# EL MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO DEL PROFESOR A. GÉNOVA GALVÁN

**FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (jubilado)

En el pasado mes de diciembre, prácticamente al inicio del segundo cuatrimestre de este curso académico, surge en el escenario de nuestra bibliografía tributaria un libro de fuerte personalidad y de un gran contenido: el del profesor Alberto Génova Galván Manual de Derecho Tributario. Volumen I: Parte General. Derecho Tributario Material, Editorial Kinnamon, Tenerife, 574 páginas.

El contenido de primer volumen del Manual es, en sustancia, el de los vínculos jurídico-patrimoniales derivados de la aplicación del tributo y, como es lógico, en sus lecciones se estudian, entre otros temas, el hecho imponible, los obligados tributarios, la cuantificación y extinción de la obligación tributaria, y las relaciones tributarias distintas de la obligación tributaria principal. Todos estos temas no se examinan de una forma desordenada y asistemática, sino teniendo en cuenta, como se explica perfectamente en la lección tercera del Manual, que el tributo es, por su naturaleza, una verdadera institución jurídica, es decir, un conjunto de relaciones entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios relacionadas entre sí por el vínculo de una idea común y objetiva a la que figuran adheridas como es la de hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público.

Después de la lectura del Manual, más que un análisis a fondo de todas y cada una de sus lecciones, me siento inclinado, tal como hice en la presentación del libro en el Real Casino de Tenerife, a centrarme en tres temas fundamentales del Derecho Tributario Material en los que el profesor Génova Galván revela una profundidad de pensamiento que avalora de una manera extraordinaria el contenido del libro: la obligación tributaria principal (1), la determinación de la base imponible del tributo (2) y la prescripción tributaria (3). Analicémoslos separadamente.

1) La obligación tributaria

El profesor Génova Galván, siguiendo las enseñanzas del profesor Sainz de Bujanda, mantiene en las lecciones tercera y octava del Manual que la obligación

tributaria principal es el núcleo del Derecho Tributario. En concreto, afirma que la finalidad contributiva del tributo "se instrumenta jurídicamente a través de la relación obligacional denominada obligación tributaria principal, que constituye el núcleo esencial de la institución tributaria por ser, precisamente, la obligación que sirve a satisfacer el fin contributivo".

Quizá este planteamiento dogmático que mantiene el profesor Génova Galván nos parezca lógico, pues, como él mismo dice, la doctrina asume hoy "de manera unánime" el carácter obligacional de la relación jurídico tributaria, máxime cuando así lo dispone el artículo 19 de la Ley General Tributaria al señalar que "la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria".

Sin embargo, no hay que olvidar, cuando se estudia dogmáticamente la institución tributaria, que la concepción obligacional e intersubjetiva del tributo -que es la que se mantiene en el Manual- fue discutida y arrinconada, en las décadas de los setenta y ochenta del siglo pasado, por una parte importante de la doctrina española (Cortes Domínguez, Pérez de Ayala, Pérez Royo, Rodríguez Bereijo, Escribano) e italiana (F. Maffezoni, G.A. Micheli y A. Fantozzi), quienes defendían, como el profesor Pérez Royo, una concepción dinámica o procedimental del tributo. En concreto, estos autores niegan que la relación tributaria se materializa a través del vehículo jurídico del crédito-obligación, pues, en su opinión, esto significaría que en el Derecho Tributario serían aplicables las normas del Código Civil, lo cual es incompatible –dicen- con el hecho de que entre la Administración Tributaria y contribuyente no existe una contraposición de intereses, pues lo que hay es un deber en un caso y en el otro de cumplir la Ley.

Abundando en esta tesis de la inexistencia de contraposición de interés entre la Administración y el obligado tributario, el profesor Pérez Royo mantiene que: "La Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento" ("El pago de la deuda tributaria", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 6, abril-junio 1975, págs. 274-275)

Yo nunca he mantenido esta concepción dinámica o procedimental del tributo, ni tampoco la sostiene en el Manual el profesor Génova Galván. Y ello, por dos razones fundamentales que quiero destacar:

- Primera, porque negar la contraposición de intereses entre la Administración tributaria y el contribuyente, es negar, como ha dicho recientemente el profesor Simón Acosta (Reflexiones sobre la prescripción de las obligaciones tributarias, en Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria, La Ley, 2023, pág. 430), la pura evidencia, dado que las posiciones respectivas de la Administración y contribuyente en la relación tributaria son siempre las de acreedor y deudor. Lo cual implica que la Administración siempre se relaciona con el contribuyente como titular de un derecho de crédito, cuya exigencia por parte de la propia Administración es la que provoca la puesta en marcha de la función tributaria.

- Y segunda, porque decir, como afirma la doctrina que mantiene un enfoque dinámico del tributo, que el defender que la relación tributaria constituya un vínculo crédito-deuda supone admitir que las normas del Código Civil serían aplicables sin más a la relación tributaria, no es correcto. Pues el crédito y obligación son conceptos de la Teoría General del Derecho y no conceptos del Derecho Civil, "como lo prueba la existencia de créditos y obligaciones en todas las ramas del Derecho, cada una -son palabras textuales del profesor Simón Acosta- con sus particularidades por más que el núcleo principal de la construcción jurídica del instituto jurídico haya nacido y se haya desarrollado en el ámbito del Derecho civil, como ocurre con otros muchos fenómenos jurídicos".

No obstante, conviene precisar que el planteamiento dogmático que mantiene el profesor Génova Galván en el Manual de que la obligación tributaria es el núcleo del tributo, no significa que defienda una concepción cercana a la del profesor A.D. Giannini de la relación tributaria compleja (Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957). Basta leer las lecciones tercera y decimoquinta para darse cuenta, primero, que para el profesor Génova la obligación tributaria principal constituye el concepto central del Derecho Tributario Material; y segundo, que todo el conjunto de poderes, derechos, obligaciones y deberes que surgen en el ámbito tributario como consecuencia de la aplicación del tributo, no conforma un vínculo obligacional -de crédito y deuda- entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo, aunque todos ellos -eso sí- van referidos, de una u otra

manera, a la obligación tributaria principal, es decir, a la obligación de pagar el tributo.

Precisamente, por todo ello, el profesor Sainz de Bujanda siempre nos enseñó que el concepto de obligación tributaria no necesitaba ser sustituido, en acatamiento a exigencias dogmáticas, por otros conceptos, ya que, en cualquier análisis del tributo, queda claro, que las funciones y procedimientos tributarios no se realizan para tener derechos de crédito, sino porque la Administración tributaria ya los tiene y tiene que determinar sus importes y hacerlos efectivos.

2) La determinación de la base imponible del tributo

El estudio de la base imponible y su determinación y estimación lo hace el profesor Génova en las lecciones undécima y duodécima del Manual. Tres son las cuestiones que quiero destacar:

- En primer lugar, la distinción que hace en la lección undécima, a la hora de examinar la determinación de la base imponible, entre base imponible normativa, que es la que está regulada en la ley del tributo, y base imponible fáctica, que es aquella magnitud o medida que en cada caso alcanza el hecho real verificado o comprobado por la Administración, que se subsume en el hecho imponible del tributo. Esta distinción entre una y otra base imponible, a mi juicio, es muy acertada, ya que permite insistir en algo capital en la dogmática tributaria: en concreto, en que la base imponible normativa no puede comprender -así lo ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 1966- la medición de una manifestación de capacidad económica que no esté incluida en el propio hecho imponible, dado que "a la definición normativa del hecho imponible debe corresponder, como muy bien ha puntualizado el profesor Martín Queralt (Curso de Derecho Financiero y Tributario, 27ª ed., Tecnos, 2016, pág. 263) un concepto normativo de base imponible coherente con ella, obtenido en atención a sus aspectos y elementos, no a criterios o factores extraños a los que integran el presupuesto de hecho legalmente tipificado".

- En segundo lugar, las aportaciones de mayor calado dogmático en esta materia las hace el profesor Génova en el estudio de la determinación de la base imponible. De entre ellas, las dos más importantes son:

1ª) La de la naturaleza jurídica de la propia determinación de la base imponible, que, como muy indica, solo se puede solventar "analizando conjuntamente lo que al respecto dispone la Ley General Tributaria y su regulación en los distintos tributos", tarea que le lleva a distinguir, de una parte, las denominadas estimación directa y estimación objetiva, a las que califica correctamente como regímenes de determinación de la base imponible, en tanto que las dos constituyen conjuntos normativos reguladores de la base imponible de los tributos; y, de otra, la estimación indirecta, que la ubica en el plano procedimental o, más exactamente, en el de la fijación por estimación de los presupuestos de la aplicación del tributo.

2ª) La distinción entre la determinación directa y la objetiva de la base imponible, para el profesor Génova, más que una cuestión de si se parte o no de los datos reales declarados o comprobados por la Administración para determinar su importe, es un problema de grado en la aplicación de las presunciones establecidas por el legislador para su determinación. Pues tanto en la determinación directa como en la objetiva el legislador recurre -dice- a presunciones al regular la base imponible del tributo, presunciones que, normalmente, tendrán el carácter de iuris et de iure". Y, en este sentido, indica que "pasamos a hablar de determinación objetiva en los supuestos en que el legislador regula junto a la determinación directa -que es el régimen regulador de la base imponible de aplicación general en cada uno de los tributos en particular- otro régimen de la base imponible en el que las presunciones pasan a tener un peso tal que son las que dan naturaleza al régimen, de ahí que en ocasiones se hable de bases presuntas".

- En tercer y último lugar, está la estimación indirecta. Como muy bien explica el profesor Génova, la estimación indirecta se diferencia, desde un punto de vista normativo, de las determinaciones directas y objetivas, porque las normas que regulan estos dos regímenes de determinación de la base imponible son "normas de Derecho tributario material"; en cambio, la estimación indirecta está regulada por normas procedimentales a cuyo través -siempre que se den las circunstancias del artículo 53 de la Ley General Tributaria, "se aplican las normas de aquellas determinaciones a fin de fijar los elementos de la base imponible utilizando la Administración tributaria medios extraordinarios de prueba". Por ello mismo, el profesor Génova, citando al profesor Palao Taboada, señala que "la estimación indirecta es un

modo de fijar los presupuestos de aplicación del tributo", ya que no se trata esta estimación de una sanción con la que se reprime una conducta antijurídica, sino de un modo extraordinario de estimar la base que obliga a la Administración tributaria a utilizar cualquiera de los medios del artículo 53.2 de la Ley General Tributaria o de varios de ellos conjuntamente, que permitan, como dice el profesor Simón Acosta (Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2017, pág. 181), una aproximación lo más cercana posible al resultado que se obtendría con la determinación directa.

3) La prescripción de la obligación tributaria

La última cuestión del Manual que quiero reseñar es la de la prescripción de la obligación tributaria, que, a diferencia del Derecho Civil, es un modo de extinción de la obligación tributaria y no una excepción oponible por el deudor al acreedor de la obligación prescrita. De ahí que, en Derecho Tributario, la prescripción de la obligación tributaria se aplica de oficio, tal como dispone el artículo 69 de la Ley General Tributaria.

No podemos intentar siquiera en esta recensión resumir el estudio que el profesor Génova hace de la prescripción en el epígrafe de las otras formas de extinción de la obligación tributaria de la lección decimocuarta. Pero, a efectos de proporcionar una idea fugaz y básica de la misma, cabe señalar tres puntos:

- En primer lugar, que la prescripción no puede ni debe ser confundida con la caducidad. Por ello, lo primero que hace es diferenciar una y otra institución señalando que un criterio fundamental para distinguirlas es el de la naturaleza del derecho respecto del cual nuestro ordenamiento jurídico establece un plazo de duración del mismo. Así puntualiza que: "a) si el plazo es para el ejercicio de un derecho de contenido patrimonial (derechos de crédito o derechos reales) o de derechos disponibles, el plazo es de prescripción y, por tanto, se interrumpe y el tiempo ha de contarse de nuevo; b) si el plazo se establece para el ejercicio de derechos de contenido no patrimonial, como son las potestades administrativas, el plazo es de caducidad y, por consiguiente, el ejercicio de esa potestad ha de hacerse dentro del plazo marcado, bajo "pena" de su extinción".

- En segundo lugar, precisa que en nuestro Derecho Tributario no existe un "derecho a liquidar" ni un "derecho a recaudar", como erróneamente dice el artículo 66 de la Ley General Tributaria al regular la prescripción tributaria. Pues la Administración Tributaria es titular de una potestad administrativa de liquidación y otra de recaudación para exigir las deudas liquidadas o autoliquidadas. Por ello. el profesor Génova puntualiza que, en el ordenamiento tributario, no prescriben el derecho a liquidar ni el derecho a recaudar, sino el crédito tributario que, en el caso de la letra a) del artículo 66 de la Ley General Tributaria, es objeto de la liquidación, y, en el caso de la letra b) del mismo artículo, es objeto de recaudación. Ahora bien, con respecto a este último caso conviene precisar que aquí no nos hallamos ante una prescripción distinta de la obligación tributaria, sino ante un supuesto de interrupción de la prescripción del crédito tributario, como muy bien ha explicado el profesor Simón Acosta (Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, cit.. pág. 196), pues la liquidación o la presentación de la autoliquidación interrumpe el plazo de prescripción del crédito que comienza a contarse de nuevo.

- Y, en tercer y último lugar, que el fundamento de la prescripción del crédito tributario -igual que el de la prescripción en general- es la seguridad del tráfico jurídico, ya que esta institución, en sí misma, es una consecuencia lógica de la necesidad de otorgar certidumbre a las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios con el fin de dar estabilidad a las relaciones existentes. No en vano, la prescripción es una exigencia, en sentido técnico, del principio de capacidad económica que postula la tributación de la capacidad económica actual. Pues si se admitiese la posibilidad de exigir indefinidamente las obligaciones tributarias no satisfechas, podría llegarse, en la práctica, a una acumulación de deudas, como ha dicho el profesor Falcón y Tella (La prescripción en materia tributaria, La Ley, Madrid, 1992, págs. 69 y 70), que excediese de la capacidad económica actual del sujeto pasivo. Lo cual, dígase lo que se diga, no tiene ningún sentido, ya que, como muy bien explican los profesores Cortes Domínguez y Martín Delgado (Ordenamiento tributario español I, Civitas, Madrid, 1977, pág. 467), "la prescripción se produce generalmente en el ámbito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la ley por parte de la Administración, por lo que es lógico que deba ser acogida de oficio, objetivándose así el propio instituto jurídico".

El Manual, como se ve, es importante y encierra un profundo análisis de los vínculos jurídicos de contenido patrimonial que se producen entre la Administración y los sujetos pasivos como consecuencia de la aplicación de los tributos. Y ello merece no ya la formularia felicitación que se suele hacer en estos casos, sino la seria recomendación a todos los que se interesan por el Derecho Tributario Material de su más celosa lectura y estudio.