

DEVENGO Y DETERMINACIÓN DE LA NORMA APLICABLE EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ramón Falcón y Tella. Catedrático de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

1.- Devengo y exigibilidad.

El art. 21 de la nueva Ley General Tributaria **introduce una curiosa distinción entre devengo y exigibilidad, que no coincide, en mi opinión, con el significado tradicional de estos conceptos.** En efecto, en la redacción originaria de la Ley General Tributaria, basada en un sistema de liquidación administrativa, el devengo del impuesto se identificaba con el nacimiento de la obligación tributaria, y la exigibilidad de la obligación tributaria se identificaba con el momento de notificación de la liquidación, basándose en el clásico brocardo “**in illiquidis non fit mora**”. En este sentido el art. 126, en su redacción originaria, establecía que “toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo, constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria”.

El precepto se eliminó posteriormente porque **tenía difícil encaje en el sistema de autoliquidación, en el que no sólo existe obligación (desde el devengo), sino que la misma también es exigible (desde que se abre el período de pago en voluntaria) sin necesidad de liquidación administrativa alguna;** ya que el principio “in illiquidis non fit mora” no se aplica, lógicamente, cuando la liquidación depende de actos del propio deudor, como ocurre en los supuestos de autoliquidación.

Como es sabido, el empleo del verbo “constituir” en la redacción originaria del art. 126 se utilizó en su momento por una sector minoritario de la doctrina, influido por determinados autores italianos, para negar el carácter meramente declarativo de la liquidación, si bien ello no fue en ningún momento acogido por la jurisprudencia, y en todo caso la nueva Ley **deja claro que la liquidación no es constitutiva, sino meramente declarativa,** al definir el devengo en el art. 21.1 como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Hasta aquí, el texto de la Ley me parece totalmente correcto. Ahora bien, el problema surge con el art. 21.2, según el cual “la Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto del devengo”. Como puede fácilmente observarse, **el concepto de exigibilidad no se vincula ya con la liquidez de la obligación tributaria (o el deber de autoliquidar, sino pura y simplemente de lo que**

disponga la Ley en cada caso, lo que supone un uso gravemente incorrecto del concepto jurídico de exigibilidad.

El error parece deberse a la influencia de la Sexta Directiva del IVA, que en sus arts. 10 y 22.5 distingue entre los siguientes conceptos:

- **Devengo**, que se define como el “hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales necesarias para la exigibilidad del impuesto”.

- **Exigibilidad del impuesto**, que es el derecho que el Tesoro puede hacer valer, a partir de determinado momento, ante el deudor, para que pague el impuesto “incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse”.

- **Exigibilidad del pago**, esto es de la cuota neta, que en principio se liga por la Directiva al momento de presentación de la declaración periódica, sin perjuicio de la facultad que se reconoce a los Estados miembros para modificar este criterio.

Trasladando estos conceptos a nuestra terminología jurídica, nos encontramos con que el llamado “devengo” hace referencia a la realización del hecho imponible, y la llamada exigibilidad del impuesto hace referencia al devengo, o momento de nacimiento de la obligación, que es algo totalmente distinto de la verdadera y propia exigibilidad, que la Directiva denomina en el art. 22.5 como exigibilidad del pago o de la cuota neta. Quiere con ello decirse que la llamada por la Sexta Directiva exigibilidad del impuesto no es, en rigor, tal exigibilidad; y que **cuando la Sexta Directiva dice que “el devengo se produce, y el impuesto se hace exigible...” (arts. 10.2 y 10.3 por ejemplo), ello simplemente significa que “se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria...”**

Así lo entendieron correctamente los redactores de las leyes del IVA tanto de 1985 como de 1992, que no recogieron en el texto de las mismas la incorrecta (en nuestra terminología jurídica) expresión de exigibilidad del impuesto, pues la exigibilidad hace referencia al momento en que se ha liquidado la obligación (o debe autoliquidarse) y debe realizarse el ingreso de la deuda. Así, respecto a **los cobros anteriores a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios**, no se dice que el impuesto será exigible en el momento de dichos cobros, sino que “se devengará” (art. 75, dos, de la Ley 37/1992), lo que es plenamente correcto pues en estos casos la operación interior se fragmenta, en realidad, en tantos hecho imponibles como cobros anteriores existan, además del hecho imponible consistente en la propia entrega o prestación que queda reducido en su aspecto cuantitativo. Ello explica que **si existen modificaciones en el tipo aplicable entre la fecha de los cobros anteriores a la entrega y la fecha de ésta última, el IVA devengado con ocasión de los primeros no sufre modificación, ni al alza ni a la baja**, salvo que la operación quede sin efecto y la contraprestación anticipada se devuelva, lo que es algo distinto.

La nueva Ley General Tributaria se hace eco, sin embargo, de las críticas que desde sectores hacendísticos se hicieron en su momento a la Ley del IVA por no distinguir entre exigibilidad (del impuesto) y devengo, y de esta forma **el art. 21.2 incurre groseramente en el error que los redactores de las sucesivas leyes del IVA, con mayor sensibilidad para las categorías jurídicas, supieron evitar.** Tenemos así una exigibilidad (la del citado art. 21.2) que no es tal, pues obviamente aunque la ley del impuesto adelante esa “exigibilidad” respecto al devengo (por ejemplo, en las tasas que se devengan cuando se solicita el servicio que constituye el hecho imponible), no puede considerarse que la cuota sea realmente exigible, por ejemplo en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago. Y en todo caso la exigibilidad en sentido propio (lo que la Sexta Directiva denomina exigibilidad de la cuota) queda en todo caso condicionado a que se haya notificado la liquidación, o la ley imponga el deber de autoliquidar, pues **el principio “in illiquidis non fit mora”, creación de la jurisprudencia, no puede considerarse derogado por la confusión mental de los autores de la nueva ley.**

Desde esta perspectiva, entiendo que **lo que realmente quiere decirse con el art. 21.2 es que la Ley de cada tributo puede situar el devengo (o momento de nacimiento de la obligación tributaria) en un momento distinto al de la realización material del hecho imponible.** Ya sea en un momento anterior (como en las tasas que se devengan en el momento de la solicitud), o en un momento posterior al hecho imponible (como es el caso de la salida de fábrica respecto al hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación).

En cuanto a la posible **exigibilidad de “parte” de la cuota en un momento distinto al del devengo**, entiendo que con esta expresión no se hace referencia a la posibilidad de pagos a cuenta, ni a la posibilidad de fraccionamientos, que se contemplan en los arts. 23 y 65 respectivamente. Lo que se contempla es el supuesto, antes mencionado, de los cobros anteriores a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que en el IVA dan lugar a un verdadero y propio devengo autónomo, como establece acertadamente la Ley reguladora de este tributo, que mucho me temo que no tardará en verse contaminada por esta nueva e impropia categoría de exigibilidad.

Obsérvese, en la línea que venimos defendiendo, que el art. 21.1 de la nueva Ley no dice que el devengo sea el momento en que se realiza materialmente el hecho imponible, sino el momento **“en el que se entiende (jurídicamente) realizado”**. Así, desde el punto de vista de la realidad fáctica, es decir desde una perspectiva material o prejurídica, es claro que la fabricación de los productos sometidos a impuestos especiales se produce cuando los mismos se obtienen o transforman, y no cuando salen de fábrica. Pero nada impide que en legislador establezca que dicho hecho imponible se entiende realizado, desde el punto de vista jurídico-tributario, en el momento de la salida, **sin que ello implique en rigor ficción alguna, pues se trata de un simple mandato normativo**; un mandato normativo

en cuanto al devengo, que es perfectamente posible dentro de los límites de la interdicción de arbitrariedad y otros preceptos constitucionales.

Al igual que en la transparencia no existe tampoco ficción alguna, ni levantamiento del velo, sino un simple mandato normativo, en este caso sobre el elemento subjetivo del hecho imponible. Pues con tanto fundamento podemos decir que la transparencia es una ficción, como que la verdadera ficción es la personalidad jurídica independiente de las sociedades. Quiere con ello decirse que la norma jurídica no está total y absolutamente vinculada por la realidad material, sino que la configura creando así una realidad jurídica a la que debe atenderse en la interpretación y aplicación de las normas.

En este sentido es lógico que el art. 8.a), al enumerar las materias reservadas a Ley, mencione separadamente (como hace el art. 10 de la Leyde 1963) el hecho imponible y el devengo. Pues una cosa es el hecho imponible (i

aplicar los coeficientes del Impuesto sobre Sucesiones, son los vigentes en el momento del devengo, si bien la Ley (y no el reglamento) pueden apartarse de este criterio siempre que ello no resulte arbitrario ni vulnere la capacidad contributiva.

Pero no se dice en ningún momento en dicho art. 21.1 que el devengo determine la norma aplicable. Y no se dice, acertadamente a mi juicio, pura y simplemente porque ello no es así (o al menos no es siempre así), aunque el dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto no haya sabido verlo con claridad.

En efecto, si se repasan las disposiciones transitorias (y sobre todo las finales) de todas las leyes tributarias que han establecido nuevos impuestos periódicos, o reformas de los existentes, así como las propias Leyes de Presupuestos y de Acompañamiento, se observa que **el criterio habitual es la aplicación de las Leyes a los períodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor**. Por ejemplo, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, entró en vigor el 1 de enero de 2003, y es aplicable “a los períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha” (disp. final 5ª). La Ley 40/1998, del IRPF, establece en su disp. final 7ª.2, su aplicación a las rentas obtenidas a partir de la entrada en vigor, producida el 1 de enero de 1999, y a las que corresponda imputar a partir de dicho momento según la normativa anterior. Y en el mismo sentido la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, prevé en su disp. final 11ª que “la presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 1996 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha”.

No quiere con ello decirse que la Ley no pueda apartarse de este criterio, y establecer, por ejemplo, su aplicación en el IRPF a los períodos impositivos ya iniciados que darán lugar a un devengo el 31 de diciembre siguiente. Pero si lo hace así, existirá retroactividad, y como es sabido la retroactividad no puede presumirse, sino que ha de resultar claramente de la propia Ley, y cuenta con los límites que derivan de los principios de seguridad jurídica y capacidad económica.

El problema no se plantea en los tributos instantáneos, como el ISD o el ITPAJD, respecto a los que sigue siendo válida la tesis clásica del devengo; sino en los tributos cuyo hecho imponible consiste en un estado o situación que se prolonga en el tiempo, como ocurre con los **impuestos sobre la renta**. En estos casos, cuando se aprueba una ley que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, **existe una retroactividad de grado medio, o impropia (STC 126/1987, de 16 de julio)**, que no queda necesariamente prohibida, pero que exige tener en cuenta las circunstancias concretas del caso para ponderar los diversos valores en conflicto, la seguridad jurídica, por un lado, y el conjunto de imperativos que pueden justificar las reformas tributarias, por otro.

Por ejemplo, si una ley sobre el IRPF entrara en vigor el 28 de diciembre y pretendiese su aplicación a todos los tributos devengados a partir de dicha fecha (y por tanto a los devengados el día 31 inmediatamente siguiente, correspondientes a períodos impositivos iniciados el 1 de enero anterior), tal ley sería retroactiva, y la

retroactividad no es la regla, sino la excepción. Lo que confirma que el principio general en los tributos periódicos no es la aplicación de la norma vigente en el momento del devengo (pues, salvo que el devengo se sitúe en el primer día del período impositivo, ello supone una clara retroactividad, aunque sea impropia o de grado medio), sino la vigente en el momento de iniciarse en período impositivo.

Un caso peculiar es el de los **tributos instantáneos de liquidación periódica**, como el IVA o en su momento el IGTE. En relación a este último, la STS de 5 de julio de 1991 (ponente Sr. Pujalte Clariana) partía de un peculiar concepto del devengo como algo distinto al momento en que se entiende realizado el hecho imponible. Para dicha sentencia el hecho imponible no genera más efectos que el de configurar cada tributo y producir el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria, mientras que el devengo consiste en "adquirir el derecho a alguna prestación", y esto último se produce -según la sentencia- en el momento de la liquidación, pues, hasta que no se practica ésta, la prestación es "inconcreta en cuanto a la obligación de dar". Obsérvese que no se trata de una aceptación implícita de las tesis relativas al carácter constitutivo del acto de liquidación, a las que rara vez la jurisprudencia ha prestado alguna atención, sino que se acepta expresamente que la obligación nace desde la realización del hecho imponible. Lo paradójico resulta que se entienda nacida la obligación, pero no el crédito tributario correspondiente; es decir que lo que se afirma desde la perspectiva del lado pasivo de la obligación, se niega después desde el punto de vista activo o del sujeto acreedor. El razonamiento sirve al Tribunal para afirmar que, en caso de modificación del tipo de gravamen aplicable, hay que atender al vigente en el momento de la liquidación, o más exactamente al momento en que la liquidación debió practicarse, independientemente del momento en que se materializaron las operaciones.

A mi juicio, sin embargo, esta argumentación resulta doblemente equivocada. En primer lugar, confunde devengo con exigibilidad del tributo. El devengo es el momento en que se entiende, por disponerlo así la Ley, realizado el hecho imponible, y nada tiene que ver con la concreción de la prestación, a través de la correspondiente liquidación o autoliquidación, que es lógicamente posterior. Y el tipo aplicable en los tributos instantáneos es el vigente en el momento del devengo, independientemente de cuando se liquide (y por tanto de cuando se produzca la exigibilidad de la deuda), como admite hoy de forma generalizada la doctrina y la jurisprudencia.

En segundo lugar, la sentencia resulta desafortunada en cuanto que considera que, en los tributos instantáneos de liquidación periódica, el hecho imponible se produce cuando se realiza materialmente la operación, y que el devengo no surge hasta que son exigibles al comprador los pagos correspondientes, lo que por cierto supone abandonar esa peculiar identificación del devengo con el momento de la liquidación de la que parece partir la sentencia. En rigor, el hecho imponible y por tanto el devengo, se produce cuando se entiende jurídicamente realizada la

operación, a efectos tributarios, y ello iba ligado en el IGTE a la exigibilidad de los pagos; y va ligado en el IVA a la puesta de los bienes en posesión del adquirente, como regla general. A dicho momento, el del devengo o nacimiento de la obligación, ha de atenderse en los tributos instantáneos para determinar el tipo aplicable. El aspecto material es irrelevante a estos efectos, como también lo es el momento en que se liquidan, o deban liquidarse, todas las operaciones realizadas durante el correspondiente período de liquidación.

Otro supuesto peculiar es el constituido por los supuestos de **devengo retardado o posterior a la realización del hecho imponible**, como ocurre en los **impuestos especiales**. Respecto de ellos, la jurisprudencia tradicional afirmaba que “el tipo de gravamen aplicable ... ha de ser el vigente al realizarse el hecho imponible..., aunque el devengo del tributo o la exigibilidad del mismo sea posterior” (SSTS 7 mayo 1985, 19 diciembre 1985, etc.).

Sin embargo, a partir de 1982, se ha venido estableciendo expresamente la aplicación de la norma vigente en el momento de la salida de fábrica, lo que resulta perfectamente constitucional, como han confirmado la STC 197/1982, de 19 de noviembre de 1992, en relación con determinadas leyes de presupuestos (para 1983 y siguientes), y la STC 205/1992, de 26 de noviembre, en relación con el art. 5.2 de la Ley 45/1985, de Impuestos especiales, que también estableció el tipo aplicable en función del "momento de salida de fábrica" de los productos, al igual que hace la Ley actual. En estas sentencias se afirma que **la Constitución permite al legislador dictar leyes en las que el momento que debe tomarse en cuenta para determinar el tipo aplicable "sea el del devengo y no el del hecho imponible"** (lo que confirma que el devengo no tiene porqué coincidir con la realización material del hecho imponible, como veíamos en un número anterior); y se señala que la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Bebidas alcohólicas es la "puesta en circulación de las bebidas", con lo que claramente quiere decirse que lo que se grava es el consumo, a través de la repercusión del tributo sobre "aquel para quien se realice la operación gravada".

Obsérvese que, en contra de lo que afirma el Tribunal, no se trata de que en estos casos no exista retroactividad, al menos de grado mínimo. Lo que ocurre es que, **en estos casos, la retroactividad no es inconstitucional, pues no supone gravar una capacidad contributiva pretérita, ya que el consumo es posterior a la salida de fábrica**. Ni infringe tampoco la seguridad jurídica ni la interdicción de arbitrariedad, pues, en caso de elevación del tipo de gravamen entre la fabricación y la salida de fábrica, el sujeto pasivo del impuesto puede resarcirse del tipo más elevado a través de la repercusión del impuesto.

Puede incluso afirmarse que en estos casos esa retroactividad mínima no sólo es siempre compatible con la Constitución, por definición, sino que además resulta más congruente con el objeto del tributo (o el fundamento de la imposición) en el sentido de que **si lo que se quiere gravar desde el punto de vista económico es el**

consumo (aunque formalmente se haga configurando como hecho imponible la fabricación, imponiendo al fabricante la obligación de repercutir), es lógico que el tipo aplicable sea el vigente en el momento de la salida de fábrica, que está más próximo al momento del consumo. Ello es especialmente así en un tributo de marcada finalidad extrafiscal, que pretende incidir en las conductas de los ciudadanos, pues tal incidencia sería mucho menor si, por ejemplo, un incremento del tipo que grava el tabaco no se aplicase hasta que se agotan las existencias en la fábrica o depósito fiscal.

Desde esta perspectiva, la solución a la que se llega el Tribunal Constitucional resulta acertada, pero no en el sentido de que no suponga ninguna retroactividad la aplicación de un nuevo tipo de gravamen a los productos que han salido de fábrica con posterioridad a la entrada en vigor de una modificación normativa, aunque hayan sido fabricadas con anterioridad. Pues la afirmación de que, con la fabricación, "el hecho imponible no se había realizado íntegramente y los efectos jurídicos no se habían agotado", debe matizarse en el sentido de que el hecho imponible (que es un hecho instantáneo, y no periódico, como erróneamente afirma el Tribunal) se ha realizado materialmente, si bien no ha nacido todavía la obligación, porque no se ha producido el devengo.

Lo dicho hasta ahora confirma el acierto del art. 21.1 de la nueva Ley, al guardar silencio sobre la determinación de la norma aplicable, problema que se resuelve en el artículo 10.2, según el cual, salvo que se disponga otra cosa, las normas tributarias no tendrán efectos retroactivos (excepto en materia de sanciones y recargos) y se aplicarán "a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento".

Por tributos "sin período impositivo" hay que entender obviamente los llamados tributos instantáneos, como rezaba el anteproyecto, con una expresión a mi juicio más correcta, que el Consejo de Estado dijo no comprender, y probablemente por ello fue modificada en el texto remitido a las Cortes.

Por tanto, **si no se dice otra cosa, la norma aplicable es la vigente en el momento del devengo, en los tributos instantáneos, y la vigente al inicio del período impositivo, en los tributos periódicos.**

Como ya se ha dicho, ello supone, respecto a los impuestos especiales (que son tributos instantáneos), establecer como regla general una mínima retroactividad (en cuanto que el tipo vigente en el momento de salida de fábrica se aplicará a productos ya fabricados y, por tanto, a hechos imponibles ya realizados). Pero, como se ha dicho, tal retroactividad en los impuestos especiales resulta siempre compatible con la Constitución; además, venía existiendo desde 1982 (si bien a partir de ahora no será ya necesaria norma expresa) y resulta más coherente incluso con la naturaleza y finalidad de estos tributos.