaria ya nacida de la realización del hecho imponible y a fijar la cuantía de la deuda, liquidando, haciendo líquida, la citada obligación."

Y más adelante<sup>3</sup>, tras citar el artículo 28 de la LGT, añade:

"La obligación tributaria nace, por tanto, de la realización del hecho imponible, y la Administración, cuando liquida, ha de limitarse a reconocer y declarar la existencia de la deuda y a fijar su cuantía. Las leyes tributarias particulares, como hemos tenido ocasión de ver al examinar cada uno de los tributos, responden claramente a este molde general, dibujado por la Ley General Tributaria."

Ello no significa, sin embargo, que la distinción entre obligación tributaria y deuda tri-

1 *El sistema fiscal en España*. Biblioteca Universitaria Guadiana. Madrid, 1974. Pág. 88.

2 *Curso de Derecho Financiero español*. 3ª edición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978. Pág. 442.

3 Op. cit., pág. 443.

## estudios

butaria, concebida esta última como obligación líquida exigible, quede desdibujada. El propio profesor FERREIRO escribe a este respecto<sup>4</sup>:

"Y conforme con tal esquema, el artículo 126 de la LGT dispone que *"toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria"*. Es decir, que sólo después de que se haya determinado la cuantía de la obligación tributaria, sólo después de que se haya liquidado la obligación nacida del hecho imponible, puede ser exigido su cumplimiento y debe el deudor plegarse a tales exigencias."

En una postura, en cierto modo ecléctica, EUSEBIO GONZALEZ GARCIA<sup>5</sup> caracteriza lo que el artículo 28 LGT denomina obligación tributaria, no como una obligación en sentido estricto, sino como una situación jurídica subjetiva de deber correlativa a la situación de poder del sujeto activo de la relación.

"Mucho más simple y lógico parece derivar de la realización del hecho imponible dos situaciones jurídicas subjetivas fundamentales de deber y poder, de contenido no recíproco y a cargo, respectivamente, del presunto contribuyente y de la Administración, cuyo desenvolvimiento a través del procedimiento de gestión, fijará, desde luego, la existencia y magnitud del hecho imponible concreto y, en su caso, determinarán la cuantía de la deuda tributaria."

No caeremos en la ingenua pretensión de arbitrar un debate en el que se han ejercitado plumas ilustres. Ni ello sería necesario para nuestros fines ya que, cualquiera que sea el contenido que se atribuya a la *"obligación tributaria"* del artículo 28 LGT, lo que queda claro es que, ante la doctrina y ante el Derecho positivo español, no existe una deuda tributaria líquida y exigible sino desde el momento de la notificación de la liquidación administrativa.

Por lo tanto, la actuación inspectora de comprobación o investigación, que se inserta precisamente como una fase o subprocedimiento dentro del procedimiento de liquidación<sup>6</sup>, no puede tener como objeto una deuda tributaria todavía inexistente, sino la genérica obligación tributaria del artículo 28 LGT.

Una vez que la actuación inspectora concluye, con la extensión del acta, se abre la fase conclusiva del procedimiento de liquidación. El acto administrativo de liquidación,

4 Ibid.

5 *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*. Tomo I, EDESA. Madrid, 1979. Pág. 250

6 Si nos es permitida la autocita, véase J. A. V.: *Procedimientos tributarios*. 5ª edición. Marcial Pons Editor. Madrid, 1991. Pág. 161.

## estudios

acto del inspector-jefe y no del inspector actuuario, es objeto de notificación expresa en las actas de disconformidad y, normalmente, tácita en las de conformidad<sup>7</sup>.

Sólo a partir de este momento existe una actuación administrativa en relación con la deuda tributaria. Y, por consiguiente, sólo las declaraciones complementarias que se presentasen a partir de ese momento se verían privadas de los efectos exculpatorios de la disposición transitoria 14<sup>a</sup>.

#### 4. EL PROCESO DE GESTACION DE LA DISPOSICION ADICIONAL 14<sup>a</sup>.

Como es sabido, la disposición adicional 14<sup>a</sup> no aparecía en el texto que fue aprobado en el Congreso de Diputados<sup>8</sup>, sino que se introdujo a través de una enmienda ante el Senado, la número 427, del Grupo Parlamentario Socialista<sup>9</sup>.

El texto inicial de la enmienda era idéntico al finalmente aprobado, con una sola pero decisiva variante. Donde el texto aprobado dice "*deudas tributarias*", el texto inicial decía "*obligaciones tributarias*". Dicha variante fue fruto de una enmienda *in voce* formulada por el ponente, señor CERCOS. Veamos cómo la explica el protagonista<sup>10</sup>:

"En el texto sobre las declaraciones complementarias también vamos a proponer la sustitución de una palabra, para que haya<sup>11</sup> una ruptura de las posibilidades de presentar la declaración complementaria porque haya un acto administrativo completamente al margen del fondo de lo que aquí se propone, es decir, una relación entre la Administración fiscal y el administrado, el sujeto pasivo, que impida que se pueda presentar la declaración complementaria. Vamos a sustituir la expresión "*obligaciones tributarias*" por "*deudas tributarias*", que creemos que, en terminología fiscal, es mucho más concreto. La deuda ya reconoce en términos fiscales una situación, y no estamos hablando de deudas en lenguaje vulgar, sino de una norma fiscal en que la deuda ya corresponde a una etapa en la que tiene que estar consolidada y determinada."

Aunque el señor ponente se expresa con la torpeza propia de quien traslada una lección mal digerida, el propósito está claro, en el sentido de la interpretación que hemos expuesto en el apartado anterior. Pero, por si alguna duda cupiese, las palabras de los restantes intervinientes en el debate vienen a corroborarlo.

7 J. A. V.: Op. cit., págs. 182 y ss.

8 B.O. del Senado, 18-3-91.

9 B.O. del Senado, 12-4-91. Págs. 166-167.

10 Diario de Comisiones del Senado, núm. 86. 26-4-91, pág. 23.

11 Sic. Del contexto posterior se desprende que debe de querer decir "que no haya...".

---

---

## estudios

---

---

El señor MARCIA I CAÑELLAS, del Grupo de CIU, comenta<sup>12</sup>:

"Y respecto al cambio de "las obligaciones tributarias" por "deudas tributarias determinadas", y ya lo había comentado con su señoría, creemos que es muy interesante y, además, va a ser justa y correcta con las personas que tengan obligaciones fiscales."

Por su parte, el señor ORTIZ GONZALEZ, del Grupo Popular, manifiesta<sup>13</sup>:

"Las demás enmiendas no merecen sino plácemes. Me refiero a las enmiendas *in voce* que ha formulado el senador CERCOS; especialmente significativa es la enmienda que se refiere a la mecánica de las declaraciones complementarias como opción para la afloración de dinero fuera de control fiscal. Porque ciertamente no es lo mismo hablar de obligaciones tributarias que de deudas tributarias, y mejor todavía si se le añade el objetivo determinante<sup>14</sup>.

Como sabe el senador CERCOS, el propósito que tiene la propuesta que ha hecho suya es claro, aunque, sin duda, le ha llegado por otros medios. *Se trata de evitar que las actuaciones inspectoras puedan desalentar la formulación de las declaraciones complementarias. Y no es lo mismo hablar de actuaciones administrativas o judiciales en función de obligaciones tributarias, que en función de deudas tributarias determinadas.* Me parece que huelga cualquier referencia; lo segundo recorta enormemente la amplitud del precepto, y eso es positivo para incentivar la formulación de ese tipo de desgravación."

Aquí, el propósito de la enmienda *in voce* –que al parecer procedía de la feliz inventiva del señor ORTIZ y fue hecha suya por el señor CERCOS– queda meridianamente claro. No nos será preciso entrar en otra viejísima polémica doctrinal: la que gira en torno al dilema entre la indagación de la *mens legis* y la de la *mens legislatoris* como criterio interpretativo. Porque, en este caso, la voluntad de los legisladores, manifestada en el debate parlamentario, coincide plenamente con la voluntad de la ley objetivada en sus términos literales, tal y como éstos son interpretados por la doctrina más solvente.

Resta aún un cabo suelto: ¿qué sentido tiene en el texto aprobado la alusión a las "*actuaciones judiciales*"? Si el proceso penal es previo al procedimiento administrativo de liquidación, no pueden existir actuaciones judiciales referidas a deudas tributarias.

Pues bien; tras la enmienda *in voce*, el inciso "o judiciales" no tiene sentido alguno. Lo tenía cuando el texto se refería a "obligaciones tributarias". Al sustituir esta expresión

12 Ibid., pág. 25.

13 Ibid., pág. 26.

14 Sic. Debe de querer decir "adjetivo determinadas".

## estudios

por la de "deudas tributarias", el inciso "o judiciales" ha quedado en el texto vacío de contenido, como quedan en el plato las valvas de la almeja cuando se ha escabullido la pequeña bestia que solían cobijar.

### 5. POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA INTERPRETACION DE LA D.G.T.

La interpretación de la Dirección General de Tributos, contraria a la que aquí se sustenta, pretende ignorar que el texto elaborado por sus técnicos fue significativamente alterado por el legislador. Cuando el burócrata se autoerige en legislador no hay nada que le irrite más que ver "suplantadas" sus funciones por el auténtico legislador. De aquí que el burócrata se obstine en leer los términos de la ley a través de lo que su espíritu burocrático concibió, como el autor teatral que, a través de las "morcillas" de los cómicos, lee su texto original.

La interpretación de la DGT, además de sesgada, forzada e interesada es, posiblemente, inconstitucional.

Ante todo, pudiera infringir el principio de igualdad ante la ley declarado en el artículo 14 de la Constitución, ya que, ante una medida de gracia que por su propia naturaleza debiera tener la máxima generalidad, se crean dos clases de ciudadanos: los que pueden regularizar y los que no pueden regularizar. Y ello, en base a una circunstancia tan aleatoria y externa como que la inspección de Hacienda haya iniciado o no actuaciones.

No hemos utilizado el adjetivo "aleatoria" a humo de pajas. Leamos el artículo 19.1. del Reglamento general de inspección:

**"En el ministerio de Economía y Hacienda se elaborará anualmente un plan nacional de inspección, utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes."**

Es cierto que el principio de igualdad ante la ley no tiene carácter absoluto y que no veda cualquier desigualdad, sino sólo, como nos dice la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, "*aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos o suficientemente razonables, de acuerdo con criterios o juicios de valor suficientemente aceptados*".

La circunstancia de que se haya iniciado actuación inspectora cerca de una persona determinada, ¿permite fundamentar un criterio objetivo y suficientemente razonable de desigualdad? Es lícito, por lo menos, dudarlo. Porque, aun en la hipótesis de que la inclusión en plan de inspección fuese ajena a toda aleatoriedad y obedeciese exclusivamente a indicios objetivos de culpabilidad, no hay que olvidar que al ciudadano al que se le haya

## estudios

iniciado una actuación inspectora está amparado por la presunción de inocencia del artículo 24.2. de la Constitución, mientras no haya recaído resolución y ésta no sea firme, por lo que no puede hacerse de peor condición frente a la ley que a ningún otro. Por lo tanto, basar la quiebra de la igualdad ante la ley –en este caso, la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991– en la circunstancia de que la Administración haya iniciado actuaciones en relación con el ciudadano de que se trata, representaría ignorar la presunción constitucional de inocencia, por lo que no podría constituir –como postula la doctrina del TC– un criterio objetivo y suficientemente razonable de desigualdad.

### 6. CONCLUSION.

El hecho de que se hubiese iniciado actuación inspectora de comprobación o investigación acerca de un sujeto pasivo no elimina los efectos de exclusión de sanciones e intereses de demora que la disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991 atribuye a la presentación de declaraciones complementarias o extemporáneas.

Únicamente a partir del momento en que se notifica el acto administrativo de liquidación, existe una deuda tributaria líquida y exigible; y es a partir de ese momento cuando precluye el derecho del interesado a regularizar su situación tributaria por la vía instrumental de la presentación de declaraciones complementarias.