



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2020/2021**

**PECULIARIDADES DEL SISTEMA
TRIBUTARIO VASCO
PECULIARITIES OF VASCO'S TAX
SYSTEM
GRADO EN DERECHO**

AUTOR : D. ALEJANDRO MARTÍNEZ LOSADA

TUTORA: DOÑA MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE

ÍNDICE	2
ABREVIATURAS	4
PALABRAS CLAVE	5
KEYWORDS	5
RESUMEN	6
ABSTRACT	6
OBJETO DEL TRABAJO	7
METODOLOGÍA	8
1. ELECCIÓN DEL TEMA DEL TRABAJO	8
2. BÚSQUEDA DE INFORMACIÓN	8
3. FIJACIÓN DE OBJETIVOS Y ESTABLECIMIENTO DE LA HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	8
4. ELABORACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL TRABAJO	9
5. REDACCIÓN DEL ESTUDIO	9
CAPÍTULO I: FUENTES NORMATIVAS DEL DERECHO TRIBUTARIO VASCO	10
1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO	10
A. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO.....	10
B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	11
2. NORMATIVA APLICABLE CON RANGO DE LEY AL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO.....	15
3. PECULIARIDADES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS	20
CAPÍTULO II LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS	24

1. CONSIDERACIONES PREVIAS	24
2. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	25
3. INTERÉS DE DEMORA, RECARGOS Y DEVOLUCIONES	26
A. INTERÉS DE DEMORA.....	26
B. RECARGOS	28
C. DEVOLUCIONES.....	32
4. OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUCESION DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	33
A. OBLIGADOS TRIBUTARIOS	33
B. SUCESION TRIBUTARIA	35
5. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y REPRESENTACIÓN LEGAL	38
A. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	38
B. REPRESENTACIÓN LEGAL.....	39
6. MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA Y COMPROBACIÓN DE VALORES	40
A. ESTIMACIÓN INDIRECTA.....	40
B. COMPROBACIÓN DE VALORES	41
7. EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA	42
A. EXTINCIÓN	42
B. PAGO.....	43
B.1) Plazo	45
B.2) Imputación de Pagos.....	48
B.3) Aplazamiento y Fraccionamiento del Pago	49
C. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA	51
D. COMPENSACIÓN DE OFICIO.....	52
8. NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.....	54
CONCLUSIONES.....	56
BIBLIOGRAFÍA.....	59
ANEXO I: RECARGOS.....	64

ABREVIATURAS

- Art.: Artículo.
- Arts.: Artículos.
- CC.AA.: Comunidades Autónomas.
- CEPV.: Concierto Económico del País Vasco.
- DA1^a: Disposición Adicional Primera.
- EAPV: Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Ed.: Editorial.
- FJ.: Fundamento Jurídico.
- LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- LTH: Ley de Territorios Históricos.
- Ob. Cit.: Obra Citada
- Pág.: Página.
- Págs.: Páginas.
- Vol.: Volumen.

PALABRAS CLAVE

- Derecho Foral.
- Ley General Tributaria.
- Normas Forales Generales Tributarias.
- País Vasco.
- Territorios Históricos.

KEYWORDS

- Foral Law.
- General Tax Law.
- General Foral Tax Regulations.
- País Vasco.
- Historic Territories.

RESUMEN

En el presente Trabajo de Fin de Grado se muestran una serie de diferencias entre las Normas Forales Generales Tributarias del País Vasco, así como sus diferencias con la Ley General Tributaria. En esta línea, en un primer término se expone una visión orgánica del sistema tributario vasco, y la fijación de los conceptos sobre los que se desarrolla el cuerpo grueso del trabajo.

Entrando como tal en las diferencias dentro de ese sistema, en un orden sistemático calcado al recogido en la Ley General Tributaria, se recogen las diferencias más trascendentes dentro de todas las existentes en las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos.

ABSTRACT

This Final Degree Project shows a series of differences between the General Foral Tax Regulations of the País Vasco, as well as their differences with the General Tax Law. Firstly, an organic vision of the Vasco's tax system is presented, and the concepts on which the main body of the project is based are established.

As such, the most important differences within this system are set out, in a systematic order similar to that of the General Tax Law, within all the existing differences in the General Foral Tax Regulations of the Historical Territories.

OBJETO DEL TRABAJO

Por el presente Trabajo Fin de Grado se lleva a cabo un estudio de una serie de características existentes en nuestro ordenamiento, con una base y tradición histórica como es la regulación tributaria dentro del País Vasco, y las diferencias que se establecen entre el sistema foral, y las normas de régimen común, dando comienzo por el marco normativo del Sistema Tributario Vasco.

Cabe señalar que dado el amplio espectro que ocupan las regulaciones específicas de los Territorios Históricos del País Vasco, sería imposible reseñar todas aquellas diferencias entre sí en el poco espacio permitido, por ello ha sido necesario realizar una selección de aquellas a mi manera de ver más trascendentes, a la hora de realizar el estudio del tema.

En este sentido se desarrolla la base normativa de este peculiar sistema, para una vez establecidas dichas bases analizar en la medida de lo posible una serie de puntos con cierta peculiaridad dentro del sistema, como puede ser algo tan importante como la prescripción tributaria.

De todo ello se verá si realmente el Sistema Tributario Vasco es tan “beneficioso”, como se ha afirmado, o si simplemente es otro tipo de regulación diferente a la Estatal, examinando donde, y como se diferencian los Territorios Históricos de la regulación nacional.

METODOLOGÍA

Para alcanzar los objetivos planteados con la elaboración de este trabajo se ha seguido el método propio de investigación jurídica-teórica. Una vez establecido esto, dicha investigación se ha llevado a cabo en los siguientes apartados.

1. ELECCIÓN DEL TEMA DEL TRABAJO

Comenzando por la elección del tema de trabajo se inició una búsqueda en materia de Derecho Financiero y Tributaria interesante y más “desconocida” fuera de las fronteras de los propios Territorios Históricos del País Vasco. El hecho de la especialidad y peculiaridad del tema propiciaron junto a las recientes publicaciones especializadas sobre el tema el estudio de las diferencias entre las distintas Normas Forales Generales Tributarias han propiciado la elaboración del presente trabajo comparándolo con el régimen general del resto del territorio nacional.

2. BÚSQUEDA DE INFORMACIÓN

La recogida de información a proveniendo de diversas fuentes, a fin de elaborar un estudio exhaustivo del sistema tributario vasco y sus diferencias entre sus tres Territorios Históricos y el sistema nacional.

Para todo ello, se han utilizado en primer término las fuentes legales, básicas en el presente trabajo, destacando nuestra Carta Magna como garante de las especialidades del sistema tributario vasco. En un segundo término, se ha acudido a fuentes doctrinales, donde las revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario han sido básicas para el desarrollo del trabajo, así como las monografías y manuales. En último término, a modo aclaratorio se ha acudido a jurisprudencia, tratados, y páginas web de las administraciones públicas especiales del ordenamiento foral establecido en el País Vasco.

3. FIJACIÓN DE OBJETIVOS Y ESTABLECIENDO DE LA HIPÓTESIS DE TRABAJO

Para la elaboración del presente trabajo ha sido necesario fijar unos objetivos al realizar el trabajo. Para ello ha sido necesario tomar como punto de referencia la normativa foral, estudiando todas las diferencias entre las Normas Forales Generales

Tributarias, entre ellas y la Ley General Tributaria y, una vez estudiadas, realización de la selección recogida en el presente Trabajo Fin de Grado.

4. ELABORACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL TRABAJO

Antes de iniciar la redacción formal del trabajo, cuando toda la información fue recopilada, se elaboró el esquema siguiendo una estructura básica de dos capítulos. En ellos, se establece un primer capítulo relativo al examen del propio sistema tributario vasco y, un segundo capítulo dedicado al grueso del trabajo cuyo orden ha sido el seguido por la Ley General Tributaria, para tener una mayor claridad a la hora de la redacción, y cuya extensión se ha visto limitada por las directrices reglamentarias de los Trabajos Fin de Grado.

5. REDACCIÓN DEL ESTUDIO

En último término, la redacción del trabajo se ha elaborado a través de toda la información recogida en las fases anteriores, además de algún que otro manual utilizado durante la redacción del trabajo a causa de la singularidad del apartado. Para esta redacción se han tenido en cuenta tanto los criterios personales del autor, así como los de la tutora. En resumen, se podría decir que ha sido un estudio singular e interesante dada la especialidad del asunto, así como muy instructivo en un tema del que no se puede profundizar dentro las asignaturas del Grado en Derecho.

En último término, quiero y debo agradecer a mi tutora D^a María Teresa Mata Sierra, Catedrática del área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León, quien, sin su apoyo, esfuerzo y sobre todo paciencia que ha demostrado hacia mi este estudio no hubiese sido el mismo.

CAPÍTULO I: FUENTES NORMATIVAS DEL DERECHO TRIBUTARIO VASCO

1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO

A. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO

La Constitución Española (en adelante, Constitución), se refiere a la materia financiera y tributaria en un amplio número de artículos razón por la cual hay autores que han llegado a afirmar que nos encontramos ante una “Constitución financiera¹”.

En cuanto a la materia foral, los preceptos básicos que vamos a encontrar en nuestra Carta Magna son, en un primer lugar, el artículo 149.1.8 donde se establece que el Estado tiene competencia sobre la “*legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan*”; a su vez, la Disposición Adicional Primera (en adelante, DA1^a) recoge el amparo y respeto a los derechos históricos de los Territorios Forales, estableciendo en su párrafo segundo que “*la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía*” lo que supone, en última instancia, una especialidad en dichos territorios.

Esta actualización de los derechos históricos forales ha sido tratada de manera distinta por la doctrina a lo largo del tiempo. En los inicios de la vigencia de la Constitución se entendió por algunos autores que se trataba una disposición sin ninguna eficacia, siendo establecida esta actualización de forma testimonial; éste ha sido el caso, entre otros, de RODRIGO RUIZ². En contraposición con esta postura, el avance de los años ha dado lugar a que otros autores como LOGENDIO IRURE haya llegado a afirmar que “*a medida que el proceso normativo de actualización de los derechos históricos alcanza un mayor desarrollo hace olvidar aquella interpretación inicial que*

¹Es como la denomina SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I”, Marcial Pons, Madrid, 1997.

²RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las Fuentes del Derecho Financiero en la C.A. del País Vasco*, 1º ed., Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid. 2006. Pág. 33.

*la consideraba como una simple declaración retórica sin contenido*³”. Para concluir, debe ponerse de manifiesto que la actualización de los derechos históricos, ha terminado materializándose en el Concierto Económico del País Vasco (en adelante, CEPV), norma capital para esta Comunidad autónoma, que se desarrolla más adelante.

Volviendo de nuevo a la propia Constitución, de su Título VIII se desprende que la estructura territorial del Estado se articula en autonomías, lo que supone que el Estatuto se convierta en la norma más importante dentro de cada Comunidad autónoma. En el caso del País Vasco, sobre el que centrará este Trabajo de Fin de Grado, dicho Estatuto de Autonomía se conoce coloquialmente como el “Estatuto de Guernica”, que se corresponde con la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco⁴ (en adelante, EAPV), del que también se hablará en páginas posteriores.

B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La Constitución establece una serie de principios rectores del sistema tributario aplicables a las Comunidades autónomas (en adelante, CCAA) de los que nos interesan, de forma particular, los que diferencian el País Vasco del resto del territorio nacional.

En esta tesitura, nos encontramos, en primer lugar, con el principio de autonomía financiera, cuya definición podría corresponderse con la siguiente: *“La autonomía financiera supone, en palabras del Tribunal Constitucional, “la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”, es decir, la capacidad de orientar los gastos propios de la Comunidad Autónoma y definir los ingresos necesarios para ello. A tal fin, el artículo 157 de la Constitución establece los medios financieros de los que dispondrán las Comunidades Autónomas para hacer frente a los gastos que son inherentes al ejercicio de las competencias que tienen atribuidas*⁵”. Esta autonomía financiera no ha sido un problema en cuanto a los gastos se refiere, como ha sido defendido, entre otros, por

³LOJIENDO IRURE, I.M.: *La disposición adicional primera de la Constitución Española*. Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate, 1988, Pág. 62.

⁴BOE, Núm. 306, de 22 de diciembre de 1979. Referencia: BOE-A-1979-30177.

⁵JIMÉNEZ DÍAZ, A. (diciembre 2003) y MOLINA, L. (Febrero 2011): Sinopsis artículo 156 Constitución Española. “Congreso de los Diputados”. <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=156&tipo=2#:~:text=La%20a%20autonom%C3%ADa%20financiera%20supone%2C%20en%20los%20ingresos%20necesarios%20para%20ello> (Consultado el 11 de febrero de 2021).

autores como FALCÓN Y TELLA⁶, quien considera que la autonomía financiera que se recoge en la Constitución debe tratarse como una autonomía del gasto, es decir, “*la capacidad de las CCAA. para decidir tanto la estructura como el nivel de prestación de los servicios cuya competencia hayan asumido*”. En cuanto a los ingresos, siempre ha habido controversia sobre si deberían incluirse en el principio de autonomía financiera de las CCAA y, en efecto, así debe ser como bien expresa MUÑOZ DEL CASTILLO⁷ afirmando acertadamente que la simple lectura del artículo 157.1 de la Constitución nos muestra una serie de recursos de las CCAA que en conexión con el artículo 133.2 da un concepto amplio del principio de autonomía financiera y, por tanto, incluye también una autonomía en cuanto a los ingresos.

Además de este principio de autonomía financiera hay que tener también en cuenta otros dos: por un lado, el principio de cooperación y, por otro lado, el principio de solidaridad, estando ambos postulados reconocidos en el art. 156.1 de la Constitución al siguiente tenor: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”. También debe aclararse que, aunque existen otra serie de principios como la instrumentalidad, derivada del mismo art. 156.1 mencionado, la suficiencia financiera, recogida en el art. 2.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸(en adelante, LOFCA), a los que se suman los principios de unidad -por el que corresponde al Estado fijar unos principios o criterios generales aplicables a todo el Estado en general -igualdad y neutralidad- en este caso recogidos en el art. 139.1 y 2 de la Carta Magna- así como la territorialidad y la prohibición de doble imposición del

⁶FALCON Y TELLA, R. “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Núm. 72, 1986-1987, Pág. 151 y también en LAMARCA ITURBE, I.: “El sistema de distribución de competencias entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos: aproximación a una realidad Compleja”, en AAVV, *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1991, Vol. II, Págs. 421 y ss.

⁷ Autor que expresa esta opinión en su temprano trabajo: MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. “La Financiación de las Regiones en España”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, Núm.72, 1982, Págs. 256 y 257.

⁸ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE Núm. 236, de 01/10/1980: Referencia: BOE-A-1980-21166.

artículo 6 de la LOFCA, entre otros, en los mismos no cabe observar especialidad alguna respecto a la Hacienda Vasca, como así ha expuesto ROMERO FLOR⁹.

Centrándonos en aquellos principios que, si presentan particularidades en el ámbito foral, cabe destacar que el principio de cooperación o coordinación es, como también lo define ROMERO FLOR¹⁰, “*un instrumento imprescindible para hacer viable la adopción de una política fiscal y económica general que garantice el equilibrio regional y sectorial y estimule el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución, como así lo exige la Constitución en los arts. 40.1, 131 y 138*”. Cabe añadir, a su vez, que VEGA HERRERO¹¹ ha destacado que, aunque la coordinación sea una limitación a la autonomía financiera de las CCAA, no es un principio perjudicial, sino todo lo contrario, dado que evita la intromisión de los Entes territoriales autonómicos en materias sobre las que no tienen competencia. SANCHEZ SERRANO¹² por su parte añade que “*la exigencia de coordinación con la Hacienda estatal es consecuencia, no sólo del propio principio de solidaridad interregional, sino también de otros principios constitucionales referentes a la justa distribución de la carga tributaria o a la asignación equitativa de los recursos públicos (art. 31 de la Constitución) o a la prohibición de privilegios económicos o sociales (art. 138.2, así como de las necesidades de una política económica y de redistribución de rentas (art. 40.1) que sólo es imaginable si se la concibe de un modo unitario y conjunto*”.

En cuanto a lo concerniente al principio de solidaridad, el artículo 158 de la Constitución articula el llamado Fondo de Compensación Interterritorial (en adelante, FCI) que constituye un instrumento capaz de garantizar el principio de solidaridad y, como señala RODRIGO RUIZ¹³, de esta manera salvar esos desequilibrios económicos existentes entre las distintas CCAA. Por su parte, la Ley 22/2001, de 27 de diciembre,

⁹ROMERO FLOR, L.M.: *Manual de Derecho Financiero*, 1ª ed., Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2015, Págs. 10-14.

¹⁰ROMERO FLOR, L.M.: *Manual de Derecho Financiero...* ob. cit. Pág. 12.

¹¹VEGA HERRERO, M.: “El Principio de Coordinación Financiera en la Hacienda Regional”, *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. IX, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid, 1984, Pág. 3154.

¹²SÁNCHEZ SERRANO, L.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Núm. 29, 1981, Pág. 86.

¹³RODRIGO RUIZ, M. A.: *Las Fuentes del Derecho Financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, ob., cit., Pág. 134.

reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, establece en su Exposición de motivos una división en dos de estos Fondos “*el primer aspecto que se plantea es la creación de dos Fondos de Compensación Interterritorial, el Fondo de Compensación y el Fondo Complementario*”. Cualquiera de los fondos expuestos se nutren principalmente de los recursos asignados anualmente por los Presupuestos Generales del Estado, a partir de unos criterios de reparto que tienen en cuenta aspectos como la población de las CCAA, y en concreto, la renta de esa población principalmente, si bien en la realidad se está viendo como el FCI está perdiendo importancia a causa, entre otras circunstancias, de a los fondos europeos de desarrollo regional, lo que ha sido determinado por varios investigadores¹⁴.

En lo que a País Vasco se refiere, como así lo señalan varios autores¹⁵, el sistema que reconoce el artículo 41 del EAPV es el Concierto Económico, donde se establecen las relaciones, en cuanto a materia tributaria se refiere, entre el País Vasco y el Estado. En ese mismo artículo se establece que el sistema debe ser establecido mediante un “*sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios*” debiéndose aclarar que el uso del término “Convenios” supone una mera explicación histórica puesto que en alguna ocasión se refirieron a este sistema con este vocablo; en la práctica tradicionalmente siempre se ha utilizado el Concierto para referirse al País Vasco y el Convenio para referirse al sistema Navarro.

El EAPV recoge en su artículo 41.2.f) que el Régimen de Concierto que está establecido en su territorio debe aplicarse conforme al principio de solidaridad establecido en la Constitución; a su vez, el Concierto Económico (en adelante, Concierto) establece en su artículo 2 el respeto a este mismo principio, reiterándolo en el artículo 48 del mismo texto. Autores como CEBRIÁN APALOZA¹⁶ destacan tres características sobre este principio en el País Vasco que nos interesa indicar:

¹⁴ Entre los que podemos mencionar, entre otros, a FERNÁNDEZ LEICEAGA, X., LAGO PEÑAS, S., y ÁLVAREZ CORBACHO, X.: “El Fondo de Compensación Interterritorial: Análisis y Propuestas Para una Reforma”, *Munich Personal RePEe Archive*, Núm. 51107, 2013, Pág. 3.

¹⁵ DE LA HUCHA CELADOR, F., LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Las Haciendas Forales*, Aranzadi S.A.U., 2015, Pág. 45.

¹⁶ CEBRIÁN APALOZA, L.: *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis tributario*, Instituto Vasco de Administración Pública, Vitoria, 1994, Págs. 130-131 y 164-166.

- Primera, que su establecimiento se expresa en el EAPV y en el texto del Concierto, circunstancia que no se había dado en los sistemas de Concierto preconstitucionales.
- Segunda, que el propósito de incluirlo de manera literal intenta evitar considerar al sistema de Concierto como un privilegio frente al resto de CCAA.
- Tercera y última, que supone dejar claro que las aportaciones a los Fondos se hacen de forma independientemente a la carga incluida en el cupo vasco.

Por último, llegados a este punto resulta obligatorio abordar la definición sobre lo que se entiende por Territorios Históricos; en este sentido, y aunque ninguna norma nos la ofrece como tal, acudiendo a nuestro Tribunal Constitucional encontramos que “*cada uno de los territorios históricos (...) son entes jurídicamente distintos y autónomos entre sí, dotados cada uno de su correspondiente esfera de intereses y de las competencias necesarias para su gestión, sin perjuicio de las relaciones funcionales existentes entre ellos y entre cada uno de ellos y el Estado*”¹⁷; consecuencia de ello, en el País Vasco, cada Territorio Histórico se corresponde con las provincias de Álava, Bizkaia y Guipúzcoa¹⁸.

2. NORMATIVA APLICABLE CON RANGO DE LEY AL SISTEMA TRIBUTARIO VASCO

Como se ha avanzado con anterioridad nos encontramos con tres normas con rango de Ley fundamentales a la hora de hablar de la Hacienda Vasca. En primer lugar, dentro de la normativa Estatal nos encontramos con la LOFCA y, en segundo lugar, en la normativa propia del País Vasco con el propio EAPV y el Concierto Económico, ambos ya mencionados.

Comenzando por la LOFCA, nos encontramos ante una Ley Orgánica creada con base en el art. 157.3 de la Constitución, y pensada, como así han señalado autores

¹⁷STC 12/1984, de 2 de febrero. FJ4 (ECLI:ES:TC:1984:12).

¹⁸ Sobre este particular remitimos a FERNÁNDEZ, T. R.: *Los Derechos Históricos de los Territorios Forales*. Madrid, Civitas, 1995.

como PEREZ ARRAIZ¹⁹, como un medio de armonización para las CCAA. Respecto a su aplicación la Comisión de Expertos sobre la Financiación de las CCAA evidencia en su informe de forma clara y sencilla que “*existen dos sistemas de financiación para las CCAA., de una parte, el sistema de Convenio o Concierto, aplicable exclusivamente a los territorios forales de Navarra y el País Vasco, y, de otra, el sistema de la LOFCA, que es el aplicable con absoluta generalidad a las restantes CCAA., y parcialmente a los territorios forales*”²⁰.

La LOFCA establece en su artículo 3 la figura del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, órgano encargado de garantizar el principio de coordinación expuesto con anterioridad y que, a su vez, como han evidenciado autores como LINARES MARTIN DE ROSALES²¹, no solo se ocupa de las materias establecidas en la Ley, sino también de cualquier otro aspecto relacionado con la actividad financiera de las CCAA. Además, como se desprende de la Ley y defiende el mismo autor, el Consejo es un “*órgano consultivo y deliberante*”²², por lo que debe responder las consultas que se le planteen, lo que no supone que actúe como un tribunal dado que precisamente esa función las tiene encomendada el Tribunal Constitucional, como así se ha manifestado por PÉREZ ARRAIZ²³.

En lo referido específicamente al País Vasco, la Disposición Adicional Primera de la LOFCA hace una traslación de lo descrito por la DA1^a de la Constitución, es decir, precepto que contiene la posición constitucional acerca del respeto del derecho de los Territorios Históricos. Por lo tanto, y como reza el propio precepto, las disposiciones de establecidas en la LOFCA tienen carácter supletorio.

¹⁹PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico; evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Instituto Vasco de Administración Pública (Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea), Vitoria-Gasteiz, 1994, Pág.186.

²⁰Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1981, Pág. 35.

²¹LINARES MARTIN DE LOS ROSALES, J.: “Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas”, *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 65, Madrid, 1980, Pág. 153.

²²LINARES MARTIN DE LOS ROSALES, J.: “Comentarios a la Ley Orgánica... ob. cit., Pág. 154.

²³PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico... ob. cit., Pág. 196.*

Debido a la singularidad del País Vasco varios autores como HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN²⁴, han manifestado con gran acierto que “*los Territorios Históricos no son en Euskadi meras Provincias*” afirmación amparada por la DA1º de la Constitución donde se establece el sistema foral, que, en palabras de CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ²⁵ tiene atribuido un “*poder de legitimación histórica*” consistente en una atribución de poder otorgada a las diferentes Diputaciones Forales del País Vasco como órganos que gobiernan los territorios históricos y, como se verá más adelante, poseen unas atribuciones de las que no gozan el resto de Diputaciones en España. Pero antes, deben examinarse el EAPV y el CEPV entendidos como normativa específica ya de estos Territorios.

Comenzando por el EAPV, JIMÉNEZ ASENSIO²⁶ ya dejó claro que en el País Vasco tiene una doble cara porque, por un lado, es la norma mediante la que nace la Comunidad Autónoma del País Vasco y donde se fundamenta el sistema tributario vasco, siempre en concordancia con la Constitución; ello no es óbice para destacar que el EAPV es una Ley Orgánica integrada en el ordenamiento jurídico estatal por lo que el Tribunal Supremo ha especificado que es la “*norma de reintegración y reestructuración de la potestad de autogobierno de los tres territorios históricos*”²⁷.

En cuanto al ámbito tributario se refiere, el Título III del EAPV establece todo lo concerniente a esta materia, siendo el artículo 40 el primer referente, dado que reconoce una Hacienda propia para esta CCAA; por su parte, el artículo 41 del mismo texto establece las relaciones entre el Estado y el País Vasco.

Por su parte, en el artículo 42 encontramos la primera especialidad propia del País Vasco, puesto que aquí se reconocen como ingresos de su Hacienda General “*las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales*”, por cuanto dicho ingreso, por su

²⁴HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. “Los Territorios Históricos como fragmentos del Estado”, *Los Derechos Históricos Vascos (II Congreso Mundial Vasco)*, Instituto Vasco de Administración Pública (Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea), Oñate, 1989, Pág. 275.

²⁵CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero: I Derecho Tributario Parte General y Parte Especial. II Derecho Presupuestario*, ed. 24, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2020, Pág. 408.

²⁶JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como <ordenamiento asimétrico>”, *Revista Vasca de Administración Pública*, Núm. 47, 1997, Pág. 133.

²⁷STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 5. (ECLI:ES:TC:1988:76).

particularidad, no aparece previsto en el art. 157.1 de la Constitución²⁸, precepto que contempla los recursos tributarios de las CCAA. Es precisamente aquí donde entra en juego la DA1ª de la Constitución, expuesta con anterioridad, que va a servir para amparar perfectamente esta especialidad por el ordenamiento como pone de manifiesto RODRIGO RUIZ²⁹.

En cuanto al resto de recursos propios el artículo 42 del EAPV enumera una serie de recursos que, siguiendo a CAÑO MORENO³⁰ cabría resumir de la siguiente forma:

- Tributos propios: mediante Ley se permite a la Comunidad autónoma establecer impuestos o tributos adicionales, siendo este un medio de incremento de la presión fiscal, pero, a su vez, no pueden caer en doble imposición con un impuesto estatal.
- Recargos sobre tributos concertados: que es otro medio de aumentar la presión fiscal, pero en este caso es excepcional y no puede reducir los ingresos del Estado.
- Emisión de deuda pública: debe ser coordinada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera que establece la LOFCA y, aunque en un principio se dudaba de esta potestad, fue reconocida por la vía de nuestro Tribunal Constitucional³¹.
- Rendimientos patrimoniales de sus bienes propios: dicho medio es uno de los más utilizados junto la deuda para la financiación, aunque en el caso del País Vasco, como se ha apuntado con anterioridad, la principal fuente son las aportaciones de las Diputaciones Forales.

²⁸ En concreto este apartado del artículo 157 de la Constitución recoge los recursos de los que disponen las CCAA al siguiente tenor: “**I. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:**

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito”.

²⁹RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Financiero...* ob. cit., Págs. 85-86.

³⁰CAÑO MORENO, J.: *Derecho Autonómico Vasco*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, Págs. 209-210.

³¹STC 12/1984, de 2 de febrero. FJ4 (ECLI:ES:TC:1984:12).

Dentro del País Vasco, el sistema utilizado para la definición de las especialidades forales en materia tributaria es el llamado Concierto Económico del País Vasco, ya referido (y al que también nos referiremos como CEPV) que podría definirse como un instrumento que “*regula las singulares relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco*”, según el propio Departamento de Economía y Hacienda del País Vasco³². Para varios autores, entre los que cabe mencionar a RODRIGO RUIZ³³, el Concierto es la norma con más trascendencia y que ofrece mayor singularidad del sistema tributario vasco, además de que su creación tuvo lugar de manera paccionada lo que le proporciona un plus de seguridad frente a normas que no sean paccionadas.

En conclusión, cabe señalar que nos situamos ante la norma clave para conocer la competencia de los Territorios Históricos en lo que respecta a la materia tributaria, porque esta norma no solo nos indica qué normativa tributaria resulta aplicable al País Vasco, sino que cuando el Estado Central establece una norma tributaria, para poder aplicarse ésta en el País Vasco debe pasar ese filtro competencial establecido en el Concierto³⁴.

El CEPV distingue entre tributos concertados y no concertados, siendo esta distinción únicamente interesante para establecer el ente recaudador entre la Diputación Foral o el Estado. Asimismo, dentro de los tributos concertados hay que establecer también una distinción en función de si son afectados por las normas autonómicas, en cuyo caso recauda el Territorio Histórico en base a su propia normativa o, por el contrario, si se regulan por la normativa común, caso éste en el que recauda el Territorio Histórico, pero atendiendo a la normativa Estatal³⁵. Este asunto es necesario aclararlo antes de examinar las diferentes Normas Forales Generales Tributarias (en adelante, NFGT), Leyes fundamentales en materia tributaria sobre cuyo análisis comparado se va a centrar este Trabajo de Fin de Grado.

³² Servicio Web del Gobierno Vasco: Qué es el Concierto Económico. *Departamento de Economía y Hacienda del País Vasco*. <https://www.euskadi.eus/informacion/que-es-el-ce/web01-a2conci/es/> (Consultado el 4 de Marzo 2021).

³³RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Financiero...* ob. cit., Págs. 171-177.

³⁴RODRIGO RUIZ, M. A.: *Las fuentes del Derecho Financiero...* ob. cit., Pág. 181.

³⁵DE LA HUCHA CELADOR, F., LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R. y IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Las Haciendas Forales...* ob. cit., Pág. 49.

Por último, el EAPV instaura un órgano de coordinación similar al recogido por la LOFCA, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, que se denomina Junta Arbitral cuyas ocupaciones son resolver conflictos entre las Diputaciones Forales y el Estado Central u otras CCAA, estableciéndose sus competencias en el artículo 66 del CEPV³⁶.

Para finalizar ha de mencionarse que en cuanto a leyes propias emanadas del País Vasco nos interesa mencionar la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, o Ley de Territorios Históricos³⁷ (en adelante, LTH), siendo esta la norma que regula la organización de los Territorios Históricos y, por lo tanto, siendo de una gran relevancia para el ordenamiento.

3. PECULIARIDADES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

Cada Territorio Histórico en el País Vasco tiene su propia organización institucional con su régimen jurídico específico. Aquí el EAPV establece en base a los artículos 3 y 24.2, que los Territorios Históricos pueden organizar su propio autogobierno, sumándose a que conforme al artículo 37.1 cada uno tendrá su propia regulación. Por lo tanto, y como así lo apunta RODRIGO RUIZ, *“el hecho de que el Estatuto sea tan flexible tiene como consecuencia que existan tres subsistemas normativos forales que disponen de una estructura muy similar entre sí, aunque poseen*

³⁶ Artículo 66. Funciones.

“Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concerto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.*

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral”.

³⁷BOE. Núm. 92, de 17 de abril de 2012: Referencia: BOE-A-2012-5193.

su régimen de organización propio y un conjunto de categorías normativas asimismo peculiar”³⁸.

Las instituciones básicas de cada Territorio Histórico son dos, según el mismo autor, por un lado, las Juntas Generales, teniendo otorgada una potestad normativa³⁹, y por otro, las Diputaciones Forales, teniendo estas otorgadas la potestad reglamentaria, así se desprende del artículo 8 de la LTH⁴⁰. A su vez, el artículo 6.1 de Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno, y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa⁴¹, establece que las normas dictadas por las Juntas Generales son superiores en rango a las normas dictadas por la Diputación Foral; esto se señala de forma similar en el artículo 5 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia⁴² y en el artículo 5 de la Norma Foral de 7 de marzo de 1983 sobre Organización Institucional del Territorio Histórico de Álava⁴³.

Una vez vistas las instituciones hay que examinar que los Territorios Forales tienen su propio sistema normativo en el que destacan, particularmente, las normas forales y su naturaleza⁴⁴.

³⁸RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Tributario...* ob. cit. Pág. 211-213.

³⁹ ALONSO ARCE, I.: “Cinco normativas generales en España”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, num.22/2004, parte Opinión profesional, BIB 2005\656

⁴⁰En la Comunidad autónoma del País Vasco coexisten tres provincias o territorios históricos que son los titulares del poder tributario foral; el Parlamento autonómico ostenta ciertas facultades de coordinación y armonización, pero el poder tributario reside en las Juntas Generales de cada provincia y en sus Diputaciones forales que son quienes aprueban las normas tributarias de desarrollo y aplicación del Concierto Económico que no se dictan por el Parlamento del País Vasco; se trata de normas de rango reglamentario, circunstancia que ha tenido gran importancia en orden a su impugnabilidad ante la jurisdicción ordinaria. La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero (RCL 2010, 387), residenció en el Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos y cuestiones prejudiciales interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya [DA 5.ª de la LOTC (RCL 1979, 2383)]. (Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El poder tributario de las instituciones forales”. *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. [BIB 2016\10159](#)).

⁴¹BOG. Núm. 208, de 31 de octubre de 2013: Referencia: BOG 2013/4705.

⁴²BOB. Núm. 44, de 23 de Febrero de 1987.

⁴³BOTHA. Núm. 28, de 8 de marzo de 1983: (el Texto vigente contiene las modificaciones introducidas por la Norma Foral 8/2011, de 14 de marzo).

⁴⁴ Puede verse al respecto JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “La “Norma Foral” en el sistema de fuentes del Derecho”: Presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas” en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Dir), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP, Oñati, 2006, Págs. 143 y ss.

Como así ha recogido JIMÉNEZ ASENSIO⁴⁵, las Normas Forales se elaboran por las Juntas Generales⁴⁶ y, por lo tanto, emanan de un órgano representativo cuyo funcionamiento es similar en parte a las Asambleas Legislativas del resto de CCAA. Así, se puede afirmar que las Juntas Generales “*son, mutatis mutandi, el Parlamento del Territorio Histórico*”⁴⁷ y, por ello, la Norma Foral es la norma del Territorio Histórico, superior jerárquicamente al resto dentro de cada Territorio Histórico, que a partir de esta fuente conforma su propio ordenamiento.

El problema radica en cómo entender el carácter de Norma Foral, puesto que las materias que regulan en ocasiones confrontan o colisionan con el principio de reserva de Ley que, en el caso de la materia tributaria⁴⁸, se identifica con el principio de reserva de Ley Tributaria, establecido en los arts. 31.3⁴⁹ y 133.1⁵⁰ de la Constitución. En este sentido, tanto RODRIGO RUIZ⁵¹ como JIMÉNEZ ASENSIO⁵² han interpretado que las Normas Forales son normas que, aunque formalmente sean reglamentos y regulen materias reservadas a la Ley, están amparadas por la ya citada DA1ª de la Constitución y, en consecuencia, por el EAPV y el CEPV; ello nos sitúa ante normas que garantizan la autonomía propia del sistema foral vasco y que competencialmente solo afectan a cada Territorio Histórico consecuencia de lo cual no entran en conflicto con el principio de reserva de ley, puesto que una Ley estatal o autonómica nunca tendría competencia para regular esas materias en los Territorios Históricos, reconociendo los mismos autores que aquí se puede hablar de lo que acuñan como “*reserva de Norma Foral*”.

⁴⁵JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “El sistema de fuentes del Derecho... ob. cit. Pág. 113.

⁴⁶ COBREROS MENDAZONA, E.: Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral, *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral* (Ugartemendía Eceizabarrena, J.I) 2006, Págs. 99-114.

⁴⁷RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Tributario...* ob. cit. Pág. 219.

⁴⁸ Sobre este principio remitimos al clásico trabajo de PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, Núm. 14, 1972, Pág. 216 y ss.

⁴⁹ “*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”.

⁵⁰ “*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”.

⁵¹ RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Tributario...* ob. cit. Págs. 217-230.

⁵² JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “El sistema de fuentes del Derecho... ob. cit. Págs. 163-167.

Aclarado lo anterior, debe señalarse que junto con la Norma Foral existen otros dos tipos de normas con fuerza de Norma Foral⁵³.

En primer lugar, los Decretos Normativos, los mismos son normas emanadas del poder Ejecutivo (Diputación Foral), en delegación del órgano con competencia normativa (Juntas Generales). Al emanar del poder normativo de las Juntas Generales otorgado por el marco constitucional, como se señala en el párrafo anterior, tienen fuerza de Norma Foral, como ha sido manifestado por RODRIGO RUIZ, añadiendo también, que los Decretos Normativos son una norma con una “*semejanza a los Decretos legislativos existentes en los ámbitos estatal y autonómico*”⁵⁴.

El mismo autor habla también del otro tipo de normas, los Decretos Forales Urgentes en los que es la Diputación directamente la que regula materias atribuidas a las Juntas Generales siempre en caso de urgencia, en este caso estas normas se asemejan a los Decretos-leyes estatales, dado que estos también deben ser sometidos a las Juntas generales para su ratificación o convalidación⁵⁵. Esta norma ha tenido múltiples críticas dado que en numerosas ocasiones no se utilizan de modo urgente sino de modo normativo común⁵⁶.

Como último punto existen otra serie de normas inferiores en rango a las Normas Forales, simplemente para mencionarlas podría decirse que las normas inferiores a las normas forales son:

- Decretos Forales del Consejo de Diputados.
- Decretos Forales del Diputado General.
- Órdenes Forales dictadas por los distintos Diputados de los Departamentos, en materia tributaria el Diputado de Hacienda y Finanzas.

⁵³ Sobre esta fuente en concreto hemos consultado también el trabajo de JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “La “norma foral” en el sistema de fuentes del derecho: presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas”, ob., cit., Pág. 147.

⁵⁴ RODRIGO RUIZ, M.A.: *Las fuentes del Derecho Tributario...* ob. cit. Págs. 231-237.

⁵⁵ Sobre el contenido de esta fuente normativa, destacando su peculiaridad remitimos al trabajo de BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Los decretos-leyes de la comunidad autónoma del País Vasco en materia financiera y tributaria (el decreto foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el decreto foral-norma en Guipúzcoa; el decreto foral normativo en Vizcaya” en AAVV.: *Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante decretos-leyes: recopilación y análisis crítico*, Ed. Dyckinson, 2016, Págs. 383 y ss.

⁵⁶ Ídem, Pág. 383.

CAPÍTULO II LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS DISTINTAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En el Capítulo anterior hemos tratado de ver como se organiza el sistema foral en el País Vasco, pero ahora queremos centrar nuestra atención en cómo los distintos Territorios regulan los aspectos esenciales de la materia tributaria en sus Normas Forales tributarias con notables diferencias de forma que cada uno de ellos va a contemplar un régimen diferente para las diferentes instituciones que desde esta perspectiva importan al Derecho tributario.

La extensión tasada de un Trabajo de Fin de Grado nos impide analizar de forma pormenorizada todas y cada una de las instituciones que contemplan dichas leyes, si bien podemos entresacar una serie de instituciones esenciales que nos servirán de botón de muestra para ilustrar este trato desigual al que se ven sometidas en las diferentes Haciendas Forales vascas. Por seguir un criterio lógico, las analizaremos conforme al iter en el que se ven reguladas en las propias Normas Forales Tributarias abordando a partir de las páginas que siguen una serie de cuestiones que afectan bien a las disposiciones generales del ordenamiento tributario, como es el caso de la interpretación de las normas tributarias, bien a los tributos siguiendo la secuencia que nos ofrece la propia LGT⁵⁷ y que reproducen las Normas Forales Tributarias⁵⁸: la interpretación de las normas tributarias, la obligación tributaria, los obligados tributarios, la deuda

⁵⁷ Tal y como se reconoce en su Exposición de Motivos de la LGT la misma ha querido introducir una mejora técnica en la sistematización del Derecho tributario general estableciendo una nueva estructura más detallada y didáctica estableciendo en los diferentes títulos de la Ley diferentes cuestiones que iremos abordando en el texto siguiendo este orden que, no obstante, no gusta a toda la doctrina. De hecho, MEDRANO IRAZOLA señala que la sistemática adoptada por la LGT dista mucho de ser satisfactoria, criticando el tratamiento que se hace del Título II en MEDRANO IRAZOLA, S.: "Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos", *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, Págs. 157 y 159.

⁵⁸ Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 2/2005, de 10 de marzo. BOB Núm. 49 de 11 de Marzo de 2005. Norma Foral General Tributaria de Álava, 6/2005, de 28 de febrero. BOTHA Núm. 30 SUPL de 11 de Marzo de 2005 y Norma Foral General Tributaria de Guipúzkoa, 2/2005, de 8 de marzo. BOG Núm. 52 de 17 de Marzo de 2005.

tributaria y sus formas de extinción, cerrando con algunas cuestiones relativas a la aplicación de los tributos.

2. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Al hilo de la comparación entre la normativa estatal y las normas tributarias Forales lo primero que nos llama la atención son las diferencias en lo relativo a la interpretación de las normas tributarias. En el caso de la interpretación de las normas tributarias, en el ámbito nacional, debemos aclarar, en primer término, la ausencia de criterios interpretativos específicos para las normas tributarias en cuanto que la LGT de 2003 menciona expresamente el art. 3.1 del Código Civil en lo que se refiere a la interpretación de las normas tributarias⁵⁹, alejándose de la referencia que la LGT de 1963 hacía a "*los criterios admitidos en derecho*" con lo que cierra un tema que en la norma originaria había suscitado polémica.⁶⁰ En lo que nos interesa destacar especialmente aquí, actualmente dentro de la interpretación de las normas tributarias, la facultad para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normativa en materia tributaria (que se publicarán en el boletín oficial correspondiente) el artículo 12.3 de la LGT se la atribuye, como bien aprecia MARTÍN QUERALT⁶¹, al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, así como a los órganos de la administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones de orden tributario, su propuesta o interpretación (conforme a lo dispuesto en el artículo 88.5 de la misma LGT), es decir la Dirección General de Tributos.

Cabe destacar que las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria si se dictan por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y sólo para los órganos encargados

⁵⁹ Este precepto señala que "*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*". Con su mención expresa, la LGT de 2003 lo que hace es recoger la doctrina consolidada por los Tribunales, inclusive el TC, que ha negado reiteradamente que la norma tributaria admita sólo una interpretación literal, abogando por la aplicación de los criterios generales de interpretación jurídica establecidos en el Código Civil.

⁶⁰ Cfr. BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: "La interpretación de las normas tributarias (Parte I)", *Forum Fiscal de Álava*, núm 12, 2005 Págs. 23 y ss., y de los mismos autores "La interpretación de las normas tributarias (Parte II)", *Forum Fiscal de Álava*, Núm. 3, 2006, Págs. 29 y ss.

⁶¹ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 31ª ed., Tecnos, Madrid, 2020, Págs. 161 y 162.

de la aplicación de los tributos en el caso de que se dicten por los órganos de la Administración Tributaria⁶².

En lo que respecta a los territorios históricos la singularidad que demuestran en este aspecto concreto se evidencia fácilmente en cuanto que la normativa alavesa⁶³ faculta de manera exclusiva al Diputado de Hacienda y al Director de Hacienda para interpretar las normas tributarias y como señala ARMENTIA BASTERRA⁶⁴ las disposiciones que dicte el Director de Hacienda “*tendrán efectos para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y del ejercicio de la potestad sancionadora*”; en contraposición, tanto Bizkaia⁶⁵ como Gipuzkoa⁶⁶ simplemente facultan al Diputado de Hacienda y en este caso el mismo autor aprecia que estas disposiciones por tanto “*son de obligada aplicación y observancia por todos los órganos de la Administración tributaria*”.

3. INTERÉS DE DEMORA, RECARGOS Y DEVOLUCIONES

A. INTERÉS DE DEMORA

Otra de las cuestiones que nos interesa destacar en el análisis comparativo entre la LGT y las Normas Forales tributarias, atañe al interés de demora en materia tributaria, que se regula en el artículo 26.1, de la LGT que contiene una especie de definición donde lo califica como aquella “*prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en*

⁶² En efecto y tal como sostiene este precepto las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria. Por su parte, las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.

⁶³ Art. 11 Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

⁶⁴ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit. Pág. 2.

⁶⁵ Art. 11 Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

⁶⁶ Art. 11 Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”. En definitiva, el interés de demora tributario resulta muy semejante al referido en el Derecho Privado⁶⁷, como lo han manifestado CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ⁶⁸, que han definido esta figura como una forma “de compensar la pérdida patrimonial que sufre el acreedor por el retraso en la percepción de la prestación correspondiente”.

Para CAYÓN GALIARDO⁶⁹ de la definición que ofrece el artículo de la LGT mencionado resulta su carácter de prestación accesoria, sin que resulte muy claro el conjunto de supuestos en que resulta exigible, pues, aunque se contiene en la Ley una enumeración extensa, no existe una definición genérica de la situación en que resulta exigible⁷⁰.

Pues bien, esta prestación accesoria se fija en el caso de la normativa estatal en el apartado sexto del mismo artículo 26 de la LGT que establece que este será “*interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquel resulte exigible,*

⁶⁷ Si bien hasta esta Ley de 2003 había tenido un tratamiento fragmentario en diferentes normas que fue señalado por la doctrina que acusaba al legislador de una falta de criterio firme a la hora de diseñar el régimen de esta figura, evolucionando desde un planteamiento apegado a las disposiciones del derecho común hacia la construcción de un concepto propiamente tributario del interés de demora. De ahí que se trate de un ámbito dentro del instituto del tributo en el que han proliferado los problemas y debates, habiéndose adoptado doctrinalmente, no pocas veces, una posición crítica respecto de su regulación positiva y en cuestiones relativas a la de su independencia de toda culpa en el comportamiento del contribuyente; el del distinto tratamiento dispensado a la Administración como acreedora o deudora; el de la aplicación de un tipo único o variable a lo largo del tiempo de su devengo; su aplicación a los casos en que la mora fuese imputable a la inactividad de la Administración; o el de su aplicación a las sanciones pecuniarias dado que en estos casos se apreciaba la disgregación de las disposiciones reguladoras y el debate sobre la aplicación al ámbito tributario de las connotaciones propiamente *iusprivatistas*.

⁶⁸ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 170 a 172.

⁶⁹ CAYÓN GALIARDO, A.: “El interés de demora en la nueva Ley General Tributaria” *Conferencias y comunicaciones presentadas Universidad Complutense de Madrid*, Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004, en https://eprints.ucm.es/id/eprint/1447/1/Cayon_Galiardo.pdf (Consultado el 2 de mayo de 2021)

⁷⁰ En concreto, en el precepto mencionado en el texto se establecen, entre otros, como presupuestos para el devengo del interés moratorio los siguientes: a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado. b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido. e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

incrementado en un 25 por ciento... ”. Esta es la regla que parecen aceptar los tres Territorios Históricos que parecen aceptar lo previsto en esta norma si bien en el Territorio Histórico de Álava⁷¹ se especifica que “se exige el interés legal en casos de aplazamientos, fraccionamiento o suspensiones de deudas garantizadas en su totalidad por aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, por certificado de seguro de caución o por cualquier tipo de garantía considerada suficiente por la Administración⁷²”. En este sentido, debemos señalar que Gipuzkoa⁷³ hace una especificación de manera similar al territorio de Álava, pero no contempla cualquier tipo de garantía considerada suficiente por la Administración. Por último, en el caso de Bizkaia⁷⁴, regula a diferencia de Gipuzkoa y Álava el tratamiento del interés de demora en los casos en que se hayan presentado declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.

B. RECARGOS

Otro de los elementos de la obligación tributaria que nos interesa especialmente son los denominados recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo que nos sitúan, en este caso ante obligaciones tributarias accesorias⁷⁵ que regula el artículo 27 de la LGT a cuyo tenor “1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento,

⁷¹ Art. 26 Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

⁷² ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit. Pág. 2.

⁷³ Art. 26. Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

⁷⁴ Art. 26: Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

⁷⁵ Son obligaciones tributarias accesorias a las que el artículo 25.1 LGT define como aquéllas “que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.” Su nacimiento está vinculado a otra obligación tributaria, ya sea una obligación principal o los pagos a cuenta y surgen de un presupuesto de hecho que guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, de forma que sin la existencia de ésta última sería totalmente imposible el nacimiento de la obligación accesoria. Por lo tanto, se considera condición imprescindible la existencia de otra obligación tributaria, aunque, una vez nacida, esta obligación accesoria alcanza independencia respecto de la ya preexistente.

regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”

Añade este precepto en los números siguientes del artículo citado que “2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea”. A la vista de este precepto CALVO ORTEGA define estos recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo como “la cantidad adicional que se suma a la tributaria por el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de la obligación tributaria (...) sin que medie requerimiento de la Administración”⁷⁶ que, en el ámbito nacional, como bien nos señala MARTÍN QUERALT⁷⁷, a la vista del precepto transcrito se dividen en dos grupos: por un lado, si se presenta dentro de los 3, 6 o 12 meses el recargo será del 5%, 10% o 15% respectivamente sin dar lugar a intereses de demora, y sin sanción alguna. Por otro lado, en el caso sé que se presente después de 12

⁷⁶ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Pág. 172

⁷⁷ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Pág. 554

meses el recargo será del 20% sin sanción alguna, pero si con un interés de demora, a contar desde el día siguiente al término del plazo indicado⁷⁸

Pues bien, en lo que se refiere a esta figura en concreto y su traslado a los Territorios Históricos vascos⁷⁹, señala ARMENTIA BASTERRA⁸⁰ que, existen grandes similitudes entre la regulación de Álava⁸¹ y la de Gipuzkoa⁸², pero en el caso de Bizkaia⁸³ es diferente. Por ello se elabora el cuadro de elaboración propia que expondremos a continuación y en el que podemos observar que tanto en Álava como en Gipuzkoa establecen tres periodos con dos recargos diferenciados, pero en Bizkaia solo hay dos periodos. Es interesante observar cómo en los tres territorios se respeta que no se genere interés de demora en el primer periodo. Asimismo, simplemente señalar que en el caso de Bizkaia y Gipuzkoa si tienen en común la forma de realizar el cálculo de los intereses. Por último, cabe destacar que en cuanto a Bizkaia se recoge una sanción específica por no presentar las declaraciones correspondientes en plazo, sin que esta misma se establezca en los casos de Álava y Gipuzkoa.

Por lo tanto, cabe resaltar que ningún Territorio Histórico tiene similitudes con la regulación de régimen común.

De manera similar, ocurre lo mismo con los recargos del período ejecutivo que en la normativa estatal se recogen en el artículo 28 de la LGT y que, en contra de los analizados hasta aquí que tienen una naturaleza voluntaria para el contribuyente, van precedidos de una actuación de la Administración Tributaria.

⁷⁸ Un análisis pormenorizado de esta figura y su incidencia puede verse en CAYÓN GALIARDO, A.: “Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida”. Revista Técnica Tributaria, Núm. 104, 2004, Págs. 13-26; GARCÍA NOVOA, C.: “Recargos por declaración extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”. Revista Quincena Fiscal, Núm.3, 2004, Págs. 31-63; IBARRA RODRÍGUEZ, A.: “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica”, *Temas actuales de Derecho Tributario*, Bosch Editor, Madrid, 2005, Págs. 101 y ss.

⁷⁹ Seguimos en este punto a MERINO JARA, I.: “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del periodo ejecutivo en el País Vasco”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Vol., XXIII, 2005, Págs. 15 y ss.

⁸⁰ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit. Pág. 3.

⁸¹ Arts. 27 y 28 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

⁸² Arts. 27 y 28 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

⁸³ Arts. 27 y 28 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

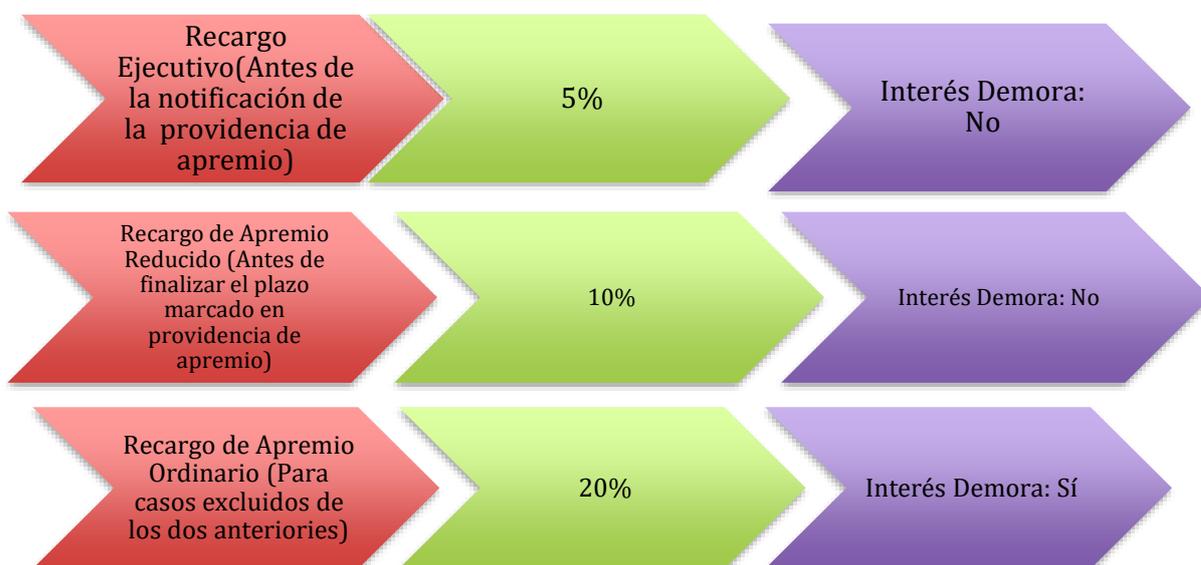
En concreto, estos recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio de dicho periodo⁸⁴, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la misma Ley. Los recargos del periodo ejecutivo son tres, siendo incompatibles entre ellos, en concreto:

- El recargo ejecutivo. Es del 5% y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.
- El recargo de apremio reducido. Es del 10% y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la Ley para las deudas apremiadas.
- El recargo de apremio ordinario. Es del 20% y será aplicable cuando no concurren las circunstancias necesarias para la aplicación de cualquiera de los dos recargos anteriores.

Debemos señalar que los recargos por declaración extemporánea son compatibles con los recargos e intereses del periodo ejecutivo cuando los obligados no efectúen el ingreso al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea y siempre que no hayan presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de presentar dicha autoliquidación, ya que la deuda entra en período ejecutivo al día siguiente de la presentación de la autoliquidación. Toda la información relativa a recargos puede verse de manera esquemática en el ANEXO I.

⁸⁴ Conforme a lo dispuesto en el artículo 161 de la LGT establece como momento del inicio del periodo ejecutivo el siguiente: en el caso de deudas liquidadas por la Administración Tributaria, al día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62; por su parte en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En el ámbito nacional, en los recargos del periodo ejecutivo tenemos que acudir, como nos señala CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ⁸⁵, donde encontraremos que a nivel nacional encontramos tres períodos, de manera prácticamente semejante a la regulación



alavesa, siendo simplificada de la siguiente manera:

Pues bien, en lo que se refiere a los Territorios Históricos, como puede verse en el cuadro previo que hemos elaborado, en este caso Bizkaia vuelve a ser la que más difiere de Álava y Gipuzkoa. En este caso entre Álava y Gipuzkoa la única diferencia radica en la cuantía del recargo de apremio reducido correspondiendo a Álava una cuantía del 10% y a Gipuzkoa del 15%. En cambio, Bizkaia posee simplemente dos tipos de recargo el ejecutivo de un 5% y el de apremio de un 20%. Por último, en cuanto a intereses se refiere, tanto en Álava como en Gipuzkoa se generan intereses en el recargo de apremio ordinario, en Bizkaia estos intereses se generan en el recargo de apremio⁸⁶.

C. DEVOLUCIONES

Las devoluciones se encuentran recogidas en la LGT, dentro de las obligaciones y deberes de la administración tributaria, como, según el artículo 31 de la propia LGT y en palabras de MERINO JARA⁸⁷, “*un deber que ha de ser llevado a término siguiendo*

⁸⁵ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Pág. 173

⁸⁶ Cfr. MERINO JARA, I.: “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del periodo ejecutivo en el País Vasco”, ob., cit., Págs. 26 y ss.

⁸⁷ MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M., & CALVO VÉRGEZ, J.: *Derecho financiero y tributario: parte general*. 8ª ed. Tecnos. 2019. Págs. 320 y ss.

la normativa de cada tributo”. Mediante esta figura, el mismo autor defiende como este un método de equiparar a la propia Administración, con los obligados tributarios, dado que en caso de no satisfacerse las devoluciones se deberán aplicar las normas anteriormente expuestas en el apartado de recargos.

En el caso del sistema foral y, partiendo de la base de la normativa de Álava han de ser devueltas aquellas cantidades que se prevén en la normativa propia de cada tributo y, en el tiempo que estas normas establezcan, pero, si no estableciesen nada el plazo se establece en 6 meses. Si transcurre ese plazo sin realizarse el pago se deberán abonar intereses de demora, este interés será devengado desde la finalización del plazo para la devolver hasta la fecha de ordenación del pago, como así nos lo hace ver ARMENTIA BASTERRA⁸⁸. La diferencia con los otros dos Territorios Históricos, como señala el mismo autor, radica en que el devengo se inicia de la misma forma, es decir, desde que finaliza el plazo para realizar el pago la Administración, pero en Bizkaia⁸⁹ y Gipuzkoa⁹⁰ finaliza en el momento en que se adopte por la Administración el acuerdo de reconocer la devolución que debe llevarse a cabo.

En el caso de ingresos indebidos nos encontramos la misma fórmula que en las devoluciones, en los tres territorios se inicia el procedimiento de devengo con el ingreso indebido, y finaliza, en el caso de Álava⁹¹, con la ordenación del pago y, en el caso de Bizkaia y Gipuzkoa con el acuerdo de la Administración de reconocer la devolución.

4. OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUCESION DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A. OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Los obligados tributarios en el régimen común, como sujetos de la relación jurídico tributaria se regulan en el en el art. 35 de la LGT⁹²resaltando la amplia regulación de esta figura, estableciéndose de manera general que *“son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa*

⁸⁸ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit. Págs. 3 y 4.

⁸⁹ Arts. 30, 31 y 32 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

⁹⁰ Arts. 31 y 32 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

⁹¹ Arts. 31 y 32 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

⁹² MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*... ob. cit., Pág. 285

tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” como así lo establece el apartado primero del

OBLIGADOS y RESPONSABLES TRIBUTARIOS (artículos 36-43 de la LGT) y 175, 176, 177 de la LGT)	
Sujeto pasivo / contribuyente (artículo 36 de la LGT)	<ul style="list-style-type: none"> • Debe cumplir con la obligación principal, es decir el pago. • Debe cumplir con las obligaciones formales. • Realiza el hecho imponible.
Sustituto del contribuyente (artículo 36 de la LGT)	<ul style="list-style-type: none"> • Por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir con las obligaciones tributarias. • El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.
Otros obligados tributarios (artículo 37 de la LGT)	<ul style="list-style-type: none"> • A realizar pagos fraccionados (empresarios, sociedades, etc.). • Retenedor / obligado a retener (es quien satisface determinados rendimientos). • A practicar ingresos a cuenta (es quien satisface rentas en especie).
Sucesores (artículos 39, 40, 177 de la LGT)	<ul style="list-style-type: none"> • De las personas físicas: herederos (no se transmiten las sanciones) • De las personas jurídicas (se transmiten las sanciones): <ol style="list-style-type: none"> 1. Con <i>limitación de responsabilidad</i>: socios hasta el valor de su cuota de liquidación y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento. 2. Sin <i>limitación de responsabilidad</i>: socios, responden solidariamente. 3. En <i>adquisiciones</i>: quien sucede en la explotación.
Responsables (artículos 41, 42, 43 de la LGT)	<ul style="list-style-type: none"> • Salvo precepto legal, la responsabilidad será siempre subsidiaria. • No alcanzará las sanciones, salvo excepciones. • Requerirá un acto administrativo con audiencia al interesado. • Declaración previa de fallido del deudor principal.

precepto de la LGT mencionado. A partir de este apartado en la misma norma se regulan

las diferentes categorías de los mismos, conceptuando los diferentes sujetos que pueden intervenir a título de obligado principal o derivado de la obligación tributaria. Los resumimos brevemente en el cuadro expuesto con anterioridad.

Pues bien, con carácter general los obligados tributarios en los Territorios Históricos de Gipuzkoa⁹³ y Álava⁹⁴ presentan un listado con una serie de derechos. En el caso de Bizkaia⁹⁵ no se recoge una lista de derechos de los obligados tributarios, simplemente se hace una referencia general de la aplicación de la NFGT, la legislación administrativa y toda aquella legislación que les sea aplicable. Del mismo modo que en Bizkaia a nivel nacional no se establece un listado de derechos de los obligados tributarios como así lo remarca CALVO ORTEGA⁹⁶.

Los tres Territorios Históricos otorgan la categoría de obligados tributarios a las herencias que se encuentren pendientes del ejercicio de un poder testatorio, como así refleja ARMENTIA BASTERRA⁹⁷ y, además, únicamente en el caso de Álava se añade que disponen de esta condición las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio o del ejercicio del usufructo poderoso.

B. SUCESION TRIBUTARIA

En la Ley General Tributaria el artículo 39 señala que cuando fallezcan los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos; con la excepción de las sanciones, que no se transmitirán en ningún caso, esta excepción se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión⁹⁸. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera

⁹³ Art. 34 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

⁹⁴ Art. 34 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

⁹⁵ Arts. 34 y ss. de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

⁹⁶ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 131-135.

⁹⁷ ARMENTIA BASTERRA, J.: "Norma Foral General Tributaria... ob. cit. Pág. 5.

notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento sin que el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, impida la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas. Si la herencia se encuentra yacente en palabras de BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO⁹⁹, aquella situación en la que se encuentra la herencia que aún no ha sido aceptada y por tanto la herencia carece de titular, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponde a su representante. La diferencia radica en el caso de que aún no se conozcan los herederos, que en este caso las liquidaciones se realizan a nombre de la herencia yacente.

El artículo 40 de la LGT regula la sucesión de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica señalando que en el caso de sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas se transmitirán a los socio, partícipes o cotitulares que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Por su parte en aquellas otras sociedades en las que no se limita la responsabilidad de los socios transmitirán íntegramente a sus socios que quedarán obligados solidariamente.

Lo mismo que sucede con las personas físicas, si la deuda no está liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad se transmiten las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos. Ahora bien, si se produce la disolución de la sociedad sin liquidación, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Cuando se trata de la disolución de fundaciones o entidades sin personalidad, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los

⁹⁸ Puede verse a este respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2017 (ECLI: ES:TS 958:2017).

⁹⁹ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Sucesiones*. 4ª ed. Madrid. Bercal, S.A., 2018, Págs. 25-27.

destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

Pues bien, en el caso de la sucesión de las personas físicas en los tres Territorios Históricos se establece que las obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento se transmiten a los herederos, pero esta transmisión se ve condicionada por el Derecho Civil Vasco. A su vez, esto no solo afecta a los herederos sino también a los legatarios dependiendo del caso donde nos encontremos, y es aquí donde se producen diferencias entre los tres Territorios Históricos puesto que existen dos supuestos comunes, en los que el legatario se ve afectado por la sucesión:

- Cuando la herencia se distribuya a través de legados.
- Cuando se instituyan legados de parte alícuota.

Pero además de estos dos casos, Álava¹⁰⁰ incluye, como así lo señala ARMENTIA BASTERRA¹⁰¹, el supuesto en que la institución a título particular como sucesor en un patrimonio familiar o profesional cuyo valor sea superior a las tres cuartas partes de la herencia, este último supuesto es el recogido en el Derecho Civil Vasco alavés, dado que ni en Bizkaia ni en Gipuzkoa se contempla esta opción.

Por su parte, en el caso de herencias yacentes, y es, en este punto donde ARMENTIA BASTERRA¹⁰² nos indica que únicamente en Gipuzkoa¹⁰³ que estas obligaciones que se carguen a la herencia yacente pueden ser satisfechas con los propios bienes recogidos en la herencia, referencia que ni Álava ni Bizkaia recogen.

Los sucesores de las personas jurídicas serán los socios, partícipes o cotitulares de la entidad por norma general, quedando a su vez obligados de manera solidaria. La diferencia entre los tres Territorios Históricos, radica en el plazo aplicable a la cuota de liquidación que corresponda y las percepciones patrimoniales que reciban los socios, partícipes o cotitulares, que en el caso de Álava¹⁰⁴ serán los dos años anteriores a la

¹⁰⁰ Arts. 131 y ss. de Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco.

¹⁰¹ ARMENTIA BASTERRA, J.: “*Norma Foral General Tributaria...* ob. cit. Pág. 6.

¹⁰² Ídem. Pág. 6.

¹⁰³ Arts. 147 y ss. de Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco.

¹⁰⁴ Art. 40 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

fecha de disolución que minoren el patrimonio social y, de cuatro años en el caso de Bizkaia¹⁰⁵ y Gipuzkoa¹⁰⁶, como así lo señala ARMENTIA BASTERRA¹⁰⁷.

5. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y REPRESENTACIÓN LEGAL

A. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LGT son responsables de las deudas tributarias las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que se colocan por mandato legal junto a los deudores principales, sin ocupar su lugar. Así, el ámbito de responsabilidad tributaria no sólo se extiende a las deudas contraídas por sujetos pasivos, sino a las de otros tipos de obligados tributarios. La LGT solamente establece supuestos de responsabilidad con relación a las obligaciones tributarias principales del contribuyente, las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y las obligaciones entre particulares resultantes del tributo en cuanto a la obligación de ingreso en Hacienda de las cuotas repercutidas con dos modalidades: subsidiaria y solidaria.

En cuanto a la regulación general de la responsabilidad tributaria en el País Vasco, ésta no abarca a las sanciones salvo excepciones reguladas por las NFGT o por otras Normas Forales. En materia de sanciones, como así lo refleja ARMENTIA BASTERRA¹⁰⁸, cabe la posibilidad de obtener una reducción cumpliendo una serie de requisitos, pero esta no será aplicada en los casos en los que la responsabilidad alcance las sanciones, en estos casos el responsable quedará obligado a abonar la sanción completa, pero esta previsión solo se recoge en Álava¹⁰⁹ y Gipuzkoa¹¹⁰, no así en

¹⁰⁵ Art. 39 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁰⁶ Art. 40 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁰⁷ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... Ídem.

¹⁰⁸ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 7.

¹⁰⁹ Art. 41 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹¹⁰ Art. 41 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Bizkaia, en este caso MARTÍN QUERALT¹¹¹ expone que nos encontramos en el régimen común con la misma situación que se da en Álava y Gipuzkoa, así queda recogido también en el art 41.4¹¹² de la LGT.

En lo que se refiere a la responsabilidad tributaria nos encontramos con que Álava¹¹³, según ARMENTIA BASTERRA¹¹⁴, recoge un supuesto único dentro del País Vasco donde establece a las herencias que se concedan por poder testatorio o por usufructo poderoso el administrador o usufructuario según el caso, debe responder subsidiariamente de las deudas de la herencia que estén pendientes o del ejercicio del poder testatorio o del ejercicio del usufructo poderoso, por otro lado, a nivel nacional la LGT regula, como nos indican CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ¹¹⁵, la responsabilidad en los arts. 41 y ss. pero en este caso la LGT no regula los casos expuestos del País Vasco.

B. REPRESENTACIÓN LEGAL

En cuanto a la representación legal¹¹⁶, en el régimen común, MARTÍN QUERALT¹¹⁷ indica que el artículo 45 de la LGT, precepto regulador de la representación legal, no recoge especialidades significativas en cuanto a esta figura respecto del Derecho común. En la se prevén los siguientes supuestos:

¹¹¹ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Pág. 625.

¹¹² “La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan...”.

¹¹³ Art. 41 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹¹⁴ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria...” ob. cit., Pág. 7.

¹¹⁵ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 139-144.

¹¹⁶ Al lado de esta representación legal se contempla la posibilidad de representación voluntaria en el art. 46 de la misma norma, como aquella que no tiene su origen en la ley, sino en la voluntad manifestada por el interesado para que otra u otras personas lo re presenten ante terceros. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación aunque para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

¹¹⁷ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Págs. 311-312.

- A. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
- B. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
- C. Por los entes carentes de personalidad actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

En cuanto a esta cuestión en concreto, el Territorio Histórico de Álava¹¹⁸ establece en su NFGT, que las herencias mencionadas con anterioridad, actuará en representación de las mismas, el administrador, cuando hablemos de herencias pendientes del ejercicio del poder testatorio o el usufructuario, en el caso de las herencias concedidas por usufructo poderoso como así lo señala ARMENTIA BASTERRA¹¹⁹, lo curioso es que en el caso de Bizkaia y Gipuzkoa no se regula esta premisa en sus NNFFGGTT, sino que en este caso se regula de manera igualitaria a Álava pero en las legislaciones específicas de cada Territorio Histórico.

6. MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA Y COMPROBACIÓN DE VALORES

A. ESTIMACIÓN INDIRECTA

El método de estimación indirecta es una forma de determinar la base imponible de un tributo cuando no se puede disponer de los datos completos para hacer su completa medición, como así lo reflejan CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ¹²⁰, además indican que su regulación el régimen común viene dado por el art. 53 de la LGT donde para poder acudir a este método se requiere que exista:

¹¹⁸ Art. 45 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹¹⁹ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 8.

¹²⁰ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 162-164.

- *“Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- *Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- *Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.*

De la misma manera, para realizar este tipo de estimación tienen que darse una serie de circunstancias en los tres Territorios Históricos. Una de esas circunstancias es la dada cuando se produce por parte del interesado un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, siendo así de manera a común a todos, pero como así señala ARMENTIA BASTERRA¹²¹, en Gipuzkoa¹²² se añade a esta circunstancia que el incumplimiento debe además imposibilitar tener un conocimiento *“claro, fiable y comparable de los hechos, actos u operaciones que, con toda transcendencia, realice el contribuyente”.*

B. COMPROBACIÓN DE VALORES

La comprobación de valores¹²³ en el régimen común nos facilita las dos caras en la misma moneda: por un lado, es el objeto de un procedimiento autónomo de gestión tributaria, y por otro puede ser una actuación de valor, en el caso del País Vasco nos interesa esta segunda faceta, como así clarifica MARTÍN QUERALT¹²⁴, las actuaciones de valor tributaria se recogen en la LGT, dentro del art. 57.1 donde se menciona que *“el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria...”*.

De la misma manera, la Administración de los Territorios Históricos en base a su normativa puede comprobar el valor de los elementos que establecen o dan lugar a la obligación tributaria y para ello se utilizan una serie de recursos o métodos. Uno de

¹²¹ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 8.

¹²² Art. 52. de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹²³ Sobre este tema en extenso GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: *La comprobación de valores en el ámbito tributario*, Tesis doctoral, 2017, de la que he consultado la copia disponible en el área de Derecho financiero y tributario de la ULE.

¹²⁴ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Págs. 435-436.

estos métodos es la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal donde, al valor figurado en la estimación por referencia, se le aplica un coeficiente multiplicador establecido por la Administración tributaria y es así como se establece la base del tributo.

Así pues, como nos señala ARMENTIA BASTERRA¹²⁵, en Bizkaia¹²⁶ y en Gipuzkoa¹²⁷ cuando hablamos de bienes inmuebles se establece que el registro oficial es el Catastro Inmobiliario. Además de la estimación por referencia que se acaba de exponer existen otra multitud de métodos para realizar la comprobación de valores, pero en el caso de Álava¹²⁸ se recoge un supuesto no contemplado ni por Bizkaia ni por Gipuzkoa, es el caso de las disposiciones generales aprobadas por la Diputación Foral de Álava, y por tanto el valor recogido en estas disposiciones generales puede ser tomado por la Administración Tributaria alavesa como referencia para su tributación. En el caso del régimen común MARTÍN QUERALT¹²⁹ nos adelanta que, el citado art. 57 de la LGT, establece los métodos para realizar la comprobación de valores sin establecer ninguna prelación de unos sobre otros, incluso deja abierta la puerta a otros métodos “*cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo*”, pero no recoge un método semejante al establecido por el Territorio de Álava.

7. EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

A. EXTINCIÓN

La extinción de la deuda tributaria en la LGT se regula en los artículos 59 y siguientes de la LGT¹³⁰ que establece cinco formas de extinción de la deuda tributaria, a saber: pago, prescripción, compensación, condonación y baja por insolvencia del

¹²⁵ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Págs. 8-9

¹²⁶ Art. 55. de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹²⁷ Art. 56 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹²⁸ Art. 56 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹²⁹ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Págs. 438-439.

¹³⁰ Que se desarrollan en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

deudor¹³¹. Estas fórmulas extintivas se duplican en los tres Territorios Históricos que contemplan como formas de extinción de la deuda tributaria, y de manera común a todos ellos: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y todos otros medios que establezca la normativa.

Pero dentro de los Territorios Históricos, la diferencia en este punto, como bien señala ARMENTIA BASTERRA¹³², queda constituida por Bizkaia¹³³ donde se regula como causa de extinción de la deuda tributaria además de las causas comunes, la caducidad. No obstante, en el régimen general la caducidad por contra, como indican CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ¹³⁴, “*no es causa de extinción de la obligación tributaria ni está recogida como tal por la LGT entre las causas extintivas*”.

B. PAGO

Adentrándonos en el pago como forma más común de extinción de la deuda tributaria debemos señalar que la forma de realizar el pago como regla general es en efectivo, pero esto no impide que se contemple el pago en especie, realizado con bienes o derechos, en los tres Territorios Históricos.

De esta forma tanto Álava¹³⁵ como Bizkaia¹³⁶ establecen como así señala ARMENTIA BASTERRA¹³⁷, que el pago en especie será un método de pago excepcional, en el caso de Álava se exige por normativa unos informes previos al pago por especie, siempre que la administración lo considere. Bizkaia por el contrario no exige estos informes por normativa, pero ello no impide que no se puedan solicitar, en ambos casos estos informes, si se solicitan por la administración, son necesarios para admitir el pago de la deuda tributaria, ya se encuentre el proceso en período voluntario o

¹³¹ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 185-197.

¹³² ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 9

¹³³ Art. 57. de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹³⁴ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Pág. 192.

¹³⁵ Arts. 59 y ss. de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹³⁶ Arts. 58 y ss. de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹³⁷ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 9

en el período ejecutivo, y sea cual sea el bien o derecho que se entrega, siempre que la Administración lo acepte como pago. El caso de Gipuzkoa¹³⁸ difiere ligeramente en el caso del pago por especie, en este Territorio Histórico se contempla, al igual que en los otros dos, como una forma de pago excepcional, pero en este caso además como señala el mismo autor, es necesario que el bien o derecho goce de interés para Gipuzkoa.

Por ello, en este caso la Diputación Foral de Gipuzkoa tomará a bien, previo informe, el pago de la deuda en especie siempre que se refiera a “*obras u objetos de interés histórico o artística o la cesión de otros bienes o derechos*”.

La profesora MATA SIERRA¹³⁹ se ha ocupado recientemente de analizar este tema concreto llegando a la conclusión de que la regulación de la dación en pago en los Territorios Históricos Vascos plantea mucha singularidad comparada con la regulación en el régimen común en el que, en contra de lo que sucede en los Territorios Históricos que acabamos de exponer, la regulación del pago en especie se encuentra muy acotada, como destaca MARTIN QUERALT¹⁴⁰, dado que su previsión se reduce a la entrega de “*bienes que formen parte del Patrimonio Histórico*”, previsión que encuentra en el art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, además el art. 60.2 de la LGT regulador del pago en especie no admite el pago en especie si la deuda no puede ser aplazada¹⁴¹.

Entre las diferencias más notables entre ambos regímenes destaca, en la opinión de la profesora MATA SIERRA la mayor amplitud con que la normativa foral concibe la posible utilización de esta fórmula, lo que nos obliga a plantear si sería adecuado abrir las posibilidades que *per se* tiene esta forma de pago de la deuda también en el ámbito estatal siguiendo la estela de las Normas Generales Tributarias Vascas que, manteniendo su excepcionalidad, contemplan la entrega no solo de bienes pertenecientes a patrimonio histórico, sino de cualquier otro bien o derecho que pudiera

¹³⁸ Arts. 59 y ss. de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹³⁹ MATA SIERRA, M.T.: “EL pago en especie en las Normas Forales tributarias vascas”, *Forum fiscal*, Núm. 254, 2019 (Última Consulta 2 de junio de 2021 http://p4tre.emv3.com/HS?b=7KviBCi5uy8B35SOaoJ-vbxmSzNgyBbJ2-DuNragsxqf2pa2mwNHBh_gj1ucJQGi&c=bKHi1GSgif8sGBbYOGC.aw)

¹⁴⁰ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Págs. 542-543.

¹⁴¹ Para ver la tipología de bienes admisibles puede verse PEÑUELAS i REIXACH, L.: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales*, Marcial Pons, Madrid, 2001, Págs. 107 y ss.

interesar por distintos motivos al acreedor que, siempre mantendrá la posibilidad de decidir acerca de su posible aceptación en pago de la deuda que corresponda.

En todo caso, la normativa foral amplía el objeto de la dación en pago en el pago de las deudas tributarias de las diferentes administraciones en la línea abierta por las Normas forales Generales Tributarias, propicia aumentar la efectividad de la figura en cuestión, convirtiéndola en un instrumento de mayor utilidad lo que redundará siempre a favor de los contribuyentes en la medida en que les facilita un mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que debe convertirse en un motivo de reflexión para el legislador estatal¹⁴².

B.1) Plazo

En cuanto al plazo para realizar el pago debemos diferenciar dos supuestos en base al sujeto liquidador de la deuda:

- Deudas tributarias consecuencia de una autoliquidación.
- Deudas tributarias con origen en liquidaciones realizadas por la Administración.

Las deudas tributarias cuyo origen sea una autoliquidación deben ser abonadas en el periodo voluntario que cada tributo establezca de manera específica según se prevé en el artículo 62.1. LGT mientras que el pago en período voluntario deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- Las deudas notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil posterior.
- Las deudas notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, el inmediato hábil posterior

Esto es lo que resulta aplicable de manera común a todos los Territorios Históricos, así también lo remarca el art. 62.1 de la LGT.

¹⁴² MATA SIERRA, M.T.: “EL pago en especie en las Normas Forales tributarias vascas”, *Forum fiscal*, Núm. 254, 2019, (Última Consulta 2 de junio de 2021 http://p4tre.emv3.com/HS?b=7KviBCi5uy8B35SOaoJ-vbXmSzNgyBbJ2-DuNragxqf2pa2mwNHBh_gj1ucJQGi&c=bKHi1GSgif8sGBbYOGC_aw)

Las diferencias aparecen en el momento en el que es la Administración la encargada de liquidar las deudas tributarias¹⁴³, en este caso hay que distinguir entre Álava¹⁴⁴, donde las deudas deben pagarse en el periodo voluntario dentro de un plazo no inferior al de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de la liquidación por parte de la administración, y Bizkaia¹⁴⁵ y Gipuzkoa¹⁴⁶, donde en estos Territorios Históricos el plazo que se establece es un mes a contar desde el día siguiente a la notificación, como así lo establece ARMENTIA BASTERRA¹⁴⁷. En el caso del régimen común, el artículo 62.2 establece que el plazo para el pago en estos supuestos será:

- *“Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”*

De manera simplificada se puede establecer el siguiente esquema para el caso de los Territorios Históricos:

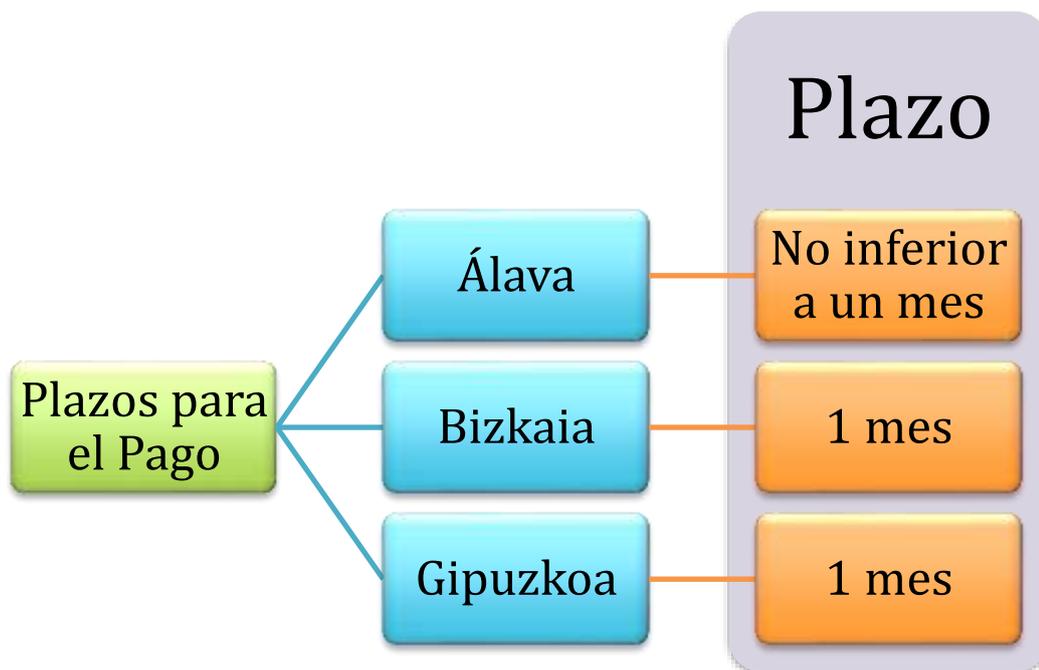
¹⁴³ Con carácter general puede consultarse <https://www.euskadi.eus/fiscalidad-sistema-tributario/web01-a2ogazer/es/>

¹⁴⁴ Art. 61 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹⁴⁵ Art. 60 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁴⁶ Art. 61 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁴⁷ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Págs. 9-10



El mismo autor remarca que en el caso de Bizkaia, similar al de Gipuzkoa, la normativa es más ajustada, puesto que, en el período ejecutivo además de las deudas de las liquidaciones realizadas por la administración, se incluyen “*deudas exigibles, como consecuencia de la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, de compensación a instancia del interesado o de parte, la dación de bienes y/o derechos en pago de la deuda y la suspensión del procedimiento recaudatorio*”.

En el caso de deudas donde los titulares sean otros Estados o entidades internaciones donde su recaudación se realice dentro de la asistencia mutua entre Administraciones, los plazos, como refleja ARMENTIA BASTERRA¹⁴⁸, en el caso de Álava son:

- Hasta el día 20 del mes que se recibe la notificación, siempre que se reciba entre el 1 y 15 de ese mes.
- Hasta el día 5 del mes siguiente que se recibe la notificación, si se recibe entre el día 16 y el último día del mes.

En estos casos si la finalización del plazo coincide con un día inhábil, el plazo terminaría el siguiente día hábil a la terminación del plazo. Por el contrario, Bizkaia y Gipuzkoa, al igual que en el caso de las liquidaciones por parte de la Administración, el

¹⁴⁸ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 10.

plazo es de un mes, contado desde la fecha de notificación del instrumento de ejecución. En el caso del régimen común el art. 62.6 de la LGT reza lo siguiente:

- *“Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- *Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

No obstante, lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado”

En cuanto al período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica Bizkaia se limita a establecer que el plazo en estos casos será el establecido reglamentariamente pero, en el caso de Álava y Gipuzkoa si se establece un plazo para los casos en que no se establezca plazo en los propios tributos, dicho plazo será entre el 1 de septiembre y el 20 de noviembre, como así lo expone ARMENTIA BASTERRA¹⁴⁹, además se establece que la Administración competente del Impuesto pueda modificar el plazo siempre que se garantice un periodo voluntario en un plazo de 2 meses. En el caso del régimen general, la normativa de Álava y Gipuzkoa es una transcripción del artículo 62.3 de la LGT, y por lo tanto comparten el mismo plazo.

B.2) Imputación de Pagos

En lo referido a la imputación de pagos, cabe recordar que las deudas tributarias son autónomas, y es por ello que el pago de una deuda que tenga un vencimiento posterior a otra no implica que las deudas anteriores no puedan ser exigidas por la administración. En los casos de ejecución forzosa, cuando se da la circunstancia de una acumulación de deudas en el mismo obligado tributario y este no pueda hacer frente a dichas deudas, en el caso de Álava y Bizkaia la Administración imputa el pago en base

¹⁴⁹ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Págs. 11-12.

a al criterio de otorgar mayor protección a los intereses de la Hacienda. En contraposición a la normativa alavesa¹⁵⁰ y bizkaína¹⁵¹, la normativa gipuzkoana¹⁵² establece, como recoge ARMENTIA BASTERRA¹⁵³, que el criterio a seguir para la imputación será la antigüedad de las deudas tributarias, es decir, se empezará imputando la deuda más antigua, salvo que la Administración considere que el cobro de esa deuda más antigua no se encuentre lo suficientemente garantizado. En el ámbito nacional, como así nos lo señalan CALVO ORTEGA y CALVO VERGEZ¹⁵⁴, la imputación tiene dos límites marcados y acotados mediante el art. 63 de la LGT siendo estos, por un lado, el cobro de las deudas por orden de antigüedad en casos de ejecución forzosa y, de otra forma, la Administración General, tendrá preferencia de cobro cuando el resto de deudas sean con otras Administraciones.

B.3) Aplazamiento y Fraccionamiento del Pago

Por último, en cuanto al pago se refiere, cabe mencionar las diferencias en cuanto al tipo de deudas que se pueden aplazar y las que no pueden ser aplazadas. En el régimen común, la norma general, como así lo menciona MARTÍN QUERALT¹⁵⁵, establece que sobre cualquier tipo de deuda tributaria es posible establecer un aplazamiento o fraccionamiento, pero, de manera reciente, se ha ido elaborando un listado de deudas no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento, como así recoge el artículo 65.2¹⁵⁶ de la LGT. En esta línea varios autores¹⁵⁷ establecen la necesidad de

¹⁵⁰ Art. 62 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹⁵¹ Art. 61 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁵² Art. 62 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁵³ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 12

¹⁵⁴ CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., Págs. 237-238.

¹⁵⁵ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Págs. 595-596.

¹⁵⁶ “No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

realizar una solicitud previa para poder realizar dicho aplazamiento, y las dudas que se establecen como inaplazables son *“aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados; las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta (...); las que en caso de concurso del obligado tengan la consideración de créditos contra la masa de acuerdo con la legislación concursal; y las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el Título VII de la LGT”*. Además, también se exigen una serie de requisitos, puesto que en la solicitud se debe establecer la identidad del obligado tributario, la propia deuda solicitada, la causa de la solicitud, plazos y sus condiciones, orden de domiciliación bancaria, y por último lugar, fecha y firma. Por último y más importante es necesario una garantía de pago, siendo válido normalmente un aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución. En el caso no poder conseguir dicho aval, cabría la posibilidad de utilizar otros métodos como la hipoteca o la prenda. En estos términos Álava¹⁵⁸ establece que no pueden aplazarse ni fraccionarse deudas tributarias cuya reclamación se realice *“por medio de efectos timbrados, las derivadas de los tributos sobre el juego y las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado”*. A esta lista la normativa gipuzkoana¹⁵⁹ añade las deudas derivadas del *“Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y, en los supuestos que establezca el reglamento, las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir*

e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión”.

¹⁵⁷ MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M., & CALVO VÉRGEZ, J.: *Derecho financiero... ob. cit.* Págs. 392-395.

¹⁵⁸ Art. 64 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹⁵⁹ Art. 64 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta". En último término, Bizkaia¹⁶⁰ recoge todos los supuestos recogidos en Gipuzkoa y Álava, con la salvedad de las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado. En último término, simplemente mencionar que en Álava y en Gipuzkoa se establece que la Diputación Foral en los casos en los que sea acreedora de deudas tributarias puede atribuir fraccionamientos o aplazamientos de dichas deudas, fijando sus propias condiciones y siempre claro está que se trate de una circunstancia excepcional o de interés público, dicha facultad otorgadas a las Diputaciones Forales no se refleja en la normativa bizkaína, como así lo señala ARMENTIA BASTERRA¹⁶¹.

C. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Empezamos hablando de un tema de suma importancia como es la regulación de la prescripción que, en el caso de Bizkaia¹⁶², se realiza una regulación muy exhaustiva de esta figura incluyendo además de la regulación de la prescripción, la regulación de la caducidad que, además establece la reserva de norma foral para establecer y modificar los plazos, la interrupción de la prescripción y la suspensión de la caducidad. Circunstancia que en el caso de Álava¹⁶³ y Gipuzkoa¹⁶⁴ simplemente se regula la prescripción sin mención a la caducidad. Por otro lado, en cuanto a plazos se refiere es Álava la que marca la diferencia puesto que su plazo de prescripción es de 5 años y en el caso de los otros dos territorios dicho plazo se reduce a 4 años, así nos los hace ver ARMENTIA BASTERRA¹⁶⁵. Por lo tanto, es posible afirmar que Álava es el territorio que difiere con lo establecido, en comparación al régimen común, puesto que la Ley General Tributaria, reguladora del régimen común del territorio nacional, establece su artículo 66¹⁶⁶ un plazo de prescripción de cuatro años que, como así lo menciona

¹⁶⁰ Art. 63 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁶¹ ARMENTIA BASTERRA, J.: "Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 12

¹⁶² Arts. 64 y ss. de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁶³ Arts. 65 y ss. de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹⁶⁴ Arts. 65 y ss. de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁶⁵ ARMENTIA BASTERRA, J.: "Norma Foral General Tributaria: Diferencias más Significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (I)". *Forum Fiscal*. N.º 265. 2020. Págs. 1 y 11.

GONZÁLEZ APARICIO¹⁶⁷, recordando además que, a día de hoy posee excepciones, y que ya desde la redacción del artículo se discutía si este artículo debía o no ser modificado para poseer dos y no uno plazos de prescripción en función del trámite a seguir. Cabe señalar que la regulación de Álava (5 años) es el mismo que se recogiera el actual plazo de 4 años mediante la modificación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes¹⁶⁸.

D. COMPENSACIÓN DE OFICIO

La compensación de oficio está regulada por la LGT en el art. 73, y en el Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR), en los arts. 57 y 58. CAZORLA PRIETO¹⁶⁹, nos indica como la compensación como bien la recoge el artículo 1195 del Código Civil, “*tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra*”. A su vez el mismo autor en referencia a la LGT, en concreto su artículo 73.1 y 72.2¹⁷⁰ nos indica las deudas que pueden ser compensadas de oficio.

¹⁶⁶ Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

¹⁶⁷ GONZÁLEZ APARICIO, M.: *La Prescripción de la Deuda Tributaria*, 1ª ed., Valencia, 2020, Págs. 71 y ss.

¹⁶⁸ Véase, GONZÁLEZ APARICIO, M.: *La Prescripción de la Deuda...ob. cit.* Págs. 59 y ss.

¹⁶⁹ CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 20ª ed. Aranzadi S.A.U., 2020, Págs. 346 a 349.

¹⁷⁰ “1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta Ley.

En los tres Territorios Históricos se establece que la Administración tributaria será la encargada de compensar las deudas tributarias que estén en periodo ejecutivo. En este punto hay que establecer una serie de diferencias, comenzando por Álava¹⁷¹ su Administración tributaria puede compensar de oficio las deudas aplazadas o fraccionadas con créditos reconocidos por actos administrativos a favor del mismo obligado tributario, no es así en el caso de Bizkaia¹⁷² y Gipuzkoa¹⁷³, como apunta ARMENTIA BASTERRA¹⁷⁴, sino que en este caso, en estos territorios lo que si se recoge es que llegado el fin del plazo de ingreso en período voluntario se pueden compensar de oficio las deudas tributarias que estén vencidas, líquidas y exigibles que las Entidades Locales y las Entidades de derecho público tengan con la Diputación Foral, disposición que en este caso Álava no contempla.

De manera independiente únicamente Gipuzkoa, como el mismo autor refleja, establece de manera excepcional que, en los casos en que la compensación afecte de manera significativa “a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública”, la Diputación Foral de Gipuzkoa puede acordar por ella misma la no compensación de oficio tanto en aplazamientos como en fraccionamientos de las deudas tributarias, siempre que estas se hallasen en el período ejecutivo de pago.

Como podemos ver se aplica de la misma forma en ambos Territorios, tanto el nacional, como los Territorios históricos, el vértice común se encuentra en las deudas en período ejecutivo.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado”.

¹⁷¹ Art. 72 de la Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

¹⁷² Art. 75 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁷³ Art. 72 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁷⁴ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria... ob. cit., Pág. 13

8. NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

En cuanto a la notificación de las liquidaciones tributarias, en el régimen común MARTÍN QUERALT¹⁷⁵ indica que es el art. 102 de la LGT el regulador de esta materia, la cual regula una serie de requisitos¹⁷⁶ para llevar a cabo dicha notificación. En esta línea también se encuentra CAZORLA PRIETO¹⁷⁷, que a su vez añade que se recogen tres supuestos singulares, siendo singulares los tributos de cobro periódico por recibo regulado en el artículo 102.3¹⁷⁸ de la LGT con el aumento de las bases imponibles, y por último las regulaciones reglamentarias especiales reguladas en el artículo 102.4¹⁷⁹ también de la LGT. Dentro de los Territorios Históricos deben constar de un contenido mínimo también, así como realizarse al correcto interesado, ARMENTIA BASTERRA¹⁸⁰ señala que ese contenido mínimo es debido a las situaciones en las que los datos entregados por el obligado tributario o su interpretación no es correcta y por esto se debe hacer constar unos “*elementos esenciales*” que den lugar a una liquidación, además de la fundamentación jurídica correspondiente pero

¹⁷⁵ MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., Pág. 380.

¹⁷⁶ Art. 102 LGT: “(...) *Las liquidaciones se notificarán con expresión de:*

- a) *La identificación del obligado tributario.*
- b) *Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*
- c) *La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.*
- d) *Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.*
- e) *El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.*
- f) *Su carácter de provisional o definitiva (...)*”

¹⁷⁷ CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit. Págs. 401 y 402.

¹⁷⁸ “*En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.*

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes”.

¹⁷⁹ “*Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante”.*

¹⁸⁰ ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria: Diferencias más Significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (II)”. *Forum Fiscal.cit.*, Pág. 1 y 2.

esto, es recogido en estos términos únicamente en Bizkaia¹⁸¹ y Gipuzkoa¹⁸². En el caso de Álava¹⁸³, se recoge que la notificación debe contener la “*expresión general de las circunstancias*” que den lugar a la liquidación correspondiente.

¹⁸¹ Art. 100 de la Norma Foral 2/2005, De 10 De marzo, General Tributaria Del Territorio Histórico De Bizkaia.

¹⁸² Art. 98 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

¹⁸³ Art. 98 Norma Foral 6/2005, De 28 De febrero, General Tributaria De Álava.

CONCLUSIONES

A la vista del estudio comparativo que hemos llevado a cabo en el presente TFG entre la Normativa tributaria de Régimen General y la Normativa tributaria propia de los Territorios Forales Vascos podemos establecer las siguientes conclusiones que nos sirven de cierre a la labor realizada:

PRIMERA. - Se puede afirmar, como se ha visto en el primer capítulo, que la Comunidad autónoma del País Vasco y, en concreto, sus tres Territorios Forales nos sitúan ante un sistema muy complejo, dadas las circunstancias de su regulación, en lo que se refiere al ordenamiento tributario. La Constitución, como ocurre en el resto del Estado, se convierte en la norma capital, garante de todo el Sistema Tributario Vasco y sus correspondientes instituciones especiales, tanto las Diputaciones Forales, como las Juntas Generales, teniendo otorgadas competencias únicas en nuestro País. Además, aparte de la importancia de nuestra Carta Magna, destaca la relevancia tanto del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como también de la Ley del Concierto Económico y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas cuya trascendencia viene dada por el carácter paccionado mediante el que se crearon, y donde se recogieron todas las especialidades tributarias. Así mismo, y aunque que en este punto hay matizaciones, los principios tanto para el Sistema Tributario Vasco, como para el Sistema Tributario Nacional, son muy parejos, lo que indica claramente que, aun teniendo diferencias, se trata de dos sistemas muy semejantes. En consecuencia, se puede afirmar que el marco normativo en el que se fundamenta el Sistema Tributario Vasco es muy sólido dadas las normas que lo respaldan y que, en los aspectos fundamentales y mollares, sus bases son idénticas a las del sistema tributario estatal

SEGUNDA. -En cuanto a las diferencias entre los diferentes Territorios Históricos, cabe señalar que, aunque en principio podría parecer que parten de una regulación idéntica en todas las instituciones tributarias fundamentales, en la práctica la forma de regular cada una de ellas es muy variada, tanto que hemos tenido que escoger una selección de disparidades normativas en las instituciones más importantes porque la extensión de un TFG no nos permite tratarlas todas. Aun así, el “muestreo” que se presenta ha permitido arrojar un poco de claridad sobre un sistema del que poco se

conoce más allá del territorio en el que se aplica y que presenta una gran singularidad. De la comparativa realizada en aquellas instituciones tributarias más importantes se desprende que, aunque el sistema se encuentra claramente ordenado por las Normas Forales Generales Tributarias de cada uno de los Territorios Históricos, las variaciones en cada apartado son de lo más diversas, sin que exista una regla común a la hora de establecerse la distinta regulación entre unos Territorios y otros; , por ello cabe concluir que cada Territorio Histórico es diferente entre sí, aunque en determinadas circunstancias se asemejen. Esto es una clara demostración de que la autonomía es plena, por lo tanto, como hemos visto, mediante los medios de los que disponen los diferentes Territorios Históricos gozan de total autonomía y determinación para, usando los medios a su alcance, administrar su Hacienda con total libertad.

TERCERA. -En cuanto a las diferencias en base a la Ley General Tributaria, y los Territorios Históricos, se puede afirmar que, aunque no de manera literal, esta Ley se encuentra intrínseca dentro de las Normas Forales Generales Tributarias, al seguirse un índice similar, y encontrarse en sintonía ambas regulaciones, todo ello pese a la total autonomía mencionada con anterioridad. Pero, aun siendo este el caso, sí que es verdad que nos enfrentamos a regulaciones diferentes, no tanto quizás en una regulación de situaciones jurídicas concretas absolutas, pero sí en los matices que se recogen en esas circunstancias; en otras palabras, las diferencias entre el Sistema Nacional y el Sistema Tributario Vasco son evidentes y muy importantes aunque no chocan frontalmente con la regulación nacional, simplemente aportan un nivel de especificación superior en cuanto a especialidades se refiere introduciendo en cada caso matices que obedecen a la autonomía de la que disponen los Territorios Vascos para regular estas cuestiones.

CUARTA. -En último término, por todo lo expuesto con anterioridad, afirmo que en mi opinión, en lo que se refiere al ordenamiento tributario, nos encontramos ante un sistema, con un subsistema para una geográfica concreta del territorio nacional donde se aplican una serie de normas especiales o particulares con una serie de matizaciones especiales y donde cabe concluir también que no hay posibilidad de que un Territorio Histórico que se aproxime más a la regulación general que otro, puesto que todos, en las diferentes regulaciones de las instituciones tributarias, difieren en algún aspecto, en algún matiz concreto, sin que sea imposible encontrar supuestos en los que realizan una traslación similar e incluso literal de la norma estatal.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I.: “Cinco normativas generales en España”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, num.22/2004, parte Opinión profesional, BIB 2005\656.

ARMENTIA BASTERRA, J.: “Norma Foral General Tributaria: Diferencias más Significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (II)”. Forum Fiscal. N.º 266. 2020.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. Manual de Derecho Civil. Sucesiones. 4ª ed. Madrid. Bercal, S.A., 2018.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: “La interpretación de las normas tributarias (Parte I)”, Forum Fiscal de Álava, núm 12, 2005.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I.: “La interpretación de las normas tributarias (Parte II)”, Forum Fiscal de Álava, Núm. 3, 2006.

BURLADA ECHEVESTE, J.L.: “Los decretos-leyes de la comunidad autónoma del país Vasco en materia financiera y tributaria (el decreto foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el decreto foral-norma en Guipúzcoa; el decreto foral normativo en Vizcaya” en AAVV.: Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante decretos-leyes: recopilación y análisis crítico, Ed. Dyckinson, 2016.

CALVO ORTEGA R. y CALVO VÉRGEZ J.: Curso de Derecho Financiero: I Derecho Tributario Parte General y Parte Especial. II Derecho Presupuestario, ed. 24, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2020.

CAÑO MORENO, J.: Derecho Autonómico Vasco, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007.

CAYÓN GALIARDO, A.: “El interés de demora en la nueva Ley General Tributaria” Conferencias y comunicaciones presentadas Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004, en https://eprints.ucm.es/id/eprint/1447/1/Cayon_Galiardo.pdf

CAYÓN GALIARDO, A.: “Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida”. Revista Técnica Tributaria, Núm. 104, 2004.

CAZORLA PRIETO, L.M.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 20ª ed. Aranzadi S.A.U., 2020.

CEBRIÁN APAOLAZA, L.: Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis tributario, Instituto Vasco de Administración Pública, Vitoria, 1994.

COBREROS MENDAZONA, E.: Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral, Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral (Ugartemendía Eceizabarrena, J.I) 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F., LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: Las Haciendas Forales, Aranzadi S.A.U., 2015.

FALCON Y TELLA, R. “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Núm. 72, 1986-1987.

FERNÁNDEZ LEICEAGA, X., LAGO PEÑAS, S., y ÁLVAREZ CORBACHO, X.: “El Fondo de Compensación Interterritorial: Análisis y Propuestas Para una Reforma”, Munich Personal RePEe Archive, Núm. 51107, 2013.

FERNÁNDEZ, T. R.: Los Derechos Históricos de los Territorios Forales. Madrid, Civitas, 1995.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: La comprobación de valores en el ámbito tributario, Tesis doctoral, 2017, de la que he consultado la copia disponible en el área de Derecho financiero y tributario de la ULE.

GARCÍA NOVOA, C.: “Recargos por declaración extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”. Revista Quincena Fiscal, Núm.3, 2004.

GONZÁLEZ APARICIO, M.: La Prescripción de la Deuda Tributaria, 1ª ed., Valencia, 2020.

HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. “Los Territorios Históricos como fragmentos del Estado”, Los Derechos Históricos Vascos (II Congreso Mundial Vasco), Instituto Vasco de Administración Pública (Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea), Oñate, 1989.

IBARRA RODRÍGUEZ, A.: “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica”, Temas actuales de Derecho Tributario, Bosch Editor, Madrid, 2005.

Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1981.

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “La “Norma Foral” en el sistema de fuentes del Derecho”: Presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas” en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Dir.), Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral, IVAP, Oñati, 2006.

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: “El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como <ordenamiento asimétrico>”, Revista Vasca de Administración Pública, Núm. 47, 1997.

JIMÉNEZ DÍAZ, A. (diciembre 2003) y MOLINA, L. (Febrero 2011): Sinopsis artículo 156 Constitución Española. “Congreso de los Diputados”. <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=156&tipo=2#:~:text=La%20autonom%C3%ADa%20financiera%20supone%2C%20en,los%20ingresos%20necesarios%20para%20ello.>

LAMARCA ITURBE, I.: “El sistema de distribución de competencias entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos: aproximación a una realidad Compleja”, en AAVV, Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco, IVAP, Oñati, 1991, Vol. II.

LINARES MARTIN DE LOS ROSALES, J.: “Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas”, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Núm. 65, Madrid, 1980.

LOJIENDO IRURE, I.M.: La disposición adicional primera de la Constitución Española. Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate, 1988.

MARTÍN QUERALT, J.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, 31ª ed., Tecnos, Madrid, 2020.

MATA SIERRA, M.T.: “EL pago en especie en las Normas Forales tributarias vascas”, Forum fiscal, Núm. 254, 2019. (Última Consulta 2 de junio de 2021

http://p4tre.emv3.com/HS?b=7KviBCi5uy8B35SOaoJ-vbxmSzNgyBbJ2-DuNragxqf2pa2mwNHBh_gj1ucJQGi&c=bKHi1GSgif8sGBbYOGC_aw

MEDRANO IRAZOLA, S.:” Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

MERINO JARA, I.: “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del periodo ejecutivo en el País Vasco”, Anuario de la Facultad de Derecho, Vol., XXIII, 2005.

MERINO JARA, I., LUCAS DURÁN, M., & CALVO VÉRGEZ, J.: Derecho financiero y tributario: parte general. 8ª ed. Tecnos. 2019.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. “La Financiación de las Regiones en España”, Revista de Hacienda Autonómica y Local, Núm.72, 1982.

PEÑUELAS i REIXACH, L.: El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, Marcial Pons, Madrid, 2001.

PÉREZ ARRAIZ, J.: El Concierto Económico; evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca. Instituto Vasco de Administración Pública (Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea), Vitoria-Gasteiz, 1994.

PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito del principio de reserva de ley en materia tributaria”, Hacienda Pública Española, Núm. 14, 1972.

RODRIGO RUIZ, M.A.: Las Fuentes del Derecho Financiero en la C.A. del País Vasco, 1º ed., Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid. 2006.

ROMERO FLOR, L.M.: Manual de Derecho Financiero, 1ª ed., Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2015.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, Revista española de Derecho Financiero, Núm. 29, 1981.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I”, Marcial Pons, Madrid, 1997.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2017 (ECLI: ES:TS 958:2017).

Servicio Web del Gobierno Vasco: Qué es el Concierto Económico. Departamento de Economía y Hacienda del País Vasco. <https://www.euskadi.eus/informacion/que-es-el-ce/web01-a2conci/es/> (Consultado el 4 de Marzo 2021).

STC 12/1984, de 2 de febrero. FJ4 (ECLI:ES:TC:1984:12).

STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 5. (ECLI:ES:TC:1988:76).

VEGA HERRERO, M.: “El Principio de Coordinación Financiera en la Hacienda Regional”, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Vol. IX, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid, 1984.

Web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco <https://www.euskadi.eus/fiscalidad-sistema-tributario/web01-a2ogazer/es/>

ANEXO I: RECARGOS

Territorio Histórico	Momento de la presentación de la declaración o autoliquidación	Cuantía del recargo	Procedencia de intereses de demora
Álava	Dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario para la presentación e ingreso	5%	No
	Entre el 7º y el mes 12	5%	Si (Desde el primer día del mes 7º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación)
	Después del mes 12	10%	Si (Desde el primer día del mes 13º hasta la presentación de la declaración o autoliquidación)
Gipuzkoa	Dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario para la presentación e ingreso	5%	No
	Entre el 7º y el mes 12	5%	Si (Su cálculo se realizará desde el término del plazo voluntario)
	Después del mes 12	10%	Si (Su cálculo se realizará desde el término del plazo voluntario)
Bizkaia	Dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario para la presentación e ingreso	5%	No
	A posteriori de esos 6 meses	5%	Si (Su cálculo se realizará desde el término del plazo voluntario)

Territorio Histórico	Tipo de Recargo	Procedencia	Cuantía	Procedencia de los intereses de demora
Álava	Recargo ejecutivo	Se satisface la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio	5%	No
	Recargo de apremio reducido	Se satisface la deuda tributaria y el recargo dentro del plazo de pago de las deudas apremiadas	10%	No
	Recargo de apremio ordinario	En los casos en que no se dan las circunstancias de los recargos anteriores	20%	Si
Gipuzkoa	Recargo ejecutivo	Se satisface la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio	5%	No
	Recargo de apremio reducido	Se satisface la deuda tributaria y el recargo dentro del plazo de pago de las deudas apremiadas	15%	No
	Recargo de apremio ordinario	En los casos en que no se dan las circunstancias de los recargos anteriores	20%	Si
Bizkaia	Recargo ejecutivo	Por regla general, desde que vence el plazo establecido para el pago voluntario, resulta exigible con el inicio del periodo ejecutivo.	5%	No
	Recargo de apremio	Se exige una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo extraordinario para el pago de la deuda	20%	Si