

LA REFORMA DEL ESTATUTO DE RECAUDACION

Por CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

Sumario: 1. Introducción.—2. Perfeccionamiento de los sistemas de pago.—3. Pago anticipado.—4. Simplificación de servicios. 5. La reforma ante el devengo de los impuestos.—6. Los organismos autónomos como contribuyentes.—7. Entregas a cuenta a las Corporaciones locales.

1. Introducción

Por Decreto 3295/1962, de 13 de diciembre, se han modificado varios artículos del Estatuto de Recaudación, aprobado por disposición de igual rango, fecha 29 de diciembre de 1948.

La reforma se ha inspirado en el principio de máxima simplificación y agilidad de los servicios, sin dejar de considerar, como es obligado, las actuales necesidades determinadas por el aumento experimentado por la recaudación mediante recibo y por vía de apremio.

La modificación supone un beneficio para las contribuyentes, pues si bien el menor fraccionamiento de sus deudas con la Hacienda pú-

blica siempre les creará problemas, siquiera sean leves (1), de tesorería, éstos quedarán paliados por la menor periodicidad en atender los requerimientos recaudatorios.

Donde es sustancialmente beneficiosa la reforma es en la actividad administrativa. En lo sucesivo podrán los servicios recaudatorios atender con mayor perfección las funciones que tienen encomendadas, sobre todo en los requerimientos individualizados de pago y en la preferente tramitación de los expedientes de apremio. A ello han de coadyuvar la ampliación de los periodos ordinarios de cobranza y las facilidades que se ofrecen a los contribuyentes para satisfacer sus deudas tributarias a través de establecimientos bancarios y de Cajas de Ahorro.

Si los porcentajes de recaudación en periodo voluntario son satisfactorios y si el contribuyente español se decide a utilizar ampliamente los servicios bancarios y de Cajas de Ahorro, acaso haya de plantearse en un mutuo próximo si las recaudaciones han de integrarse en las plantas de las Delegaciones de Hacienda, dejando de ser un servicio retribuido con módulos empresariales que, a veces, determinan cierta desafección hacia la función pública en su concepción más genuina.

En verdad, las anotadas ventajas del lado de la Administración pública son, mediatamente, ventajas para los administrados, ya que a ellos corresponde contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y, asimismo, ellos son los destinatarios del perfeccionamiento de cualquier servicio público.

2. Perfeccionamiento de los sistemas de pago

Para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, se autoriza la domiciliación del pago no sólo en las entidades bancarias, como ya estaba dispuesto, sino también en las Cajas de Ahorro. En lo sucesivo las domiciliaciones serán por tiempo indefinido, en lugar de anuales, como hasta ahora.

Independientemente de este sistema de pago, se autoriza a las entidades bancarias y a las Cajas de Ahorro para que puedan retirar de las respectivas recaudaciones los recibos pendientes de pago que tengan sus clientes.

(1) Los impuestos que se recaudan mediante «recibo» son los más propicios a la previsión de los contribuyentes, pues tanto por su acusada fijeza como por su periodicidad suelen efectuar las correspondientes provisiones de fondos.

Con las apuntadas innovaciones y las establecidas en la vertiente de los pagos del Estado (2), se utiliza por el Tesoro público la red de los establecimientos de Bancos y Cajas de Ahorro existentes en nuestro territorio con las ventajas que para los administrados y para la Administración supone la medida.

3. Pago anticipado

Ya la Ley de 12 de mayo de 1888 (3) autorizó que los contribuyentes pudieran anticipar el pago de sus débitos conforme al principio mantenido en la Ley 17 título XI, parte 5.ª (4). Y a pesar del escaso uso que de esta facultad vienen haciendo los contribuyentes, la reforma que anotamos ha revalidado al procedimiento regulado en los artículos 55 y 56 del Estatuto de Recaudación, con las siguientes modificaciones más importantes:

a) Unificar el descuento por anticipo al 2 por 100, en lugar del premio de cobranza asignado a la zona recaudatoria en que se devengara el impuesto objeto de pago anticipado (5).

b) Adelantar el plazo de presentación de la solicitud de anticipo al mes de diciembre, en lugar de la primera quincena del mes de enero del ejercicio cuyo pago anticipado se pretenda; y

c) Exigir que el pago se efectúe por conducto de una entidad bancaria o Caja de Ahorros, en lugar de directamente en la Depositaria-Pagaduría de la Delegación o Subdelegación de Hacienda.

(2) Aunque la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1932 ya autorizó que «los ingresos en las arcas del Tesoro» pudieran «hacerse por medio de transferencias de cuentas bancarias y también por medio de giro», y la de 16 de marzo de 1939 asimismo autorizó al Ministerio de Hacienda para prescribir y regular el uso de cheques, talones de cuenta corriente y mandatos de transferencia en los pagos del Estado, provincias, municipios e institutos y servicios autónomos hasta época relativamente reciente (Ordenes del Ministerio de Hacienda de 14 de febrero de 1951, 17 de enero, 12 de noviembre y 12 de diciembre de 1959, 29 de septiembre de 1961 y 30 de abril y 2 de noviembre de 1962) no se ha hecho uso de tales autorizaciones y la reforma del Estatuto de Recaudación constituye un ejemplo de cómo puede la Administración pública acercar sus servicios a los administrados sin necesidad de duplicar su organización respecto de la privada, cuando ésta sea eficiente y capaz.

(3) Artículo 1.º, base 13. La Real Orden de 21 de junio de 1888 reguló este procedimiento de recaudación.

(4) Actualmente en los artículos 1.126 y 1.127 del Código civil.

(5) En las últimas zonas recaudatorias anunciadas a provisión, los premios de cobranza señalados son del 2,50, 3,14 y 5,12 por 100 (resoluciones de 15 de enero, 1 de febrero y 30 de abril de 1963).

4. Simplificación de servicios

Al propósito de simplificación y agilidad en los servicios en beneficio tanto de la Administración como de los particulares, responde:

- a) La supresión de los recibos trimestrales; y
- b) La elevación de los anuales a 500 pesetas (6).

A partir del año 1963, por tanto, los recibos de las contribuciones e impuestos por cuantía anual no superior a 500 pesetas se recaudan por su total importe en el segundo semestre de cada año. Y los de cuantía superior, fraccionados en dos recibos de igual importe en los semestres primero y segundo de cada ejercicio (7).

5. La reforma ante el devengo de los impuestos

Se suele utilizar la expresión «devengo del impuesto» (8) para referirse al momento en que la ley estima integramente producido el supuesto de hecho o «hecho tributario» (9) determinante de la exacción del respectivo impuesto. Cuando tal circunstancia se haya dado, el impuesto está devengado aunque no se haya practicado su liquidación, ni, por tanto, se conozca el importe de la cuota o deuda a exigir del sujeto pasivo o contribuyente.

El devengo del impuesto corresponde a periodos más o menos largos, según la naturaleza y estructura del mismo. Así, los impuestos que se llaman de «base variable» se liquidan por los respectivos plazos de obtención de los rendimientos o rentas. Y cuando se trata de impuestos que se califican de «catastrales», se estiman unos plazos mínimos de invariabilidad de la base o cuota tributarias, cuales-

(6) El artículo 2.º del Decreto que anotamos autoriza al Ministro de Hacienda para elevar a 1.000 pesetas su cuantía «cuando lo aconsejen las circunstancias tributarias y la coyuntura económica».

(7) La situación anterior era la siguiente: recibo anual, el de cuantía inferior a 50 pesetas anuales; recibos semestrales, los de cuantía comprendida entre 50 y 100 pesetas; también anuales; y recibos trimestrales, los superiores a 100 pesetas asimismo al año. Comparando los nuevos periodos semestrales recaudatorios con los trimestrales que han venido rigiendo, se advierte, a *grosso modo*, una anticipación del cobro a favor del Estado de ochenta días en el importe de los recibos trimestrales, pero con la ventaja para el contribuyente de no tener que atender a estas obligaciones más que en dos ocasiones al año, en lugar de cuatro.

(8) Véanse los artículos 10-a) y 65 de la Ley General Tributaria (230/1963, de 28 de diciembre).

(9) La Ley General Tributaria define el «hecho imponible» en su artículo 28.

quiera que hayan sido los productos o rendimientos efectivamente obtenidos por el contribuyente.

Los impuestos aludidos en último lugar son los que ordinariamente se recaudan mediante «valores en recibo». Y precisamente sobre los procedimientos de cobranza de esta clase de «valores en recibo» ha operado la reforma dispuesta por Decreto de 13 de diciembre de 1962, suprimiendo, como ya se ha indicado, los recibos trimestrales y exigiendo el pago en un solo acto de los no superiores a 500 pesetas, que antes podían ser incluso trimestrales.

Los impuestos que normalmente se recaudan mediante recibo son: la contribución territorial en sus dos modalidades urbana y rústica y pecuaria, la cuota de licencia del impuesto industrial y la licencia fiscal de los profesionales, con leves excepciones.

Si examinamos el régimen de devengo de los citados impuestos, resulta que a excepción hecha de los gravámenes de cuota irreducible (anual) comprendidos, principalmente, en la cuota de licencia del impuesto industrial, la mayoría de los restantes conceptos tributarios son de devengo trimestral. Esta periodicidad del devengo impositivo implica su irreducibilidad, pero también que un contribuyente pueda modificar la cuantía de su prestación al Tesoro al trimestre siguiente, incluso dejando de realizarla por cese en la actividad comercial o industrial, por ejemplo.

Cuando el período recaudatorio más generalizado era trimestral, el devengo de la obligación de pago era correlativo al devengo del impuesto. Y cuando esta correlación no se daba (recibos semestral y anual), la Administración tributaria acordaba la baja del recibo total (semestral o anual) y el alta del trimestral devengado, sin que esta gestión administrativa tuviera un volumen que entorpeciera el normal desenvolvimiento de los servicios.

Pero al establecerse el período recaudatorio mínimo por plazo semestral es indudable que los procesos de ajuste del importe del recibo contributivo al del impuesto devengado según ley han de ocasionar actuaciones administrativas de cierta dimensión y molestias y dilaciones a los contribuyentes: pendencia de deudas tributarias, peticiones de devolución de ingresos indebidos, etc.

Y el caso es que no tiene fácil solución en la mecánica administrativa, ni está al alcance de la Administración la correspondiente medida normativa. Lo entendemos así por las siguientes razones;

a) Toda baja o reducción de la base o cuota tributarias, presentada en los trimestres primero o tercero de cada año, debe producir la extensión de recibos trimestrales, que sustituyan a los semestrales inicialmente confeccionados, y en ocasiones, incluso pagados por el

contribuyente. En este último supuesto, cada recibo semestral satisfecho exigirá la tramitación de expediente de reconocimiento del ingreso indebido y subsiguiente devolución, compensando el recibo de importe trimestral, si en las oficinas administrativas impera el criterio de eficacia y agilidad que recomienda el artículo 29 de la Ley de 17 de julio de 1958. Pero en cualquier caso los trámites son complejos y dilatados.

b) El principio de legalidad que rige la materia tributaria prohíbe que una norma reglamentaria pueda adecuar el vencimiento de la obligación de pago al devengo del impuesto conforme a sus respectivas disposiciones materiales. Si los periodos recaudatorios —semestres— prevalecieran sobre los de mínimo devengo del impuesto —trimestre generalmente—, se produciría un aumento de la carga tributaria que ha de ser dispuesto por norma de rango legislativo. Algún precedente existe en que el período mínimo de devengo en el primer año natural de ejercicio de la actividad lucrativa fué elevado por una orden ministerial (10), pero creemos no debe incidirse en el defecto.

Estimamos que en tanto se produce la medida normativa, la Administración tributaria habrá de conceder preferencia a los servicios liquidatorios de baja y alta de recibos, incluso estableciendo el ingreso directo en las Cajas del Tesoro del impuesto devengado en el trimestre, que podría compensarse (11), en su caso, con la cantidad a devolver al contribuyente por el recibo semestral satisfecho.

He aquí cómo una medida en principio de alcance formal puede tener consecuencias de índole material para el contribuyente, si los órganos administrativos no acomodan sus actuaciones al postulado de legalidad impositiva (12) y al volumen de las incidencias que la apuntada divergencia ha de provocar.

(10) Fecha 19 de diciembre de 1946, al amparo del Decreto de 15 de noviembre inmediato anterior, que nada disponía para que aquélla preceptuara: «... a) Desde el trimestre corriente hasta el cuarto, inclusive, sin que pueda ser objeto de minoración, cuando se trate de cuotas prorrateables, con la sola excepción...»

(11) La Ley General Tributaria admite esta compensación en su artículo 68-1-a).

(12) Artículo 9.º del Fuero de los Españoles, artículo 10-c) de la Ley de las Cortes españolas, artículos 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, artículo 105-2) de la Ley de Procedimiento Administrativo, artículos 200, 202, 203, etc., del Código penal de 1944, etc.

6. Los organismos autónomos como contribuyentes

Aunque las entidades autónomas o cajas especiales siempre fueron objeto de regulación singular (13), el Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948 no otorgaba a los mencionados Organismos régimen específico, como, por ejemplo, concedía a las Diputaciones provinciales y Ayuntamientos (artículo 114). Sin embargo, de hecho y como es obvio, se producía la natural diferencia en las actuaciones recaudatorias con las expresadas entidades respecto de los particulares.

En la reforma que anotamos se equipara a los Organismos autónomos con las Diputaciones y Ayuntamientos, tanto en la responsabilidad directa de cajeros o depositarios y ordenadores de pagos (artículo 9-f) como en el procedimiento recaudatorio en virtud de certificaciones de débitos a favor de la Hacienda (artículo 114).

7. Entregas a cuenta a las Corporaciones locales

El artículo 194 del Estatuto de Recaudación ha sido desdoblado por el Decreto de reforma. Además de regular la liquidación y pago del premio de cobranza a los recaudadores y Diputaciones provinciales concesionarias del servicio recaudatorio, establece el procedimiento a seguir para las entregas y liquidaciones a las Corporaciones locales de los recargos, participaciones y exacciones recaudados por el Tesoro por cuenta de ellas.

Anotamos la implantación de este sistema de entregas a cuenta por el Tesoro a las Corporaciones locales:

a) Porque es medida obligada al convertir en semestral la recaudación trimestral, y

b) Porque constituye un camino de financiación, siquiera sea de tesorería, por el Estado a las Corporaciones locales, que invita a persistir en la línea de la Ley 85/1962, de 24 de diciembre, sobre reforma de las Haciendas locales, en cuanto a la necesidad de consolidar en un sistema tributario nacional los que hoy coexisten sin poder eludir duplicaciones disfrazadas de sobreimposiciones o superimposiciones.

(13) Reales Decretos de 25 de febrero y 2 de abril de 1930, Ley de 1 de agosto de 1935, Decretos de 28 de septiembre y 31 de diciembre de 1935 y Leyes de 5 de noviembre de 1940 y 13 de marzo de 1943. La Ley vigente es de 26 de diciembre de 1958.