

Ilegalidad e inconstitucionalidad en el pago de los impuestos

EL IMPUESTO Y SU SIGNIFICADO

El tributo o impuesto puede concebirse de diversas maneras, siendo quizá enfoques extremos los dos siguientes: *a)* considerarle como un ingreso por exacción del poder político organizado, en cuyo caso la justificación del mismo queda circunscrita a la mera facticidad; *b)* estimar el impuesto como obligación ciudadana de contribuir al gasto público, en cuanto éste resulta de interés común; interés común que fundamenta el propio sistema fiscal.

Bajo aquel primer aspecto, la autolegitimación del poder se convierte en plena, siendo rechazada cualquier posición dirigida a obtener o poner en duda, cuestionar tan siquiera, la exacción en sí. El impuesto, en cuanto recurso del poder, se consigue de cualquier modo y bajo cualesquiera formas. Y esta noción del impuesto, que ha mantenido una constante histórica digna de mejores fines e intereses, solamente inicia el camino de su crisis con la *Carta Magna*.

Bajo su segunda consideración, el tributo se concibe como una aportación del ciudadano a las cargas comunes de la organización política, que responde por ello al interés general. Aunque regularmente no sea el impuesto sino expresión estatal de la transferencia de recursos en beneficio de sectores que controla el Estado mismo (en la moda actual, «agujeros», «crisis empresariales», «incentivos» siempre, etc.) y desde aquellos otros que deben soportarlo. Pero lo cierto es que el tributo se justifica en la representación reconocida al poder con respecto de los ciudadanos.

Reclama por ello ser aceptado en y por los *Estados generales*, adquiriendo legitimidad cuando las Cámaras, representación de la ciudadanía,

lo crean, precisamente en función de dicho interés general. Lo que condiciona la posibilidad de eludir aquellos tributos que, con un fin de interés menos amplio, evaden el general, porque las reglas políticas del juego aceptan señalar ciertos intereses como relativos a algunos, pero no a todos, los ciudadanos.

De ambas fórmulas es claro que el Estado surgido de la Revolución francesa ha adoptado la segunda, no siendo excepción nuestra Constitución, que formula una noción del impuesto perfilado como obligación y como derecho, y que responde a aquel carácter participativo (1): «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio», señala el artículo 31.1 de la Constitución. Por ello, «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley» (art. 31.3 de la Constitución). Y es ese mismo sentido el que explica la abstención contributiva de objeción de conciencia (art. 16 de la Constitución), así como que se haga reserva de Ley en el ámbito fiscal, ya para la creación de tributos como para el establecimiento de prestaciones —cargas— de carácter personal, fijación de beneficios fiscales, etc. Incluso se previene el *efecto sorpresa* de la Ley de Presupuestos, al prohibirla como instrumento para crear tributos y sí sólo para modificarlos cuando una Ley sustantiva así lo prevea. Es decir, en buena técnica, que cuando la Ley que crea el tributo lo autorice (2).

Pero no es sólo la normativa indicada la que fija el carácter del impuesto en nuestro Derecho, sino que la obligación y el derecho de contribuir al gasto público (3) —de modo igual y progresivo— guardan ínti-

(1) O como dice la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, «desde que el tributo dejó de ser un poder *de facto* para integrar una verdadera relación jurídica...». Dice el artículo 4 de dicha Ley: «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». Bien entendido que en estas páginas se asimilan obligación y deber. Para su distinción, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Curso de Derecho administrativo*, Madrid, II, 1984, págs. 112-113.

(2) Artículo 134.7 de la Constitución, dando plasmación a la expresión de la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, de que los principios tributarios «de carácter dogmático tendrían quizá más apropiada promulgación en una Ley fundamental».

(3) Como principio de organización social, «que supone la colaboración del vismo claro al tiempo que una incompetencia manifiesta de la organización tributarios», hecha abstracción de un mal entendido profesionalismo que incluso —y por supuesto— en la Ley General Tributaria encerraba y evidenciaba un corporativismo claro al tiempo oque una incompetencia manifiesta de la organización tributaria del Estado. Pero hecha la salvedad, tiene sentido el destaque de la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria de esa colaboración entre Administración

mas relaciones con un corolario de derechos y obligaciones de naturaleza constitucional, recogidos en preceptos cuales: artículos 9.2; 10.1; 14; 16; 18; 19.1; 20; 27; 31, citado; 40; 43; 44; 47; 49; 50, etc., todos de la Constitución.

Por consiguiente, la obligación y el derecho de contribuir al gasto público, como cualquier otra obligación, vienen enmarcados dentro de unos límites claros, de doble orden: sustantivos y formales.

Desde el punto de vista sustantivo, la obligación de contribuir se configura como una que sólo nace en virtud de Ley —nunca presupuestaria—; Ley que, además, debe respetar los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente, así como los principios y valores que la Constitución encarna. Lo que significa, por ejemplo, que no es gravable cualquier actividad y, además, que, cuando lo fuere, la Ley fiscal debe respetar otros límites, v.gr.: no recortar derechos fundamentales.

Desde el plano formal, también queda reservado a la Ley el modo de realizar el impuesto, ya que sólo por Ley pueden establecerse prestaciones personales, y esa prestación (dar, hacer, no hacer, según el art. 1.088 del Código Civil) (4) debe concebirse de manera tal que respete asimismo los derechos de cualquier clase que la Constitución o las leyes orgánicas sancionen.

De lo dicho puede colegirse que la obligación de contribuir sólo es constitucional cuando el hecho imponible se determina mediante Ley que respete aquellos derechos, valores y principios constitucionales, pero también cuando es la Ley la norma que fija la *forma* de llevar a cabo la contribución; forma que queda sujeta a igual exigencia de respeto (5).

Pero es que, además, el contribuir es un derecho, por lo que el im-

y particular, a veces enfrentados en el caso concreto, compañeros de viaje en el sistema; sentido que debe verse en el capítulo II, título III y artículo 103 de la Ley General Tributaria.

(4) No es el caso entrar aquí a delimitar la distinción entre obligación y prestación, referidas al tenor de este artículo 1.088 del Código Civil, siendo suficiente con señalar que la mejor doctrina acepta en aquella descripción una directa referencia a la prestación. Cfr. artículos 1, 3 y 4 del Código Civil; artículo 23 de la Ley General Tributaria.

(5) La Constitución va más allá, pues, que la Ley General, como es lógico, la cual en su origen se conforma con admitir la discrecionalidad del legislador para «la determinación del hecho imponible». Porque, sin perjuicio de la libertad del Congreso, éste queda sujeto a la Constitución. Punto importante, porque, en aplicación de la Constitución misma, los Tribunales tienen facultad para analizar la Ley fiscal y contrastar si la misma responde, *verbigracia*, a los principios de igualdad y progresividad, etc., rechazando las pretensiones de un legislador que olvide su carácter de representante» y pretenda asumir la soberanía popular que se plasma en la Norma Máxima. No obstante, el artículo 10, k), de la Ley General Tributaria, recoge igual criterio, porque si la obligación de liquidar se fija por Ley, también debe serlo su presupuesto: la declaración y la frecuente declaración-autoliquidación.

puesto tiene entre sus límites todos los que derivan de la legitimación para su ejercicio. Por ejemplo, el artículo 1.158 del Código Civil recoge esta faceta al legitimar a cualquiera para realizar el pago, si no inciden las particularidades del artículo 1.161 del Código Civil (6).

Y, naturalmente, tanto la obligación como el derecho de contribuir deben efectuarse en términos tales que no perturben otros derechos y obligaciones de igual rango, a fuer de insistente.

Pero no obstante esa dualidad de facetas inherentes al tributo (obligación, derecho), interesa aquí la obligación de tributar, cómo debe surgir, cómo debe exigirse, cómo debe realizarse, sin perjuicio de que, incidentalmente, haga referencia a su faceta de *ius* o *facultas*.

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR

La obligación de contribuir es la prestación o carga que la Ley atribuye al sujeto pasivo del impuesto, sea o no contribuyente (7), quien puede actuar como tal o como sustituto de éste (8).

Esta carga es de doble índole: *material* o derivada del hecho imponible, y *formal* o nacida de las prestaciones que satisfacen la carga tributaria misma. Imposiciones material y formal sólo exigibles por Ley. Y es clara tal razón de ser. Obligación principal del sujeto pasivo es el pago de la deuda tributaria (art. 35.1 de la Ley General Tributaria), esto es, atender el impuesto. Pero como la realización del mismo puede depender de una particular formalidad, que puede recaer sobre diversas personas (contribuyente, sustituto, tercero), sólo la Ley puede fijar tal prestación.

Porque, en unos casos, el sujeto pasivo es contribuyente, y la Ley creadora del tributo podría estimarse como creadora *per se* de la *forma* de realizarle; pero allí donde tal coincidencia no se dé, sería absurdo que la Ley creadora del tributo provocase ínsita la obligación para el sujeto pasivo no contribuyente. Nada se diga para la hipótesis de pagar el impuesto un tercero.

(6) Artículo 1.158 del Código Civil: «Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o ya lo ignore el deudor...».

Artículo 1.161 del Código Civil: «En las obligaciones de hacer el acreedor no podrá ser compelido a recibir la prestación o el servicio de un tercero, cuando la calidad y circunstancias de la persona del deudor se hubiesen tenido en cuenta al establecer la obligación», lo que no abunda fiscalmente.

(7) Como dice la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, la Ley «llama contribuyente a quien según la norma jurídica debe soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad tributaria, y sujeto pasivo a quien según la norma jurídica debe cumplir las obligaciones legales dimanantes de las exacciones de los tributos».

(8) Artículos 30, 31, 32, etc., de la Ley General Tributaria.

Este «cruce de sujetos» lo explica la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, al indicar que: «El objeto del tributo se encuentra, naturalmente, vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es llamado a soportar el tributo por ser el titular de la respectiva capacidad económica.

»Ahora bien, así como la norma describe con mayor o menor amplitud o literalidad el objeto del tributo y crea el hecho imponible como concepto jurídico, puede o no aceptar que el titulado contribuyente sea el sujeto de la relación jurídica que se establezca al producirse aquél. Es evidente que en esta aceptación o mutación del contribuyente, como elemento personal de las relaciones tributarias ya disciplinadas por la norma, interviene de modo decisivo la llamada técnica tributaria, puesta al servicio de los principios de comodidad en el pago y economía de la percepción, y especialmente del de generalidad. He aquí cómo surge el sujeto pasivo en el campo de las relaciones jurídicas, que la Ley ha de contemplar y regular como eje de su propio contenido.

»La Ley ha salvado la duplicación de elementos personales que puede darse en determinadas relaciones tributarias, dando absoluta primacía a quien, desde ángulo jurídico, resulta inmediatamente vinculado u obligado ante la Hacienda Pública. Para la Ley esta persona, y sólo ella, es el sujeto pasivo, sea o no concurrentemente contribuyente. Es inconcuso que ni el Derecho es puro esquema formal o de artificio ni debe limitarse a facilitar meras técnicas de articulación jurídica. Pero también es evidente que la Ley ha de atender preferentemente a quien por su propia configuración resulta deudor de las respectivas obligaciones materiales o formales.

»Ante la necesidad de distinguir los dos supuestos extremos (sujeto pasivo-contribuyente y contribuyente-no sujeto pasivo) tenía la Ley que pronunciarse por la terminología de significación más correcta, siquiera no fuera la más usual o vulgar actualmente. Por ello llama contribuyente a quien según la norma jurídica debe soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad tributaria, y sujeto pasivo a quien según la norma jurídica debe cumplir las obligaciones legales dimanantes de las exacciones de los tributos».

Resulta, pues, que todo tributo supone, o puede suponer, dos tipos de obligaciones: *a)* la principal o de pago; *b)* la accesorio o instrumentación de aquél. Siendo todo contribuyente sujeto pasivo, crear la obligación principal supondría satisfacer las accesorias mismas. Pero si el sujeto pasivo es sustituto, al no serle referida la obligación principal, no le implicarían las accesorias. Por ello la exigencia de que ambos tipos de

obligaciones queden sujetos al principio de reserva de Ley, única manera de exigir responsabilidad por infracción (art. 1.090 del Código Civil).

Y entonces es indiferente que en el caso coincidan en un mismo ente las cualidades de sujeto pasivo y contribuyente o no, para que así la obligación principal, como las accesorias, deban fijarse por Ley formal. De ahí el cuidado de la Ley General Tributaria (9) en referirse a la *Ley* y no a la *ley* cuando se trata de todo tipo de obligaciones, materiales y formales. Lo que no hace tan siquiera la Constitución, que no salva en su grafía ambos conceptos, en buena medida porque en su texto la *ley* es la *Ley*.

Naturalmente, como el pago y su realización deben responder a la realidad normativa tributaria, inherente a esa dualidad de obligaciones es el derecho de la Administración al contraste o investigación, recogido en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, según el cual se establece el deber de colaboración tributaria (10).

(9) Cfr. *Leyes tributarias. Legislación básica*, 2.ª ed., Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1982.

(10) En su redacción anterior decía el artículo 111 de la Ley General Tributaria: «1. Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con terceras personas...».

La Ley 10/1985, de 26 de abril (BOE del 27), modificó el texto de este artículo 111, quedando redactado en los siguientes términos:

«1. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

»De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular:

»a) Los retenedores estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

»b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras Entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, vendrán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración Tributaria.

»A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o Entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

»2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

»3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Concretamente, ante un impuesto, el individuo —persona física o jurídica— que ve su actividad gravada está obligado al pago, a efectuar en su caso el o los comportamientos que la Ley imponga para realizar aquél y, en fin, colaborar con la Administración fiscal para asegurar el fiel cumplimiento de la norma impositiva. Y en cuanto obligaciones, solamente pueden fijarse por Ley formal, que es lo que dicen la Constitución, la Ley General Tributaria y las leyes de los diversos impuestos que asumen en su texto la creación de las obligaciones exigibles.

»Los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamos y crédito y demás operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director general o, en su caso, del Delegado de Hacienda competente y deberán precisar las operaciones objeto de investigación, los sujetos pasivos afectados y el alcance de la misma en cuanto al período de tiempo a que se refieren.

»4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración de la Hacienda Pública para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable:

»a) El secreto del contenido de la correspondencia.

»b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

»El secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

»5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

»Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

»A efectos del artículo 8.º, apartado 1, de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, se considerará autoridad competente al Ministerio de Economía y Hacienda, a los titulares de órganos y centros directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y a los Delegados de Hacienda.

»6. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo, sólo podrán utilizarse para los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos.

»Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimientos de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos de los delitos citados, en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, sin perjuicio de que la Hacienda Pública pueda iniciar directamente el procedimiento mediante querrela, en su caso. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran corres-

Interesa resaltar la coherencia y fidelidad entre Constitución y Ley General Tributaria, configurando el impuesto como obligación y derecho, afirmando la reserva de Ley, y asimismo, la coherencia entre las obligaciones principales y accesorias: cumplir la carga fiscal sin más.

Ahora bien, si el contribuyente se ofrece como fiel cumplidor en tanto en cuanto satisface sus obligaciones fiscales sustantivas y formales, principales y accesorias, parece consecuente que por parte de la Administración se manifieste la deseada correspondencia con la noción del impuesto como derecho, facilitando aquel cumplimiento. Lo que, además, es carga (*onera*) de todo acreedor (11). Dicho en otros términos, parece

ponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.»

Por consiguiente, surge ahora la obligación de colaborar como alternativa, por requerimiento o con carácter general, y en un caso como en el otro la obligación tiene un fin concreto: hacer factible el impuesto.

Quizá la Hacienda venga abusando de esta genérica facultad fijada por el actual artículo 111.2 de la Ley General Tributaria, en trámite de *desarrollo*. Es cómodo que por Decreto, cuando no por simple Orden ministerial, se añadan obligaciones accesorias en cadena, síntoma indudable de un sistema de inspección embrionario, que sustituye, además, la obligación constitucional de un sistema fiscal progresivo por una avalancha de obligaciones accesorias, que pretenden luchar contra el fraude fiscal —se dice—. Lo cierto es que la reacción puede ser contraria: insatisfacción del contribuyente, asfixiado por sus obligaciones accesorias; alegría del defraudador, que se ahorra, además, esas obligaciones. Y, no nos engañemos, hay un «fraude» importante, avalado por las desgravaciones legislativas y alentado por el propio Estado —los famosos bonos del Tesoro, entre otros—, que sirve para trasvasar recursos cuyo mérito estriba en que no hay obligaciones que cumplir.

La lucha contra la evasión fiscal debe verse con simpatía, sobre todo en un país como el nuestro, sin conciencia fiscal alguna y egoísta como pocos, en el que incluso la propia estructura jurídica del sistema, lento cuando no anquilosado, impide la «sentencia ejemplar», tan eficaz en el Derecho anglosajón. Pero la multiplicidad de obligaciones puede esconder pasos de ciego, que den la impresión de que se lucha contra el fraude, cuando la realidad ha de resultar muy diferente.

Aparte, si esa carga de obligaciones accesorias se crea por normas de rango inferior a Ley, serán siempre rechazables en el ámbito jurídico, sobre todo si se pretende excusarlas con un «desarrollo legislativo» que no aguanta un elemental análisis.

(11) Como ha escrito Díez-PICAZO (*Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, I, págs. 375 y sigs., 2.ª ed., 1983): «Es posible hablar de una carga del acreedor a la colaboración con el deudor para la realización de la prestación. Parece manifiesto que el acreedor ha de colaborar con el deudor en aquellos casos en que esta colaboración sea necesaria, y en la medida en que sea necesaria a fin de que la prestación pueda ser rectamente cumplida. El acreedor de una prestación de hacer tiene que poner, cuando ello sea necesario, a su deudor en condiciones de cumplir, es decir, en unas condiciones tales que pueda desplegar su actividad de prestación en forma provechosa... El acreedor tiene, además, la carga de un total y diligente examen de la prestación realizada. El ejercicio por el acreedor de su facultad de rehusar el cumplimiento por considerarlo defectuoso o incompleto no es lícito si no se funda en una justa causa y se realiza tempestivamente.

»(...).

»Por último, se puede hablar de una carga del acreedor de facilitar la liberación del deudor. El acreedor ha de realizar todo aquello que en su mano esté

ser la regla subyacente: «cumple bien con la obligación de pago, que la Administración cumplirá con su carga de facilitarlo».

Lo indicado hasta ahora viene prácticamente recogido en la Exposición de Motivos del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (BOE de 28, 30 y 31 de diciembre), según la cual: «El tributo sólo puede establecerse por Ley votada en Cortes y son, por tanto, normas de rango legal las que regulan todo el ciclo de la obligación tributaria. Fiel a este principio, la Ley General contiene las normas básicas de índole sustantiva sobre el pago y los restantes modos de extinción, y en análogo sentido se pronuncian los textos refundidos ordenadores de cada una de las figuras que integran nuestro sistema tributario. Pero junto a esta regulación jurídico-material, el ordenamiento ha de señalar, con parejo rigor, los cauces o procedimientos a través de los que ha de desenvolverse, en sus diferentes aspectos, la función administrativa de exacción tributaria. En esta zona procedimental, la potestad reglamentaria de la Administración encuentra un ancho campo de despliegue, sin más límites que los establecidos por las normas legales. Todo esto explica dos cosas: de un lado, que el presente Reglamento tenga por objeto específico la regulación de las formas a través de las cuales producen su eficacia liberatoria el pago y los restantes modos de extinción de la obligación tributaria; de otro, que las referencias que en él se hacen a los aspectos sustantivos del tributo y, de modo particular, al pago constituyen meros desarrollos de las reglas generales y se producen en el estricto designio de hacer posible, en condiciones de seguridad y eficacia, los procedimientos de cobranza. Respetada, pues, en todos sus aspectos la configuración que del vínculo jurídico-tributario brinda la Ley, este Reglamento la completa con el señalamiento de las vías procedimentales que transforman en ingreso público las prestaciones que los obligados efectúan en período voluntario, o las sumas que coactivamente obtienen los órganos recaudatorios cuando aquellas prestaciones no son realizadas por los deudores».

Quizá, y en su optimismo, esas palabras de la indicada Exposición de Motivos olvidan el dicho atribuido, entre otros, a ROMANONES («que ellos hagan las leyes mientras yo pueda hacer los reglamentos»), porque en algún punto concreto de lo que aquí interesa, el Reglamento reduce

a fin de que el deudor pueda no sólo cumplir, sino también liberarse de la deuda...» (*passim*, págs. 376-378).

Estas expresiones son válidas para el Estado en cuanto acreedor, porque no sería legítimo que creando obligaciones fiscales, dificultase el pago mediante un sistema de obligaciones accesorias que hiciesen para aquél más gravoso el cumplimiento.

Nada digamos si las dificultades se imponen al deudor por simple comodidad del acreedor o de terceros.

descaradamente el ámbito de posibilidades que la Ley ofrece, por ejemplo, en el pago (cfr. arts. 59.1 de la Ley General y 23.1 del Reglamento General). Pero sobre ello volveré oportunamente.

De lo dicho hasta ahora puede recapitularse:

1.º La Constitución concibe el impuesto como una obligación y un derecho de los particulares (obviando en estas páginas esta última consideración).

2.º El impuesto, sustantiva y formalmente, queda sujeto a reserva de Ley.

3.º Ambos aspectos estaban ya recogidos en la Ley General Tributaria.

Ahora bien, es obvio que antes de proclamarse la Constitución ya estaban en vigor algunas leyes fiscales, incluida la propia Ley General. Sin Norma Máxima es claro que las leyes fiscales podían establecer otra cosa, por cuanto los principios promulgados por la citada Ley General podían ser ignorados por otras disposiciones de igual rango (art. 2.2 del Código Civil) (12).

Por ello conviene analizar el régimen de las leyes anteriores a la Constitución para comprobar el cumplimiento en las mismas del principio de reserva de Ley, para, en caso contrario, considerarlas incursas en la disposición derogatoria constitucional. Y conviene, asimismo, analizar las normas posteriores al 29 de diciembre de 1978, fecha de la inserción del texto constitucional en el *Boletín Oficial del Estado*, para contrastar la constitucionalidad de las mismas.

Parece oportuno iniciar el análisis con el sistema general fijado en y por la Ley General Tributaria, el recogido por el Reglamento General de Recaudación que la desarrolla, así como por el de la Instrucción General de Recaudación, de igual fin.

El análisis debe comprender dos vertientes: el esquema en sí de la obligación fiscal para el particular (obligación contentiva de lo sustantivo y de lo formal, como haz de obligaciones y deberes), pero también el posible *deslizamiento normativo*, esto es, el régimen de delegación. Porque en el Estado actual es cómodo y frecuente —aunque no siempre legal ni legítimo— que la reserva de Ley se vea frustrada por deslegalizaciones, por remisión de la Ley al Reglamento y de éste, mediante la norma que lo aprueba, a una Orden ministerial, que, dicho jocosamente, puede

(12) De ahí la precisión ya indicada, de la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, de la más apropiada promulgación en una Ley fundamental de los principios dogmático tributarios.

convertir a un ordenanza en custodia de la legalidad. La propia Constitución —aunque incide en el vicio— es consciente del riesgo al sujetar la potestad reglamentaria al control judicial (art. 106 de la Constitución) (13), riesgo frecuentemente convertido en siniestro. En fin, se analiza luego la legislación especial de los principales impuestos.

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ya quedó apuntado que la Ley General Tributaria considera el tributo como una obligación y como un derecho que sólo puede crearse por Ley formal y, además, especial —con exclusión de la presupuestaria—, según dispone su artículo 9. Y como, por mandato del artículo 134.7 de la Constitución (14), debe considerarse derogado el artículo 12 de aquella Ley General (15), el principio de reserva de Ley es pleno.

Dicho principio de reserva de Ley es tajantemente afirmado en el artículo 10 de la Ley General, así para el ámbito sustantivo del impuesto [apartados a)-j)] como en sus manifestaciones formales [apartado k)] y en la inspección [apartado j)] (16).

(13) La misma Ley General Tributaria, en su artículo 7, fija igual cautela al indicar que «el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son imputables en la vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes».

(14) Artículo 134.7 de la Constitución: «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea».

(15) Artículo 12 de la Ley General Tributaria: «1. El Gobierno, con carácter general y dentro de los límites o condiciones señalados en cada caso por la Ley, podrá aumentar o disminuir los tipos impositivos o suprimir incluso el gravamen:

»a) Cuando recaigan sobre importaciones o exportaciones, mercancías o bienes en general.

»b) Cuando graven los actos de tráfico de bienes.

»2. En ambos casos, el Ministerio de Hacienda deberá instruir un expediente administrativo con los estudios e informaciones previos que justifiquen el buen uso de la expresada facultad».

(16) Artículo 10 de la Ley General Tributaria: Se regularán, en todo caso, por Ley:

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley.

d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

La obligación sustantiva de pago —y sus prolegómenos: actos supuestos previos— es clara. Y también lo es la regulación de las obligaciones accesorias o formales. Así lo establece el artículo 35, elevando la iniciativa particular a primera modalidad de gestión tributaria (art. 101 de la Ley General, corrigiendo su referencia al art. 36 —sin sentido aquí—, como alusión al art. 35.1) (17). Obligación de pago como principal; obligaciones de declarar, constatar, de colaborar con la inspección. He aquí el abanico de obligaciones del sujeto pasivo.

No deja de llamar la atención el artículo 78 de la Ley General (con nueva redacción por virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril, BOE del día 27), según el cual:

«1. Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando constituyan infracciones graves.

»2. Dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones sim-

- f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.
- g) La fijación de los supuestos de hecho que determinen la competencia de los Jurados tributarios.
- h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales.
- i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas.
- j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas.
- k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.

(17) Artículo 35 de la Ley General Tributaria: «1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

»2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de la inspección y comprobaciones, y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

»3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal».

Artículo 101, a), de la Ley General Tributaria: «La gestión de los tributos se iniciará:

»a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el artículo 36 de esta Ley...».

La corrección de la referencia la hizo la disposición adicional 18 de la Ley de Presupuestos de 1986 (BOE de 24 de diciembre), que da nueva redacción a los artículos 101 y 103 de la Ley General, quedando el artículo 101 en los siguientes términos:

«La gestión de los tributos se iniciará: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley.»

ples, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos.»

Porque parece imponer obligaciones, cuyo incumplimiento genera una infracción simple, a quien no es sujeto pasivo del impuesto, obligaciones que no le son propias. Porque en toda la Ley el único obligado «por razón de la gestión de los tributos» lo es el sujeto pasivo. Aunque en trámites de comprobación e investigación cualquiera viene obligado (artículo 111 de la Ley General), y por ello cualquiera puede infringir.

No debe olvidarse que la Ley General Tributaria es una Ley altamente técnica, como indica la propia Exposición de Motivos, que reclama para sí un sentido inicial jurídico —o económico—, técnico o usual, por este orden (art. 23.2 de la Ley General), sin perjuicio de otros criterios hermenéuticos *a posteriori* (art. 23.1 de la Ley General) (18).

No hay reparo inicial en considerar que estas obligaciones puedan descomponerse en una variedad de comportamientos diversos, no empee las dudas que puedan surgir (19). Pero lo que importa ahora es que *las obligaciones señaladas lo son todas con respecto de la Hacienda, impuestas al sujeto pasivo y dirigidas a la realidad de la obligación principal: el pago*. Y son obligaciones a cumplirse por requerimiento o disposición general (luego de la Ley 10/1985); pero siempre para la comprobación del fiel cumplimiento de la obligación de contribuir (art. 111 y la propia sección segunda, capítulo III, título III, de la Ley General).

Estas son, pues, las obligaciones del sujeto pasivo, obligaciones establecidas por Ley y coherentes con la razón de ser de los tributos y su satisfacción. El juicio de constitucionalidad —no afectación por la cláusula derogatoria de la Constitución— de la Ley General Tributaria es, pues, concluyente.

La obligación de pagar queda referida a dos formas o medios de pago: *a)* el efecto timbrado; *b)* el efectivo (art. 59 de la Ley General). Y no son pago, pero sí extinguen la deuda tributaria, la compensación (artículo 68 de la Ley General) y la condonación conforme con la Ley (art. 69 de la Ley General).

La noción original de pago en efectivo tenía en la Ley General un amplio sentido, contentivo de la moneda de curso legal, el giro, el cheque,

(18) Artículo 23 de la Ley General Tributaria: «1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

»3. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Dice la Exposición de Motivos: «En atención a que el hecho imponible puede consistir en un fenómeno de naturaleza jurídica o económica, su calificación habrá de producirse mediante la adecuación de criterios que consideren adecuadamente esa doble hipótesis».

(19) Ver, al respecto, la obligación de emitir factura, de la disposición adicional 7.ª de la Ley núm. 10/1985, citada. Al respecto, PALAO TABOADA: «La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 32, abril 1986, págs. 151 y sigs.

la transferencia, el talón de cuenta corriente bancaria o de Caja de Ahorros y otros documentos mercantiles determinables reglamentariamente (20), pendiente el efecto liberatorio de la realización del medio de pago elegido por el particular. Criterio bajo el cual el contribuyente o pagador podían cumplir su deber eligiendo entre la amplia relación de medios.

LA REFORMA DE LA LEY 10/1985

Sin embargo, de lo dicho, la Ley 10/1985, de 25 de abril (21), cambió la redacción del artículo 60.1 de aquella Ley General, que quedó redactado en los siguientes términos: «El pago en efectivo de la deuda tributaria podrá realizarse por los medios y en la forma determinados reglamentariamente».

La fórmula empleada es importante. ¿Puede considerarse satisfecha la reserva de Ley constitucionalmente requerida recurriendo a la fórmula de que la Ley dé *licencia general* para que las obligaciones se especifiquen y concreten mediante normas de rango inferior? No parece seria tal hipótesis, y el propio artículo 78.2, asimismo nuevamente redactado por la Ley 10/1985, parece indicar lo contrario, cuando solamente remite al reglamento la especificación de infracciones.

La reserva de Ley tiene una finalidad: que sean los ciudadanos, por medio de los llamados sus representantes, quienes consientan las obligaciones tributarias de todo orden.

Ciertamente, no puede estimarse válida una delegación legislativa que transfiere a la Administración la posibilidad de reglamentar un ámbito acerca de los medios y formas de pago del impuesto, que la Ley misma no determina, por las siguientes razones:

a) Si la Constitución reserva a la Ley la creación de obligaciones tributarias y la regulación de esos medios y formas de pago implica obligaciones, éstas, todas y cada una, deben crearse por Ley misma. Y no hay reserva legislativa si la delegación implica la propia creación de obligaciones. Sería una delegación de plenos poderes —aunque vaya referida a un espacio concreto, pero con un corolario amplísimo—, que, no empece, es susceptible de hacer proliferar las cargas tributarias.

b) Si la Constitución previene detalladamente fórmulas de delegación legislativa (leyes de bases, leyes delegantes, decretos legislativos, decretos-leyes) de naturaleza excepcional, no parece adecuado ampliar

(20) Artículo 60 de la Ley General Tributaria en su anterior redacción.

(21) BOE, núm. 101, del 27.

tales fórmulas ni tampoco el sentido restringido de cada una de ellas. Y parece sensato concluir que si el Congreso desea que el Gobierno legisle, tal deseo se canalice por la vía delegante adecuada, muy destacadamente si dicha legislación no va a ir referida tan siquiera al Gobierno, sino a un simple Ministerio.

c) La fórmula de deslegalización, porque no otra cosa esconde la previsión del artículo 60.1 de la Ley General, como queda redactado por la Ley 10/1985, ha sido enjuiciada, precisamente en el ámbito fiscal (para una legalidad no constitucional de una conformación política a la que siempre se le ha negado la calificación de Estado de Derecho), por GARCÍA DE ENTERRÍA, quien ha considerado la deslegalización como una «manipulación de los rangos para abrir la posibilidad a los reglamentos de entrar en una materia hasta entonces regulada por Ley», y aplaudía los artículos 10 y 11 de la Ley General, que vinieron a «corregir felizmente la práctica quizá más común en los años inmediatamente anteriores, que ofreció la aplicación más sistemática de la técnica deslegalizadora, precisamente en la materia fiscal. Con el criterio que esta Ley ofrece puede concluirse que la deslegalización como técnica abstracta y general no es compatible con el principio de las materias reservadas. El artículo 11 obliga (...) a una determinación por Ley...» (22). Y en ese artículo 11 se sitúan las obligaciones liquidatorias que, en cuanto personales o reflejo de otras patrimoniales de que son accesorias, quedan amparadas por el artículo 31.3 de la Constitución.

«Por ello —se ha dicho—, el campo por excelencia de las deslegalizaciones es el organizativo, donde la interposición previa de la Ley no viene exigida por la naturaleza intrínseca de las relaciones, sino por un simple principio de orden formal; la deslegalización viene a devolver para esta vía, podría decirse, el contenido de que se trata a la potestad organizativa de la Administración» (23).

¿Tendría sentido aceptar en un constantemente aireado Estado de Derecho y democrático, que la Administración pueda hacer lo que en una Dictadura se excluía en buena técnica jurídica? No parece coherente, porque frente al solo reparo doctrinal de los principios hallamos hoy el

(22) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Curso*, I, 1978, *passim*, págs. 157-186, cita precisa, pág. 187.

(23) «Esta tesis, según la cual la deslegalización no puede suplir la reserva constitucional de Ley, aun siendo obvia, ha venido a ser corroborada por una paradigmática norma deslegalizadora, el Decreto-ley de 7 de abril de 1975 sobre medidas de política económica y social. En su artículo 5 dispone: 'El Gobierno podrá modificar por Decreto, en cuanto se refiera a los regímenes generales de ordenación y procedimiento en materia de precios y disciplina de mercado, lo dispuesto en este Decreto-ley..., salvo en lo que corresponda a la competencia exclusiva de las Cortes'. Es un reconocimiento de los límites de la técnica deslegalizadora» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, I, ed. 1984, pág. 276, énfasis del autor).

tajante valor normativo de la Constitución, que afirma la reserva de Ley, al tiempo que proclama la proyección y garantía de la jerarquía normativa.

Es cierto que el artículo 60.1 de la Ley General, en su actual redacción por la Ley 10/1985 —bien pensada y calcada la fórmula, casi *jesuítica*—, parece admisible: no deslegaliza en bloque, parece referirse a aspectos de organización, etc. Sin embargo, las modificaciones realizadas por reales decretos, cuando no por órdenes ministeriales, publicados al amparo de dicho artículo 60.1, demuestran que el campo de actuación para el que se pensó la reforma por la Administración fiscal iba mucho más allá de la simple organización administrativa.

Muy por el contrario, y como se comprobará, ha consistido en una desorganización administrativa y en una atención de intereses particulares, o si se quiere, en frase de moda, para *privatizar las cajas fiscales*.

Por ello, parece sensato que sea aquí de aplicación la doctrina del Tribunal Constitucional, reflejada en la Sentencia de 11 de noviembre de 1981, en la que, ante la pretensión de crearse una tasa, se dijo: «La fijación de dicho canon, el establecimiento de su importe y *forma de devengo*» (énfasis añadido), determinables por Reglamento, prescindiendo de algunas imperfecciones técnicas de detalle, «sí es evidente en todo caso que la Ley se limita a otorgar una habilitación al Gobierno vasco para que éste determine todos los elementos de una tasa... (...).

»Esta habilitación constituye una deslegalización, una simple transferencia al Gobierno vasco de la atribución del Parlamento vasco para crear tributos (y entre ellos tasas) de acuerdo con la Constitución y con las leyes. Que la Comunidad Autónoma vasca posee competencia para la creación de tasas... es cuestión que ofrece pocas dudas... La competencia debe ser ejercida, sin embargo, conforme a la Constitución y las leyes (artículos 31.3 y 133.2); exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente por Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento vasco el que determine los elementos esenciales del tributo... La Ley impugnada, que se limita a hacer una remisión en blanco al correspondiente Reglamento..., no respeta ciertamente esta reserva constitucional. No puede aducirse para justificar la técnica utilizada el argumento de que el modo de fijación del importe y *modo de devengo del canon*» (énfasis añadido), «cuya propuesta ha de hacerse por órganos colegiados..., asegure la justicia del mismo».

El juicio negativo de deslegalización va referido en la sentencia, tanto a la remisión reglamentaria para crear el tributo como respecto del modo de pago, evidentemente, porque la creación del tributo como prestación patrimonial y el modo de devengo, como posible prestación per-

sonal (cuando no con más alcance, como veremos), están sujetos a reserva de Ley.

En efecto, la forma de pago del tributo puede afectar, qué duda cabe, a la libertad personal, sobre todo en aquellas situaciones en que el particular es impedido o es compelido respecto de concretos comportamientos. Así, y por ejemplo, la imperatividad de usar un concreto impreso —por cuya adquisición se paga, además, una tasa—, en cuanto obligación de emplear ese medio y no otro, es prestación (dar, hacer, no hacer); y si se requiere una tasa o pago por el servicio que el impreso supone, se da una obligación que debe crearse por Ley. Así, en la misma serie de ejemplos, si la Administración obliga al particular a *ir a pagar en concreto sitio*, restringe la libertad, igual que si esa Administración impide pagar desde concreto sitio, etc. Y la libertad es materia que la Constitución somete a reserva de Ley.

Con este artículo 60.1, nuevamente redactado por la Ley 10/1985, y como ha de quedar acreditado, en tema de pago de impuestos, las normas administrativas han iniciado de manera progresiva y en breve lapso de tiempo un *iter* que atenta a dos principios fundamentales: el de *proporcionalidad* y el «*pro libertate*» (cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, *op. cit.*, II, 1984, págs. 104-105).

Porque la Ley 10/1985, como se verá, sólo tiene una intención clara: dejar en manos del Ministerio de Economía y Hacienda la potestad legislativa que, vía «gestión del tributo», puede parecer cuestión interna administrativa, pero que, no obstante, afecta constantemente al particular, con quien regularmente aquélla se pone en relación, sobre todo cuando dicho Ministerio no parece tener empacho en ir acumulando obligación tras obligación en las espaldas del particular; y no buscando que el contribuyente pague, lo que siempre es de aplaudir en nuestra vergonzosa conciencia fiscal, sino para trasvasar recursos aprovechables por terceros, pero nunca para gestionar la Administración el impuesto; en todo caso, para que se lo gestionen.

Conviene, pues, insistir en la llamada de atención sobre la expresión literal del reformado artículo 60.1 de la Ley General Tributaria, que, de otro lado, tampoco parece permitir lo que las normas que la «desarrollan» pretenden, al indicar la *posibilidad* de pagar por los medios y formas que se fijan reglamentariamente, lo cual no excluye, naturalmente, los medios y formas previstos en otras leyes.

Hasta donde estoy informado, la Ley 10/1985 no ha sido enjuiciada por los Tribunales directamente. Pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1986 ha tenido la oportunidad de valorar el Real Decreto 361/1984, precisamente en tema de forma y medios de pago,

recogidos en la Instrucción General de Recaudación, declarándole nulo en este punto, por pretender restringir los derechos establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo. Pero va más allá, reconociendo que el artículo 103 de la Constitución, al recoger los principios de economía, celeridad y desconcentración, avala el mejor talante de la Ley de Procedimiento Administrativo y el sentido original de aquella Instrucción General, que el derivado del Real Decreto 361/1984. Si ese Tribunal tiene oportunidad de manifestarse respecto de la Ley 10/1985 y los reales decretos y órdenes ministeriales que pretenden ampararse en la misma, puede asegurarse una cadena de nulidades respecto del contenido parcial de dichas normas, que, en esencia, han venido a privatizar el cobro de los tributos y que responden al mismo espíritu restrictivo del pago del impuesto que el Real Decreto 361/1984.

No obstante lo dicho, el contraste del nuevo artículo 60.1 de la Ley General Tributaria con el Reglamento General de Recaudación permite llegar —por ahora— a iguales conclusiones que respecto de la redacción original de aquélla. Subsiste la discrepancia original de que la Ley *permite* pagar, mientras que el Reglamento *obliga* a pagar (arts. 23, 24, 25, etcétera, del Reglamento General). Como el Reglamento tiene rango normativo de Decreto, de nada sirve que pretenda convertir un derecho o facultad en carga u obligación; derecho, además, reconocido en otras leyes.

El carácter potencialmente retroactivo que se inicia a partir de la Ley 10/1985 (y no tanto de ésta, sino de cómo ha sido entendida por la Administración tributaria), frustrado, tiene un significado realmente extraño.

Hasta ese momento, todos los medios y formas de pago previstos en la Ley General Tributaria están en el Reglamento General de Recaudación recogidos, salvo el *giro*, que pasa, en el Reglamento General, a convertirse en *giro tributario* (modalidad interministerial que Interior y Hacienda podrán organizar como deseen, pero que, en cuanto instrumento de obligado uso, tiene que imponerse por Ley de Procedimiento Administrativo, por poner un ejemplo).

Hay, por consiguiente, que esperar a las normas posteriores a la Ley 10/1985 para captar su alcance. Hay uno muy claro, sin embargo, cual puede ser el de *legalizar* el Real Decreto 338/1985, que, en el tema que aquí interesa, surge como «chorro de obligaciones» tributarias, al parecer con olvido de que el Congreso no está situado en la calle de Alcalá.

Cabe siempre un interrogante: *¿Por qué pretende Hacienda monopolizar las formas y medios de pago? Destacadamente cuando Hacienda va a iniciar una tendencia a dificultar el pago del impuesto.*

Y, en todo caso, parece claro que el Reglamento General de Recau-

dación, en tanto en cuanto convierte en obligación lo que en la Ley es potestad, infringe totalmente el artículo 31.3 de la Constitución, y con él, el artículo 9 de la Norma Máxima, entre otros. Lo cual supone, para los particulares, prescindir tranquilamente de la norma nula por inconstitucional y atentatoria de la jerarquía de las normas (arts. 23 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado) (24).

Naturalmente, lo dicho no es óbice para concluir que la Ley General Tributaria, antes como luego de la Ley 10/1985, tolera perfectamente su carácter de constitucional.

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION

La Ley General Tributaria, como es conocida por todos, tiene su desarrollo en el Reglamento General de Recaudación, cuyo rango normativo es el de Decreto (25).

También el Reglamento General, como es lógico, centra en el pago la obligación principal del sujeto pasivo, en consecuencia, con el fin propio e inherente al Reglamento mismo, que es la percepción del tributo (artículos 1 y relacionados del Reglamento General). Se explica así que el título I, luego de dedicar sus capítulos I y II a enmarcar la actividad recaudatoria, inicie su capítulo III con la referencia «De los obligados al pago». Y, naturalmente, no se hace alusión a las obligaciones accesorias, en tanto en cuanto las mismas, referidas en la Ley General, son propias de la liquidación, objeto de otro Reglamento anunciado en la misma Exposición de Motivos de la Ley General.

Al igual que dicha Ley General, el Reglamento de Recaudación concibe el pago como un medio de extinción de la deuda, que puede realizarse por cualquiera (26). En cambio, se aparta el Reglamento de lo admitido por la Ley General, al fijar aquél en su artículo 19 una obliga-

(24) Como ha escrito GARCÍA DE ENTERRÍA: «El establecimiento de medidas administrativas limitativas de los derechos privados por meros reglamentos supuestamente independientes de la Ley no es válido. Y mucho menos aún si esos derechos cuya limitación se pretende encuentran en la Ley —como es lo normal— su configuración y atribución. Así lo ha proclamado rotundamente la Sentencia de 14 de febrero de 1975 resolviendo estimatoriamente un recurso directo contra un Reglamento que había creado *ex novo* una intervención administrativa en derechos privados» (*Curso*, cit., ed. 1978, pág. 103).

(25) Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (*BOE*, núms. 312, 313 y 314, de 28, 30 y 31 de diciembre).

(26) Artículo 17 del Reglamento General de Recaudación.

ción de pagar en concreto lugar (27), obligación que, no contemplada en la Ley, presupone —si una Ley no afirma lo contrario para el tributo que regule— una remisión al artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo (28), que un simple Decreto no puede derogar.

Lo mismo ocurre con el artículo 22, en tema de requisitos formales del pago, al pretender el Reglamento una restricción que se enfrenta a la Ley General, como antes se apuntó. Porque no es lo mismo disponer que «el pago de las deudas *sólo podrá realizarse* por alguno de los medios autorizados en el artículo siguiente» (29), que afirmar que «el pago podrá hacerse» (arts. 59 y 60 de la Ley General Tributaria), con lo que un criterio facultativo en la Ley se convierte en el Reglamento General en un deber estricto. En la Ley General, la exigencia se limita al empleo de medios liberatorios, en efectivo o timbre; y en la remisión que la Ley General hace al Reglamento (art. 60 de la Ley General Tributaria), el abanico de alternativas de qué es efectivo pasa a convertirse en unas alternativas sensiblemente restringidas (30), que, como se apuntó, en cuanto deberes introducidos por Real Decreto, que se enfrenta a unas amplias posibilidades fijadas por Ley, es nulo de pleno Derecho y por ello inconstitucional.

Ciertamente, peor serán las cosas con la modificación posterior de

(27) Artículo 19 del Reglamento General de Recaudación: «Lugar de pago: 1. El pago de las deudas habrá de realizarse precisamente en la oficina del órgano competente para su admisión...».

(28) Artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo: «1. Los Gobiernos Civiles recibirán toda instancia o escrito relacionado con el procedimiento administrativo dirigido a cualquier órgano de la Administración civil del Estado que radique en la propia o en distinta provincia y, dentro de las veinticuatro horas, lo cursarán directamente al órgano a que corresponda.

»2. Las mismas funciones incumben a los órganos delegados de los distintos Ministerios respecto de la documentación que se les presente con destino a otros órganos de su propio Departamento.

»3. Las Oficinas de Correos recibirán también las instancias o escritos dirigidos a los Centros o dependencias administrativas, siempre que se presenten en sobre abierto, para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificados.

»4. Las instancias suscritas por los españoles en el extranjero podrán cursarse ante las representaciones diplomáticas o consulares españolas correspondientes, quienes las remitirán seguidamente al organismo competente.

»5. Se entenderá que los escritos han tenido entrada en el órgano administrativo competente en la fecha en que fueron entregados en cualquiera de las dependencias a que se refieren los párrafos anteriores.

»Podrán hacerse efectivas mediante giro postal o telegráfico dirigido a la oficina pública correspondiente, cualesquiera tasas que haya que satisfacer en el momento de la presentación de instancias u otros escritos a la Administración.»

(29) Énfasis añadido.

(30) Así, los cheques, transferencias y giros pasan de medio ordinario a medio que requerirá expresa autorización del Ministerio de Hacienda, etc.

algunos preceptos del Reglamento General y de otros especiales, como se verá.

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR EN LA INSTRUCCION GENERAL DE RECAUDACION Y CONTABILIDAD

Ya en la Exposición de Motivos del Reglamento General se anunciaba la futura, para entonces, Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de julio (*BOE* de 7, 8 y 9 de octubre). Como continuidad del Reglamento General y como desarrollo de la Ley General Tributaria, la Instrucción dice seguir los pasos, no ya de ésta, sino de aquél, «que es el texto fundamental en la materia» (Exposición de Motivos de la Instrucción General), lo que es cierto con sujeción a las leyes. Pero también es cierto que la Instrucción General se aparta del Reglamento General y de la propia Ley General Tributaria, lo que es más grave (31).

Como instrucción recaudatoria, centra también en el pago del tributo la obligación esencial del sujeto pasivo del impuesto (regla 3.^a), si bien, incidentalmente, alude a obligaciones accesorias, por repercusión en su texto de otras normas legales, cual ocurre, por ejemplo, con las declaraciones-liquidaciones (reglas 15, 16, etc.).

No obstante, comienzan a columbrarse ciertas «obligaciones», que salvan su legalidad al ofrecerse como alternativa al particular. Así ocurre con la obligación de adquirir impresos determinados para concretas formas de pago, lo que no parece conforme ni con la Ley General Tributaria ni con la de Procedimiento Administrativo, ni con el Código Civil, o, por otro ejemplo, el etiquetado fiscal como obligación accesoria nacida por Real Decreto 338/1985, ya citado (regla 45).

Pero, no empece lo dicho, la Instrucción General no se preocupa de las obligaciones accesorias, pudiendo afirmarse que *en su redacción* original se ajustaba bastante bien a las posibilidades otorgadas por la Ley General, pasando el juicio de legalidad.

A otra conclusión se llega, sin embargo, al analizarse la reforma provocada por el Real Decreto 338/1985, que veremos en su momento.

Aparte queda el problema del valor de la Instrucción para el público, en cuanto norma dirigida a y para el funcionario y no citada en el artículo 9.1 de la Ley General Tributaria.

(31) En honor a la verdad, tal dislate se produce como consecuencia de las modificaciones introducidas por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo (*BOE* del 18), como tendremos ocasión de contrastar.

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR EN LOS IMPUESTOS MAS RELEVANTES

A) LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre (BOE del 11), perfila en sus artículos 1, 2 y 3 la obligación tributaria derivada de la renta (*sic*) de las personas físicas, y el artículo 34 fija la obligación formal de realizar la declaración de renta. Lo que, junto con la complementaria de practicar la liquidación a cuenta e «ingreso de su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación», integran el haz de obligaciones.

Por su parte, el Reglamento de la Ley, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto (BOE de 24, 26 y 27 de octubre), reitera, casi literalmente, las normas de la Ley referentes a la obligación de pago (artículos 1, 3, 5, 14, 32 y 132), así como respecto de las accesorias de declarar (art. 138), también ajustándose al texto legal (32).

(32) Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Artículo 1. *Naturaleza*.—El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurren en éstos.

Art. 3. *Ambito territorial*:

1. El impuesto se exigirá en todo el territorio español.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los tratados o convenios internacionales.

Art. 5. *Hecho imponible*.—Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo.

En el supuesto de régimen de transparencia fiscal, se entenderá obtenida la renta por la imputación del rendimiento al sujeto pasivo.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sólo parcialmente sirvan al objeto de la explotación económica o de la actividad profesional o artística, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate.

4. La afectación o desafectación de elementos patrimoniales se efectuará, en todo caso, sin alterar el valor que corresponda a los mismos, según las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre el Patrimonio.

Art. 14. *Obligación real de contribuir*.—Son sujetos pasivos del impuesto por obligación real cualesquiera otras personas físicas, no comprendidas en el artículo anterior, que obtengan rendimientos o cuyo patrimonio experimente incrementos o disminuciones patrimoniales que se hayan producido en territorio español, que resulten gravados por este impuesto o que hayan sido satisfechos por una persona o Entidad, tanto pública como privada, residente en dicho territorio, salvo cuando, en este último caso, los rendimientos se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, y los trabajos, servicios o demás prestaciones por los que se abonen los rendimientos estén directamente vinculados con la actividad del establecimiento en el extranjero.

No obstante, se produce una desviación respecto del texto legal en el artículo 142 del Reglamento, con referencia a la obligación de presentar la declaración «al órgano competente de la Administración tributaria en cuya demarcación territorial tenga su domicilio o residencia habitual», en la Delegación de Hacienda de la demarcación territorial o en la correspondiente a la residencia, según hipótesis.

Porque parece evidente que la obligación de «ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación» es obligación muy distinta a la reglamentaria, ya que en ésta se restringe enormemente la libertad que la Ley otorga para presentar la declaración-liquidación y pago. El particular cumple con la Ley declarando, autoliquidando e ingresando en el Tesoro, mientras que para satisfacer al Reglamento, dicho particular tiene la obligación de *presentar en cierto y determinado sitio*, obligación no fijada por la Ley ni por Ley, lo que, de suyo, es ilegal y puede ser, además, expresión de inconstitucionalidad.

Es claro el carácter ilegal del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este punto, al canalizar la flexible obligación de pago, autoliquidación e ingreso en el Tesoro y convertirla en obligación de presentación e ingreso ante un órgano concreto y determinado; delimitación que no sólo infringe el criterio de la Ley especial del impuesto, sino que también se enfrenta a la Ley General Tributaria (artículos 59.2 y 63) y al propio Código Civil (art. 1.158), y, en fin —aunque no haya ilegalidad por ser normas de igual rango, pero sí algún desconcierto—, al artículo 17.3 del Reglamento General de Recaudación. Porque cualquiera puede pagar los impuestos ajenos y las disposiciones del Reglamento del IRPF se refieren al obligado sujeto pasivo, con lo que resulta ridículo que un tercero viniese en observar, por consecuencia del pago, obligaciones —supuesta su legalidad— que afectan sólo al sujeto

Art. 132. *Obligación de pago.*—Los sujetos pasivos del impuesto quedan obligados al pago de la deuda tributaria.

Art. 134. *Rendimientos imputables a cada miembro de la unidad familiar.*—A cada miembro de la unidad familiar se imputarán los rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio que les correspondan de acuerdo con las normas que establezca el régimen económico del matrimonio y los preceptos de la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la referida unidad familiar.

Art. 138. *Obligación de declarar:*

1. Estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que obtengan rendimientos o incrementos patrimoniales sometidos al impuesto.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos que tengan ingresos íntegros inferiores a 300.000 pesetas anuales, computándose, en su caso, a efectos de este límite, todos los ingresos de la unidad familiar.

A estos efectos, cuando los ingresos procedan de actividades empresariales, profesionales o artísticas se computarán sólo los rendimientos netos.

pasivo del impuesto, en concreto, al declarante autoliquidador, y que ninguna relación guardan con el preciso efecto liberatorio del pago.

Pero, además, la libertad de pagar e ingresar en el Tesoro, en defecto de norma de rango legal que disponga lo contrario, está sujeta al procedimiento administrativo, que autoriza a usar cualquier punto de la geografía española, cualquier oficina pública, para esa puesta en contacto con la Administración, como bien ha resaltado la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1986, al aplicar el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo a los hechos allí debatidos. Porque, además, pudiera tener visos de inconstitucionalidad cualquier pretensión de restringir —o de hacerlo sin la norma de rango jerárquico adecuado— la libertad de circulación de los individuos, unido a la pretensión de que cada acto administrativo tenga que efectuarse en concreto sitio. Porque esta obligación de «ir» y venir» va más allá de la sola restricción, al imponer al particular un concreto comportamiento. Todo lo cual supone agravar las condiciones legales y, por ello, la ilegalidad del Reglamento (Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de julio de 1972, 30 de noviembre de 1961, 4 de julio y 27 de septiembre de 1962, 15 de junio de 1963 y la tajante de 1 de junio de 1973, etc.).

En todo caso, conviene no olvidar la vigencia en nuestro Derecho de los principios de proporcionalidad y de *favor liberatis* (33), generosamente reconocidos por la jurisprudencia (Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1972, 21 de noviembre de 1974, 14 de febrero de 1977, etc.).

Y, nuevamente, cabe preguntar por qué en 1985 la Administración tributaria tiene interés en restringir —infringiendo su deber— el pago del impuesto, dificultando la liberación del deudor tributario mediante el sistema de *arrinconar* los medios y formas de pago (34).

B) LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO

El artículo 11 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (BOE del 16), fija las obligaciones —luego

(33) GARCÍA DE ENTERRÍA, *op. cit.*, II, págs. 104 y sigs.

(34) Lo mismo cabe decir de la Orden ministerial de 14 de enero de 1978, que pretendiendo desarrollar la Ley 50/1977, de Reforma Tributaria, declara que: «... los contribuyentes por este impuesto vendrán obligados, en su caso, a presentar los nuevos modelos de declaración que se publicarán por la Dirección General de Tributos, adaptándose a las normas de la presente Orden» (I, 7.º). La pretensión, aquí descarada, de establecer la obligación de emplear determinados impresos es irracional en cuanto exigencia que no aparece ni en la Ley del Impuesto ni en la de Reforma 50/1977, ni en el artículo 69 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

de dedicar sus artículos 1 y siguientes a crear el tributo y su determinación— de índole accesoria: declaración, autoliquidación y presentación, y, en su caso, ingreso del tributo, aunque no se establece vinculación alguna para que la presentación de la declaración-autoliquidación y el pago se efectúen en lugar particular alguno.

Por su parte, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de enero de 1978 (*BOE* del 17 de enero y 7 de febrero) ha desarrollado la Ley en el tema que aquí se trata en los términos siguientes.

A la obligación del sujeto pasivo dedica la Orden sus artículos 18, 19, 20 y 21, con gran abundancia de obligaciones accesorias, yendo bastante más allá de lo que la Ley 50/1977 autoriza y permite.

La primera obligación es la de presentar la declaración (art. 18.1), a la que se une la elemental de colaboración tributaria para «aclarar dudas, subsanar los defectos que la Administración advierta y prestar la información suplementaria que ésta requiera dentro de las limitaciones y condiciones establecidas por las Leyes» (art. 18.3).

La segunda obligación es la de presentar la declaración, ajustada a un modelo oficial y que se presentará en lugar determinado (35).

Es manifiesto que esta obligación surge con la propia Orden ministerial, porque la disposición final primera (36) carece de energía bastante para marginar la reserva de Ley, y, de otro lado, la Orden va más allá de la mera ejecución o desarrollo, multiplicando las obligaciones y olvidando su rango jerárquico, que no le autoriza a ser fuente de tales obligaciones y, por consiguiente, en nada vincula. Porque aparte de oponerse a otras normas que indican lo contrario (Ley General Tributaria, Ley de Procedimiento Administrativo, Código Civil y, en fin, la propia Constitución), por vía de tal pretendida obligación se estaría cercenando un correspondiente derecho ciudadano: presentar sus escritos ante cualquier organismo público (art. 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo). Y más aún es así cuando ponemos en contacto esta obligación con la de practicar la autoliquidación e ingreso en el mismo acto de la presenta-

(35) «La declaración se presentará en la Delegación de Hacienda del territorio en que se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo obligado a formularla...» (artículo 19.2). «En el caso de funcionario de carrera diplomática y demás personas al servicio del Estado español, con domicilio legal en el extranjero por razón de cargo o empleo oficial, declararán en la Delegación de Hacienda de Madrid» (artículo 19.3), y, ¡ahí es nada! si interpretamos el precepto con carácter literal: hacer venir a Madrid a todo el personal para que declaren *en* la indicada Delegación. «En caso de obligación real de contribuir, la declaración se presentará en el mismo lugar en que venga obligado a presentar la declaración del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas» (art. 19.4).

(36) «Se autoriza al Ministerio de Hacienda para dictar las disposiciones y adoptar las medidas necesarias para la ejecución y desarrollo de la presente Ley...»

ción (37), con olvido de una doctrina —y regulación por Ley— bien establecida, según la cual estas cargas que se imponen al particular sólo pueden ser establecidas por Ley y no por simple Orden ministerial, aunque sea un Ministerio tan importante como el de Economía y Hacienda.

La tercera obligación que establece esta desdichada Orden ministerial es la de que se pague de cierta forma y en cierto sitio (38), con olvido, igualmente, de que al establecerse el derecho del ciudadano a usar cualquier órgano de la Administración del Estado, en cualquier parte del territorio, para sus relaciones con esa Administración (art. 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo), no cabe —hay que reiterarlo insistentemente— que una simple Orden ministerial indique otra cosa, dando, además, la impresión de olvidarse el Ministerio de Economía y Hacienda que la Administración es *una* (art. 1, LRJAE), que no cabe sublimarla en dicho Ministerio; olvidando, igualmente, lo que para el momento determinaba el Reglamento General, norma con rango de Decreto, que autorizaba variadas formas de pago del tributo y todos los sitios para efectuarlo. Por consiguiente, nos encontramos ante obligaciones ilegales, y por ello nulas (arts. 32.1 y 23.2, 26, 28, LRJAE), que pretende imponer la citada Orden de 14 de enero de 1978.

C) LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (*BOE* del 30), al igual que otras indicadas, dedica sus primeros preceptos (arts. 1, 2, 3, etc.) a crear el tributo, y en el artículo 30 establece la obligación de declarar y presentar la declaración (39) «en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen», fórmula de delegación aparentemente irreprochable, naturalmente siempre que por Reglamento no se pretenda crear alguna obligación, lo que atenta contra el principio constitucional de reserva de Ley.

Por su parte, el artículo 31 crea la obligación de autoliquidar e ingresar en el Tesoro en el mismo acto de la presentación.

El Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 2631/1982,

(37) «Los sujetos pasivos vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Orden, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación» (art. 20 de la Orden de 14 de enero de 1978).

(38) El pago del impuesto se efectuará en el momento de presentar la declaración en la Caja de la Delegación de Hacienda correspondiente, directamente o por medio de transferencia bancaria, giro postal tributario, cheque o talón de cuenta corriente o a través de Bancos o Cajas de Ahorro» (art. 21 de la Orden de 14 de enero de 1978).

(39) Con la previa del acta de actividades mediante remisión de copia de la escritura de constitución y estatutos sociales (art. 28).

de 15 de octubre (*BOE* de 21-27 y 4 de noviembre), reitera la obligación de incorporación al índice de actividades (art. 270), la de declarar (artículo 288) (40), la de presentación (art. 289) y, en fin, la de autoliquidación —coetánea con la presentación— e ingreso del importe en el Tesoro en el mismo acto de la presentación (art. 292.1).

Cabe, pues, aceptar una perfecta armonía entre el texto de la Ley y el del Reglamento respecto del tema que nos ocupa (41).

D) LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO
SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

El Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre (*BOE* de 3 de febrero de 1981), que aprobó el texto refundido que regula este impuesto, recoge en su artículo 54 la obligación formal de presentación de documentos comprensivos del hecho imponible y, en su caso, de declarar; la obligación de pago (art. 59), y la de autoliquidación previa (disposición final segunda).

En desarrollo de aquel texto, el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre (*BOE* de 11 de febrero de 1982), aprueba el Reglamento del impuesto, cuyos artículos 67 y siguientes regulan la obligación de presentación, fijando criterios de competencia (art. 69) que, por sí mismos, pasan el juicio de legalidad, ya que no hay pretensión de que la presentación y demás obligaciones *tengan* que efectuarse en determinada oficina (42).

E) EL CRITERIO UNIFICADOR DEL REAL DECRETO 361/1984,
DE 8 DE FEBRERO

El Real Decreto 361/1984, de 8 de febrero (*BOE* del 25), introduce una serie de modificaciones en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Extraordinario sobre el Patrimonio, así

(40) También parece que los artículos 281 y siguientes se exceden de las posibilidades que ofrece una norma con rango inferior al de Ley formal, al pretender fijar como obligación el modo de llevar los registros auxiliares, que va mucho más allá de los legítimos poderes de comprobación e inspección, que recoge la disposición adicional cuarta de la Ley del Impuesto; pero cabe también buscar un sentido de sensatez mercantil —más que obligación— al tenor de dicho artículo, disolviéndose su pretensión mandatoria.

(41) Es impertinente analizar ahora las obligaciones especiales respecto de los regímenes de igual carácter (arts. 300 y sigs. del Reglamento), que, además, responden a la misma situación de coherencia (cfr. arts. 321, 326, 332, 343, 355, 375, etcétera, del Reglamento).

(42) A diferencia del indicado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

como respecto de algunas reglas de la Instrucción General de Recaudación.

Las modificaciones que afectan a los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio son exactamente iguales (43), consistiendo las mismas —en punto a lo que aquí interesa— en sustentar el dislate del artículo 142 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de presentar la declaración ante determinado órgano (aspecto éste no reformado), añadiendo la obligación de presentar «los documentos y justificantes que determine el Ministerio de Hacienda» (art. 2 del Real Decreto, dando redacción al art. 138 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta) (44); obligación de presentar justificantes que no puede discutirse por ser consecuencia derivada e imperativa de la de declarar y acreditar, pero seriamente enfrentable respecto de los «documentos», porque el término es omnicomprendivo.

Más grave es, no obstante, la ilegítima y pretendida obligación que fija la nueva redacción del artículo 142 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal como se establece en el artículo 2 del citado Real Decreto. Dicho artículo 142.1, párrafo segundo, determina que «cuando el ingreso del impuesto se realice en Bancos u otras Entidades colaboradoras, la declaración y los documentos a que se refiere el apartado 3 del artículo 138 de este Reglamento se entrega-

(43) Artículo 3 del Real Decreto, según el cual: «La declaración, liquidación e ingreso del Impuesto sobre el Patrimonio se efectuarán en la misma forma y plazo que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...». Los artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectados son el 138, 142, 145 y 159.

(44) Frente a su redacción original: «*Obligación de declarar*:

»1. Estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que obtengan rendimientos o incrementos patrimoniales sometidos al impuesto.

»2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos que tengan ingresos íntegros inferiores a 300.000 pesetas anuales, computándose, en su caso, a efectos de este límite, todos los ingresos de la unidad familiar.

»A estos efectos, cuando los ingresos procedan de actividades empresariales, profesionales o artísticas se computarán sólo los rendimientos netos.»

El artículo 138 queda redactado así: «*Obligación de declarar*:

»1. Estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que obtengan rendimientos o incrementos patrimoniales sometidos al impuesto.

»2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos que tengan ingresos inferiores a 300.000 pesetas anuales, computándose, en su caso, a efectos de este límite, todos los ingresos de la unidad familiar.

»A estos efectos, cuando los ingresos procedan de actividades empresariales, profesionales o artísticas se computarán sólo los rendimientos netos.

»3. A la declaración anual se acompañarán los documentos y justificantes que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.»

rán en los mismos» (45). Los «documentos y justificantes», que forman parte de la declaración del sujeto pasivo, son parte de la intimidad de éste, respecto de la cual, es obvio, Hacienda tiene muy legítima injerencia. Pero ¿quiénes son los «Bancos u otras Entidades colaboradoras» para recibir tales documentos (naturalmente, como obligación impuesta al particular)? Y, destacadamente, ¿quién es Hacienda para fijar tales obligaciones por simple Real Decreto?

El fiasco de este Real Decreto ya se ha puesto de manifiesto ante su artículo 4, modificando algunas reglas de la Instrucción General (46),

(45) Artículo 142, redacción anterior: *«Lugar de presentación de la declaración»*:

»1. Los sujetos pasivos sometidos a la obligación personal de contribuir deberán presentar la declaración al órgano competente de la Administración tributaria en cuya demarcación territorial tengan su domicilio o residencia habitual.

»2. Los sometidos a la obligación real de contribuir, la presentarán en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades.

»En el caso de no poderse determinar dónde radica la parte principal de los bienes, la declaración se presentará en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tenga el domicilio el representante.

»3. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 24 de este Reglamento presentarán la declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tuvieron su residencia habitual antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero. A dicha declaración se acompañará, cuando proceda, la correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio.»

Artículo 142, redacción dada por el Real Decreto número 361/1984: *«Lugar de presentación de la declaración»*:

»1. Los sujetos pasivos sometidos a la obligación personal de contribuir deberán presentar la declaración al órgano competente de la Administración tributaria en cuya demarcación territorial tengan su domicilio o residencia habitual.

»Cuando el ingreso del impuesto se realice en Bancos u otras Entidades colaboradoras, la declaración y los documentos a que se refiere el apartado 3 del artículo 138 de este Reglamento se entregarán en las mismas.

»2. Los sometidos a la obligación real de contribuir, la presentarán en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades.

»En el caso de no poderse determinar dónde radica la parte principal de los bienes, la declaración se presentará en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tenga el domicilio el representante.

»3. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 24 de este Reglamento presentarán la declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tuvieron su residencia habitual antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero. A dicha declaración se acompañará, cuando proceda, la correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio.»

(46) Redacción original: *«Regla 14.»*—1. Los cheques podrán ser recibidos:

»a) Directamente de los contribuyentes en ventanilla.

»b) Mediante envío por correo juntamente con la declaración-liquidación o notificación a que el ingreso se refiera, teniendo en cuenta que han de estar librados contra Entidad bancaria o Caja de Ahorros de la localidad donde ha de efectuarse el pago.

por cuanto el Tribunal Supremo, en la Sentencia ya reiterada de 15 de

»2. El registro contable de los ingresos realizados mediante cheque se efectuará conforme a las normas establecidas para los ingresos en dinero de curso legal, utilizando los mismos 'instrumentos de cobro'.

»Los cheques recibidos por correo se sentarán en un libro de control, detallando la fecha de recepción, Entidad librada, número del cheque, fecha del mismo, nombre del librado, concepto e importe.

»3. Los Gestores administrativos podrán efectuar ingresos en nombre de sus clientes mediante cheque contra su propia cuenta en el Banco de España, acompañado de una relación por duplicado de las deudas que intentan satisfacer, uno de cuyos ejemplares se devolverá al Gestor para constancia. En este caso, la entrega de las cartas de pago correspondientes se efectuará una vez que el Banco de España comunique la aceptación del cheque.

»Los mismos Gestores podrán efectuar tales ingresos mediante cheque librado contra cuenta en otra cualquiera Entidad, siempre y cuando el cheque esté certificado por ésta, y entonces la entrega de las cartas de pago será simultánea al ingreso.

»4. Cuando algún cheque no pueda hacerse efectivo, cualquiera que sea la causa, el Banco de España lo comunicará por escrito, en el mismo día, a la Caja receptora, expresando los motivos alegados por el librado y acompañando el cheque. La Caja acusará recibo y procederá como disponen los números siguientes y la regla 116.

»5. En el mismo día en que se niegue el pago de un cheque por la Entidad librada, o a lo sumo antes de las veinte horas del día hábil inmediato siguiente, se constatará el impago del efecto por medio de diligencia que autorizará el funcionario de la Administración designado por el Director general del Tesoro y Presupuestos o por el Delegado de Hacienda, según proceda, para tal cometido, cuyo nombramiento y el de quien debe sustituirle se hará público en el *Boletín Oficial de la Provincia* correspondiente.

»La diligencia se entenderá con el Director de la Entidad librada o empleado de la misma con poder bastante, consignándose en ella:

»a) Los nombres del funcionario y de la persona que represente a la Entidad librada.

»b) Copia literal del cheque con todas las indicaciones que contenga.

»c) Requerimiento a la Entidad para que pague el efecto.

»d) Contestación del requerido.

»e) Conminación de ser los gastos y perjuicios de cuenta del responsable del impago.

»f) Firmas de los intervinientes y fecha de la diligencia.

»La diligencia se extenderá en ejemplar triplicado, quedando uno de ellos en poder de la Entidad librada.

»6. Los otros dos ejemplares de dicha diligencia se entregarán en la Tesorería, la cual, en el acto, cursará a la Intervención uno de ellos para que proceda a la expedición de certificación de descubierto por el concepto de 'Operaciones del Tesoro', 'Deudores', 'Cheques y talones impagados'.

»El otro ejemplar, con el cheque o talón impagado, se pasará a la Abogacía del Estado a efectos de que se exija la responsabilidad criminal que proceda conforme a las prescripciones del Código Penal, considerándose que la diligencia surte los mismos efectos que el protesto mercantil.

»7. No obstante lo antes dispuesto, cuando antes de expedirse la certificación de descubierto por el importe del cheque impagado se presentare el librador en disposición de ingresar en dinero de curso legal su importe, podrá disponerse su

diciembre de 1986, destaca que un Real Decreto no es norma con rango

admisión y la suspensión y archivo de las actuaciones, sin perjuicio de exigir el recurso de prórroga que fuere procedente.

»8. Las Intervenciones de Hacienda llevarán un libro-registro de cheques impagados en el que anotarán, por columnas, los siguientes datos: fecha de expedición, librador, Entidad librada, deudor, número de los talones de cargo que produjo, concepto e importe de los mismos, fecha de la diligencia de constancia del impago, fecha de la certificación de descubierto y observaciones.

»De las diligencias que terminen con el impago del efecto se tomará nota en el correspondiente asiento del registro de entrada de caudales de la Intervención.

»9. En los expedientes de devolución de ingresos verificados mediante cheque o talón de cuenta corriente deberá constar, además de la restante justificación exigida por las disposiciones vigentes, la referente a que se ha comprobado la efectividad del ingreso de que se trate, por remisión expresa al registro especial de cheques impagados y al libro de entrada de caudales.

»10. Cuando los ingresos por cheque se hagan para constituir depósitos, no se entregará el resguardo de éstos hasta que el Jefe de la Sección de Caja tenga conocimiento oficial de que aquéllos han sido realizados, salvo que los cheques o talones estén certificados por la Entidad librada. Si el interesado lo pidiera, dicho funcionario le facilitará nota simple expresiva de la entrega del cheque o talón autorizada con el sello de la oficina.

»A igual régimen se someterán los ingresos que se efectúen como consecuencia de fallos condenatorios de los Tribunales de Contrabando.

»11. De resultar incobrada alguna de las certificaciones libradas como consecuencia de cheques o talones impagados, se procederá a cancelar su importe en este concepto mediante la oportuna minoración de ingresos en formalización con cargo al concepto originario del débito produciendo el expediente de insolvencia baja justificada en la cuenta de Rentas Públicas.

»12. El pago de las deudas que haya de efectuarse en zonas de recaudación podrá realizarse mediante cheque, a condición de que esté certificado por la Entidad librada y que además de reunir los requisitos exigidos por el Código de Comercio y los señalados en los apartados b), c) y e) del número 2 del artículo 26 sea nominativo a favor de 'Tesoro Público. Delegación de Hacienda de... Recaudación de Tributos del Estado de la Zona de...'.»

«Regla 116.—Según el medio de pago, se observará la tramitación siguiente:

»1. (...).

»2. Ingresos por cheque:

»A) Aplicación: Los ingresos tendrán aplicación diaria a la cuenta del Tesoro en el Banco de España, juntamente con el dinero recaudado y en virtud del mismo mandamiento de ingreso.

»B) Cuando el deudor entregue el cheque en ventanilla, la Sección de Caja procederá a sentarlo en nota especial, cuya suma será llevada, como última partida, a la de ingresos en dinero de curso legal.

»C) La Sección de Caja formará dos relaciones: una de cheques contra el Banco de España y otra de cheques contra las restantes Entidades. Ambas relaciones se entregarán en el Banco de España con los cheques y el mandamiento de ingreso diario, cuyo importe total se anotará en la columna de 'metálico y billetes' de la cuenta del Tesoro Público en el Banco de España.

»D) El Banco de España, en cuanto reciba los cheques, examinará los librados contra él, y si observare que alguno de ellos tiene defectos o que no existe suficiente provisión de fondos, lo comunicará inmediatamente por nota escrita a la Delegación de Hacienda. Esta nota, acompañada del cheque o cheques correspondientes, se entregará al mismo funcionario destacado para efectuar el ingreso, y recibida, la Delegación de Hacienda anulará inmediatamente el mandamiento de

para crear obligaciones (47). E igual sanción le cabe a la obligación de presentar «los documentos» que Hacienda, sin más, exija (por ejemplo, un impreso determinado), si tales documentos no pueden entenderse corolario de la declaración misma.

¡Nada digamos de la obligación de presentar dichos documentos en los «Bancos u otras Entidades colaboradoras»!, porque al afectar el derecho a la intimidad (art. 18 de la Constitución), la reserva de Ley se convierte en reserva de Ley Orgánica, como ha de verse. Y un simple

ingreso expedido y extenderá uno nuevo, cuyo importe irá reducido en la parte correspondiente al cheque o cheques no aceptados.

»Cuando los cheques estén expedidos por un deudor para con la Hacienda se constatará un impago según las normas establecidas en la regla 14, y el mandamiento de pago a que se refiere el apartado G) de la presente regla se expedirá en formalización, compensándose con otro de ingreso de igual carácter, aplicado a 'Operaciones del Tesoro. Acreedores. Entregas entre las Cajas para su debida aplicación'.

»Cuando el cheque está librado por Gestor administrativo, además de observarse lo prevenido en el párrafo primero del presente apartado, se minorará el mandamiento de pago expedido con cargo a 'Entregas entre las Cajas para su debida aplicación' y se procederá a la anulación de las operaciones contables practicadas.

»E) En cuanto a los cheques librados contra otras Entidades, el Banco de España procederá a su cobro por compensación en la primera fecha hábil siguiente, y una vez efectuado lo comunicará a la Tesorería de Hacienda, siendo suficiente, cuando no existan cheques impagados, una simple nota sellada en la que se haga referencia a la cifra total ingresada por cheques en el día a que la misma se refiere.

»F) El mismo procedimiento establecido en los apartados anteriores se seguirá respecto de los cheques enviados por correo, debiendo además datarse éstos en el libro de control existente en la Sección de Caja, y seguidamente se remitirá al interesado la carta de pago acreditativa del ingreso.

»G) Por el importe de los cheques que no puedan hacerse efectivos, la Caja que los remitió al Banco de España procederá a abonar al mismo el importe de los no realizados, mediante la expedición de un mandamiento de pago a su favor aplicado a 'Operaciones del Tesoro. Deudores. Cheques y talones impagados' (...).

Dice el artículo 4 del Real Decreto 361/1984: «*Instrucción General de Recaudación*:

»La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de julio, queda modificada en los siguientes términos:

»1. Los números 1 y 2 de la regla 14 quedan redactados así:

“1. El ingreso mediante cheque sólo podrá realizarse directamente por los contribuyentes en la Caja de la Delegación o Administración de Hacienda.

2. El registro contable de los ingresos realizados mediante cheque se efectuará conforme a las normas establecidas para los ingresos en dinero de curso legal, utilizando los mismos 'instrumentos de cobro'.”

»2. Se suprime el párrafo 2, F), de la regla 116.»

(47) «En definitiva, la nueva redacción contenida en el artículo 4.º de la disposición reglamentaria impugnada contradice frontalmente otras normas de rango legal (...) y, por tanto, la alcanza la prohibición establecida en el artículo 26 de la Ley de Régimen Jurídico, con la nulidad plena inherente al incumplimiento de tal límite, según el artículo 28 de la misma, como reflejo concreto de la jerarquía

Real Decreto, aunque sea del importantísimo Ministerio de Economía y Hacienda, sigue sujeto al principio de legalidad y jerarquía normativas, garantizados por el artículo 9.3 de la Constitución.

Pero nuevamente cabe inquirir: ¿A qué ese interés en cargar a los «Bancos u otras Entidades colaboradoras» con trámites propios de la misma Hacienda sujetos al procedimiento administrativo?

F) EL REAL DECRETO 338/1985

El Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo (*BOE* del 18), concebido en su título —«Normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable»— como normativa de orden interno del propio Ministerio, rompe quizá todos los troqueles al lanzarse a tumba abierta creando obligaciones tributarias de todo orden. Muchas de dichas obligaciones son reiteración de otras ya fijadas, igualmente con olímpico desprecio de la reserva de Ley, por disposiciones anteriores. Otras son plenamente originales. Y siempre se emplea como excusa instrumental la reforma de los reglamentos de los impuestos correspondientes.

El Real Decreto reforma el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el de Sociedades, el de Recaudación y la Instrucción General.

Con respecto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, el Real Decreto modifica los artículos 142, 145, 152, 153, 154, 155, 158 y 159 (48), algunos de los cuales habían sido afectados por la reforma del Real Decreto 361/1984. Aquí analizo solamente los pertinentes.

normativa garantizada por la Constitución en su artículo 9, párrafo 3.º» (considerando 4.º).

(48) «Artículo 142.—Lugar de presentación de la declaración:

»1. Los sujetos pasivos sometidos a la obligación personal de contribuir deberán presentar la declaración al órgano competente de la Administración tributaria en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal.

»Cuando el ingreso del impuesto se realice en Bancos u otras Entidades colaboradoras, el justificante del mismo se introducirá en el sobre que contenga la declaración y los documentos a que se refiere el apartado 3 del artículo 138 de este Reglamento. El sobre, una vez cerrado, se entregará en la Entidad colaboradora para su remisión a la correspondiente Delegación o Administración de Hacienda.

»2. Los sometidos a la obligación real de contribuir la presentarán en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades.

»En el caso de no poderse determinar dónde radica la parte principal de los bienes, la declaración se presentará en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tenga el domicilio el representante.

»3. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 24 de este Reglamento presentarán la declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación

El artículo 142, reformado, sigue insistiendo en la obligación de presentación de la declaración-autoliquidación ante el órgano competente de la Administración tributaria, siendo su valor tan nulo como ya lo era en la normativa precedente. Pero en esta ocasión se va bastante más allá, al crear la obligación de introducir el justificante de pago cuando éste se efectúa mediante Entidades colaboradoras, obligación asimismo nula en cuanto tal obligación, y que manifiesta, además, una obsesión reglamentarista o la reducción al absurdo, porque nadie más interesado que el particular en acreditar el pago del impuesto. Y la conveniente

tuvieron su residencia habitual antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero. A dicha declaración se acompañará, cuando proceda, la correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio.»

«Artículo 145.—Plazo de presentación de declaraciones:

»El plazo de presentación de las declaraciones por este impuesto será el que media entre el 1 de mayo y el 20 de junio de cada año. Por excepción, las declaraciones con derecho a devolución podrán presentarse hasta el 30 de junio.

»El Ministro de Economía y Hacienda podrá anticipar o prorrogar los plazos para una parte determinada de los contribuyentes o para aquellas zonas territoriales que señale, por razones fundadas, para cada ejercicio.»

«Artículo 152.—Obligaciones tributarias del retenedor.

»1. El sujeto obligado a retener deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor, cualquiera que sea el domicilio del perceptor, declaración de las cantidades retenidas en el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público, en la forma y condiciones que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

»No obstante, cuando los sujetos retenedores estén sometidos al sistema simplificado de estimación objetiva singular para la determinación de los rendimientos derivados de las actividades empresariales con ocasión de las cuales deban practicar las retenciones, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuarán en los veinte primeros días naturales de los meses de julio y enero, en relación con las cantidades retenidas en el semestre natural inmediato anterior.

»Los obligados a retener presentarán declaración negativa cuando no se hubiesen producido retenciones en un trimestre o semestre, según los casos.

»2. Las personas físicas y jurídicas obligadas a retener el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los rendimientos del trabajo personal satisfechos, deberán presentar en el plazo de la última declaración de retenciones de cada año, un resumen anual de las mismas. En este resumen, además de los datos de identificación del retenedor, se hará constar una relación nominativa de los perceptores, con indicación de las cantidades íntegras y retenciones a ellos imputables.

»En el caso de que la relación se presente por soporte directamente legible por ordenador, el plazo para la presentación de dicha relación será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero del año siguiente al en que se realizaron las retenciones.

»3. Las personas físicas y jurídicas, sean o no residentes en España, obligadas a retener por razón de rendimientos del capital mobiliario, deberán presentar en el plazo de la última declaración de retenciones de cada año un resumen anual de las mismas. En este resumen, además de los datos de identificación del retenedor, se

constancia del mismo pudo introducirse de forma indirecta (aparte de estar recogida en el Código Civil), omitiendo la connotación de carga u obligación, sin pretender quien no es competente —y me temo que no sólo en sentido jurídico— la creación de ilícitas obligaciones.

El artículo 153 remacha la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración ante la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio fiscal, no obstante ratificar el artículo 158 el carácter de auto-

hará constar una relación nominativa de los perceptores, con indicación de las cantidades íntegras y retenciones a ellos imputables.

»En el caso de que la relación se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo para la presentación de dicha relación será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero.

»A la misma obligación reseñada en el párrafo primero de este número están sujetas todas las personas físicas o Entidades domiciliadas, residentes o representadas en España que paguen por cuenta ajena rendimientos procedentes del capital mobiliario o sean depositarias o gestionen el cobro de los rendimientos de títulos-valores.

»Las personas físicas con residencia habitual en España y las jurídicas españolas o extranjeras con establecimiento permanente en España que sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas de dichos valores, vendrán obligadas a presentar la declaración a que se refiere el párrafo primero de este número.»

«Artículo 153.—Obligados al pago fraccionado:

»Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales, profesionales o artísticas estarán obligados a ingresar en el Tesoro la cantidad que resulte de acuerdo con lo establecido en los artículos siguientes de este Reglamento, referidos, respectivamente, al distinto sistema de estimación de los rendimientos, ya sea directa u objetiva singular.

»Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda en cuya demarcación territorial tengan su domicilio fiscal.»

«Artículo 154.—Plazo de fraccionamiento de pago:

»1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior estarán obligados a ingresar trimestralmente en el Tesoro Público el importe de las cantidades que se determinan en el artículo siguiente en los plazos comprendidos entre el día 1 de los meses de abril, julio, octubre y enero y el día 5 del mes siguiente a los anteriores.

»Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo siguiente no resultasen cantidades a ingresar, los sujetos pasivos presentarán una declaración negativa.

»2. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer el ingreso semestral en los casos de estimación objetiva singular que se consideren convenientes.»

«Artículo 155.—Importe del fraccionamiento:

»1. Los sujetos pasivos ingresarán, en cada uno de los plazos establecidos en el artículo anterior, las cantidades siguientes:

»a) Si están en régimen de estimación directa, el 10 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Tanto los ingresos como los gastos serán los producidos en el período transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

liquidación con obligación simultánea de ingreso en el Tesoro, esto es, encontrado directamente con la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1986.

Por su parte, el artículo 159, para el caso de elegir el particular la presentación y el pago por medio de Entidades colaboradoras, fija un procedimiento, aceptable a la fecha del Real Decreto, pero pronto convertido en atentatorio de la intimidad. Aceptable para entonces, por ser

»b) Si hubieran optado por el régimen de estimación objetiva singular, el 10 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho régimen. Estos rendimientos serán los obtenidos desde el día 1 del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

»c) Si hubieran optado por el procedimiento simplificado de estimación objetiva singular, el importe del pago fraccionado vendrá determinado por:

»1) Hasta el volumen de ventas o ingresos de dos millones de pesetas, el 2 por 100 de los rendimientos netos, determinados de acuerdo con esta modalidad.

»2) Cuando el volumen de ventas o ingresos exceda de dos millones de pesetas, se aplicará, además, el 5 por 100 a los rendimientos netos correspondientes a dicho exceso.

»2. De la cantidad resultante por la aplicación de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior, se deducirán los pagos fraccionados ingresados y, en su caso, las retenciones que les hubieren sido practicadas, correspondientes a los trimestres anteriores del mismo año.

»3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los sujetos pasivos podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados un porcentaje superior a los indicados en los mismos.»

«Artículo 158.—Autoliquidación del impuesto:

»1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vendrán obligados, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta y a ingresar su importe en el Tesoro.

»2. No obstante, los contribuyentes que lo deseen podrán distribuir el pago de la cuota en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, hasta el 5 de noviembre de cada año.

»Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo reglamentario y que ambos pagos se efectúen a través de Bancos o Cajas de Ahorro.»

«Artículo 159.—Devoluciones de oficio:

»1. Cuando la suma de las cantidades retenidas en la fuente y los ingresos a cuenta en virtud de pagos fraccionados supere el importe de la cuota resultante de la liquidación provisional a ingresar antes de practicar la deducción de estos ingresos a cuenta, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de treinta días, el exceso ingresado sobre la indicada cuota.

»A tal efecto, el Jefe de la dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo o, en su caso, el Administrador de Hacienda de su respectiva demarcación territorial, vendrá obligado a practicar liquidación provisional de las declaraciones del impuesto de las que el sujeto pasivo o, en su caso, sujetos pasivos integrados en la unidad familiar deduzcan su derecho a la devolución dentro de los seis meses siguientes al término del plazo para la presentación de la declaración.

el pago mediante Entidades colaboradoras una alternativa, que luego se convierte en único medio.

La modificación del Reglamento del Impuesto de Sociedades sigue igual derrotero al fijar la obligación de presentación ante la Delegación o Administración de Hacienda.

Y, en fin, vía disposiciones adicionales, se exige el etiquetado para pagar en las Entidades colaboradoras las retenciones a cuenta del Im-

»Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en aquel plazo de seis meses, la Administración procederá a devolver de oficio, dentro de los treinta días siguientes, el exceso ingresado sobre la mencionada cuota.

»Lo establecido en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación de la declaración del impuesto y de las circunstancias a que se refieren los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria (R. 1963, 2490, y N. Dicc. 15243).

»2. Practicada la liquidación provisional o transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el apartado anterior, el Jefe de la dependencia de Relaciones con los Contribuyentes o el Administrador de Hacienda, según proceda, una vez realizadas las comprobaciones que reglamentariamente se establezcan, propondrá al Delegado el reconocimiento total o parcial del derecho a la devolución o su denegación.

»En todo caso, quedará a salvo el derecho del sujeto pasivo a la interposición de los recursos pertinentes.

»La Intervención procederá a la fiscalización del acto de reconocimiento o denegación del derecho a la devolución y expedirá, en su caso, certificación sólo de los ingresos a cuenta fraccionados, sin que proceda certificar la realización o no de los ingresos en el Tesoro por retenciones.

»El Delegado de Hacienda expedirá el mandamiento de pago por devolución al sujeto pasivo, que se justificará con duplicado del acuerdo de devolución y certificación de los ingresos a cuenta fraccionados.

»Expedido el mandamiento de pago, se procederá a su señalamiento para abono al interesado en la forma elegida por el mismo.

»Todos los trámites y actos a los que se hace referencia en este apartado podrán realizarse a través de expedientes colectivos de devolución, en la forma y con las condiciones que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

»3. Transcurrido el plazo legal para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados los intereses de demora en la forma dispuesta en el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 (R. 48).

»Las cantidades que por intereses de demora puedan ser reconocidas a favor de los sujetos pasivos se harán efectivas como devolución, con cargo a la recaudación del impuesto.

»4. Las devoluciones de oficio a que se refiere este artículo, se realizarán bien por transferencia bancaria, bien por talón cruzado al Banco de España contra la cuenta corriente del Tesoro Público en dicho Banco, según elección expresa del sujeto pasivo.

»Si el medio elegido fuese la transferencia bancaria, el contribuyente rellenará el documento de devolución que acompaña a la declaración y la presentará en la Entidad colaboradora de su demarcación tributaria en donde se desee recibir el importe de la devolución.

»La Entidad comprobará los datos consignados en la hoja de transferencia, y si fueran correctos sellará las copias de la misma y se las entregará al interesado, que unirá el ejemplar correspondiente a la Administración a su declaración, que, en sobre cerrado, entregará en la propia Entidad colaboradora para su remisión a la correspondiente Delegación o Administración de Hacienda.»

puesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, los pagos fraccionados de aquel primero citado, las declaraciones-liquidaciones del Impuesto de Lujo y del de Tráfico de Empresas, aparte de autorizarse el Ministerio de Hacienda a sí mismo para aprobar los modelos correspondientes.

Del Reglamento General de Recaudación, se modifican los artículos 20, 27, 28, 52, 59, 79, 80, 91, 92, 97 y 199 (49), de los cuales interesa

(49) «*Artículo 20.*—Tiempo de pago en período voluntario:

»1. Los obligados al pago harán efectivas sus deudas, en período voluntario, dentro de los plazos fijados en este artículo.

»2. Salvo disposición en contrario de Ley, las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse:

»a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

»b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

»c) Las liquidadas por Renta de Aduanas o cuya liquidación esté encomendada a las Aduanas, en los plazos establecidos en las normas que las regulan.

»d) Las que se recauden mediante recibo, en los plazos señalados en el artículo 79.

»e) Las no tributarias, en los plazos que determinen las normas con arreglo a las cuales tales deudas se exijan.

»3. Las deudas tributarias que deban satisfacerse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible.

»4. Las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo deberán satisfacerse en las fechas o plazos que señalan las normas reguladoras de cada tributo.

»5. Las deudas no satisfechas en período voluntario, se harán efectivas en vía de apremio, salvo lo previsto en los artículos 91 y 92 de este Reglamento.

»6. Si se hubiese concedido aplazamiento de pago, se estará a lo dispuesto en el capítulo VII de este título.»

«*Artículo 27.*—Transferencia bancaria o de Caja de Ahorros:

»1. Los pagos en efectivo que deban realizarse en las Cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, podrán efectuarse mediante transferencia bancaria o de Caja de Ahorros, con sujeción a lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda.

»2. Los mandatos de transferencia podrán darse a través de Banco o banquero inscrito en el Registro oficial de éstos o de Caja de Ahorros, para abono de su importe en la cuenta del Tesoro Público abierta en la oficina del Banco de España de la localidad donde haya de tener lugar el ingreso.

»3. El mandato de transferencia, por cantidad igual al importe de la deuda, habrá de expresar el concepto tributario concreto a que el ingreso corresponda y contener el pertinente detalle cuando el ingreso se refiera y haya de aplicarse a varios conceptos.

»4. Simultáneamente al mandato de transferencia, los contribuyentes cursarán al órgano recaudador las declaraciones a que el mismo corresponda o las cédulas de notificación, expresando en unos u otros documentos la fecha de la transferencia, su importe y el Banco o Caja de Ahorros utilizado para la operación.

»5. Los ingresos realizados mediante transferencia bancaria se entenderán efectuados en la fecha en que tengan entrada en el Banco de España.»

aquí solamente el del giro como medio de pago, respecto del cual Hacienda vuelve a convertir en obligación lo que es comportamiento elemental, pero que siendo admisible en cuanto éste, es nulo en cuanto aquélla. La referencia lo es, en concreto, al artículo 28.2 en su nueva redacción.

Del artículo 89 (pago mediante Entidades colaboradoras) cabe decir exactamente lo mismo que respecto de lo apuntado en relación al artículo

«Artículo 28.—Giro postal tributario:

»1. Los pagos en efectivo que deban realizarse en las Cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, podrán efectuarse mediante giro postal tributario con sujeción a lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda.

»2. Los contribuyentes, al tiempo de imponer el giro, cursarán el ejemplar de la declaración o notificación, según los casos, a la Intervención de Hacienda correspondiente, tras consignar en dicho ejemplar la oficina de Correos o estafeta en que se haya impuesto el giro, fecha de imposición y número que aquélla le haya asignado.

»3. Los ingresos por este medio se entenderán, a todos los efectos, realizados en el día en que el giro se haya impuesto.»

«Artículo 52.—Facultad de la Administración:

»1. Liquidada que sea la deuda, la Administración podrá graciarse y discrecionalmente aplazar o fraccionar el pago de la misma, previa petición de los obligados.

»2. El fraccionamiento de pago, como simple modalidad del aplazamiento, se regirá por las normas aplicables a éste.

»3. Las cantidades cuyo pago se aplaze devengarán, en todos los casos, por demora, el interés legal del dinero.

»4. Cuando, con carácter general, la Administración acuerde el fraccionamiento de deudas tributarias, la falta de ingreso a su vencimiento de las cantidades aplazadas determinará su inmediata exigibilidad en vía de apremio, tal como determinan los apartados 1 y 2 del artículo 60.»

«Artículo 59.—Liquidación de intereses.

»1. Cuando se otorgue aplazamiento, se practicará liquidación de intereses de demora por el tiempo que medie entre el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y el del aplazamiento concedido.

»Asimismo, en los casos de denegación de aplazamiento o fraccionamiento, se liquidarán intereses de demora por el período transcurrido desde la terminación del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de la resolución denegatoria.

»2. La Tesorería trasladará los acuerdos de concesión o denegación de aplazamiento a la Intervención de Hacienda, a los debidos efectos, una vez notificados a los interesados.»

«Artículo 79.—Plazos de ingreso:

»1. El plazo de ingreso en período voluntario de deudas por recibo será del 16 de septiembre al 15 de noviembre o inmediato hábil posterior.

»2. En circunstancias excepcionales, el Director general del Tesoro y Política Financiera, a propuesta del Delegado de Hacienda respectivo, podrá modificar los plazos señalados en el número anterior.»

lo 159 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es inicialmente admisible en cuanto medio alternativo, luego elegido por el interesado, pero que deviene en totalmente nulo si se convierte en modalidad única.

«Artículo 89.—Tramitación:

»1. Los obligados al pago que se sirvan del procedimiento regulado en este capítulo presentarán o remitirán el documento que contenga la liquidación a cualquier Entidad colaboradora autorizada.

»2. Al documento aludido en el número anterior se acompañará el medio de pago elegido.

»3. La Entidad colaboradora deberá exigir, en todo caso, la consignación del número del documento nacional de identidad, para las personas físicas, y del código de identificación, para las personas jurídicas, en el documento correspondiente, comprobando la exactitud del indicado número mediante el examen del documento nacional de identidad o del código de identificación del contribuyente, que deberá ser exhibido por quien presente el documento liquidatorio.

»4. Efectuadas las comprobaciones pertinentes y aceptado el medio de pago, la Entidad colaboradora expedirá y entregará al interesado el oportuno justificante de pago, haciendo constar en éste y en la documentación que remitirá a la Delegación de Hacienda el número de identificación, la fecha de ingreso y el número que a éste corresponda.

»5. Las comprobaciones previstas en el apartado tres de este artículo no serán necesarias en relación con aquellas declaraciones-liquidaciones y documentos de ingreso, respecto de los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda haya establecido que deben presentarse en las Entidades colaboradoras con una etiqueta adherida en la que consten los datos de identificación de los obligados al pago.»

«Artículo 91.—Supuestos de aplicación:

»Los obligados al pago de las deudas a que se refieren los apartados 3 y 4 del artículo 20, que no las hubieran satisfecho en los plazos señalados en el mismo, podrán, no obstante, pagarlas sin apremio dentro de los plazos y con sujeción al recargo que señala el artículo siguiente.»

«Artículo 92.—Plazos y recargo de prórroga:

»1. Los plazos de prórroga de las deudas a que se refieren los apartados 3 y 4 del artículo 20, se contarán desde la finalización de los plazos de ingreso en voluntaria hasta la fecha de su ingreso.

»No obstante, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de tales deudas, no será aplicable el plazo de prórroga y se exigirán en vía de apremio, una vez transcurrido el período de ingreso en voluntaria.

»2. El recargo de prórroga, que será del 10 por 100 del importe de la deuda, será liquidado por la Administración y notificado al sujeto pasivo.

»3. El recargo de prórroga es incompatible con el de apremio, sobre la misma deuda. En todo caso, corresponde íntegramente al Tesoro.»

«Artículo 97.—Iniciación del procedimiento:

»El procedimiento de apremio se inicia cuando vencidos los plazos de ingreso a que se refiere el número 2 del artículo 20, no se hubiese satisfecho la deuda, o cuando en el supuesto previsto en el artículo 92.1, párrafo segundo, se expida, en consecuencia, el título que lleva aparejada ejecución.»

De la Instrucción General de Recaudación se modifican una serie de reglas: 15, 16, 28, 29, 43, 45, 48, 53, 57, 120, 145, 149, 150, 157 y 172 (50), destacando el carácter restrictivo del giro *tributario* y ratifi-

«Artículo 199.—Entidades colaboradoras:

»1. Las Entidades colaboradoras ingresarán en la Delegación de Hacienda correspondiente, dentro de los siete días hábiles siguientes a los días 5 y 20 de cada mes. Dicho plazo afectará tanto a las cantidades recaudadas por declaración-liquidación, como a las correspondientes a liquidaciones previamente notificadas. Al citado ingreso se acompañará la documentación correspondiente y el cheque por el total ingresado.

»2. Si el ingreso no se efectuase en el plazo señalado en el número anterior, se liquidarán intereses de demora al tipo legal, sin perjuicio de que pueda cancelarse o suspenderse la autorización concedida para actuar como Entidad colaboradora.»

(50) «Regla 15.—Apartado uno:

»1. La transferencia bancaria o de Caja de Ahorros, como medio de pago en efectivo de las deudas a realizar en las Cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, será utilizable cuando se trate de declaraciones-liquidaciones o de otras deudas, para las que así lo disponga el Ministerio de Economía y Hacienda, al aprobar los modelos de documentos de ingreso.»

«Regla 16.—Apartado uno:

»1. El giro postal tributario sólo será utilizable en los casos de extravío de recibos a que se refiere la regla 39 y cuando se trate de declaraciones-liquidaciones o de otras deudas, para las que así lo disponga el Ministerio de Economía y Hacienda, al aprobar los modelos de documentos de ingreso.

»Para la realización de los ingresos mediante giro postal tributario, los contribuyentes utilizarán los impresos establecidos a este fin por el Ministerio de Economía y Hacienda de acuerdo con el de Transportes y Comunicaciones.»

«Regla 26:

»Salvo los casos previstos en la regla 48, una vez transcurrido el plazo de pago de las deudas tributarias en período voluntario, el pago de tales deudas sólo podrá realizarse en la Recaudación de zona o en la Tesorería a la que se cargue el oportuno título ejecutivo, debiendo abstenerse los demás órganos recaudadores de admitir tal pago.»

«Regla 28:

»Cuando se otorguen aplazamientos o fraccionamientos de pago por cualquiera de las autoridades que expresa el artículo 53, el vencimiento del plazo o plazos concedidos llevarán siempre fecha del 5 ó 20 del mes a que se refieran.»

«Se añade un apartado 5 a la regla 29, con la siguiente redacción:

»Cinco. En los casos de denegación del aplazamiento o fraccionamiento, se procederá por la Tesorería a practicar liquidación de intereses de demora siguiendo el procedimiento previsto en el apartado 1 de esta regla. El ingreso de dicha liquidación se efectuará en los plazos fijados en el artículo 20, apartado 2, letras a) o b) del Reglamento General de Recaudación.»

«Regla 43.—Apartado 10:

»10. No podrán admitirse por las Entidades colaboradoras las siguientes operaciones:

cando la obligación de usar un particular modelo; obligación que, por ser cuestión de orden interno ministerial, no afecta —no debe afectar— al contribuyente en lo más mínimo (regla 16), así como la del etiquetado de y para los pagos mediante Entidades colaboradoras (regla 43).

»a) Los ingresos que tengan que surtir efectos en una Delegación de Hacienda de otra demarcación.

»b) La presentación de documentos correspondientes a declaraciones que no den lugar a ingreso.

»c) Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones y documentos de ingreso, respecto de los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda haya establecido que deben presentarse en las Entidades colaboradoras *con una etiqueta adherida* en la que consten los datos de identificación de los obligados al pago, que no cumplan este requisito.»

«Regla 45.—Apartado dos:

»Dos. Cuando se trate de declaraciones-liquidaciones, el sujeto pasivo presentará o remitirá a la Entidad colaboradora el juego de impresos completo en que se contengan aquéllas, a los que se adherirán, en su caso, las etiquetas de identificación establecidas por el Ministerio de Economía y Hacienda.»

«Regla 48:

»1. Por el carácter especial que entrañan las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo comprendidas en el número 4 del artículo 20, salvo que sean susceptibles de apremio, el plazo de prórroga se extenderá desde la fecha de vencimiento del período señalado en las normas reguladoras de cada tributo para la presentación de declaraciones hasta la fecha de su ingreso.

»2. En los casos en que sea aplicable el recargo de prórroga por ingreso en tal período, la Administración practicará liquidación por dicho recargo y lo notificará al interesado.»

«Regla 53:

»1. Vencido el plazo de pago en período voluntario, los contribuyentes habrán de hacer efectivos sus débitos, con el recargo de apremio correspondiente, precisamente en las oficinas recaudatorias de zona a las que se hayan cargado los documentos ejecutivos providenciados de apremio.

»2. Se tendrán por vencidas en la misma fecha de la declaración de quiebra o concurso las deudas tributarias pendientes del quebrado o concursado, aunque no hayan transcurrido los plazos de pago en período voluntario.»

«Regla 57:

»1. En las certificaciones de descubierto o en documento independiente y complementario de las mismas podrán consignarse todos los datos que permitan identificar la finca, industria, vehículo, actividad o profesión que dio origen a la liquidación del débito para facilitar así la tramitación del procedimiento de apremio.

»2. Las expresadas certificaciones serán expedidas tan pronto transcurra el período voluntario de pago, y se remitirán inmediatamente a la Tesorería para que proceda como disponen los artículos 95 y 155.

»3. Dichas certificaciones serán expedidas por el Jefe de Contabilidad de la Intervención de Hacienda y visadas por el Interventor. Si por constar el impago de la deuda en otra dependencia hubiere de expedirse la certificación por funcionario distinto del expresado, se tramitará a la Tesorería por conducto de la Intervención para control de ésta.

En resumen, y en mi opinión, el Real Decreto 338/1985 se enfrenta directamente con la Ley de Procedimiento Administrativo, no siendo su-

»4. Solamente podrá anularse una certificación de descubierto en los siguientes casos:

»a) Cuando el interesado efectuó el pago de una liquidación apremiada, por medio de Entidad colaboradora, antes de la fecha en que debe expedirse la certificación de descubierto y por importe de la deuda exigible en el momento en que efectuó el pago.

»b) Por baja o anulación de la liquidación apremiada por acuerdo de la oficina gestora o de autorización o de Tribunal competente.

»c) Por error en la expedición del título ejecutivo.

»5. Las certificaciones de descubierto por deudas cuya cobranza en procedimiento de apremio ha de hacerse por la Tesorería se tramitarán de acuerdo con lo que dispone el título IV del libro tercero.»

«Regla 120:

»1. Ingreso en el Tesoro y aplicación a presupuesto de las cantidades recaudadas por declaración-liquidación.

»Las Entidades colaboradoras centralizarán necesariamente la operación de ingreso en el Tesoro y el envío a la Delegación de Hacienda competente de la documentación relativa a los ingresos realizados en todas las oficinas de la Entidad, en la oficina principal o en la sucursal que al efecto señalen, debiendo encontrarse esta última en el territorio a que se extienda la demarcación de la referida Delegación de Hacienda.

»El Ministerio de Economía y Hacienda determinará, en atención al volumen de documentos a tratar, las Entidades colaboradoras que han de presentar soporte magnético que comprenda las operaciones realizadas en cada período, y aquellas otras Entidades que clasificarán y presentarán la documentación por el sistema que se establece en el apartado 1.2.

»Dentro de los soportes magnéticos presentados por una Entidad, podrá incluirse información referida a las operaciones de otra u otras.

»1.1. Entidades que han de presentar la información en soporte magnético:

»A) Operaciones a realizar por las Entidades colaboradoras:

»Tales Entidades grabarán en soporte magnético por cada período quincenal, para su envío a la Delegación de Hacienda, la totalidad de los ingresos por declaración-liquidación realizados en ellas.

»El Ministerio de Economía y Hacienda determinará en cada caso *la información que las Entidades colaboradoras habrán de grabar*.

»Una copia de los documentos justificativos de los ingresos realizados por los sujetos pasivos en las Entidades permanecerán en éstas a los fines de realización de los controles que se determinen.

»Dentro de los siete días hábiles siguientes a los días 5 y 20 de cada mes, las Entidades colaboradoras ingresarán en la Delegación de Hacienda el importe recaudado en la quincena correspondiente mediante cheque nominativo a favor del Tesoro Público, con cargo a la propia cuenta de la Entidad colaboradora cruzado al Banco de España, aplicándole el ingreso a 'Operaciones del Tesoro, acreedores. Ingresos a través de Entidades colaboradoras, declaraciones-liquidaciones'.

»Dentro de los catorce días hábiles siguientes a los referidos 5 y 20 de cada mes, las Entidades colaboradoras entregarán en los Servicios de Informática de la Delegación de Hacienda correspondiente el citado soporte magnético.

»B) Operaciones a realizar por las Delegaciones de Hacienda:

»Del tratamiento de los soportes magnéticos presentados por las Entidades

ficiente cobertura la Ley 10/1985, de Reforma de la General Tributaria, porque la Constitución proclama expresa reserva de Ley para constituir obligaciones fiscales, incluso formales.

colaboradoras, los Servicios de Informática antes citados obtendrán y remitirán a la Intervención Territorial resúmenes contables por Entidades, con totales por conceptos tributarios y listados de ingresos por conceptos tributarios.

»A partir de la mencionada información, la Intervención Territorial practicará las oportunas operaciones contables de aplicación a presupuesto de los ingresos realizados.

»1.2. Entidades que no presenten soporte magnético:

»A) Operaciones a realizar por las Entidades:

»Las Entidades clasificarán los impresos de los ingresos en ellas realizados por cada uno de los modelos normalizados. En tanto existan modelos por normalizar, la ordenación se hará por clases de tributos.

»El Ministerio de Economía y Hacienda determinará en cada caso la forma de presentación de los documentos de ingresos por parte de las Entidades colaboradoras.

»Dentro de los siete días hábiles siguientes a los días 5 y 20 de cada mes, las Entidades colaboradoras ingresarán en la Delegación de Hacienda el importe recaudado en la quincena correspondiente, mediante cheque nominativo a favor del Tesoro Público, con cargo a la propia cuenta de la Entidad colaboradora, cruzado al Banco de España, aplicándole el ingreso a 'Operaciones del Tesoro, acreedores. Ingresos a través de Entidades colaboradoras, declaraciones-liquidaciones'.

»Junto con el ingreso presentarán la documentación que haya determinado el Ministerio de Economía y Hacienda.

»B) Operaciones a realizar por las Delegaciones de Hacienda:

»Del tratamiento que los Servicios de Informática de la Delegación de Hacienda realicen de la documentación recibida se obtendrán y remitirán a la Intervención Territorial resúmenes contables por Entidades, con totales por conceptos tributarios y listados de ingresos por conceptos tributarios.

»A partir de la mencionada información, la Intervención Territorial practicará las oportunas operaciones contables de aplicación a presupuesto de los ingresos realizados.

»2. Para ingreso en el Tesoro y aplicación a presupuesto de las cantidades recaudadas por liquidaciones previamente notificadas al sujeto pasivo se observarán las prevenciones siguientes:

»A) Remesa de la documentación por las Entidades colaboradoras a las Delegaciones de Hacienda:

»a) Centralización.—Las Entidades colaboradoras centralizarán necesariamente todas sus operaciones en la oficina principal, o en la sucursal que al efecto señalen, establecida en el territorio a que se extienda la demarcación de la correspondiente Delegación de Hacienda.

»b) Documentación a remitir.—Será la siguiente:

»Primero.—Duplicado del abonaré facilitado al realizar el ingreso.

»Segundo.—Extracto de cuenta corriente, uno por cada sucursal de las que en la quincena realizaron operaciones.

»Tercero.—Relación comprensiva de las sucursales que no operaron en el indicado período.

G) LA ORDEN DE 21 DE MARZO DE 1985

Modificados los reglamentos de los impuestos por el apuntado Real Decreto 338/1985, por el que Hacienda se autorizaba a sí misma para

»Cuarto.—Cheque nominativo a favor del Tesoro Público con cargo a la propia cuenta de la Entidad colaboradora, cruzado al Banco de España, por el total importe de lo recaudado en la quincena.

»c) Plazo y forma de realización de la remesa.—La documentación antes expresada se entregará en la Tesorería de la Delegación de Hacienda, precisamente dentro de los siete días hábiles siguientes a los días 5 y 20 de cada mes, plazo que se fija a título de excepción, en razón a lo que dispone el artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación (citado).

»B) Operaciones a realizar por las Delegaciones de Hacienda:

»a) Ingreso en el Tesoro Público.—Recibidos en la Tesorería los extractos de cuenta corriente se interesará de la Intervención la expedición de 'Instrumentos de cobro' con aplicación a 'Operaciones del Tesoro', ingreso a través de Entidades colaboradoras, liquidaciones previamente notificadas, por la totalidad de los recibidos en el día. El ingreso quedará materializado en la Caja de la Delegación de Hacienda, con la aplicación dicha en el mismo día de expedición del talón de cargo.

»b) Formalización a presupuesto de los ingresos por liquidaciones notificadas:

»La Intervención Territorial, una vez que reciba los abonarés, procederá a extraer los instrumentos de cobro para contabilización de los ingresos realizados, uniendo cada abonaré con su correspondiente instrumento de cobro.

»Realizado arqueo por conceptos tributarios de los ingresos recibidos, la Intervención practicará las oportunas operaciones contables de aplicación a presupuesto de los citados ingresos. Estas operaciones se verificarán, al menos, una vez al mes.

»La Intervención establecerá el control preciso para comprobar que la totalidad de los ingresos de las Entidades colaboradoras se aplican a presupuesto, recabando, si fuera preciso, los abonarés que no se hayan recibido.

»3. Cuando una Entidad colaboradora no efectúe dentro del plazo el ingreso de las sumas recibidas, la Delegación de Hacienda, a propuesta de la Tesorería, exigirá el inmediato ingreso con los correspondientes intereses de demora, y pondrá seguidamente el hecho en conocimiento de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. La liquidación de intereses se practicará por la Tesorería y será notificada a la Entidad colaboradora, que deberá ingresarla directamente en la Caja de la Delegación de Hacienda.

»Las responsabilidades en que pudieran incurrir las Entidades colaboradoras facultadas para prestar este servicio no alcanzarán en ningún caso a los sujetos pasivos por los ingresos realizados en las cuentas restringidas, quedando éstos liberados de sus deudas tributarias, con efectos de la fecha que conste en el documento autorizado por la Entidad de que se trate.

»La Dirección General del Tesoro y Política Financiera, a propuesta de las Delegaciones de Hacienda, o por propia iniciativa, podrá acordar la suspensión temporal o la revocación definitiva de la autorización concedida, si alguna Entidad colaboradora no desempeña el servicio con arreglo a las normas dictadas, sin perjuicio de exigir las responsabilidades de otra índole en que hubiese podido incurrir, a cuyo efecto se ejercitarán las acciones que con arreglo a derecho procedan.»

«Regla 145.—Contabilidad de los ingresos en el Tesoro y normas para aplicar a presupuesto los ingresos efectuados por giro postal tributario, transferencia bancaria o a través de Entidades colaboradoras.

»Los talones de cargo y los mandamientos de ingreso, una vez cobrados o dada la aplicación definitiva que corresponda, quedarán registrados uno a uno, de acuerdo con las instrucciones que a este respecto dicte la Intervención General de la

legislar, se aprueba por tal consecuencia la Orden de 21 de marzo de 1985 (BOE del 23), que aprueba los modelos de declaración-documento

Administración del Estado, en alguno de los siguientes libros, según su caso:

- »a) Registros de ingresos de liquidaciones con contraído previo.
- »b) Registros de ingresos de declaraciones-liquidaciones.
- »c) Diario de entrada de caudales.

»Cuando los contribuyentes hubieran satisfecho sus deudas por medio de giro postal tributario, transferencia bancaria o a través de Entidades colaboradoras, las Intervenciones de Hacienda archivarán diariamente las relaciones de libranzas por giros tributarios y las relaciones de abonarés remitidas por aquellas Entidades.

»También diariamente separarán los 'instrumentos de cobro' de todas y cada una de las liquidaciones que hayan sido satisfechas por los sujetos pasivos por cualquiera de los indicados medios, siempre que los abonarés y giros recibidos y restante documentación permitan efectuar las oportunas aplicaciones presupuestarias, practicando en otro caso las diligencias necesarias para la debida aplicación del ingreso.

»Periódicamente, y al menos una vez al mes, efectuarán las operaciones contables conducentes a la aplicación a presupuesto de las cantidades cobradas y transitoriamente contabilizadas en los diferentes conceptos de operaciones del Tesoro establecidos por la Intervención General.

»El Registro de ingresos de liquidaciones con contraído previo y el de ingresos de declaraciones-liquidaciones, se cerrarán por los períodos que se establezca, siempre que se mantengan los controles necesarios para su correcto enlace con los mandamientos de ingreso expedidos y sentados en el diario de entrada de caudales.»

«Regla 147.—Pago de deudas liquidadas como consecuencia de actas de inspección y deudas cobrables mediante papel de pagos del Estado:

»1. Si se intentara el pago en las Cajas de las Delegaciones o Administraciones de Hacienda de las liquidaciones practicadas como consecuencia de actas de inspección y el instrumento de cobro no estuviere puesto a disposición de las mismas por no haber sido confirmada y contraída en cuentas la liquidación correspondiente, se requerirá de la Intervención la expedición en el acto de un 'instrumento de cobro' aplicado a 'Operaciones del Tesoro, acreedores. Talones de cargo pendientes de aplicación'.

»La aplicación a presupuesto se formalizará tan pronto como el contraído de la liquidación tuviere lugar.

»2. Si el pago lo hubieran efectuado a través de giro postal tributario, Entidades colaboradoras o transferencia bancaria, dentro del plazo y por importe correcto, pero en fecha anterior al contraído de la liquidación, la aplicación a presupuesto se demorará hasta el mes en que tenga lugar dicha contracción.

»3. De conformidad con el artículo segundo del Decreto que aprueba esta instrucción, si vencidos los plazos del artículo 20.2 una liquidación contraída no hubiera quedado satisfecha se expedirá certificación de descubierto.

»4. Los pagos efectuados fuera de plazo, aunque su importe fuera correcto, y los satisfechos dentro de plazo, pero menor importe de la deuda exigible en el momento de efectuarlo, tendrán la consideración de 'ingresos a cuenta', procediéndose en estos casos conforme a la regla 150.

»5. Respecto de las deudas tributarias que, de acuerdo con lo determinado en los respectivos Reglamentos por los que se rigen, hayan de ser hechas efectivas en papel de pagos al Estado, sólo se utilizará este medio de pago cuando se satisfagan en período voluntario, acomodándose dicho período a los plazos fijados con carácter general en el Reglamento General de Recaudación.

»Vencido el período voluntario, y con referencia a las pendientes de pago, las oficinas gestoras comunicarán los datos a la Intervención para el contraído de los débitos y expedición de las certificaciones de descubierto.»

de ingreso, de utilización obligatoria, no usable mediante entidades colaboradoras sin el etiquetado. Dos obligaciones que pretenden ampararse

«Regla 149.—Ingresos a cuenta:

»Por no cumplirse lo establecido en el artículo 21 tendrán la consideración de 'ingresos a cuenta' de la deuda total tributaria exigible en el momento del pago las cantidades satisfechas por los contribuyentes en los siguientes casos:

»a) Cuando dentro del período voluntario hubieran hecho el pago de una deuda correctamente notificada por menor importe del exigible en el momento de efectuarlo.

»b) Cuando, vencido el período voluntario, efectuaran el pago por giro postal tributario, transferencia bancaria o a través de Entidades colaboradoras de una deuda correctamente notificada.

»c) Cuando el pago de una deuda tributaria sin contraído previo (declaraciones-liquidaciones) se efectúe dentro del plazo establecido reglamentariamente, pero por menor importe del que resulte de los datos de la declaración.

»d) Si se trata de cantidades de que se hagan cargo los Recaudadores por embargos en metálico.»

«Regla 150.—Repercusiones contables:

»Los pagos efectuados por los sujetos pasivos que merezcan la consideración de 'ingresos a cuenta', como incluidos en el apartado a) de la regla anterior, no impedirán la expedición de la oportuna certificación de descubierto por la parte de la deuda no ingresada para su efectividad en vía de apremio.

»Si el pago lo hubieran efectuado directamente en la Caja y la cantidad cobrada y registrada por la máquina fuera inferior al principal de la deuda, se intentará el cobro de la diferencia en el mismo día y dentro de la jornada de Caja, utilizando para ello un instrumento de cobro complementario de modelo especial, que se unirá al principal.

»Si no fuera posible su cobro, se expedirá inmediatamente la certificación de descubierto a que se alude en el párrafo primero de esta regla.

»En los supuestos del apartado b) de la regla anterior se pondrá a disposición del Recaudador correspondiente el importe ingresado, una vez que se le haya cargado la correspondiente certificación de descubierto para que efectúe el cobro por la diferencia, si procede.

»Cuando se trate de casos comprendidos en el apartado c) se practicará por las oficinas gestoras de la liquidación complementaria que corresponda, que lo será de contraído previo y notificación expresa.

»Si se trata de los casos del apartado d) se estará a lo dispuesto en la regla 155.»

«Regla 157.—Confección de documentos por los servicios de informática:

»Anualmente, y con el tiempo suficiente para cumplir los plazos que determina el artículo 80, los servicios de informática en base de los antecedentes en su poder para la emisión de los documentos del ejercicio anterior y de las relaciones de altas en censos e índices de bajas en censos conformadas por las oficinas gestoras, confeccionarán:

»a) Los instrumentos de cobro a que se refiere el apartado a) de la regla 132.

»b) Una lista cobratoria por cuadruplicado por cada concepto tributario y pueblo, en la que figuren, para cada contribuyente, además de los datos relativos a su identificación, el importe anual de su deuda con la clasificación en cuotas y recursos locales e institucionales.

»El orden de contribuyentes en este documento podrá ser diferente para cada impuesto, de acuerdo con las conveniencias y exigencias del mismo.

»c) Los pliegos de cargo en cuadruplicado ejemplar, por cada concepto tri-

en aquella Ley 10/1985, pero que son nulas al alumbrarse mediante Orden ministerial.

butario, donde figurarán totalizados por pueblos los importes a cobrar, comprendiendo todos los pueblos de una misma zona.

»En el encabezamiento de los pliegos de cargo figurarán: Concepto tributario, Zona, Delegación de Hacienda, Administración de Hacienda y período de cobranza.

»En el cuerpo, por columnas, figurarán: Nombre y código del pueblo, importe, rectificaciones, bajas, cargo líquido.

»Cada una de estas cuatro últimas columnas estará distribuida a su vez en tres: Cuota, recursos locales e instituciones y total.

»En el pie existirán espacios en blanco para consignar en su momento, por diligencia, el importe del cargo líquido, su aprobación por la Oficina Gestora, Intervención, Tesorería y el recibí del Recaudador con la fecha del cargo.

»En los casos en que proceda la modificación de un número considerable de las deudas a cobrar por recibo, como consecuencia de revisiones o actualizaciones de las bases, tipos de gravamen u otro elemento que altere el importe de las citadas deudas, los documentos cobratorios (instrumentos de cobro, listas y pliegos de cargo) se confeccionarán siguiendo el procedimiento señalado en esta Regla.

»Cuando la gestión recaudatoria de las deudas por Tributos Locales haya sido asumida por los Ayuntamientos o Corporaciones respectivas, los instrumentos de cobro y demás documentos cobratorios deberán quedar suficientemente identificados en cuanto al Ente recaudador, sin perjuicio de que puedan ser confeccionados por los Servicios Informáticos del Ministerio de Economía y Hacienda.»

«Regla 160.—Control de los justificantes de notificaciones y estampillado de los instrumentos de cobro:

»Las unidades administrativas que tengan encomendada la práctica de notificaciones conservarán en su poder los justificantes de notificaciones devueltos, ordenados por conceptos tributarios y, dentro de cada concepto, por número de liquidación.

»En los cinco primeros días de cada mes, con respecto a las liquidaciones correctamente notificadas en la primera quincena del mes anterior y durante los días 15 al 20, con respecto a las notificadas en la segunda quincena, a la vista de los justificantes ordenados, un funcionario de la oficina gestora y otra de la Intervención procederán al estampillado de los 'instrumentos de cobro' respectivos.

»El estampillado es el acto en virtud del cual, y mediante la utilización de un sello adecuado, se deja constancia en todos y cada uno de los 'instrumentos de cobro' del último día de ingreso en período voluntario.

»Los justificantes de notificaciones, una vez verificado el estampillado, se conservarán archivados en las unidades a que se refiere el párrafo primero por conceptos tributarios y ejercicios de contraído de los débitos de sus respectivas liquidaciones. Estas mismas dependencias cuidarán de investigar las causas origen del retraso en el servicio de notificación de las liquidaciones, cuyos 'instrumentos de cobro' no estén estampillados, transcurrido más de un mes desde su expedición, procediendo, si fuera preciso, a la notificación de las mismas en el *Boletín Oficial de la Provincia*.

»Si por error se estampillara indebidamente un 'instrumento de cobro', se enmendará por diligencia en el mismo, firmada por los funcionarios encargados de este servicio.»

«Regla 172.—Expedición de certificaciones de descubierto:

»Los días 6 y 21 de cada mes, o el primer día hábil siguiente si aquéllos fueran festivos, las Intervenciones de Hacienda separarán los 'instrumentos de cobro' de todas las liquidaciones que, correctamente notificadas, no han sido satisfechas, anuladas, aplazadas o fraccionadas durante el período voluntario.

H) EL REAL DECRETO 2659/1985 Y LA ORDEN DE 5 DE NOVIEMBRE DEL MISMO AÑO O EL PARTO DE LOS MONTES (51)

El Real Decreto 2659/1985, de 4 de diciembre (*BOE* del 30 de enero de 1986), suprime el servicio de ingresos en Caja de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda —todo ello, por cierto, con una

»Confeccionarán un índice-factura en duplicado ejemplar comprensivo de todos los 'instrumentos de cobro' a que se refiere el párrafo anterior con indicación de concepto tributario, número de liquidación e importe, y entregarán todo ello al servicio de informática, que firmará el recibí en uno de los índices-factura que conservará el Jefe de Contabilidad en su poder.

»Los servicios de informática confeccionarán y remitirán a la Intervención, en un plazo no superior a quince días, los siguientes documentos:

»a) Los previstos en la regla 132, apartado c).

»b) Las hojas-relación de certificaciones de descubierto expedidas, ordenadas éstas por conceptos tributarios, y dentro de cada concepto, por número de liquidación. Estas hojas encuadradas por años, constituirán el Registro de certificaciones de descubierto.

»c) Pliegos de cargos por zonas.

»d) Una ficha en duplicado ejemplar por cada certificación de descubierto expedida.

»e) Un resumen en el que conste el número de certificaciones y sus importes clasificados por conceptos tributarios, ejercicios económicos y zonas.

»Devolverá, asimismo, los 'instrumentos de cobro', que la Intervención conservará debidamente custodiados hasta que los Recaudadores hayan de efectuar el ingreso en el Tesoro de las certificaciones cobradas.»

(51) Real Decreto de 4 de diciembre de 1985, núm. 2659/1985 (Ministerio de Economía y Hacienda). RECAUDACION DE CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS.

»Artículo 1.º Los ingresos tributarios se realizarán a través de las Entidades colaboradoras a que se refiere el artículo 6.3 del Reglamento General de Recaudación (R. 1968, 2261, y N. Dicc. 25666), y a través de cuentas restringidas en los casos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

»Los demás ingresos se realizarán en las cuentas restringidas a que se refiere el párrafo anterior.

»Art. 2.º Los ingresos que realicen los Recaudadores de Zona, las oficinas liquidadoras de partido, Administraciones de Aduanas y Entidades colaboradoras por la recaudación obtenida de acuerdo con la normativa vigente, se efectuarán en cuenta corriente del Tesoro en el Banco de España.

»Art. 3.º Las cuentas restringidas a que hace referencia el artículo 1.º llevarán el título de 'Tesoro Público. Cuenta restringida de la Delegación o Administración de Hacienda de, y previa autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, se abrirán en Entidad de crédito situada en los locales de la respectiva Delegación o Administración de Hacienda. Sin perjuicio de ello, estas Entidades podrán actuar como colaboradoras en la recaudación de tributos.

»Art. 4.º Los ingresos tributarios por deudas respecto de las que se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento, se realizarán necesariamente en las cuentas restringidas a que se refiere el artículo 3.º de este Decreto.

»Art. 5.º Los pagos en las Cajas de las Delegaciones de Hacienda, los ingresos y pagos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y Caja General de Depósitos, se realizarán únicamente de lunes a viernes.

»En consecuencia, el vencimiento de cualquier obligación, derecho, reclamación, recurso u operación que deba originar ingresos o pagos exclusivamente en las

justificación digna de mejor causa (52)—, elevando a lugar de pago *par excellence* a las famosas «Entidades colaboradoras» (que han dejado de ser «Bancos u otras Entidades colaboradoras»).

Cajas mencionadas y que tenga lugar en día distinto a los indicados, queda trasladado al primer día hábil siguiente al mismo.

»DISPOSICION TRANSITORIA

»Los ingresos de efectivos y cheques en las Cajas de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda se realizarán, necesariamente, en las cuentas restringidas a que hace referencia el artículo 3.º, a medida que las Entidades se vayan estableciendo en los locales de las respectivas Delegaciones y Administraciones.

»DISPOSICION FINAL

»Se autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para que dicte las disposiciones necesarias en desarrollo de lo establecido en este Real Decreto y para la determinación del régimen y plazos de ingreso en el Tesoro Público de la recaudación realizada en las cuentas restringidas que se crean por el mismo.

»Igualmente, todas las referencias a ingresos o pagos de las Cajas mencionadas en anteriores disposiciones legales, se entenderán sustituidas por el presente Real Decreto.»

(52) La Exposición de Motivos del Real Decreto 2659/1985 es falaz en su justificación, que atribuye a la intención de «dar mayores facilidades a los contribuyentes que necesariamente tengan que realizar el ingreso de sus deudas tributarias en las Cajas de las Delegaciones o Administraciones de Hacienda...»; y digo que es falaz porque el Real Decreto no amplía las facilidades existentes. Muy por el contrario, ha sido Hacienda quien ha pretendido restringir las generosas y amplias facilidades otorgadas por la Ley de Procedimiento Administrativo, al pretender imponer la *necesidad de pagar* en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda.

Facilitar la labor al contribuyente sería extender la posibilidad de pago mediante Entidades colaboradoras *sin suprimir las previstas en el procedimiento administrativo*. Suprimir éstas (pretenderlo), suprimir incluso el servicio de Caja fiscal para «evitar el grave problema que en estas Cajas se produce para la custodia y traslado de las cantidades recaudadas al Banco de España» es un dislate, porque al Ministerio de Economía y Hacienda hay que atribuirle la responsabilidad de ese «grave problema», que el Fisco crea al pretender concentrar en las Cajas de Delegaciones y Administraciones el pago de los impuestos. El breve período de tiempo —dos años escasamente— de experimentación para darse cuenta del «grave problema» (al parecer no existente en muchos años anteriores ni en otros países) dice poco de la burocracia del Ministerio.

Y, seamos claros, la pretensión única ha sido transferir la percepción de tributos a las Entidades colaboradoras. Por eso, se pretende, en primera etapa, dificultar los pagos al particular; en una segunda, «obligar» a las Entidades a colaborar, y en la tercera y última, privatizar los cobros. Lo demás huele otra vez a *Blancanieves*.

Naturalmente, las otras justificaciones que da la Exposición de Motivos del Real Decreto citado —cierre de algunos servicios los sábados por la mañana, con trastornos para el particular que va a pagar en sábado; cuando, hasta donde me alcanza el calendario, los términos de Renta, Patrimonio, IVA, Sociedades, no han caído en sábado y sin impuestos que se pagan al término en su mayoría— parecen pensadas para una población de mentecatos. Afirmar que el contribuyente ve dificultadas sus operaciones los sábados, reconociendo que en tales días «el número de operaciones en las Cajas del Tesoro y en la General de Depósitos que se realizan los sábados es muy reducido», parece sacado de un cerebro *orwelliano*.

Más clara y *tajante*, la Orden ministerial que desarrolla dicho Real Decreto (Orden de 5 de noviembre de 1986, BOE del 10) remite el pago de buena parte de las modalidades tributarias (todas las que no requieren previa intervención del Ministerio) a las cajas de las Entidades colaboradoras (que pueden habilitar local en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda: art. 3 del Real Decreto 2659/1985) en todos los casos de autoliquidación y pago. La Caja pública deja, pues, de existir, en general. Con que se llega así a privatizar —también— las Cajas de Hacienda (¡?!).

Y ya tiene explicación la Ley 10/1985 y toda la cadena de Reales Decretos y Ordenes ministeriales, que no son sino expresión de corruptela jurídica, consistente en transmitir a los «Bancos u otras Entidades colaboradoras» la percepción de los impuestos —no de todos, sí de la mayor parte, y destacadamente de los que expresan mayor volumen de ingresos estatales y menor trabajo en su percepción—, siendo la recompensa de esa *obligación de colaborar* la posibilidad de disponer tales Entidades, con el correspondiente reflejo en su cuenta de resultados, de una periodificación de diez días para ingresar, a su vez, lo percibido en el Tesoro público (art. 4.4, Orden de 5 de noviembre de 1985).

Las cuentas ahora están claras: tómese en consideración el volumen de billones que el pago de tales impuestos significa; ajústese la periodificación; calcúlense los intereses de ese dinero, que sale de manera regular y constante, pero que entra de igual modo en las cajas de los «Bancos u otras Entidades colaboradoras», y se obtendrá el beneficio aproximado de tales entes. A cambio, Hacienda se ahorra, en apariencia, unos servicios cuyo ofrecimiento viene obligada a dar (52 bis). E indirectamente es posible que se abone con fondos públicos la inversión efectuada por esas Entidades colaboradoras en bienes de capital a lo largo de 1985 y años subsiguientes.

(52 bis) Aunque quizá no a ahorrarse los costos, porque como el artículo 66.3 de la Ley del IVA permite que, por Reglamento, ciertas categorías de sujetos pasivos —como las Entidades colaboradoras— vengan obligados a usar ciertas y especiales máquinas facturadoras y material complementario, el artículo 66.5 de la misma Ley es consecuente: «El Gobierno podrá disponer, en la forma y por el procedimiento que al efecto se determine, que el coste total o parcial de las máquinas facturadoras mencionadas quede a cargo de la Hacienda Pública».

I) LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como tributo de aires europeos, se crea por la Ley 30/1985, de 2 de agosto (BOE del 9), cuyo título VI se dedica a las obligaciones del sujeto pasivo (aunque algunas de ellas se constituyen en el título VII).

En esencia dichas obligaciones son, y por lo que aquí interesa, las siguientes:

- a) Declaración de actividades (alta, modificación, baja), conforme con el artículo 66.1, primero.
- b) Expedición y entrega de facturas en operaciones (art. 66.1, segundo).
- c) Llevanza de contabilidad y registro según la propia Ley (artículo 66.1, tercero).
- d) Presentación, a requerimiento, de información sobre operaciones con terceros (art. 61.1, cuarto).
- e) Presentación de declaraciones-autoliquidaciones (art. 66.1, quinto).
- f) Determinación e ingreso, en su caso, de la deuda tributaria en el lugar, forma y plazo que reglamentariamente se determinen (art. 69.1).

A su vez, el Reglamento que desarrolla la Ley del IVA, aprobado por Real Decreto 2085/1985, de 30 de octubre (BOE del 31), dedica los artículos 153 y siguientes (título VI) a concretar las obligaciones legales de los sujetos pasivos, y al igual que la propia Ley, incluye alguna otra carga en el título VII.

A. *La primera discrepancia* que puede observarse entre Ley y Reglamento va referida a la obligación de declarar actividades, que en la Ley queda sujeta a los *requisitos* reglamentarios. Y en el Reglamento esos requisitos dejan de serlo porque la declaración no sólo —y está bien— debe ajustarse al «modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda», sino que *se exige un lugar de presentación*, la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal, obligación que se constituye por Real Decreto que aprueba el Reglamento del IVA y por ello reiteradora de lo tantas veces dicho: infringe el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo y la reserva constitucional de Ley.

B. *La segunda discrepancia* se produce respecto de las declaraciones-autoliquidaciones, que en la Ley (art. 66.1, quinto) sólo deben presentarse «en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente»; declaración-liquidación independientes de la determinación e ingreso de la deuda tributaria, que deben efectuarse «en el lugar, forma y plazos

que reglamentariamente se determinen». Por ninguna parte aparecen la obligación de declarar-autoliquidar e ingresar en un mismo acto, aunque a tal conclusión pudiera llegarse combinando el artículo 66.1, quinto, con el artículo 69.1, ambos de la Ley: este precepto crea la obligación de determinar e ingresar y, ciertamente, no cabe más determinación que la declaración autoliquidación, unidas ambas en la Ley en un solo acto; por lo que concibiendo «determinar e ingresar» como ese solo acto, cabe concluir una obligación de declarar-autoliquidar-ingresar, que es lo que parece entender *obiter dicta* la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1986 (53).

Por su parte, el Reglamento precisa que las «declaraciones-liquidaciones deberán presentarse directamente o a través de las Entidades colaboradoras en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal o, en su defecto, al lugar de residencia habitual». Aunque pudiera estimarse que la presentación directa impone una obligación que restringe lo autorizado por el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo (siendo, por consiguiente, el art. 69.1 de la Ley del IVA una deslegalización antijurídica), el artículo 173 de dicho Reglamento deja en libertad al particular sobre el modo y lugar de pago: «El importe de las cuotas liquidadas resultantes de las declaraciones-liquidaciones, se ingresará por el sujeto pasivo por cualquiera de los medios o procedimientos autorizados por el Reglamento General de Recaudación», que para esas fechas no restringe en absoluto los medios y lugares de pago.

(53) Dice la sentencia, en su tercer Fundamento de Derecho: «El sistema tradicional y más frecuente en el pasado para concretar la obligación tributaria constaba y sigue constando de dos actos sucesivos y convergentes. Uno, la *declaración* del sujeto pasivo, donde se manifiestan o reconocen los elementos integrantes del hecho imponible (art. 102 de la Ley General) y con cuyos datos, en principio, pero no necesariamente, las oficinas de Hacienda practican la *liquidación* (artículos 120 y 121), que una vez notificada origina la exigibilidad de la deuda impositiva (art. 126). En la modalidad conocida como *autoliquidación* ambas operaciones se reúnen y han de realizarse directamente por el particular, sin participación alguna de los órganos administrativos de gestión, que tienen una posición pasiva, receptiva, aun cuando conservan la potestad de comprobación. Esta carga, en el sentido estricto de la expresión, que exige de los particulares una actividad de colaboración, sólo puede ser establecida mediante Ley (arts. 10 y 15), y así en los textos reguladores de los diversos tributos se ha ido estableciendo tal sistema, que ha revelado una capacidad expansiva insospechada. No sólo se utiliza para los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las jurídicas (...), sino que se ha aplicado a otros, como el desaparecido sobre el tráfico de empresas, el recién implantado sobre el valor añadido...».

Sobre la eficacia tan ineficaz del sistema de autoliquidación, puede verse RODRÍGUEZ FERREIRO, Manuel: «Las denominadas autoliquidaciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Gaceta Fiscal*, número 12, junio 1984, págs. 101 y sigs., cita precisa pág. 105.

Cabe entonces concluir que el *obiter dicta*, antes aludido, es erróneo en cuanto al IVA, porque lo que parece claro es que la Ley del impuesto no limita los medios de pago ni obliga al pago e ingreso en el Tesoro al tiempo de hacer la autoliquidación, siendo de aplicación lo previsto en la Ley General Tributaria, que, por la reforma de la Ley 10/1985, se remite al Reglamento General de Recaudación, en lo que éste puede prescribir al momento *con validez en Derecho*.

Y resulta así pertinente aclarar las relaciones de la Ley General Tributaria, su Reglamento General de Recaudación y el Reglamento del IVA para ver con qué medios puede pagarse el impuesto. No se olvide que el Reglamento del IVA es de fecha octubre de 1985 y la *manipulación* del Reglamento General es anterior, de modo tal que la discrepancia que pueda darse debe resolverse en favor de la norma posterior, dado el mismo rango, Real Decreto, de todas ellas.

En principio, tal contradicción no aparece, porque el artículo 173.1 del Reglamento del IVA remite, en tema de medios de pago, a lo previsto en el Reglamento General de Recaudación. Si la Ley del IVA no crea, en este punto de medios de pago, obligaciones especiales, subsiste la facultad otorgada por la Ley General Tributaria, en su artículo 60.1, en los términos en que quedó redactado por la Ley 10/1985 (54). Si el Reglamento del IVA se remite al Reglamento General de Recaudación, las posibilidades ofrecidas por el artículo 60.1 de la Ley General son aplicables a cualquier impuesto cuya Ley especial no indique otra cosa.

(54) Ya se ha indicado que la Ley General Tributaria citaba originalmente como medios de pago, a elegir, en principio, por el sujeto pasivo, mientras la Ley del impuesto no dispusiese otra cosa, los siguientes: 1) moneda de curso legal; 2) giro; 3) cheque; 4) transferencia; 5) talón; 6) cualquier otro documento mercantil. Abanico de posibilidades que la nueva redacción del artículo 60 de la Ley General Tributaria, introducida por la Ley 10/1985, se convirtió en: 1) efectivo; 2) efectos timbrados «según se disponga reglamentariamente». Así, la forma empleada («el pago de la deuda tributaria podrá hacerse» en efectivo o en timbre) obvia claramente su alcance restrictivo, pues la expresión «podrá hacerse» incluye tanto el efectivo como el timbre, pero sin exclusión de otros medios (cfr. arts. 23.1 y 24.1 de la Ley General; art. 4.1 y 2 del Código Civil, *a contrario sensu*; aparte el art. 4.3 de este último cuerpo legal en armonía con el art. 9.2 de la propia Ley General); como en ese instante puede ratificarse, al contrastar los medios de pago referidos en el Reglamento General de Recaudación (haciendo abstracción de los acondicionamientos y restricciones, obligaciones, etc., del propio Reglamento General y de la Instrucción General).

Luego si el Reglamento General coincide en los mismos medios que la Ley General, dado que el Reglamento General es de 1968, ¿es comprensible que la referencia de la Ley 10/1985 a los medios de pago, «según se disponga reglamentariamente», puede entenderse como salvaguardia de lo dispuesto en el Reglamento a la fecha de entrada en vigor de la Ley 10/1985? Esto es, esta Ley ¿puede interpretarse como elevadora a su propio rango de los medios y formas de pago recogidos entonces en el Reglamento General?, de modo similar, *mutatis mutandis*, a como la Constitución «constitucionaliza» el título preliminar del Código Civil.

Lo sensato es concluir que la Ley garantiza los medios y formas de pago, cuales fueran, que el Reglamento determine, sin perjuicio de las modificaciones que éste pueda sufrir, ya que otra conclusión significaría impedir la evolución de la norma a que la Ley se remite. Y como, en todo caso, el contenido del Reglamento que se exceda de las facultades inherentes a la norma que lo aprueba —Real Decreto, Orden ministerial, etc.— es nulo, subsiste el principio de reserva de Ley, no se afectan los derechos de los particulares y la Administración puede agilizar el desarrollo (?) de la Ley.

Respecto de la Instrucción General, originalmente en armonía con la Ley General y el Reglamento General, al modificarse algunas de sus reglas por el Real

Y como las modificaciones al Reglamento General de Recaudación —y de la Instrucción General—, en todo lo que sea fijar obligaciones o restringir derechos, solamente pueden determinarse por Ley, debe concluirse que las realizadas por norma de rango inferior infringen el principio de reserva de Ley (como respecto de la modificación de la regla 14.1 y 2 de la Instrucción General de Recaudación ha ocurrido con el Real Decreto 361/1984, según la sentencia antes reiteradamente citada) y son nulas. No es temerario concluir la nulidad de las reformas introducidas por una serie de preceptos al Reglamento General de Recaudación, a la Instrucción General y a los Reglamentos de determinados impuestos, que realizadas por Real Decreto no derogan el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

De ser cierto esto, no se trata, obviamente, de crear laguna legislativa alguna. Los medios de pago diversos subsisten en el Reglamento General, y desbrozado éste de obligaciones nulas, ofrece la suficiente flexibilidad para que el particular cumpla con sus obligaciones para el pago del IVA. Distinto es que ese pago vaya solamente remitido a las Entidades colaboradoras, porque si es cierta mi tesis, y lo es, supone la implantación de un sistema de percepciones fiscales nulo de pleno Derecho..., siendo el problema para la Administración: cómo recibir en sus cajas inexistentes lo que por Ley debe percibir.

J) LAS MODIFICACIONES DEL REAL DECRETO 884/1987

Con espíritu cerrado, Hacienda sigue su ruta. El Real Decreto 884/1987, de 3 de julio (BOE del 7), modifica los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades para extender a los mismos el pago imperativo de las retenciones mediante el recurso a las Entidades colaboradoras (art. 2 del Real Decreto, modificando el art. 152 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Perso-

Decreto 361/1984 y disposiciones subsiguientes —Reales Decretos todas ellas—, visto el destino que ha tenido aquel Real Decreto 361/1984, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1986, no parece que haya que preocuparse, pudiendo estimarse nulas las reglas que pretenden crear cualquier obligación o limitar los derechos de los particulares sin ajustarse al principio de reserva de Ley.

Naturalmente, esta conclusión no excluye un claro perjuicio. La famosa presunción de validez de los actos y disposiciones administrativas impelen al particular que no sea técnico en Derecho fiscal a cumplir lo que ni tienen ni deben cumplir. Lo que permite a la Administración mantener unos visos de legalidad de los que obtiene indudable ventaja. Y si, además, cerrando los ojos a la realidad jurídica, esa Administración espera a que el particular recurra, entre aquella situación y los beneficios que le permite el silencio administrativo —defraudación manifiesta del principio de tutela judicial efectiva, dada la amplitud del plazo—, se crea un comportamiento administrativo cerril. Aparte, el funcionario acatará la norma ministerial que le es más próxima —Instrucción, Orden—, con lo que el valladar administrativo facilita consolidar la ilegalidad.

Que el sistema jurídico tiene posibilidades de atemperar la situación es cierto, pero es poco efectivo para la generalidad de los ciudadanos. Y, en todo caso, hay que «quitarse el sombrero» ante la Hacienda porque, hoy y ahora, pone en riesgo casi todo el sistema de percepción de tributos, consciente, naturalmente, de que si el riesgo se convirtiese en siniestro, el Congreso se movería de inmediato, posiblemente incluso legalizando el fiasco.

nas Físicas, y art. 3 del Real Decreto, modificando el art. 261 del Reglamento del de Sociedades), empeñándose en limitar la presentación de las declaraciones de empresarios, profesionales y artistas en aquellas Entidades si llevan el etiquetado, o *solamente* en la Delegación o Administración de Hacienda en caso contrario (art. 2 del Real Decreto, modificando el art. 153 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Todo ello no empece, que el artículo 158 del último citado Reglamento mantenga intacto su primer párrafo, eje de la Sentencia de 15 de diciembre de 1986. Y, por supuesto, este Real Decreto sitúa a las Entidades colaboradoras como perceptoras en primer término, permitiendo el pago *directamente* en las cuentas restringidas de la Delegación o Administración de Hacienda correspondientes al domicilio fiscal del sujeto pasivo. Cajas restringidas que son, igualmente, cajas de Bancos y Entidades colaboradoras instaladas en el local de Hacienda. Nuevo olvido, y doble, del artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo y del derecho a la intimidad consagrado en la Constitución.

Porque aporta el Real Decreto dos infracciones a la intimidad: la de la empresa, obligada a pagar las retenciones mediante el recurso a Entidades colaboradoras, así como la del propio trabajador. En lo demás, al tratarse, por consiguiente, de una norma que incluye más de lo mismo, hay que limitarse a la oportuna remisión a lo tantas veces dicho para no ser exageradamente repetitivo: toda restricción instaurada por Real Decreto, toda obligación impuesta por Real Decreto o por normas de inferior rango, es nula de pleno Derecho. Aunque es de admirar la intensidad y constancia que Hacienda dedica a defender los intereses de las Entidades colaboradoras, frente a lo que ordenan las leyes e interpreta la jurisprudencia.

K) LAS MODIFICACIONES DEL REAL DECRETO 991/1987

En la misma tónica anterior, y aprovechando las vacaciones, el Real Decreto 991/1987, de 31 de julio (BOE del 1 de agosto), modifica una serie de preceptos del Reglamento del IVA. En concreto, interesan aquí los artículos 172, 173 y 176 (54 bis), que son los afectados por la reforma.

(54 bis) «Artículo 172.—*Liquidación del impuesto. Normas generales:*

1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones y, en su caso, con determinados regímenes especiales del impuesto, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los números siguientes.

La obligación establecida en el párrafo anterior no alcanzará a aquellos sujetos pasivos, empresarios o profesionales, que realicen exclusivamente las operaciones exentas del impuesto comprendidas en el artículo 13 de este Reglamento.

El artículo 172 destaca dos normas de franca ilegalidad: a) la insistencia en la presentación de las declaraciones-liquidaciones en la Delegación o Administración de Hacienda, sea directamente o mediante Entidades colaboradoras; b) la imperatividad de presentar la declaración mediante Entidades colaboradoras cuando se trata de declaraciones-liquidaciones que implican devolución (que, asimismo, deben llevar etiquetado fiscal), realizadas al amparo del artículo 84, número 2, del Reglamento del IVA.

2. Las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse, directamente o a través de las Entidades colaboradoras, en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal o, en su defecto, al lugar de residencia habitual, establecimiento permanente o sede de la actividad económica del sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos que opten por solicitar la devolución de los saldos a su favor existentes al término de cada año natural, en virtud de lo establecido en el artículo 84, número 2, de este Reglamento, presentarán la declaración-liquidación a través de la Entidad colaboradora situada en la provincia correspondiente a su domicilio fiscal en la que pretendan recibir el importe de la devolución. Dichas declaraciones-liquidaciones deberán llevar adheridas las etiquetas identificativas suministradas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Las declaraciones-liquidaciones por las que se solicite devolución, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 85 de este Reglamento, se presentarán en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan:

1.º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 103 de este Reglamento, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de mil millones de pesetas.

2.º Los autorizados a solicitar la devolución de los saldos a su favor existentes al término de cada período de liquidación, en virtud de lo dispuesto en los artículos 84, número 3, y 85 de este Reglamento, sin perjuicio de los supuestos previstos en el artículo 85, número 1, párrafo tercero.

Tratándose de sujetos pasivos que hubiesen realizado su inscripción en el Registro de Exportadores, en virtud de lo establecido en el artículo 85, número 1, párrafos segundo y tercero, de este Reglamento, los períodos de liquidación posteriores a aquel en que se superó la cifra de exportaciones indicada en dicho artículo coincidirán con el mes natural.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver en favor de los sujetos pasivos.

4. La declaración-liquidación deberá ajustarse al modelo que para cada supuesto se apruebe por el Ministerio de Economía y Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:

1.º La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.

2.º La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

El artículo 173 impone la obligación de efectuar los ingresos en la cuenta de la Entidad colaboradora existente en la Delegación o Administración de Hacienda, excluyendo ingresos por IVA por cualesquiera otros medios, e imponiendo la devolución por medio de transferencia a la Entidad colaboradora en que se haya presentado la declaración-liquidación. En otras palabras, que quiéralo o no, el españolito de a pie tiene que canalizar todas sus relaciones económico-fiscales por medio de una dicha Entidad colaboradora.

5. La declaración-liquidación será única para cada empresario o profesional. No obstante, la Dirección General de Gestión Tributaria podrá autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan.

Las autorizaciones otorgadas podrán revocarse en cualquier momento.

6. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refiere el número 4 anterior, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual, según el modelo que apruebe el Ministerio de Economía y Hacienda.

A esta declaración-resumen anual se adjuntarán ejemplares de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a todos los períodos de liquidación del año.

La mencionada declaración-resumen anual deberá presentarse conjuntamente con la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año.

Se exceptúan de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, los cuales deberán efectuar por separado la presentación de su declaración resumen anual en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de los treinta primeros días naturales del mes de enero.»

«Artículo 173.—*Recaudación del impuesto. Normas generales:*

1. El importe de las cuotas liquidadas resultantes de las declaraciones-liquidaciones se ingresará directamente por el sujeto pasivo o su representante, en el momento de su presentación, en la cuenta restringida abierta en la Entidad de crédito situada en la Administración de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal, y no existiendo ésta, en la de la Delegación de Hacienda.

2. También podrán realizarse dichos ingresos en cualquier Entidad colaboradora de la provincia en que el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal, adhiriendo a las declaraciones-liquidaciones las etiquetas suministradas a tal efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda.

No podrán efectuarse ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido por procedimientos distintos de los previstos en el presente artículo.

3. Las devoluciones a que se refieren los artículos 84 y 85 de este Reglamento se efectuarán mediante transferencia bancaria a la Entidad colaboradora en la que el sujeto pasivo haya presentado la declaración-liquidación.

No obstante, cuando así se juzgue oportuno, la Administración podrá efectuar la devolución mediante talón cruzado al Banco de España, contra la cuenta corriente del Tesoro Público en dicho Banco.»

«Artículo 176.—*Supuestos de aplicación:*

1. La Administración tributaria practicará liquidaciones provisionales de oficio cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el impuesto en los términos prescritos en el artículo 172 de este Reglamento y no atienda al requerimiento para la presentación de declaración-liquidación por ella formulado.

El artículo 176 encarga a las Delegaciones de Hacienda, en caso de omisión de las declaraciones-liquidaciones, el deber de alentarlas. Que es, desde luego, deber de alentar asimismo el pago mediante Entidades colaboradoras.

Por consiguiente, nueva suma de obligaciones creadas por Real Decreto, nuevo desconocimiento de las disposiciones de rango legal y nuevo desprecio de la Constitución.

LA ESENCIA ACTUAL DEL SISTEMA DE MEDIOS Y FORMAS DE PAGO DE LOS TRIBUTOS: ILEGALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD

De lo dicho hasta ahora cabe concluir, si el análisis es correcto, que los medios de pago en efectivo son no ya los que señala el Reglamento General de Recaudación o la Instrucción General, sino todo medio de pago que no sea timbre. Y respecto de las formas, asimismo, valen todas.

Puede pagarse el impuesto directa o indirectamente: por el sujeto pasivo «obligado» en el rosario de Reales Decretos y Ordenes ministeriales o simplemente por un tercero, como quiera; puede remitirse el pago por cheque, mediante talón, etc.; puede girarse —sea o no tributariamente— el monto del adeudo. Y, en fin, cabe, si hay causas para ello, el depósito en la Caja General —que, como dato empírico, viene rechazando tales depósitos al amparo de la supresión de las Cajas de Hacienda, «por no ser la forma de pagar los impuestos»—; todo ello a los efectos que fueren pertinentes.

No admitir dichos medios y formas de pago es claramente ilegal.

Y pretender obligar al particular a que pague mediante Entidades colaboradoras —aunque puede explicar el dicho callejero de que Hacienda está al servicio de la Banca soberana (55)— es plenamente inconstitucional.

2. Las Delegaciones de Hacienda en cuya circunscripción los sujetos pasivos deban efectuar la presentación de sus declaraciones-liquidaciones impulsarán y practicarán las liquidaciones a que se refiere el número anterior.

3. Las liquidaciones provisionales de oficio determinarán la deuda tributaria estimada que debería haber autoliquidado el sujeto pasivo, abriéndose, en su caso, el correspondiente expediente sancionador de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 2361/1985, de 18 de diciembre.»

(55) Recientemente se publicaba en la prensa diaria el reclamo de las Entidades bancarias (ante el rumor de cierta inversión de capital árabe en Entidades financieras españolas) de que la *autoridad monetaria* hiciese al respecto una seria advertencia. Si la memoria no me falla, la *autoridad monetaria* hizo la advertencia, que justificaba en el hecho de proteger la soberanía nacional.

A) ILEGALIDAD

No parece necesario abundar más sobre este punto. Obligar por Real Decreto u Orden ministerial a etiquetar, a emplear un impreso determinado que supone abonar una tasa no creada por norma de rango requerido, a presentar la declaración-autoliquidación en cierto sitio, como no son obligaciones creadas por Ley (y es insuficiente el intento deslegalizador de la Ley 10/1985), a nadie afecta y a nada obliga.

Que Hacienda siga empeñada en lo contrario puede ser simplemente expresión del valor que tenga para ese Ministerio el artículo 9 de la Constitución. Aparte, claro es, el efecto práctico: ¿para qué recurrir, si el recurso supone tiempo, problemas y dinero? Se llega así a la admisión de la ilegalidad. No es, sin embargo, el sistema en un llamado Estado democrático de Derecho.

En todo caso, el tiempo, la decisión de algunos particulares en defensa de los principios y preceptos constitucionales, su constancia misma, y lo que la jurisprudencia signifique definirán si se está ante una simple opinión o ante un hecho cierto.

B) INCONSTITUCIONALIDAD

De los varios derechos fundamentales reconocidos en la Constitución hay dos que el sistema de medios y forma de pago de los tributos no tolera: el primero es, sin duda, el derecho a la intimidad; el segundo, el derecho a la seguridad jurídica, ambos afectados por aquel sistema.

A) *Pago de tributos e intimidad*.—El derecho a la intimidad aparece consagrado en el artículo 18 de la Constitución, concibiéndose como el derecho de la persona y de la familia a un espacio que les es reservado y propio, en que a nadie es lícito entrometerse. Espacio reservado y propio que no es absoluto —ningún derecho lo es—, ni tampoco rígido, variando en función de concretas circunstancias.

La relevancia de tal derecho se manifiesta en su doble vertiente protectora: la inherente al Derecho privado y la propia del Derecho público, en especial en su ámbito penal. Dice el artículo 18 de la Constitución: «1. Se garantiza el derecho (...) a la intimidad personal y familiar (...). (...) 4. La Ley limitará el uso de la informática para garantizar (...) la

Ha dicho el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 26 de noviembre de 1984, relativa a los límites de la intimidad en el ámbito fiscal, «que, en este caso, vienen» (los límites) «marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica..., deber para cuyo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal...» (octavo Fundamento de Derecho).

Sin comentarios. Es «política económica».

intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos».

Como derecho fundamental ha recibido su desarrollo en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo (*BOE* del 14), que reconoce a la intimidad categoría suficiente como para servir de límite a la libertad más fundamental en una democracia: la de expresión (cfr.: Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/1982). No es, pues, un derecho absoluto, pero sí uno de los más plenos, legalmente concebido como irrenunciable, inalienable e imprescriptible (art. 1.3 de la Ley Orgánica). Todo atentado contra la intimidad se configura como ilegítimo, salvo que una Ley autorice lo contrario.

Uno de los límites a la intimidad —se acaba de decir— es la autorización mediante Ley (art. 2.2 de la Ley Orgánica). ¿Qué Ley? Parece sensato concluir que no podemos entender la referencia en el sentido del término Ley dado por el artículo 2 del Código Civil, comprensivo de toda norma escrita, estatal, pues así de poco serviría la garantía constitucional: la Constitución remitiéndose a la Ley Orgánica; ésta, a la Ley; la Ley, al Real Decreto...; llegamos a la ordenanza como garante. Inicialmente, el artículo 81 de la Constitución impone el sentido de la expresión *Ley* identificado con el de Ley Orgánica, que al desarrollar el derecho fundamental fija su entorno esencial, y debe ser una Ley Orgánica conforme con la Constitución.

¿Cabe admitir que también la Ley ordinaria es delimitadora de ese derecho fundamental, como de cualquier otro? No hay inconveniente en ello —y es doctrina del Tribunal Constitucional—, siempre que dicha Ley ordinaria no afecte frontalmente a tal derecho, aunque con motivo de regular su propio contenido precise o perfile límites compatibles con el desarrollo que la Ley Orgánica haya establecido, de manera tal que se llegue a un equilibrio entre ambas normas, siempre con beneficio, en caso de duda, para la de carácter orgánico. Pero lo que es totalmente repudiable es pretender que las leyes (esto es, Reales Decretos, Ordenes ministeriales, etc.) sean instrumento de delimitación de un derecho fundamental, como tiene concluido la doctrina del Tribunal Constitucional (55 bis). Y si la delimitación debe establecerse mediante Ley, no cabe aquí deslegalización alguna porque sería frustrar el mandato constitucional.

Conocido el marco normativo que, por imperativo constitucional, regula el ámbito de la intimidad, y antes de pretender un perfil del concep-

(55 bis) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Curso*, cit., I, 1984, págs. 150 y sigs. *Vide* Sentencias del Tribunal Constitucional de 13 de febrero de 1981, 22 de febrero de 1982 y 5 de agosto de 1983.

to, interesa conocer qué factores confluyen a fijar dicho ámbito de la intimidad.

El artículo 2.1 de la Ley Orgánica considera como elementos tales: a) las leyes; b) los usos sociales, ateniéndose siempre a los propios actos de la persona o familia, sujetos de este derecho, que mantengan como campo reservado. De más está indicar que dichas leyes serán las constitucionales, y que los usos sociales sean, asimismo, conformes con la Constitución, sus valores y sus principios (56). Si no fuese así poco sentido tendría la triple protección: civil, penal, contencioso-administrativa.

Prefijado el contenido propio de la intimidad, el artículo 7 de la Ley Orgánica considera como intromisión, luego lesión de tal derecho, «la divulgación de hechos relativos a la vida privada de una persona o familia que afecten a su reputación y buen nombre, así como la revelación o publicación del contenido de cartas, memorias u otros escritos de carácter íntimo» (art. 7.3 de la Ley Orgánica), e, igualmente, «la revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela» (art. 7.4 de la Ley Orgánica). Preceptos que, como resalta IGARTUA ARREGUI (57), **centran** realmente la violación de la intimidad en el hecho mismo de la divulgación.

No obstante, parece elemental reconocer que no sólo el hecho de la divulgación, sino cualquier acto que la implique, supone idéntica violación. Así lo reconoce, en el ámbito administrativo, la Ley 62/1978, de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, cuyo artículo 6 determina: «Contra los actos de la Administración pública, sujetos a Derecho administrativo, que afecten al ejercicio de los derechos fundamentales de la persona..., podrá interponerse recurso contencioso-administrativo...»; precepto «que hay que interpretar en el sentido de que basta con que el acto pueda causar una lesión a un derecho fundamental de la persona para que pueda ser inculpado, cualquiera que sea el carácter o la calificación que le atribuya la Administración, ya que no esta calificación, sino sus efectos, los que determinan si el acto es o no recurrible y los derechos fundamentales pueden ser afectados tanto por actos definitivos como por los de trámite...» (58).

(56) Sobre la posibilidad de disparidad o no, DÍEZ-PICAZO, L., en el volumen *Comentarios a las reformas del Código Civil*, Tecnos, I, Madrid, 1977, págs. 47 y sigs.

(57) *La protección del honor y la intimidad*, Poder Judicial, 2.ª época, marzo 1987.

(58) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 29 de julio de 1983. Considerando quinto.

(58 bis) En el mismo sentido, FERREIRA RUBIO, Delia M.: *El derecho a la intimidad. Análisis del artículo 1.071 bis del Código Civil*, Buenos Aires, 1982, página 107.

Que existe una intimidad económico fiscal es incuestionable, aunque no en el sentido que se ha pretendido, de enfrentar la intimidad a la Administración fiscal para cerrarle a ésta la posibilidad de investigación de igual naturaleza. Pero sí entendida como un derecho fundamental a que nadie —salvo el Fisco— conozca la situación económico fiscal de cada ciudadano mediante el procedimiento fiscal mismo. No hay mejor prueba que la propia Ley 50/1977, de 14 de noviembre (BOE del 16) (59), que suspende la publicidad prevista en el artículo 113 de la Ley General Tributaria (aunque aquí la «intimidad» tenga motivos menos admisibles). Y es criterio que parece compartir el Tribunal Constitucional, al aceptar «la posibilidad de que a través de la investigación de las cuentas se penetre en la zona más estricta de la vida privada», ya que en la sociedad moderna la expresión numérica puede ser la biografía personal en números (60).

No parece, sin embargo, que sea éste el criterio de la Hacienda al reconducir las formas de pago mediante las «Entidades colaboradoras» y eludir las Cajas públicas, imponiendo al particular, mediante un conjunto de sucesivas y pretendidas obligaciones, el acceso al Banco o Caja de Ahorros. Frente a estas Entidades debe exhibirse el volumen de ingresos, la cuantía de la base imponible, la cuota íntegra, la cuota líquida y la diferencial, en su caso, o el volumen de ingresos en repercusión del probable IVA y varios otros datos que nadie tiene por qué proporcionar a una «Entidad colaboradora». Porque aquí no tiene que ser cierto que «el ciudadano elige la Entidad bancaria a la que confía sus secretos», sino que es obligado o empujado a ello por la Administración —la primera obligada a respetar la intimidad—. Precisamente, la previsión contra el acceso de datos personales en ficheros automatizados es una de las prescripciones del Convenio Internacional patrocinado por el Consejo de Europa, ratificado por España (61).

Parece sensato admitir que si una «Entidad colaboradora» puede conocer las cifras finales de la situación fiscal de un particular, está en condiciones de conocer mucho acerca de la condición económica de ese particular. Al menos, ésta parece ser la opinión de tales «Entidades colaboradoras», quienes en las alegaciones del recurso contra el modelo de

(59) Artículo 42.3. Ver Orden de 14 de enero de 1978.

(60) Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala 1.ª, de 26 de noviembre de 1984, sexto Fundamento de Derecho, recogiendo la expresión de la parte recurrente. Ver, asimismo, los artículos 1, 2 y 7 del *Convenio para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal*, de 28 de enero de 1981 (BOE, núm. 274, de 15 de noviembre de 1985), del Consejo de Europa.

(61) *Ibidem*.

retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dio lugar al Auto del Tribunal Constitucional de 23 de julio de 1986, afirmaban que «la renta y el patrimonio de una persona constituyen soportes necesarios del libre desarrollo de su personalidad en la esfera privada» (62). Y si para tales Entidades resulta peligroso ese conocimiento por parte de la Administración fiscal —en cuanto le permite, que es su derecho y obligación, conocer la condición económica del sujeto pasivo—, no hay razón alguna que impida devolver el razonamiento y afirmar que frente a las «Entidades colaboradoras» se producen iguales posibilidades, con la fundamental diferencia de que obligado el particular —o inducido— a presentar documentos ante tales Entidades, no cabe alegar aquí: que se trate de un «ámbito de intimidad económica que los clientes confían a la Banca e instituciones financieras» (63). No cabe argüir una «confianza mutua en las relaciones jurídico mercantiles propias del Derecho bancario» (64), sino una confianza impuesta por el Ministerio de Economía y Hacienda, sin las garantías jurídicas de que puede gozar el particular frente a la Administración fiscal.

Cuando, por parte de tales «Entidades colaboradoras», se alega que el conocimiento de los saldos atenta a la intimidad (65), cabe repetir en su contra. Si «por vía, pues del 'resumen anual de retenciones', tal y como lo configura» la pretensión del modelo administrativo, «se efectúa una investigación masiva de cuentas, *de elemental tratamiento informático, teniendo en cuenta (...) que el importe de los rendimientos íntegros sobre los que se efectúan las retenciones, conocidos como son los tipos de interés, arrojan por sí solos*» (sic), «*por una simple regla de tres, el importe de los saldos medios de la totalidad de las cuentas bancarias*», y si esto pone en riesgo una inexistente intimidad frente a la Hacienda, con mayor razón la expondrá respecto de la Entidad colaboradora que maneja la situación. Son las propias «Entidades colaboradoras» quienes afirman que «sería sencillamente brutal encontrarse con que» la intimidad económica del particular «viniera a ser revelada con carácter general y sin garantía alguna», «atentando al principio del Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución) y a la seguridad jurídica» (66).

Y si esto se afirma por las «Entidades colaboradoras» en un procedi-

(62) Escritos de alegaciones, folio 10.

(63) *Ibidem*, folio 13, vuelto.

(64) *Ibidem*, folio 14.

(65) *Ibidem*, folio 15, vuelto. De otro lado, ¿qué pasará entre el empresario obligado a retener (IRPF) y pagar por medio de Entidad colaboradora y el derecho a la intimidad del empleado por cuenta ajena? ¿Responderá el retenedor por cumplir un Real Decreto u Orden ministerial en detrimento de la Ley y de la Constitución o ponemos a Hacienda a pagar las indemnizaciones?

(66) *Ibidem*, folio 18, vuelto.

miento sujeto, como ha reconocido el Tribunal Constitucional, a totales garantías, ¿qué no será del procedimiento en que tales garantías no existen? Porque el particular no recurre ya a efectuar pagos en tales Entidades por su confianza en las mismas, sino porque es obligado por el procedimiento administrativo pretendido por el Ministerio de Economía y Hacienda, porque se siente impelido por un Real Decreto o una Orden ministerial, y por el correspondiente comportamiento del funcionario, que ajusta su quehacer al régimen interno por mucho que las leyes dispongan lo contrario, surgiendo así ante el ciudadano una pared infranqueable con sus consabidos riesgos..., aunque luego los Tribunales den la razón a dicho ciudadano. Con el inconveniente de que el *solve et repete* puede frustrar la solución jurisprudencial en muchos casos. Y todo con alegre infracción, pienso, del artículo 9.2 de la Constitución.

Y si es cierto que «el derecho a la intimidad, constitucionalmente garantizado por el artículo 18 (...), ha de quedar inmune a las agresiones de otras personas o de la Administración pública...» (67), no parece que tal inmunidad se da cuando la Administración es quien pretende facilitar a terceros el conocimiento de esa intimidad, por muy «Entidades colaboradoras» (eufemismo de Bancos y Cajas de Ahorro) que sean. Es claro que el uso de estos datos económico fiscales va más allá de lo legalmente autorizado, pues no responde a pautas legitimadoras, es arbitrario, no persigue un fin legítimo, no es proporcional y carece de fundamento.

La arbitrariedad surge desde el momento en que, por sistema, se impele al particular, o se le obliga, cualquiera que sea su situación, a exhibirse económicamente ante las Entidades colaboradoras, frente a las cuales —y frente al uso oculto que puedan hacer de los datos puestos a su alcance— no existe la garantía que tiene el particular cuando del Fisco se trata. Y así como es legítimo declinar una pretendida intimidad para asegurar la exacta participación de todos en las cargas tributarias, no existe legitimidad alguna para que los terceros fisgoneen en nuestro ámbito económico.

Carece de legitimación, por tanto; porque las Entidades colaboradoras podrán tener para el Ministerio de Economía y Hacienda muchísima importancia, pero se produce aquí la identificación de sus ilusiones con la legalidad, que queda ausente al recurrirse a normas de inferior jerarquía para crear todo un sistema de dislates, jurídicamente hablando, no, obviamente, desde el ámbito y perspectivas bancarias y financieras

No persigue un fin legítimo, pues no está en las leyes la posibilidad o la conveniencia de que las Entidades colaboradoras puedan adquirir una información privilegiada, ni que al percibir y mantener recaudos

(67) Tribunal Constitucional, Auto de 23 de julio de 1986.

públicos puedan conseguir con ello un determinado beneficio económico. Posiblemente, sería exagerar más de lo que se exagera esa *competitividad* tan necesaria a nuestro sector privado (sin capacidad, al parecer, para haberla alcanzado durante los últimos sesenta años), que en las Entidades colaboradoras puede lograrse desmontando sucursales, por ejemplo, que abundan más que los bares.

No existe tampoco proporcionalidad entre medios y fines. Podría aceptarse que la Administración carece de recursos para organizar el cobro de tributos. Aunque seríamos de los pocos países («Estado moderno») con y en tal situación, está rechazado expresamente por el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pensado precisamente para agilizar incluso el pago de impuestos. Porque la legislación fiscal lo que reclama es pagar el tributo (fin) y los medios son aquellos que hagan factible dicho fin del modo más adecuado. No tiene sentido entonces que la finalidad tributaria se dificulte al restringir el acceso del particular a la organización pública. Privatizar el pago de tributos, aunque es antigualla medieval en nuestra tierra, parece algo superado..., salvo que se entienda que *bancarizar* esos cobros es expresión de interés público, lo que llevaría a identificar las Entidades colaboradoras con el interés público. Esto, manifiestamente, es un absurdo.

En todo caso, sí puede concluirse que el sistema pone en riesgo la intimidad económico fiscal de los ciudadanos, de todos aquellos que no deseen concurrir voluntaria y libremente a las Entidades colaboradoras para usarlas como medio de canalizar el pago de impuestos, atentando directamente contra la Constitución y siendo por ello nulo de pleno Derecho.

B) *Pago de tributos y seguridad jurídica*.—Es cierto que la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento; como es cierto que el ciudadano no conoce las leyes —sólo las exigencias *prácticas* del entorno en que se mueve—, como tampoco las conocemos, por imposibilidad material, los profesionales.

Un ciudadano puede pensar, sentir y creer lo que dicen las normas fiscales, naturalmente leyéndolas. Pero lo más natural es que se quede sorprendido cuando una Ley diga algo y un Real Decreto o una Orden ministerial afirmen algo distinto, contrario o que va más allá que la Ley. Porque no le hará falta presumir la legalidad de los actos y disposiciones de la Administración para entender y considerar que si un Real Decreto dice lo que dice, ese Real Decreto debe afirmar algo legítimo. Y adquirirá así una noción del ordenamiento —de todo o de parte— rotundamente falsa; falsedad de conocimiento a que se ha visto impulsado por la propia Administración. Porque así como ésta cuenta con recursos suficientes para entender *bien* la legalidad, el particular no dispone de ellos,

o le resultan tan onerosos, o le afectan económicamente en tan relativa pequeñez, o, en fin, no desea crearse problemas, con lo que acepta la «legalidad» administrativa. Aparece entonces —otra vez en nuestra Historia— una legalidad formal y una ilegalidad real. Por eso siempre he pensado que un Estado de Derecho no es sólo un Estado de las formas, sino también un Estado del *juego limpio* —el modo de la *equity* anglosajona—. Porque la idea de que un Estado lo es de Derecho si, en último extremo, los particulares tienen garantizados sus derechos en y por los Tribunales, aunque sea cierto en tema de principios, es fórmula profundamente cínica (incluso en un sistema judicial rápido, con medios y, por ello, eficaz), aparte que infringe el principio de buena fe. Supone una noción de los ciudadanos, lanzados y lanzándose unos contra otros, y todos contra la Administración y viceversa, por medio de los Tribunales, que aunque responde a la teoría del *orbis et homo oeconomicus*, no merece ser alentada por la Administración. Y por una simple razón de Derecho: atenta contra la seguridad jurídica concebida como el conocimiento sensato de las probables consecuencias de los propios actos (68), como predictibilidad (69). De ahí que tanto los particulares como la Administración, en cuanto encargada de realizar realmente el orden jurídico igualitario (art. 9 de la Constitución), deben someterse al ordenamiento, sin jugar a ROMANONES, FERNANDO DE ARAGÓN, etc. Por lo que CHICO ORTIZ la vincula con varios principios y valores constitucionales (70).

(68) GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Madrid, 1980.

(69) VILLAR PALASÍ, J. L., en la obra colectiva, dirigida por ALZAGA, O.: *Comentarios a las leyes políticas*, Madrid, Edersa, I.

(70) *Proyecciones de la seguridad jurídica*, La Ley, 1984-3, págs. 919 y sigs. En concreto, dice:

«Es evidente que para que la seguridad del Derecho tenga un apoyo en que basarse, aparte del establecido en la norma, es necesario que la misma sea respetada y cumplida por quien la dicta y por los ciudadanos a quienes va dirigida. De ahí que la 'legalidad' venga reconocida como base y principio de la seguridad en los artículos 1.1 de la Constitución ('España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho'); 9.1 ('están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico'); 9.3 ('la Constitución garantiza el principio de legalidad'); 10.1 ('el respeto a la Ley a los derechos de los demás'); 25 (principio de imposición de penas cuando exista delito, falta o infracción); 103.1 (sometimiento pleno a la Ley y al Derecho); 106 (control judicial de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa), y 53 (garantías de libertades y derechos fundamentales).

El principio resplandece, como no podía menos, en el Código Civil español, que en su artículo 6 enuncia el principio de la eficacia de las normas jurídicas impidiendo que la ignorancia, el error, la renuncia, el acto contrario a la norma y el fraudulento puedan suponer excusas al mismo. El Tribunal Constitucional en diversas sentencias se ha manifestado reiteradamente sobre el principio de que la norma se impone a todos los poderes públicos: Sentencias de 26 de enero de 1981, 10 de noviembre de 1981, 23 de diciembre de 1982. Igualmente, el Tribunal Supremo

Llevado esto al tema concreto que me ocupa, la conclusión es clara. Si, por las razones que fueren —y razones legítimas no faltan—, el Ministerio de Economía y Hacienda considera que le es necesario modificar el régimen de pago de impuestos, nada más sencillo y tajante que el recurso a la Ley, bien modificando el artículo 66 de la de Procedimiento Administrativo, bien previniendo un procedimiento fiscal especial (otro más).

Naturalmente, la Ley tiene el inconveniente de su discusión en el Congreso de los Diputados. Pero un partido con mayoría absoluta no tiene dificultades para la aprobación del respectivo proyecto, que incluso cabe someter al trámite de urgencia, pues urgente puede ser la forma y reorganización de la percepción de impuestos. Cabe incluso recurrir a las facultades legislativas que la Constitución reconoce al Ejecutivo. En todos estos posibles caminos sólo aprecio un inconveniente: que en el Congreso se capte una finalidad no consecuente con la pretensión y que se airee en suficiencia. Personalmente, comprendo que un Ministerio como el que nos ocupa, con una política económica y fiscal preocupada por convertir a España en el once de *los diez*, tenga reparos en exponer un sistema de percepción de impuestos gestionado por la empresa privada (sistema inconcebible entre aquellos *diez*). Pero el impacto negativo tampoco sería tan grande visto desde una perspectiva socialista —incluso auténtica—, como hemos podido venir comprobando.

Y el recurso a la Ley tendría la ventaja de respetar la jerarquía normativa y demás valores y principios constitucionales que conforman e inciden en la seguridad jurídica. Incluso tendría la ventaja, para el Ministerio afectado, de reducir el número de sus disposiciones generales condenadas por nulas (71). Y siempre proporcionaría a los particulares el beneficio de la claridad y precisión en sus obligaciones fiscales.

Eludir la Ley como instrumento de reforma, ciertamente que hace a ésta menos plástica y evidente, más callada, incluso más «eficaz» en el caso concreto, ante el desconocimiento de muchos ciudadanos acerca de

tiene sentencias en orden al sometimiento de la Administración a la Ley, como las de 11 de abril de 1979, 27 de octubre de 1979 y 20 de febrero de 1981.

La jerarquía normativa es otra exigencia imprescindible para pensar en una posible seguridad del Derecho, pues el rango de disposiciones obliga a la aceptación de un principio fundamental: las inferiores en condición no pueden alegarse como derogatorias de las que están en rangos superiores» (*loc. cit.*, pág. 932).

(71) V.gr.: Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, por Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984; artículos 15 y 17 y disposición adicional, Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, por Sentencia de 24 de abril de 1984; artículo 4, Real Decreto 361/1984, de 8 de febrero, por Sentencia de 15 de diciembre de 1986, etc.

sus posibilidades formales jurídicas (72). Pero no es el mejor camino. Supone para la Administración, si su intento fracasa, tiempo y esfuerzo perdidos —luego, asimismo, recursos económicos—; implica, para los funcionarios, la posibilidad (teórica, al menos) de ser procesados criminalmente, porque su especial deber de conocer el Derecho y su jerarquía normativa abre la puerta a la prevaricación; puede implicar un desmantelamiento judicial de todo lo planeado, con el riesgo de huecos y lagunas en la cobertura normativo-administrativa de naturaleza fiscal.

Debe reconocerse que en nuestro país damos más importancia a los juegos de azar que al cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales. Defraudar a Hacienda se ve, además, como actitud socialmente apreciada (que el propio Estado conoce: cfr. art. 49.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados); nos «escuece» pagar y hacemos milagros para evitarlo, en buena medida porque el Estado nunca se ha preocupado de gravar la riqueza producida, sino «el dinero». Luego la actividad del Fisco tendente a evitar todo esto debe ser aplaudida.

Pero puestos todos a pagar, de grado o por fuerza, no tiene sentido dificultar el pago y orquestarlo para que otros conozcan la situación fiscal y económica del contribuyente. Porque somos de los pocos países, si no el único, en que los abonos por transferencia bancaria se imponen, sin aquiescencia del interesado, mediante todo tipo de recursos. Y hacer aquello mediante un conjunto normativo que torpedea el régimen de leyes no sólo no es jurídico —y ya esto es importante—, sino que mantiene como valor tradicional la picaresca, que es el reverso de la seguridad jurídica. Significa una actitud administrativa poco ejemplar, en un ámbito en que el ejemplo es fundamental, aunque no sea suficiente; actitud administrativa que juega «al ratón y al gato» con las normas y que (por qué no) alienta al ciudadano al mismo juego. Si la Administración emplea el principio de la ventaja (presunción de legalidad e ilicitud de sus actos y disposiciones), el ciudadano responderá del mismo modo.

Imaginemos, por un momento —siquiera nuestro ciudadano no sea como el anglosajón o el germano de organizado ni aprecie sus derechos, porque no ha tenido posibilidad histórica de valorarlos, actuarlos y de-

(72) Aunque ha venido a aliviar más la situación la doctrina sustentada por los Autos del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1985 y 9 de octubre de 1986, respecto de extensión *ultra partem* de las sentencias recaídas contra la Administración, en trámites de ejecución, precisamente en función del principio de seguridad jurídica; y no sólo respecto de sentencias que anulaban actos o disposiciones, sino también respecto de aquellas que reconocen derechos subjetivos. Aunque Hacienda estima que «hacen falta dos sentencias para crear jurisprudencia», por lo que sigue en sus trece.

fenderlos—, unos millones de españoles impugnando Reales Decretos, Ordenes ministeriales y actos administrativos por el procedimiento especial de la Ley de Protección de los Derechos Fundamentales —y consiguiente suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo—. ¿Qué pasaría con los ingresos de la Hacienda?

Supongamos, aunque sea mucho suponer, que la CEOE, empeñada en percibir un porcentaje por la retención en origen, apreciara la intimidad de los sujetos afectados por aquélla al exteriorizar a un tercero (las Entidades colaboradoras) datos reservados (sueldo, descuentos, situación familiar, etc.), y en lugar de recurrir por falta de comisión, recurriera en amparo de la intimidad de aquellos terceros, intimidad que ella, por medio de sus afiliadas, se ve «obligada» a atentar, al efectuar los pagos ajustándose a Reales Decretos y Ordenes ministeriales. O, simplemente, que suspende la retención ante el justificado temor de verse demandada. ¿Qué pasaría con los ingresos de la Hacienda?

Si la tesis aquí defendida es técnicamente cierta y las hipótesis se produjeran (siendo, al menos la primera, factible), el resultado último sería el recurso a la Ley formal para obviar el fiasco. ¿Por qué no hacerlo originalmente? Todos saldríamos ganando —incluso las Entidades colaboradoras—, pero muy destacadamente la Constitución, el ordenamiento, la intimidad y la seguridad jurídica.

EDUARDO VÁZQUEZ BOTE
Universidad Autónoma de Madrid