



La infracción por diferimiento tributario

Juan Ramón Pérez Tena

Ponente TEAR Cataluña

Profesor UAB (España)

juanramon.perez@uab.cat | <https://orcid.org/0000-0002-0762-9579>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

El artículo 191.6 de la Ley general tributaria (LGT) regula la medida sancionadora contra el mal llamado «decalaje», marcada por la particularidad de que la cuota tributaria a ingresar resulta voluntariamente regularizada. En el presente trabajo se analiza la cuestión de su naturaleza y bien jurídico protegido, concluyendo que se trata de una infracción de perjuicio económico que protege el interés público en la efectividad de los recargos del artículo 27 de LGT, persuadiendo para la regularización voluntaria formal. Tal entendimiento, que resulta esencial para poder enjuiciar la proporcionalidad de la medida, es opuesto a recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo, y pone de manifiesto lo erróneo de aproximar su bien jurídico directo al de una infracción tributaria formal.

Palabras clave: diferimiento tributario; infracciones; bien jurídico; recargos.

Recibido: 04-05-2022 / Aceptado: 13-09-2022 / Revisado: 04-01-2023 / Publicado: 05-02-2023

Cómo citar: Pérez Tena, J. R. (2023). La infracción por diferimiento tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11561>



The tax deferring offence

Juan Ramón Pérez Tena

Abstract

The article 191.6 General Tax Act (LGT) regulates the sanctioning rule against the misnamed «tax lag», with the peculiarity of voluntary tax rate payment. The aim of this paper is analysing the nature and protected legal asset of such tax offence, concluding that it's an economic damage contravention, protecting the public interest in the surcharges of article 27 LGT effectiveness and persuading for formal voluntary regularization. Such an interpretation, which is essential to do the proportionality test, is opposed to recent Spanish High Court rulings and highlights the error of approximating its direct legal asset to that of a formal tax offence.

Keywords: tax deferment; offences; legal asset; tax surcharges.

Received: 04-05-2022 / Accepted: 13-09-2022 / Review: 04-01-2023 / Published: 05-02-2023

Citation: Pérez Tena, J. R. (2023). La infracción por diferimiento tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11561>



Sumario

1. Introducción
2. Naturaleza del tipo infractor del artículo 191.6 de la LGT
3. Bien jurídico protegido en el artículo 191.6 de la LGT
 - 3.1. La puntualidad como bien jurídico
 - 3.2. La corrección informativa como bien jurídico
 - 3.2.1. Planteamiento
 - 3.2.2. Reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo
 - 3.3. El interés público en el recargo por regularización expresa del artículo 27 de la LGT como bien jurídico
 - 3.3.1. Solución adoptada
 - 3.3.2. Un argumento hermenéutico de apoyo *ex* artículo 252 de la LGT
 - 3.3.3. Apunte sobre algunos efectos del bien jurídico identificado
 - 3.3.3.1. Sobre la modalidad de acción infractora y la consumación
 - 3.3.3.2. Sobre la antijuridicidad y proporcionalidad a la luz de la Ley 11/2021, de 9 de julio
4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El actual sistema de aplicación tributaria, condicionado por el «carácter masivo de las relaciones tributarias y la lógica limitación de los medios materiales y humanos de la Administración tributaria» (STC 164/1995, FJ 5), descansa principalmente sobre el comportamiento de los obligados tributarios, exigiendo que estos cumplan debidamente un buen número de obligaciones y deberes formales, convirtiendo al ciudadano en un «verdadero gestor» del sistema tributario (STS de 12 de julio de 2021, rec. núm. 4066/2020, FJ 2). La autoliquidación para el ingreso del tributo (arts. 29.1 c) y 120.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–) constituye, en tal esquema, la pieza clave del funcionamiento viable y eficaz de toda la estructura¹.

¹ La necesidad sistémica, para la inicial cuantificación de la prestación tributaria, del «comportamiento espontáneo de los obligados» y su tendencia a «la actuación subsidiaria de la Administración» (Litago Lledó, 2015, p. 8), que lleva a la jurisprudencia a hablar de «gestión semiprivada» (STS de 27 de enero de 2022, rec. núm. 3767/2020, FJ 1, y las allí citadas) creemos que hoy en día experimenta un cierto proceso de contracción material, a la vista de las potentes posibilidades de asistencia que ofrecen los medios informáticos (*vid. v. g.* apartados I y III.2.A.4.1 de la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –AEAT–, por la que se aprueban las directrices generales del Plan anual de control tributario y aduanero de 2022): borradores del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), predeclaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) –en el Proyecto PRE-303– e incluso del impuesto de sociedades (IS) –en el Proyecto DFIS–; libros registro llevados en la Sede Electrónica de la AEAT, desde 2017 suministro inmediato de información, sistema SII (RD 596/2016) en IVA, que «sigue un esquema similar al del IRPF a través del borrador de declaración», (Calvo Vérguez, 2018), y desde 2020 suministro inmediato de libros contables de impuestos especiales, sistema SILICIE (RD 1512/2018); previsión conforme al artículo 29.2 j) de la LGT de un sistema de facturación para «el envío automático de la información a la Agencia Tributaria», al modo de las cajas fiscales obligatorias en otros territorios como Grecia e Italia, etc., son muestras de una cierta recuperación del papel de la Administra-

Siendo así, nos preguntamos por la incidencia en tal mecanismo del denominado comúnmente con el galicismo «decalaje», el comportamiento del obligado consistente en posponer la correcta y completa autoliquidación a ingresar del tributo, cumpliendo tal obligación voluntaria pero impuntualmente, en el seno de una autoliquidación formalmente relativa a una obligación diferente. Debemos cuestionarnos si dicha conducta, en el régimen sancionador tributario, afecta directamente a alguno de los componentes de la deuda tributaria conforme al artículo 58.1 y 2 de la LGT o si ha de asimilarse a la infracción por ilícitos basados en el incumplimiento de obligaciones formales de base informativa, entendimiento este que descansaría en una cierta extravagancia del tipo infractor y que parece encontrar apoyo en recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS).

Por tanto, en síntesis y como advertencia metodológica previa, la cuestión central suscitada se ubica estructuralmente en el elemento de antijuridicidad de la infracción, y consiste en identificar el bien jurídico protegido por el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de la LGT, configurado y delimitado por los fines de la medida sancionadora, que habremos de determinar; de su correcta identificación se extraen determinados efectos, como los relativos a la fijación del momento comisivo, al juicio de desvalor de determinadas conductas y al de proporcionalidad de la sanción prevista legalmente.

2. Naturaleza del tipo infractor del artículo 191.6 de la LGT

Podemos anticipar la formulación de la tesis que trataremos de fundamentar en este apartado: la sanción regulada en el artículo 191.6 de la LGT constituye la medida punitiva frente a una infracción material, o, en terminología tradicional y acogida en la Exposición de Motivos de la LGT, que genera perjuicio económico, entendido aquí como discrepancia entre la deuda tributaria derivada de la actuación del obligado y la que habría resultado jurídicamente correcta, según la actividad administrativa de comprobación e investigación (cfr. Pérez Royo, 1972, p. 105).

Por tanto, en sentido negativo, la analizada **no consiste en una infracción de tipo formal**², en que el incumplimiento base del ilícito afecte a obligaciones o deberes formales al

ción tributaria en la fase previa de cuantificación, aunque sea por tal vía indirecta, que se relaciona con «[el] principio del fin de un modelo de relaciones de los contribuyentes con la Administración, que se verá suplantado por otro más cooperativo» (García Novoa, 2019). No obstante, la referida premisa del protagonismo jurídico del obligado, con su inherente responsabilidad a través del sistema de autoliquidación, no puede considerarse, a fecha de estas líneas, superada.

² Las infracciones tributarias no son de autoprotección de la Administración para su propio funcionamiento (frente a lo mantenido en su momento por García de Enterría, 1976, p. 403), no las caracteriza su irrelevancia ético-social equivalente a carencia de bien jurídico (cfr. Zornoza Pérez, 1992, p. 36) y tampoco, por tanto, las infracciones tributarias formales que son una categoría de aquellas, teniendo al respecto

servicio mediato del artículo 31 de la Constitución española (CE) pero inmediato o directo de la información correcta y completa que debe ser suministrada a la Administración tributaria, desconectada de una lesión o peligro concretos del crédito tributario³.

Tal afirmación es avalada, en primer término, por la interpretación literal del texto legal, que dispone:

No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre **constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo** de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Se requiere, por tanto, una regularización voluntariamente efectuada de una primera autoliquidación, bien omitida bien incorrecta, que dio lugar a un resultado de dejar de ingresar. Resulta claro que la acción infractora se describe en el apartado 1.º:

Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

Esta acción infractora tiene el elemento añadido de la posterior regularización «clandestina», en palabras del TS⁴, es decir, sin cumplir lo exigido por el artículo 27.4 de la LGT para entrar en el ámbito de los recargos (identificación expresa del periodo impositivo y contenido únicamente de datos relativos al mismo)⁵.

dicho que su bien jurídico no es la obediencia a la Administración, como si de la protección de un bien jurídico individual y propio de la Administración se tratase (Pérez Tena, 2021, p. 17).

³ En contra, se ha calificado en algún caso la infracción tipificada en el artículo 191.6 de la LGT como «infracción formal defectuosamente ubicada» (cfr. Sánchez Huete, 2007, pp. 173-176).

⁴ STS de 27 de septiembre de 2010, rec. núm. 308/2008, FJ 7.

⁵ Ese doble componente típico, que posteriormente desarrollaremos, diferencia jurídicamente la problemática aquí analizada de la relativa a la sanción al retenedor cuando, siguiendo la jurisprudencia basada en la prohibición del enriquecimiento injusto (SSTS de 27 de febrero de 2007, rec. núm. 2400/2002 –ponente Garzón Herrero– y de 5 de marzo de 2008, rec. núm. 3499/2002 –ponente Martínez Micó–), no le era exigida la retención (Cayón Galiardo, 2010, p. 14, había encontrado semejanzas entre ambos temas, bajo la pregunta general de «si se puede imponer una sanción por dejar de ingresar cuando la deuda ya no existe»), pues la conducta del retenedor es típica y antijurídica conforme al tipo general (criterio confirmado por STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 143/2019), siendo la cuestión más controvertida la de la imposición de sanción con arreglo al artículo 191.1 de la LGT al perceptor de la renta sobre la totalidad de la cuota, haciéndole, indebidamente a nuestro juicio, partícipe de la antijuridicidad relativa a la omisión

En segundo lugar, al mismo entendimiento conduce la interpretación sistemática del precepto, su ubicación en el artículo 191 de la LGT, artículo que en el resto de sus apartados regula infracciones de resultado lesivo directo de un crédito tributario concreto, por dejar de autoliquidar voluntaria, correcta y completamente el importe a ingresar, por sí solo o junto a una obtención indebida de devolución tributaria (apartado 5.º). No quiere ello decir que la infracción tipificada en el artículo 191.6 de la LGT produzca una lesión inmediata respecto de la cuota –no se trata de una mera calificación como leve del tipo general⁶–, como no lo hacen los artículos 194 y 195 de la LGT, pero sí en una parte de lo que el artículo 58 de la LGT declara deuda tributaria, como posteriormente justificaremos.

Un tercer argumento resulta de la interpretación lógica de la norma: no se entendería que la mera incorrecta información tributaria se hallase en el origen de la medida sancionadora por diferimiento solo en casos de dejar de ingresar, y que no fuese así en los restantes supuestos, por ejemplo, cuando la autoliquidación que procedería arrojaría un resultado de menores devoluciones (obtenida o meramente solicitada) o cantidades a deducir o compensar en el futuro (*v. g.* Resolución del TEAC de 20 de abril de 2021, RG 3086/2018, FJ 7), pese a que en estos casos la afectación a la corrección informativa derivada de la regularización informal se habría producido en términos idénticos. Para tales supuestos también existen tipos infractores de perjuicio económico (arts. 193, 194 y 195 LGT, respectivamente) y ello sin perjuicio de las anomalías que en aplicación de los referidos preceptos, en casos de regularizaciones informales, pueden producirse⁷.

del pago a cuenta (mecánica confirmada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– de 7 de mayo de 2015, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, RG 2739/2014), y que quizá pierda interés desde que el TS parece haber cambiado su criterio de exigencia preferente de la obligación principal, obligando ahora a la Administración a exigir el cumplimiento por retenedor y contribuyente de sus correspondientes prestaciones (*vid.* SSTS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 8296/2019, y de 31 de mayo de 2021, rec. núm. 5444/2019, analizadas por la AEAT en Nota 4/2021, de 5 de julio, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, que concluye que ambas sentencias «parece que apuntan a que las comprobaciones de las retenciones e ingresos a cuenta se efectúen fundamentalmente en los retenedores [...] parece que permiten que el contribuyente invoque el derecho a la deducción en cualquier momento»).

⁶ A nuestro juicio resulta evidente, por las características propias de bien jurídico protegido y modalidad de ataque a que nos referiremos, que el apartado 6.º del artículo 191 de la LGT constituye un tipo infractor distinto de su apartado 1.º, no una mera técnica atenuadora y de concreción de los efectos de los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT sobre este. Parece adoptar tal criterio el Auto del TC 20/2015, de 3 de febrero, al indicar en su FJ 5 que el artículo 191.6 de la LGT se trata de «un tipo de infracción específica». Igualmente es calificada dicha medida de nuevo tipo infractor en los Informes de las Comisiones de 2001 (V.4 C, pp. 188-189) y 2003 (5.4 C, pp. 78-79), a los que posteriormente nos referiremos. Efecto de tal independencia lo constituyen los artículos 184.1.2.º de la LGT y 3.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRS) (RD 2063/2004, de 15 de octubre) y el artículo 8.5 del citado reglamento, que positivizan la calificación separada y la autonomía en el cálculo de la base de sanción del tipo general respecto de la conducta típica del artículo 191.6 de la LGT, respectivamente.

⁷ Un ejemplo de incoherencia lo hallamos en la reforma del artículo 26.2 f) de la LGT por el artículo decimotercero.2) de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que extiende los recargos del artículo 27 de la LGT

En cuarto lugar, en cuanto a los antecedentes y finalidad de la normativa reguladora de esta sanción (arts. 191.6 y 27.4 LGT), su novedosa inclusión en la LGT vino a mediar en una antigua polémica (Baena Aguilar, 2004), la del efecto de las regularizaciones informales o encubiertas, aquellas que no se realizaban mediante una autoliquidación complementaria⁸, que en la LGT no encontraba tratamiento expreso⁹.

El Informe para la reforma de la LGT de julio de 2001¹⁰ (pp. 188-189) dejaba claro que la cuestión planteada era la del perjuicio económico, al tratar la cuestión en la tipificación del artículo 79 a) de la LGT de 1963 (precedente del actual art. 191 LGT), indicando que:

a los retornos voluntarios de devoluciones mediante autoliquidación complementaria, contra el previo parecer económico-administrativo (Resolución TEAC de 4 febrero de 2016 –RG 3720/2013–). Tal modificación, sin embargo, olvida la inexistencia, valga la licencia, de un artículo 193.6 LGT, en caso de que el retorno de devolución se efectúe incumpliendo el artículo 27.4 de la LGT, de forma encubierta, lo cual puede arrojar resultados desproporcionados de aplicarse el artículo 193 de la LGT en toda su extensión. Es por ello que hemos sostenido la necesaria aplicación analógica *in bonam partem* del artículo 191.6 de la LGT a esta clase de supuestos, por tratarse de conductas con identidad de razón (Sánchez Huete y Pérez Tena, 2022).

⁸ La dicotomía planteada bajo la Ley 230/1963 era o aplicar su artículo 61.3 (recargos por regularización espontánea) o su régimen sancionador –con variantes: art. 79 a), art. 79 a) con sanción atenuada por arrepentimiento espontáneo conforme al Código Penal (CP) o infracción simple del art. 78.1 a)–. Dicho autor ya manifiesta que la principal preocupación era la proporcionalidad: «castigar el mero perjuicio financiero de un mes, como ha venido hasta ahora haciendo la inspección, con una sanción, más los intereses de demora generados desde la omisión del ingreso hasta que esta se descubre, resulta desproporcionado».

⁹ En el régimen previo a la LGT de 2003, la posición de la AEAT era la de no admitir el régimen de recargos en las regularizaciones informales, postura criticada doctrinalmente (de «práctica administrativa de dudosa legalidad que se había consolidado» la califica Hinojosa Torralvo –2010, p. 714–), avalada por la Audiencia Nacional (AN) pero no seguida por algunos tribunales superiores de justicia (cfr. Wert Ortega, 2007, pp. 128-129), hasta que el TS pacificó la cuestión no admitiendo recargos por declaración extemporánea «*clandestina*» desde la Sentencia de 27 de septiembre de 2010, rec. núm. 308/2008, que califica la LGT de 2003 como «en cierta manera, innovadora», pero sin extraer de ello efectos, pues se considera que la formalidad era una exigencia implícita en el artículo 61.3 de la LGT de 1963. La doctrina de tal sentencia ha sido reiterada, entre otras muchas, en SSTs de 11 de noviembre de 2010, rec. núm. 4663/2007, 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 35/2007, 21 de marzo de 2011, rec. núm. 116/2007, 3 de mayo de 2011, rec. núm. 108/2009, 9 de mayo de 2011, rec. núm. 267/2007, 12 de enero de 2012, rec. núm. 59/2010, 9 de abril de 2012, rec. núm. 380/2009, 31 de mayo de 2013, rec. núm. 3056/2010 y 4 de mayo de 2017, rec. núm. 1343/2016. Constituye una nota discordante, que solo podemos explicarnos por inadvertencia, la STS de 8 de noviembre de 2017, rec. núm. 3133/2016, que anula una sanción por diferimiento y regularización informal en el régimen de la Ley 230/1963, declarando aplicable el artículo 61.3 de tal norma. Algún intento de acogerse al criterio de esta última sentencia ha fracasado (*vid.* STSJ de Galicia de 29 de enero de 2021, rec. núm. 15031/2020), por ser aplicable la LGT de 2003.

¹⁰ Elaborado por la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT constituida por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 (en adelante, Informe 2001).

Se plantea la conveniencia de **aclarar la tipificación** respecto de aquellos obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Piénsese en el caso de aquel que no declara determinadas cuotas de IVA repercutidas durante el primer trimestre (periodo impositivo trimestral) y que lo hace como si de cuotas del cuarto trimestre se tratase... la mayoría de la Comisión considera que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad. Ello porque no puede desconocerse que, aunque no sea por el cauce idóneo, **el sujeto pasivo ha acabado regularizando su situación.**

El Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva LGT de enero de 2003¹¹ (p. 19) afirmó que, mediante el que sería artículo 27.4 de la LGT, «se pretende evitar que los sujetos realicen regularizaciones encubiertas beneficiándose de la aplicación del régimen de recargos», inciso que entendemos meramente descriptivo de la regulación de la consecuencia legal (perspectiva *ex post*), pero que no analiza la situación con perspectiva *ex ante*, pues usualmente la informalidad de la regularización no pretende «beneficiarse» del recargo correspondiente sino precisamente que el mismo no sea efectivamente impuesto, de lo contrario al obligado le sería indiferente una u otra vía.

En el proceso de elaboración de la que sería nueva LGT, el artículo 191.6 ya se incluía en términos idénticos desde el proyecto¹². Debe añadirse, no obstante, que el ámbito del problema es algo más amplio que el indicado en el Informe 2001, alcanzando a cuestiones como la discrepancia jurídica en criterios de imputación temporal (v. g. SAN de 24 de febrero de 2020, rec. núm. 202/2016, FJ 3), que exceden del mecánico arrastre de datos, generalmente de IVA o pagos a cuenta, de un periodo a otro por motivos financieros. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros (2004, pp. 221-222) ofrece idéntico ejemplo que el contenido en el Informe 2001 (no declaración de IVA devengado en el primer trimestre e incluido en el cuarto), aludiendo a que se trata de una importante exigencia formal que «las declaraciones tardías han de ser expresas y públicas» pues en caso contrario «no devengarían ni siquiera el recargo establecido en este precepto legal».

El Tribunal Constitucional (TC), en el mismo sentido, tiene declarado que el artículo 191.6 de la LGT constituye un tipo de infracción específica que sanciona una conducta de falta de

¹¹ Emitido el 23 de enero de 2003 por la Comisión de expertos para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva LGT, constituida por resoluciones de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 y 8 de octubre de 2002 (en adelante, Informe 2003).

¹² Debe subrayarse la escasa atención que esta cuestión suscitó en el proceso legislativo: el Informe del Consejo de Estado (núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003) no se detiene en la misma. Posteriormente, el proyecto de artículo 191.6 –Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) de 6 de junio de 2003, Serie A, núm. 155-1– no fue objeto de enmiendas en el Congreso (BOCG Congreso de 16 de septiembre de 2003, Serie A, núm. 155-7) ni en el Senado (BOCG Senado de 21 de octubre de 2003, Serie II, núm. 157 e).

ingreso en el momento adecuado, cualificado con un componente de encubrimiento (Auto TC 20/2015, de 3 de febrero, FJ 5).

Queda por todo ello confirmada, a nuestro juicio, la tesis de la que partíamos, el carácter de la infracción tipificada en el artículo 191.6 de la LGT como de perjuicio económico, si se quiere con la peculiaridad de que este se halla un grado más lejano de la acción infractora que en el resto de tipos regulados en el artículo 191 de la LGT por requerir los recargos liquidación administrativa¹³, a ello volveremos al identificar el bien jurídico y la modalidad de ataque, pero en cualquier caso tal circunstancia no convierte la sanción por diferimiento en un reproche de una mera infracción formal, directamente ajena a un contenido patrimonial concreto.

3. Bien jurídico protegido en el artículo 191.6 de la LGT

Si la premisa sobre la naturaleza del tipo infractor contenido en el artículo 191.6 de la LGT que hemos sostenido en el apartado anterior es correcta, la siguiente cuestión que debe ser abordada consiste en determinar, en tal infracción material o de perjuicio económico, el bien jurídico inmediatamente protegido¹⁴, y su modalidad de ataque, pues la cuota tributaria no ha sufrido menoscabo.

¹³ En tal sentido, a diferencia de la terminología utilizada usualmente, entendemos que es más correcto afirmar que el recargo se impone, no se devenga, y por ello el acto administrativo de recargo no es una mera declaración del mismo, a diferencia de la liquidación de la obligación tributaria principal, sino que tiene carácter constitutivo en cuanto tras el procedimiento su imposición y exigencia coloca al obligado en una situación jurídica desfavorable nueva, a lo que no se opone su origen y configuración legal, ni el interés público en tal imposición. Como excepción, se exige autoliquidación de los recargos en el modelo 770 (Orden HAC/530/2020, de 3 de junio, en cumplimiento de la disp. final 10.ª de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre), si bien tal regulación no afecta a la regularización espontánea tributaria sino a la penal, y, sin perjuicio de la posterior referencia a tal campo a efectos interpretativos, ha de indicarse que se trata de problemas jurídicos diversos. La regularización penal informal suscita la polémica, ajena a nuestro análisis, sobre si es apta a los efectos de los artículos 305.4 del CP y 252 de la LGT (a favor la doctrina penalista, y el propio autor, según Palao Taboada –2020, pp. 14-18 y 35–), pero no ofrece particularidad en lo aquí planteado: 1.º si se presenta la autoliquidación correspondiente y el modelo 770 autoliquidando los recargos, no entraría en juego el artículo 191.6 de la LGT; 2.º si se regulariza informalmente pero no se excluye el delito, no ha lugar a recargo (Blázquez Lidoy, 2011, p. 112) ni a sanción conforme al artículo 191.6 de la LGT, por *bis in idem* manifiesto en caso contrario; 3.º si se regulariza informalmente y se producen los efectos del artículo 305.4 del CP, no proceden recargos pero sí cabría en su caso la aplicación del artículo 191.6 de la LGT (cfr. Iglesias Capellas, 2011, p. 23).

¹⁴ Esta modalidad de análisis jurídico, que parte de la existencia en toda medida sancionadora de un bien jurídico que el legislador ha considerado necesitado de protección punitiva frente a determinados ataques, ha sido adoptada en las sanciones administrativas por las SSTC 172/2020, de 19 de noviembre, y 13/2021, de 28 de enero. Martín Fernández (2021, p. 233) afirma que con ello el supremo intérprete constitucional asume «el significado y el valor de la antijuridicidad material para interpretar los tipos [...] la idea de bien jurídico protegido por los tipos y de antijuridicidad de las infracciones encuentra aquí refuerzo».

Que el derecho sancionador tiene como misión la protección de bienes jurídicos resulta mayoritariamente reconocido en la doctrina¹⁵, siendo la cuestión de la imprecisión y vaguedad del propio concepto «bien jurídico» el punto crítico, hasta llegar a considerarse en el derecho punitivo «entre los problemas básicos menos clarificados con exactitud» (Roxin, 1994, p. 71). En tal sentido, Quintero Olivares (2020, pp. 30-33) lo califica de «mito» del derecho penal, reconociendo su papel como principal criterio orientador pero advirtiendo de la dificultad de «decidir cuándo estamos en presencia de un bien jurídico». Dicho escollo se incrementa en el campo sancionador administrativo, pues son mayores las posibilidades de que los tipos infractores, más numerosos e imprecisos que los penales, alberguen conductas inocuas (Rebollo Puig, 2010, p. 129), siendo calificables sus preceptos, en tales casos, como arbitrarios, por sancionar comportamientos sin antijuridicidad material.

Aun reconociendo tales dificultades, debemos partir de un concepto material de bien jurídico, necesario instrumento dogmático¹⁶ con un papel indispensable no solo en discusiones sobre política sancionadora, sino, en concreto y en lo que nos interesa, en la tarea hermenéutica de la norma, en un doble sentido: como resultado de su recta interpretación, y como herramienta, una vez hallado tal bien jurídico considerado digno de protección, para interpretar a su luz la regulación de la estructura de la medida punitiva, enjuiciando su coherencia.

Existe, en cuanto al bien jurídico protegido en el ámbito sancionador tributario, una problemática que no es ajena a todo el derecho sancionador¹⁷, la correcta delimitación de bienes

¹⁵ Cfr. en el ámbito penal, Roxin (1994, p. 70, nota 43). Incluso alguno de los autores más críticos con tal conceptualización, Jakobs con su teoría de la prevención general positiva, admite el papel esencial del bien jurídico, advirtiendo más bien del peligro de aceptar como legítimo «todo aquello que puede ser puesto en una relación positiva con el concepto de bien jurídico» (Jakobs, 1997, p. 295). En el ámbito sancionador administrativo, Nieto García (2012, p. 38) en su línea de administrativización y alejamiento del ámbito penal, usa la expresión «intereses protegidos».

¹⁶ Ya dijimos que no consideramos la infracción tributaria como una «desobediencia éticamente incolora», en palabras de Roxin (1994, p. 53). Dicho autor define el bien jurídico como «circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines, o para el funcionamiento del propio sistema», y alude a otras definiciones más sintéticas que conceptúan el bien jurídico como «bien vital reconocido socialmente como valioso» (pp. 70-71), «interés jurídico» o «valor jurídico», reconociendo que el alcance de las diferencias entre ellas es difícilmente precisable. Advirtamos, no obstante, que nos centraremos principalmente en identificar lo legalmente protegido «para facilitar el conocimiento de la norma [...] y para proceder a su propia autointegración o recomposición» (Lascurain Sánchez, 2007, p. 120), paso necesario para su eventual análisis a la luz de lo que se considere legítimamente protegible.

¹⁷ El bien jurídico requiere un adecuado nivel de concreción para cumplir algunas de sus funciones, *v. g.* como instrumento técnico-jurídico al servicio de la correcta tipificación de conductas con un cierto grado de lesividad, lo que obliga al proceso de especificación de bienes jurídicos –exigencia acentuada en los bienes jurídicos supraindividuales– que exige en ocasiones la configuración de bienes jurídicos intermedios (cfr. Soto Navarro, 2005, pp. 913-914).

jurídicos u objetos de protección genéricos (lo que la STC 172/2020, de 19 de noviembre, FJ 3, denomina «bien jurídico protegido principal») y de bienes jurídicos concretos o específicos que singularizan cada uno de los tipos infractores¹⁸, lo cual en este caso tiene relevancia añadida en el juicio de proporcionalidad de la sanción atribuida en el artículo 191.6 de la LGT, cuantificada en un 50 % de la cuota a ingresar regularizada informalmente.

En el ámbito sancionador tributario el objeto genérico de protección es el representado por el artículo 31.1 de la CE¹⁹, y el bien jurídico inmediatamente protegido en el tipo general del artículo 191 de la LGT, está constituido, en concreción de aquel, por el interés recaudatorio representado por la deuda tributaria frente a ataques directos a la misma a través de la falta de exacto cumplimiento de la obligación de autoliquidar²⁰.

¹⁸ La jurisprudencia del TS (SSTS de 17 de septiembre de 2020, recs. núms. 7714/2018, 325/2019 y 665/2019, FJ 5, de la primera de ellas y el resto por remisión, y de 19 de enero de 2022, rec. núm. 7905/2020, FJ 2) alude a «bienes jurídicos directa e inmediatamente tutelados por los distintos tipos infractores» y «el bien jurídico que mediata o indirectamente tienden a tutelar». Mientras que el segundo es «la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios» (art. 31.1 CE), para identificar los bienes jurídicos inmediatos se distinguen las infracciones de perjuicio económico («protección directa del interés patrimonial de la Hacienda Pública») y las infracciones sin perjuicio económico o formales frente a comportamientos que «entraña[n] actuaciones falsarias o mendaces que alteran la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración tributaria (arts. 200, 201 y 202 LGT), o, en fin, que existen tipos que salvaguardan directamente el correcto ejercicio por parte de la Administración de las potestades de comprobación e investigación tributaria y sancionan, en consecuencia, su dilación o entorpecimiento (art. 203 LGT)».

¹⁹ El «interés general a que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la Ley», en palabras de Pérez Royo (1972, p. 78), «el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la CE», en palabras de Zornoza Pérez (1992, p. 39). Aun admitiendo la naturaleza económica del bien, el TS alude en el delito fiscal a

la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática, lo que conduce a un bien jurídico protegido basado en los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y los cargos públicos.

(SSTS de 19 de mayo de 2005, rec. núm. 2475/2003, FJ 5, y 14 de octubre de 2020, rec. núm. 10575/2018, FJ 251.^o). Se hace eco de posiciones doctrinales que identifican en el delito fiscal bienes jurídicos abstractos como fe pública, deber de lealtad al Estado, función pública del tributo, la comunidad política, etc. Ferreiro Lapatza (2004, p. 220), quien certeramente, como dijimos en nota 17, considera que el bien jurídico genérico debe concretarse más «si queremos utilizar la técnica jurídica al servicio de la seguridad y la libertad», identificando como bien jurídico concreto en el artículo 305 del CP «el dinero público que proviene esencialmente de los tributos [...] al que están unidas todas las ideas de solidaridad y acción común en la libertad».

²⁰ Tal definición de bien jurídico directo y modalidad de ataque ofrecida combina lo patrimonial y lo formal, siendo requisitos conjuntos (no existiría esta infracción si se ingresa sin autoliquidación, ni si se cumple exactamente con la autoliquidación pero no se ingresa). Martín Fernández, Galán Sánchez y Rodríguez Márquez (1996, p. 11) lo desagregan como «el interés en la presentación de las declaraciones... el interés principal, aunque mediato, es el pago puntual de las deudas tributarias»; Sánchez López (2005,

Por lo que se refiere a la infracción regulada en el artículo 191.6 de la LGT, el inicial desconcierto²¹ que, desde el punto de vista de la antijuridicidad²², provoca castigar un ilícito cuya descripción de la acción infractora consiste en dejar de ingresar una cantidad debida autoliquidar cuando sí se haya ingresado voluntariamente, puede solventarse indagando sobre la existencia de un bien jurídico inmediatamente protegido diferente al del tipo general anteriormente identificado, existiendo a nuestro entender tres posibilidades de objeto de protección inmediato que se podría hallar en la base de la medida punitiva analizada: 1.º la puntualidad en la presentación de toda autoliquidación tributaria, que evite daños financieros; 2.º la corrección de la misma en cuanto a la información que se dirige a la Administración y su incidencia genérica en el crédito tributario o en el ejercicio de las potestades de aquella; y 3.º el interés, principalmente patrimonial, representado por la efectividad de los recargos mediante la aplicación del artículo 27 de la LGT vinculada a una regularización expresa. Vamos a examinar cada uno de tales posibles bienes jurídicos para, adelantando el resultado, concluir en la protección directa²³ por el artículo 191.6 de la LGT del tercero de ellos, analizando críticamente la actual jurisprudencia del Tribunal Supremo, que parece optar, a nuestro entender, por el segundo.

3.1. La puntualidad como bien jurídico

En el presupuesto de hecho del artículo 191.6 de la LGT, pese a que la obligación principal haya sido correcta y espontáneamente autoliquidada²⁴, lo habrá sido fuera de plazo,

p. 629) alude al tipo como de «carácter evidentemente patrimonial o de protección de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, frente a aquellas conductas infractoras en las que se sanciona el incumplimiento de un deber sin contenido económico». Sánchez Huete (2007, p. 159) por su parte se refiere a «comportamientos elusivos que afectan a la parte esencial de la deuda tributaria».

- ²¹ Aneiros Pereira (2005, pp. 74-75) sostiene que se está sancionando «el incumplimiento de cuestiones meramente formales», llevando la cuestión al problema de la culpabilidad en el caso concreto «se cometerá, en la mayoría de los casos, mediante negligencia en grado muy leve», identificando el bien jurídico difusamente como «el dinero público».
- ²² No nos referimos al problema sobre la naturaleza a los efectos del tipo general del artículo 191 de la LGT de la regularización voluntaria (excusa absolutoria o, minoritariamente, ausencia sobrevinida de tipicidad o antijuridicidad), sino al de, una vez excluida la necesidad o merecimiento de la sanción del tipo general, qué antijuridicidad material justifica la sanción del artículo 191.6 de la LGT.
- ²³ Lo trascendente es tal bien jurídico protegido directo incorporado al tipo infractor. No es relevante que en todas las infracciones tributarias se pueda apreciar algún otro interés secundario y finalmente el artículo 31 de la CE. Así, no afecta a lo que se expondrá ni que las infracciones tributarias materiales prevengan colateralmente eventuales incorrecciones formales, ni que en las infracciones tributarias formales quepa apreciar «una dimensión indirecta o mediatamente patrimonial del bien jurídico protegido» (Luchena Mozo y Sánchez López, 2006).
- ²⁴ A lo que no obsta, a nuestro juicio, haberlo sido encubiertamente. El riesgo para tal cuota derivado de la no interrupción de la prescripción (argumento adicional utilizado en STS de 31 de mayo de 2013,

resultando la puntualidad en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios un bien jurídico digno de protección que habrá sido lesionado. No nos referimos en este caso a la obligación de ingreso temporáneo –a cuyo incumplimiento responden los recargos del periodo ejecutivo e intereses ante un mero «ilícito tributario de naturaleza civil» (Pérez Royo, 1972, p. 105)²⁵– sino a la correcta declaración del hecho imponible y autoliquidación dentro del plazo voluntario establecido. La jurisprudencia del TC tiene reiterada la importancia de la puntualidad en el cumplimiento tributario (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9.A), por lo cual «el artículo 31.1 de la CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces» (STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 3).

Pese a que el literal del artículo 191.6 de la LGT al describir la acción típica («constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo») podría avalar esta opción²⁶, sin embargo, a nuestro juicio, no resulta en este caso tal bien jurídico, pese a hallarse en la base de la acción infractora una conducta impuntual, el objeto de protección inmediato y directo del artículo 191.6 de la LGT, pues el legislador mediante el artículo 27 de la LGT ha establecido recargos que, sin entrar ahora en la controversia sobre su naturaleza jurídica, responden a la prevención de tal tipo de conductas, por lo cual carecería de lógica, y se opondría al efecto previsto en el artículo 179.3 de la LGT, que solo en contemplación del retraso en autoliquidar voluntariamente la deuda se anudase indiferentemente un recargo o la sanción del artículo 191.6 de la LGT, si no presidiese la creación de esta la prevención/represión de ilícitos con un contenido de injusto basado en la lesión de un interés jurídico distinto al protegido exclusivamente por el artículo 27 de la LGT.

rec. núm. 3056/2010, FJ 4) creemos que puede calificarse de remoto y difícilmente materializable en un daño que, en cualquier caso, no resultaría ajeno a la inactividad administrativa durante cuatro años (*vid.*, en tal sentido, STS de 3 de abril de 2014, rec. núm. 484/2013, FJ 6).

²⁵ No constituye entre nosotros un bien jurídico punitivamente protegido el mero pago puntual. La lesión del orden jurídico producida por el simple impago encuentra suficiente respuesta en los medios de ejecución forzosa (cfr. Zornoza Pérez, 1992, p. 234). No es tal exclusión, sin embargo, generalizable a todos los ordenamientos, por ejemplo, el italiano que prevé multa administrativa e incluso pena de cárcel para impagos tributarios, medidas declaradas compatibles con el Ordenamiento de la Unión Europea (*vid.* STJUE de 2 de mayo de 2018, Scialdone, asunto C-574/15). En tal Sentencia el Tribunal de Luxemburgo en el ámbito del IVA declaró que «la falta de pago del IVA declarado no presenta la misma gravedad que el fraude» (apdo. 41) pero

la falta de pago del IVA declarado... constituye una «actividad ilegal» que puede afectar a los intereses financieros de la Unión, en el sentido del artículo 325 TFUE, apartado 1, a la que, en consecuencia, se deben aplicar sanciones efectivas y disuasorias (apdo. 44).

²⁶ En tal sentido, Cayón Galiardo (2012, p. 21) afirma que «esta infracción está sancionando en puridad un diferimiento del impuesto», si bien habida cuenta de que, en nuestro Ordenamiento, el artículo 27 de la LGT atiende a tal retraso, acaba afirmando que lo sancionado realmente es el incumplimiento de los requisitos formales del artículo 27.4 de la LGT, dudando de la proporcionalidad de la sanción porcentual sobre la cuota.

3.2. La corrección informativa como bien jurídico

3.2.1. Planteamiento

Nos referimos en el presente apartado a otro posible bien jurídico inmediatamente protegido por el artículo 191.6 de la LGT, que podría definirse como la corrección cronológica de la información contenida en las autoliquidaciones, sancionando la incidencia que el desorden temporal provocado por el diferimiento o regularización informal pueda generar en el correcto ejercicio de las potestades administrativas respecto de un eventual crédito tributario.

Para apreciar tal bien jurídico como el objeto directamente protegido en el artículo 191.6 de la LGT habría de tenerse en consideración que la autoliquidación (art. 120.1 LGT) contiene, aparte del resultado de actividades de calificación fáctica, selección e interpretación normativa y operaciones de cuantificación del objeto de la prestación tributaria, el elemento informativo propio de cualquier declaración tributaria, género del que aquella es especie, información cuya incorrección, considerada separadamente del resto, justificaría la respuesta punitiva.

No obstante, en general, los defectos –falsedades, omisiones, inexactitudes– en tal contenido informativo de las autoliquidaciones, son englobados en las infracciones tributarias materiales como integrantes del mismo *iter* comisivo, no tipificándose ni sancionándose con independencia por la LGT²⁷. Por tanto, partiendo de la premisa que hemos sentado –el art. 191.6 LGT tipifica una infracción tributaria material²⁸– no podría constituir el bien jurídico di-

²⁷ Tal tratamiento no siempre ha sido pacífico. Así, v. g. en aplicación del régimen de recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento establecido por el artículo 61.2 de la LGT de 1963, en redacción dada por la disposición adicional 31.ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 8 de mayo de 1986, sostuvo (Martínez Lago *et al.*, 1991, p. 60) que «cuando la declaración-liquidación omitida supusiera, además e independientemente del ingreso, el cumplimiento de unos deberes de información no atendidos cabría la imposición de sanción por infracción simple».

²⁸ En ello se distingue el artículo 191.6 de la LGT de otra infracción que sí tiene en cuenta exclusivamente incidencias formales y es sancionada mediante multa de un porcentaje de la cuota omitida, la infracción grave tipificada en el artículo 170.Dos.4 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), no consignación en la autoliquidación de operaciones con inversión del sujeto pasivo sin perjuicio económico, sancionada con un 10% de la cuota no consignada en la autoliquidación (art. 171.Uno.4.º LIVA), infracción formal considerada desproporcionada por SAN de 12 de mayo de 2021, rec. núm. 206/2020, FF. JJ. 3 y 4 (considera la sanción «castigo de una omisión formal» y su finalidad un genérico «prevenir el fraude»), y por STSJ Cataluña de 21 de septiembre de 2021, rec. núm. 538/2020, FJ 3 (considera su finalidad «reforzar los mecanismos de control de las operaciones realizadas en el impuesto»), siendo que pende rec. núm. 8620/2021, admitido por ATS de 20 de julio de 2022, respecto de la STSJ de Cataluña citada. Ha de añadirse que el *Conseil Constitutionnel* francés (Décision núm. 2022-1009, de 22 de septiembre de 2022, en cuestión prioritaria de constitucionalidad (QPC) planteada por el *Conseil d'État*) ha declarado la constitucionalidad de similar sanción formal en IVA francés (con la diferencia de que se cuantifica en un

rectamente protegido en exclusiva la corrección del contenido informativo frente a incumplimientos de imputación temporal, salvo que se mute indebidamente la naturaleza del tipo infractor y se fraccione el bien jurídico directamente protegido para extraer de él otro bien jurídico intermedio análogo al de las infracciones formales, caso en el cual no se entendería: 1.º que la lesión se vincule al signo del resultado de la autoliquidación, como dijimos; 2.º ni la forma de cuantificación de la sanción atribuida en el artículo 191.6 de la LGT en un porcentaje sobre una cuantía desconectada del interés informativo y 3.º ni la diferencia de reacción punitiva respecto del artículo 199.2 de la LGT (infracción formal por presentación incorrecta de autoliquidaciones sin perjuicio económico, calificada como grave pero sancionada con multa fija de 150 €).

En este último aspecto, nótese cómo la puntualidad de la corrección informativa es considerada por el legislador español como un bien que, una vez lesionado, no admite su total restauración voluntaria²⁹ a efectos de la exclusión de la sanción formal³⁰, mientras que una regularización encubierta podría ser voluntariamente convertida en explícita (presentando una autoliquidación complementaria expresa a ingresar y una solicitud de rectificación de la autoliquidación «clandestina»), habilitando la aplicación del artículo 27 de la LGT y la exclusión del artículo 191.6 de la LGT, lo cual de nuevo avala descartar como bien jurídico protegido en este precepto la simple corrección informativa.

5 %, art. 1788 A del CGI) descartando su desproporción manifiesta, con tres argumentos contenidos en los apartados 7 y 8: a) la finalidad de lucha contra el fraude como objetivo de valor constitucional; b) la relación entre cuantificación y naturaleza de la infracción, sin más explicaciones y c) el tipo del 5 % no es manifiestamente desproporcionado.

²⁹ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en Sentencia de 25 de noviembre de 2021, *État luxembourgeois*, asunto C-437/19, considera que, en caso de sanción por incumplimiento de un requerimiento de información, tras el recurso judicial correspondiente, debe otorgarse al obligado la posibilidad de cumplir el requerimiento, y «solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta» (apdo. 98). Si bien la justificación de tal declaración ha de buscarse en la protección del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), tutela judicial efectiva, frente al propio requerimiento (STJUE 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, apdo. 66), puede apreciarse a nuestro juicio la confusión jurisprudencial de las finalidades de las medidas coercitivas en sentido amplio, pues en derecho español el entendimiento del TJUE se asemeja al de una multa coercitiva, al servicio de la autotutela y cuya razón de ser desaparece en caso de que su destinatario cumpla lo requerido, y no al de una institución verdaderamente de castigo. Por tanto, declarado violado el artículo 47 de la CDFUE a nuestro juicio no debería mantenerse la sanción originaria impuesta con fines punitivos, que habría de ser anulada incondicionalmente, sin perjuicio de las consecuencias de la nueva conducta antijurídica.

³⁰ Artículos 179.3 y 198.2 de la LGT y 14 del RGRS, que regulan únicamente una atenuación sancionadora por comportamientos postconsumativos. En contra, Aníbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, pp. 142-143) consideran aplicable el artículo 179.3 de la LGT a la subsanación voluntaria de datos falsos, incompletos o inexactos, partiendo de un concepto de acción en sentido natural determinada por la unidad de la obligación formal que excluiría a su juicio la sanción por tal subsanación fuera de plazo.

No creemos que pueda aceptarse, por todo lo expuesto, semejante interpretación de la norma sancionadora para identificar el bien jurídico protegido con el aquí analizado, admitiendo sin mayores datos que el legislador ha incurrido en tal cúmulo de incoherencias en el diseño de una medida punitiva, siendo plausible la opción de considerar las referidas interpretación e identificación como erróneas.

3.2.2. Reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo

La teoría del interés en la corrección informativa como bien jurídico inmediatamente protegido en el artículo 191.6 de la LGT, que hemos descartado y que convertiría la sanción por «decalaje» en la punición de una infracción formal con base en el incumplimiento de obligaciones informativas, o material de riesgo abstracto, ha sido reflejada, según interpretamos, en dos sentencias de la Sección 2.^a de la Sala Tercera del TS, de octubre de 2021³¹.

Dichas sentencias no afrontan de forma directa la identificación del bien jurídico protegido en el artículo 191.6 de la LGT, pues la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia se relaciona con el principio de proporcionalidad:

Determinar si, el derecho de la Unión Europea –en particular, la normativa del IVA– y los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, se oponen a la imposición de una sanción que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, en una cuantía superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo³².

³¹ SSTS de 13 de octubre de 2021, rec. núm. 3691/2020, y de 26 de octubre de 2021, rec. núm. 4746/2020. La segunda de ellas (FJ 3.º) remite a la primera, reproduciendo sus fundamentos de derecho tercero y sexto a octavo. Las referencias que hacemos en adelante, por ello, identifican el número de fundamento de la primera.

³² Son recurridas dos sentencias dictadas por el TSJ de Andalucía, respectivamente el 25 de febrero de 2020 (rec. núm. 448/2018) y el 7 de febrero de 2020 (rec. núm. 526/2018). La primera de ellas conoció de un supuesto de declaración en el cuarto trimestre de 2015 de cuotas de IVA devengado en los tres primeros trimestres de tal año, mientras que el supuesto de hecho de la segunda es la declaración en el cuarto trimestre de 2013 de cuotas de IVA devengado en el trimestre anterior. Ambas resoluciones habían anulado las sanciones impuestas conforme al artículo 191.6 de la LGT por ausencia de proporcionalidad en lectura de la STJUE de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, asunto C-564/15. La declaración del TS ha sido opuesta a tal conclusión, casando las resoluciones recurridas aludiendo a otra STJUE (de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, asunto C-259/12). Posteriormente, el TS ha dictado otras sentencias con remisión íntegra al criterio de 13 de octubre de 2021, en concreto en las sentencias de 29 de junio de 2022, recs. núms. 3617/2020 y 5527/2020, y de 31 de octubre de 2022, rec. núm. 1394/2022.

La declaración de las sentencias impugnadas en casación, según la cual, en resumen, la sanción atribuida en el artículo 191.6 de la LGT es desproporcionada conforme a la jurisprudencia del TJUE, efectúa, aun sin aludir expresamente al mismo, una aplicación del principio de primacía del derecho de la Unión Europea³³, omitiendo acoger el criterio del TC sobre la ausencia de desproporción en tal tipo infractor (autos del TC 20/2015, de 3 de febrero, y 111/2015, de 23 de junio)³⁴.

Ahora bien, el pronunciamiento de las SSTS referidas sobre el objeto de protección del artículo 191.6 de la LGT ha venido motivado, a nuestro juicio, por la necesidad de responder a la ausencia de relación aparente entre la estructura de la medida punitiva (incluyendo el bien jurídico protegido³⁵ y su modalidad de ataque) y la cuantificación de la sanción³⁶, es

³³ Se reitera la afirmación del TJUE, según la cual, «en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, no puede admitirse que normas de derecho nacional, aun si son de rango constitucional, menoscaben la unidad y la eficacia del derecho de la Unión» (SSTJUE de 21 de diciembre de 2021, *Randstad Italia SpA*, asunto C-497/20, apdo. 52, y 22 de junio de 2021, *Latvijas Republikas Saeima*, asunto C-439/19, apdo. 135 y jurisprudencia citada). El principio de primacía del derecho de la Unión Europea tiene por objeto asegurar su efectividad, no se funda en la jerarquía, ni necesariamente pone en duda la validez de la norma interna en todo caso, sino que técnicamente se limita a «aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno» (STS de 19 de diciembre de 2022, rec. núm. 2083/2021, FJ 6).

³⁴ Tales autos inadmiten sendas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la AN respecto del artículo 191.6 de la LGT, órgano judicial que justificaba en su planteamiento la desproporción en «poderse sancionar con la misma cuantía a quienes regularizan tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del artículo 27.4 de la LGT, frente a quien no realiza ingreso alguno».

³⁵ Según Muñoz Conde y García Arán (2019, p. 82), «el primer criterio que se debe utilizar para determinar la gravedad de la pena es... la importancia del bien jurídico afectado». El Auto del TS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1481/2019, FJ 7, vincula la proporcionalidad al diseño e imposición de la sanción teniendo en cuenta determinados elementos como la gravedad de la infracción y del perjuicio, «siempre en función del bien jurídico protegido», razonamiento que confirma, aunque desestime la cuestión de inconstitucionalidad planteada, la STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 5 d). Igualmente, es doctrina reiterada del TJUE que

para apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, el juez nacional ha de tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía

(por todas, STJUE de 20 de diciembre de 2017, *Global Starnet Ltd*, asunto C-322/16, apdo. 61 y precedentes allí citados).

³⁶ Actualmente, el artículo 29.3 de la Ley 40/2015 (sustituto del art. 131.3 Ley 30/1992) establece:

En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción.

Zornoza Pérez (1992, p. 175) alude a la «necesaria proporcionalidad entre la lesión del bien jurídico que la infracción produce y la sanción que le resulta aplicable». Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que como regla general en el ámbito tributario actualmente diseñado en la LGT es el legislador el único que ha valorado no solo el bien jurídico y la forma de ataque, sino la gravedad del hecho y todos los elementos

decir por la existencia de un desajuste entre el desvalor de acción y de resultado y la sanción atribuida³⁷. En tal sentido, las sentencias casadas, dictadas por el TSJ de Andalucía el 7 y el 25 de febrero de 2020 (respectivamente, FF. JJ. 6 y 4), razonaban:

La aplicación de la LGT propugnada por la Administración asimila en sus efectos la voluntad de no pagar la obligación principal con la de no satisfacer un recargo [...] parificando de forma desproporcionada la defraudación de la cuota [...] con la de omisión voluntaria de una prestación accesoria [...].

Casi es más justo decir que da lugar a la imposición de una sanción que más bien parece ajustada al desvalor de una genuina defraudación de la obligación principal que en realidad la propia Administración reputa ausente.

Esta incongruencia entre la entidad de la conducta verdaderamente cometida por el infractor y la estructura de una sanción construida por referencia a una hipotética pero inexistente defraudación de la cuota principal es lo que el Tribunal reputa contrario al principio de proporcionalidad.

Se observa, por tanto, que el órgano judicial puso en relación la medida sancionadora regulada en el artículo 191.6 de la LGT con la protección del interés público en el ingreso del recargo, y por ello consideró desproporcionada, en sentido estricto, da por supuestas la idoneidad y necesidad de la medida, la sanción de un 50 % de la cuota.

Pues bien, en sus dos sentencias de continua referencia el Alto Tribunal desacredita tal criterio, independizando el artículo 191.6 de la LGT de la protección de la efectividad del recargo del artículo 27 de la LGT con una serie de argumentos susceptibles de algunas reflexiones críticas, en lo que nos interesa:

- Como frontispicio, se advierte por el TS de una «mecánica que resulta ampliamente conocida en nuestros Tribunales de justicia» (FJ 2), refiriéndose al arrastre de IVA a ingresar de los tres primeros trimestres hasta el último del año como «mecánica comisiva utilizada comúnmente reiterada» (FJ 8.1).

que marcan el concreto reproche punitivo, excluyendo en la fase de imposición cualquier «ejercicio de discrecionalidad reglada» (vid. STS de 14 de octubre de 2020, Sala 2.ª, rec. núm. 10575/2018, FJ 19).

³⁷ Desajustes generadores de desproporción en tal infracción ya fueron advertidos por los expertos en su Informe 2003 (p. 78), en dos facetas: a) intertípica, pues los expertos opinaban certeramente que «no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior», mismo tratamiento del apdo. 6.º del artículo 191 de la LGT con los apartados 2.º y 3.º que tiene lugar en todo caso de infracción leve o grave sin graduación; b) intratípica, afirmando que «debería distinguirse entre aquellos obligados que llevan a cabo su conducta mediando dolo de aquellos otros que la realizan por simple diligencia (*sic*, entendemos negligencia). En otro caso, estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva».

Aunque se admitiese tal generalización de regularizaciones informales, su constatación no despejaría la incógnita de qué bien jurídico se vino a proteger mediante la sanción. Además, en lo que nos consta, no existen datos sobre una masificación de una conducta de diferimiento de IVA, ni en el momento de creación del tipo³⁸ ni mucho menos actualmente, cuando ha proliferado la adopción de medidas normativas de control y prevención³⁹ que la dificultarían, pudiendo por ello afirmarse que la corrección de la información procedente del obligado en las autoliquidaciones ha experimentado una cierta evolución de menor necesidad de protección punitiva, y por tanto su presencia ha perdido peso en el ámbito global de protección del artículo 191.6 de la LGT⁴⁰.

No ofrece el Alto Tribunal más datos sobre la fuente de su afirmación, y de hecho puede apreciarse que, en el caso de la Sentencia casada de 7 de febrero de 2020, se trataba de diferimiento de un solo trimestre; o el ATC 111/2015 (*vid.* Antecedente 2.º) en que igualmente el diferimiento de IVA se produjo del tercer al cuarto trimestre de 2003; o el ATC 20/2015 (*vid.* Antecedente 2.º) en que el supuesto consistía en no haber autoliquidado IVA mensual (enero y febrero de 2006) porque la entidad autoliquidó el primer trimestre de 2006, obviando que había pasado a ser considerada gran empresa⁴¹. Supuestos todos ellos, por tanto, muy alejados del panorama de generalización dilatoria manejado por el Alto Tribunal.

³⁸ El Informe 2003 (p. 78) afirmaba que en aquel momento las regularizaciones informales se estaban produciendo «con mucha frecuencia en la práctica», sin ofrecer mayores datos.

³⁹ Muchas de ellas vinculadas a y posibilitadas por el imparable avance informático: desde 2011 el modelo 347 de operaciones con terceras personas ha de presentarse con desglose trimestral (RD 1615/2011, de 14 de noviembre), por tanto, puede entenderse que previamente tal detalle previo de la información no era considerado digno de control general. Previamente se estableció la obligación para determinados obligados de presentar declaraciones con el contenido de los libros registro de IVA por cada periodo de liquidación, modelo 340 (RD 2126/2008, de 26 de diciembre) y, desde julio de 2017, la llevanza obligatoria de libros registro a través de la Sede Electrónica de la AEAT (SII), que supone el suministro casi en tiempo real de los registros de facturación.

⁴⁰ *Vid. ut supra*, nota 23. De llegar el momento en que el progreso científico de la informática posibilite un conocimiento total y exacto de la información con trascendencia tributaria, no siendo necesario contraste, cualquier conducta de incorrección informativa en las autoliquidaciones no sería nociva, y su punición como tal sería arbitraria. No nos hallamos actualmente en tal avanzado estadio, pero sí mucho más cerca que en 2003.

⁴¹ Es conocida la litigiosidad por imposición de sanciones por diferimiento en tales cambios de periodo de liquidación (de trimestral a mensual), *v. g.* entre otras SSTSJ de Cataluña de 29 de julio de 2020 (rec. núm. 634/2019), 9 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2083/2020) y 26 de noviembre de 2021 (rec. núm. 1793/2020). Dichas conductas «intratrimestre», unidas a que en muchas ocasiones afectan a autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta, con un contenido informativo paupérrimo, pues el detalle es facilitado en el resumen anual en coherencia con el periodo impositivo del IRPF, difuminan hasta hacerla desaparecer toda eventual afectación informativa y de la potestad comprobadora. Tal dificultad de encontrar un contenido informativo lesionado se aprecia en la Sentencia de 26 de noviembre de 2021 citada, que en su FJ 5 identifica como justificante de la punición algo tan peregrino

- El TS califica, a nuestro juicio incorrectamente (*vid. ut supra*, nota 6), el artículo 191.6 de la LGT como «modalidad específica» del tipo básico (FJ 3). No obstante, más adelante reconoce que existe un perjuicio para la Hacienda pública en forma de recargo en caso de regularización «clandestina», afirmando que

hay un cierto perjuicio para la Hacienda Pública, *ex lege*, por el hecho de que no sea aplicable el recargo [...] lo que se buscó por el sujeto pasivo con la forma de autoliquidar y tributar era soslayar el recargo mismo

(FJ 6.3), si bien alude a la alternatividad entre recargo y sanción, al afirmar:

la mecánica de la declaración acumulativa en el último trimestre, sin indicación precisa de las cuotas de cada trimestre, se sitúa fuera del ámbito de aplicación del recargo, porque así lo prevé el artículo 27.4 de la LGT, inaplicación que remite, en último término, a la voluntad del deudor tributario, que se ha colocado deliberadamente fuera del radio de acción del recargo condicionado al cumplimiento de unos requisitos que se han orillado.

No creemos que exista lugar para el juego de la autonomía de la voluntad del obligado entre recargo y sanción, pues la norma sancionadora (art. 191.6 LGT) contiene un presupuesto de hecho (el ilícito infractor) que el legislador trata de prevenir y reprimir mediante la sanción, siendo lo buscado en el artículo 27 de la LGT que el retraso no se produzca (prevención general negativa o disuasión de retrasos), y, de producirse, que se regularice espontánea y expresamente (prevención general positiva en el sentido de persuasión de regularizaciones expresas), siendo el incumplimiento de tal segundo fin en forma de regularización voluntaria pero no formal el presupuesto de hecho de la norma sancionadora, artículo 191.6 de la LGT. En otras palabras, regularizar «clandestinamente» también es legalmente una omisión antijurídica del deber de autoliquidar. Quizá no existiría duda al respecto si el contenido del artículo 27.4 de la LGT se hubiese incluido en el propio artículo 191.6 de la LGT integrando la descripción típica en el precepto infractor.

- Finalmente, se identifica la que a juicio del TS es la finalidad del artículo 191.6 de la LGT (FJ 8.7), el resaltado es nuestro:

el sentido y finalidad que cabe extraer del artículo 191.6 de la LGT, en el sentido de que su tipificación y exacta punición –si bien como sanción leve– tiene una justificación propia y una razón de ser que equipara la conducta

como «que la Administración pueda conocer las cuantías ingresadas por cada uno de los periodos de ingreso».

de quien no ingresa tempestivamente la deuda tributaria (art. 191.1) con la de quien, además, realiza una declaración e ingreso, no solo tardío, sino confuso o indiscriminado, **dificultando con ello la tarea administrativa de verificación y comprobación de la correspondencia o imputación entre las cantidades que se ingresan en el cuarto trimestre y su exacto origen y procedencia**, que es un imperativo, como hemos indicado, de buena fe en las relaciones con la Administración pública y, al tiempo, la **garantía del correcto y adecuado funcionamiento del IVA**.

Se halla en tal inciso, junto con otros apuntes en las sentencias dictadas (como la alusión a la manera «entorpecedora» de regularizar y al «elemento de antijuridicidad material o reprochabilidad de la conducta cuando la declaración tardía es también conscientemente inexacta», FJ 8.9), el bien jurídico que según las mismas es protegido en el tipo del artículo 191.6 de la LGT: 1) la información correcta y veraz contenida en la autoliquidación regularizadora que permita el correcto ejercicio de las potestades de verificación y comprobación y 2) en general el correcto y adecuado funcionamiento del tributo.

Con tal entendimiento, la doctrina jurisprudencial desnaturaliza el artículo 191.6 de la LGT al convertirlo bien en una infracción formal con base en meras deficiencias informativas, conclusión que por todo lo expuesto *ut supra* no creemos que resulte correcta, o en una infracción material de peligro abstracto incidiendo en otros eventuales e indeterminados créditos tributarios y en un genérico «correcto y adecuado funcionamiento» del tributo. Partiendo de que la regularización espontánea, sea formal o no, no excluye la comprobación e investigación, artículo 27.2 de la LGT, subyace en el entendimiento jurisprudencial una indebida elevación de la absoluta inactividad administrativa a la categoría de bien jurídico merecedor de protección punitiva.

No se explica por qué el TS ha excluido como objeto de protección el interés público en el recargo que está en concreto afectado por la conducta lesiva y que se halla en el origen de la creación del tipo según vimos, acogándose a la alternatividad de recargo y sanción, argumento circular –se sanciona porque se excluyeron los recargos, y estos se excluyeron dado que procede la sanción– que ya hemos indicado que carece de peso pues hace alusión simplemente a la estructura presupuesto incumplido (regularización expresa/recargo) y consecuencia punitiva. El incumplimiento de exigencias informativas, tal como ha sido desconectado del objeto a cuya concreta protección sirven, resulta una conducta irrelevante para construir sobre ella el ilícito infractor.

Somos conscientes de que el TS, desde sus sentencias de 13 y 26 de octubre de 2021, ha debido partir de una doctrina constitucional sobre el principio de proporcionalidad (Autos del TC 20/2015 y 111/2015) que limitaba sus posibilidades, planteándose una problemática –control de proporcionalidad sancionadora con los estrictos parámetros del TC frente a

la jurisprudencia del TJUE, más matizada pero solo aplicable en su ámbito, con un posible doble canon difícilmente admisible⁴²– que corresponde resolver en clave constitucional⁴³. Ahora bien, la salida encontrada en la desnaturalización del tipo infractor regulado en el artículo 191.6 de la LGT mediante la alteración de su bien jurídico directamente protegido creemos que resulta, cuando menos, técnicamente incorrecta.

3.3. El interés público en el recargo por regularización expresa del artículo 27 de la LGT como bien jurídico

3.3.1. Solución adoptada

Descartadas las anteriores, esta tesis es la única que nos parece jurídicamente consistente con la regulación legal –por muy criticable que esta resulte tanto por su imperfec-

⁴² El propio TS (FJ 8.10) considera «absurda y discriminatoria» la eventual doble escala de proporcionalidad, pero discrepamos en que tal riesgo deba mediatizar la interpretación del precepto, sobre todo si, como en este caso, conduce a un resultado hermenéutico inconsistente y con efectos de igualación en menos, un *spillover effect* inverso. Las discriminaciones inversas comunitarias –aplicar a la «situación puramente interna» una regulación menos favorable que a las de contexto europeo–, el TJUE las remite al ámbito interno desde sus primeros pronunciamientos (cfr. Sarmiento Ramírez-Escudero, 2005), de forma que corresponde al ordenamiento interno su eventual apreciación y solución (SSTJUE de 5 de junio de 1997, Uecker y Jacquet, asuntos acumulados C-64/96 y C-65/96, apdo. 23, y de 24 de octubre de 2019, IN y JM contra Belgische Staat, asuntos acumulados C-469/18 y C-470/18). Tales discriminaciones inversas se pueden producir en el campo de los derechos fundamentales por el ámbito de aplicación reducido de la CDFUE, artículo 51.1. En concreto, sobre la proporcionalidad sancionadora, Muleiro Parada (2021, p. 451), con razón, afirma que su protección multinivel debe «caminar por la senda de la armonización y unos criterios uniformes de aplicación de principios únicos».

⁴³ Respecto de la proporcionalidad sancionadora tributaria, aun cuando no es objeto directo del presente trabajo, debe dejarse constancia del giro que respecto de su anterior jurisprudencia (SSTS de 26 de junio de 2014, rec. núm. 1421/2012, FJ 5, y de 11 de diciembre de 2014, rec. núm. 2742/2013, FJ 3) ofrece el TS en estas sentencias de 13 y 26 de octubre de 2021, afirmando enigmáticamente la posibilidad de proporcionalidad aplicativa: «No puede hablarse, como dogma incontrovertible, de que los Tribunales carecen absolutamente de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria» (FJ 6.5). Nos parece que tal novedosa afirmación obedece al intento de acomodar el artículo 191.6 de la LGT a la estricta doctrina *Grupa Warzywna* del TJUE, a la que posteriormente nos referiremos, pues no desarrolla el alto tribunal tal idea, cuál es el margen de actuación en casos como el que concretamente enjuicia (multa proporcional fija del 50%), en que ya ha declarado que «no encontramos margen cuantitativo alguno para su reducción, [...] aunque es verdad que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública no es igual que si no hubiera ingresado cantidad alguna» (STS de 26 de junio de 2014, rec. núm. 1421/2012, FJ 5) y, además, no ha admitido soluciones imaginativas como considerar base de sanción el recargo e intereses de demora (*vid.* STS de 4 de mayo de 2017, rec. núm. 1343/2016). En todo caso, el tenor de la norma no admite atenuación alguna, y debe tenerse presente que «una multa no deja de ser desproporcionada por el mero hecho de que las autoridades de un Estado miembro puedan, a su entera discreción, reducir su importe» (STJUE de 3 de marzo de 2020, Google Ireland Limited, asunto C-482/18, apdo. 53).

ción técnica como por su concepción automática del recargo— a la vista de la naturaleza del tipo infractor que justificamos *ut supra*. El artículo 191.6 de la LGT constituye principalmente un mecanismo de protección del interés público en la efectividad del recargo del artículo 27 de la LGT que eventualmente correspondería de regularizarse en la forma legalmente buscada (cumpliendo así su apdo. 4.º). Cuando el diferimiento exceda de un año, lo que se dirá tiene aplicación igualmente para los intereses de demora conforme al artículo 27.2 de la LGT.

Ya nos referimos con anterioridad a la polémica sobre las regularizaciones informales producida vigente la LGT de 1963, siendo las principales opciones entonces barajadas insatisfactorias desde el punto de vista de la antijuridicidad aquí analizado: el régimen de recargos dejaba sin desvalorar la incidencia en el régimen del recargo e intereses de la «clandestinidad»⁴⁴, pero la sanción como dejar de ingresar equiparaba conductas no asimilables, el no ingreso y el diferimiento⁴⁵.

La opción del legislador de 2003 fue eliminar el riesgo de no aplicación efectiva del recargo mediante la exclusión prevista en el artículo 27.4 de la LGT, pasando la conducta «clandestina» de ser peligrosa para el recargo, en alguna interpretación, a lesiva para el mismo mediante la previsión legal que normativizó el criterio hermenéutico finalmente prevalente, pero sin que el artículo 27.4 de la LGT suponga a nuestro juicio la admisión por el legislador de la regularización encubierta como susceptible de elección jurídica, como dijimos.

De lo expuesto, el objeto de protección es la efectividad del recargo, que pueda con toda probabilidad ser impuesto y exigido por la Administración para su ingreso, lo que supone la efectividad del artículo 27 de la LGT que exige regularización expresa, dado el sistema de liquidación de recargos cuasi automático, en el que no existe un procedimiento concreto previsto en la normativa, bastando con una propuesta notificada con trámite de audiencia y notificación de su imposición (Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2019, RG 2716/2019). En la práctica administrativa, la constancia de una autoliquidación complementaria es esencial para iniciar el mecanismo procedimental de aplicación del artículo 27 de la LGT, circunstancia agravada hoy en día por las dinámicas de automatización informática.

⁴⁴ Márquez Márquez y Márquez Sillero (2008) consideran que no era de aplicación la sanción por dejar de ingresar, pero «no identificar de forma correcta el periodo al que corresponden las cuotas tributarias que se ingresan, podría ser, en su caso, infracción tributaria simple».

⁴⁵ En tal sentido, el TJUE tiene declarado que «el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude» (Sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, asunto C-284/11, y 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, asunto C-259/12).

El criterio del TC expresado en el Auto del TC 20/2015 parece coincidir con el aquí sostenido⁴⁶, pues al descartar la arbitrariedad en el artículo 191.6 de la LGT, remitiéndose al criterio de la Fiscalía General del Estado, afirma (FJ 5):

Se trata de una conducta cuya antijuridicidad consiste en tratar de soslayar el régimen jurídico de las regularizaciones del art. 27 LGT [...] con la finalidad de retrasar el ingreso de la deuda tributaria sin pagar el recargo por extemporánea que de otro modo habría correspondido.

En tal sentido, entre los autores que ubican el bien jurídico del artículo 191.6 de la LGT en la protección del recargo, Sánchez Huete (2007, pp. 174-176) indica que «el objeto de protección de la infracción bascula en torno al contenido accesorio de la deuda tributaria: el recargo automático», si bien concluye en la inexistencia de lesión o puesta en peligro de tal bien jurídico. Igualmente, ponen el acento en tal objeto Aníbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, p. 118), con un tono intencional en el obligado que no siempre concurrirá, al aludir a que

si opta por regularizar de manera informal cabe entender que es con la esperanza de que su incumplimiento inicial pase desapercibido a la Administración tributaria, viéndose de esta forma libre incluso de los recargos que conlleva el genuino cumplimiento voluntario extemporáneo⁴⁷.

Nótese, además, que, en las SSTs, en aplicación de su doctrina sobre la regularización «clandestina»⁴⁸ bajo la Ley 230/1963, se aprecia cómo en sede judicial la Administración tributaria reiteradamente alegó como objeto representativo del bien jurídico lesionado el recargo:

⁴⁶ Lo cual podría resultar sorprendente, si no fuera porque a diferencia del TS, el TC no necesitó, para descartar la lesión del principio de proporcionalidad y la eventual arbitrariedad del artículo 191.6 de la LGT, buscar un bien jurídico diferente desgajado del indicado, pues a tal efecto le bastó, constatada la finalidad justificada de la medida, con reiterar su doctrina sobre el control de proporcionalidad (ausencia de autonomía como canon de constitucionalidad y riguroso *self restraint*) para concluir (FJ 4) que

no le corresponde a este tribunal pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la decisión del legislador de sancionar la conducta descrita en el artículo 191.6 de la LGT con una cuantía fija del 50 % de la cuota.

⁴⁷ Luchena Mozo y Sánchez López (2006), pese a que al analizar el bien jurídico protegido en el artículo 191 de la LGT (apdo. II.2), no especifican lo relativo al apartado 6.º, afirman posteriormente que la sanción se justifica porque «se pretende eludir la aplicación del recargo». Iglesias Capellas (2011, pp. 22-23) alude a camuflaje «con el propósito de eludir la aplicación del recargo correspondiente» como práctica irregular para impedir la cual se establece la sanción específica del artículo 191.6 de la LGT.

⁴⁸ *Vid. supra* nota 9.

Tal imputación temporal indebida de cuotas no es una declaración tendente a regularizar la situación tributaria **activando la liquidación del recargo** [...] no ha existido una regularización espontánea de la situación tributaria **posibilitando la liquidación de intereses y recargo** por la Administración Tributaria.

Tal argumentación era concordante con los pronunciamientos del TEAC (por todas, Resolución de 9 de junio de 2009, RG 2782/2007, FJ 3), afirmando como fundamento de la sanción que la conducta regularizadora informal «busca evitar el pago del recargo por ex-temporaneidad».

En cuanto a la modalidad de ataque, la infracción tipificada en el artículo 191.6 de la LGT no solo es de omisión de deber y de perjuicio económico, como dijimos, sino también de resultado lesivo: el bien jurídico protegido, en los casos de regularización «clandestina» es lesionado, a nuestro juicio, al impedir la aplicación del artículo 27 de la LGT, superando la situación previa, en alguna de las interpretaciones, de peligro⁴⁹ para el mismo, pues dado que era sumamente probable que el artículo 27 de la LGT no fuese aplicado debido a la regularización informal, el legislador optó por excluir el recargo. Es por ello que el artículo 191.6 de la LGT, complementado por el artículo 27.4 de la LGT, reconduce dicha conducta al ámbito de la punición de dejar de ingresar, si bien tal dejar de ingresar es transmutado desde una infracción de peligro sobre un componente teórico –el recargo– a una de lesión, pues la conducta antijurídica provoca que sea legalmente excluido y, en cierto modo, sustituido por la sanción correspondiente. Tal mecánica no se produce respecto de los intereses, en retrasos superiores al año, para los que la infracción continúa siendo de peligro.

Podemos cuestionarnos la causa por la que solo el recargo del artículo 27 de la LGT es «sustituido» en caso de regularización encubierta, con la paradoja de que el principal objeto de la protección punitiva desaparece ante la sanción, que asume una anómala función resarcitoria, y no los intereses de demora, que son liquidados. Podría apuntarse como tal causa el marcado carácter híbrido del recargo, con una función no exclusivamente reparadora y próxima a la sancionadora (cfr. Cayón Galiardo, 2014; Palao Taboada, 2020, pp. 16 y 21)⁵⁰,

⁴⁹ Sánchez Huete (2007, p. 175) considera que se sanciona «como peligro abstracto para conductas que dejan de ingresar el recargo derivado de la regularización». Se trata a nuestro juicio de una cuestión de grado, y podría entenderse que en la regularización encubierta existía una alta probabilidad de inmediata lesión, lo cual la aproximaría a una infracción de peligro concreto, o al menos de «aptitud para la producción de un daño», cuya calificación es discutida (cfr. Cerezo Mir, pp. 48-49, que considera tal «peligro abstracto-concreto» como modalidad de peligro abstracto, por no incorporarse al tipo). En todo caso, dada la regulación del artículo 27.4 de la LGT a la que se remite el tipo, la cuestión de la categoría de peligro, a la postre, resulta baladí.

⁵⁰ La STS de 2 de diciembre de 2020, rec. núm. 4150/2019, reconoce a nuestro juicio la hibridez de dicha prestación, pues aplica, aunque no lo haga expresamente suyo, el siguiente argumento de la parte,

entendimiento que debilita el acreditado interés público en su efectividad como un bien jurídico materialmente merecedor de protección punitiva⁵¹, y en el que otra opción legislativa posible ante regularizaciones informales –imposición de una sanción por «clandestinidad» sin excluir la exigencia del recargo del art. 27 LGT– se presentaría en ocasiones como sospechosa de *bis in idem*. Y, en cualquier caso, tal criticable mecánica no es desconocida en alguna otra norma sancionadora (v. g. art. 205.3 LGT).

3.3.2. Un argumento hermenéutico de apoyo ex artículo 252 de la LGT

Corresponde analizar, con independencia ahora de argumentos *de lege ferenda*, el interés público en la protección punitiva de la efectividad del recargo por regularización voluntaria formal, positivizado en el ámbito penal. Ya dijimos *ut supra* que la regularización tributaria (arts. 27 y 179.3 LGT) y la penal (arts. 305.4 CP y 252 LGT) constituyen instituciones no equivalentes en su régimen jurídico y efectos. Ahora bien, a efectos interpretativos, resulta relevante constatar que incluso en la regularización voluntaria penal el recargo es incluido en el ámbito de protección.

La redacción que la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, otorgó al artículo 305.4 del CP («Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al **completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria**»), tomando partido en la polémica sobre el significado del término regularizar, exigiendo el pago completo para excluir la responsabilidad penal⁵².

FJ 2: «La inexistencia de automatismo en el recargo, pues –aunque los recargos no tienen naturaleza sancionadora– sí deben atemperarse a su finalidad de verdadera «penalización» para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias». Ante ello, el FJ 3 resuelve que

si los supuestos legales de aplicación de los recargos deben ser objeto de aplicación estricta, no parece que la finalidad incentivadora del cumplimiento de las obligaciones fiscales en plazo se respete en un supuesto como el que nos ocupa, en el que los contribuyentes no hacen más que ponerle de manifiesto a la Hacienda canaria la repercusión fiscal (nula) de una operación que no fue declarada en su momento y que se incorpora ahora a través de la técnica de la declaración complementaria que -insistimos- no causa perjuicio alguno al Fisco,

concluyendo en la colisión con el artículo 198.1 de la LGT.

⁵¹ Podríamos matizar tal constatación mediante construcciones teóricas que, para dar protagonismo como bien jurídico a otros aspectos del recargo diferentes de su ingreso, justificaran el interés público en su efectividad, como su función representativa de la regularización voluntaria expresa al servicio del artículo 31.1 de la CE, es decir, de la presentación de autoliquidaciones complementarias, para la prevención general frente a los retrasos. Se trata de elucubraciones que creemos estarían poco apegadas al origen de la medida sancionadora, que miraba al ingreso, y que de nuevo orienta la crítica al entendimiento legal del recargo como automáticamente devengado.

⁵² La jurisprudencia mayoritaria (*vid.* compendio en SAP de Murcia de 11 de febrero de 2020, rec. núm. 125/2019, FJ 1) y la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009 exigían el pago efectivo para hablar de regularización (cfr. Iglesias Capellas, 2011, p. 16), frente a la posición de parte de la doctrina (cfr.

Pues bien, desde la creación de la regularización penal por la Ley orgánica 6/1995, cuya redacción pasó al artículo 305.4 del CP de 1995, ha sido igualmente controvertida la extensión objetiva del inciso «regularice su situación tributaria», habiendo incluido el Alto Tribunal los recargos en tal expresión desde la Sentencia de 15 de julio de 2002 (rec. núm. 2313/2000, caso Kepro):

Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que **asume no solo su incumplimiento previo, sino los recargos** que normalmente gravan una situación como la provocada⁵³.

Tal doctrina aparece expresa, con el precedente del artículo 180.2 de la LGT en redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2012, en la exposición de motivos de la Ley orgánica 7/2012, al indicar que:

Con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.

Finalmente, el artículo único.59 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo el artículo 252 de la LGT disponiendo expresamente sobre la regularización penal a efectos de la obligación administrativa de judicialización del expediente:

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los **recargos legalmente devengados** a la fecha del ingreso.

Blazquez Lidoy, 2011). Por otro lado, la reforma de 2012 abrió la posibilidad de considerar la regularización como elemento negativo del tipo, si bien el entendimiento tradicional como excusa absolutoria continúa predominando (cfr. Ferré Olivé –2014, pp. 69-73–; Fernández Bermejo –2020, pp. 602-609–; Palao Taboada –2020, p. 19–), «por ser un acto que, conforme a la propia naturaleza de las cosas, es posterior a la comisión de la defraudación (solo se puede regularizar lo que previamente es irregular)» (Rodríguez Mourullo, 2013). El TS, Sala de lo Penal, en Sentencia de 29 de septiembre de 2021 (rec. núm. 4151/2019, FJ 3.11) sigue sosteniendo que «incluso con la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre del CP se sigue consumando el delito contra la Hacienda Pública el día en que haya transcurrido el plazo para la declaración voluntaria».

⁵³ En realidad, no se trataba del caso de ingreso de la cuota defraudada pero no de recargos, sino de un argumento para rechazar la pretensión de analogía entre prescripción de la obligación tributaria y regularización voluntaria.

La fundada crítica a tal precepto (*vid.* Sánchez Huete, 2016, apdo. IV; Palao Taboada, 2020, p. 16) no permite desconocer que el completo reconocimiento y pago del recargo estaba ya incluido en la reforma del artículo 305.4 del CP, como hemos visto, por lo que en caso de falta de ingreso de dicho componente la Administración tributaria deba pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, a nuestro juicio, dificultará sustancialmente la apreciación judicial de la excusa absolutoria, pues su ingreso se considera legalmente digno de protección⁵⁴. Hallamos un ejemplo de ello en la SAP de Alicante de 24 de noviembre de 2020, rec. núm. 121/2020, FJ 4, que excluye la excusa absolutoria en una regularización voluntaria de cuota (el resaltado es nuestro):

Entiéndase como excusa absolutoria o, a partir de la reforma del artículo 305 del CP operada por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, como causa de exclusión de la tipicidad, la regularización de la situación tributaria provocada por la defraudación en el pago del tributo comporta la absolución del delito del artículo 305 del CP, bien por falta de punibilidad, bien por falta de tipicidad. Pero la regularización idónea para producir esa consecuencia debe cumplir determinados requisitos, a los que se refiere el apartado cuatro [...] **la sociedad [...] ingresó en el Tesoro la cantidad de 229.675,18 euros, equivalente a la cuota realmente debida... pero no los intereses y recargos correspondientes, por lo que, según el criterio jurisprudencia [sic] expuesto, el ingreso fue incompleto e insuficiente para excluir la pena por el delito cometido.**

⁵⁴ Dicha afirmación resulta clara a nuestro juicio en el plazo de prescripción tributaria, y podría ser más polémica una vez producida esta. Que la cuota del «quinto año» –y siguientes en el art. 305 bis CP– no constituye ingreso indebido se normativizó en los artículos 180 y 221 de la LGT modificados por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (en contra, aun con tal regulación, Soto Bernabéu (2017, p. 225), siguiendo el criterio de Falcón y Tella, 2012), y para el régimen previo fue así interpretado por las SSTs de 29 de junio de 2017, rec. núm. 2014/2016, 27 de noviembre de 2017, rec. núm. 3277/2016, 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 2825/2016 y 29 de mayo de 2018, rec. núm. 1528/2017, entre otras. Por su parte, conforme al criterio de la SAN de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 168/2017, FJ 4) «habiendo prescrito, no ya el derecho al cobro sino incluso el derecho a liquidar la obligación principal, hemos de concluir que no resultan exigibles intereses de demora» (la propia AEAT había anulado la propuesta de recargo, por prescripción, referido a complementarias del IRPF 2007 presentadas en noviembre de 2012). Dicha Sentencia anuló la RTEAC de 2 de febrero de 2017, RG 5431/2013, comentada críticamente por Soto Bernabéu (2017, *passim*), Sanz Díaz-Palacios (2018) y Fernández Bermejo (2020, pp. 625-627). Por tanto, en tal interpretación judicial, el ingreso del recargo se protegería únicamente mientras no mediase prescripción tributaria. Tal entendimiento choca actualmente con el literal del artículo 252 de la LGT en sus dos últimos párrafos, y puede apreciarse su no acogimiento en Auto de la Sección 7.^a de la AP de Barcelona de 9 de noviembre de 2018 (rec. núm. 695/2018, FJ 2), que anula un sobreseimiento libre por no haberse incluido en la regularización los intereses de demora, pese a haberse consumado la prescripción tributaria, afirmando que

el actual artículo 252 de la LGT, al exigir una autoliquidación de intereses y recargos, desvirtúa el argumento de la imposibilidad o gran dificultad de liquidar la deuda, siquiera de forma aproximada, con base en los parámetros que ofrece la propia LGT (arts. 25 y ss.).

Lo criticable de tal medida en el aspecto analizado, como para determinados supuestos pusimos de manifiesto *ut supra*, se ubica en la naturaleza híbrida de los recargos –de fundamento «cuasi-sancionador» habla Palao Taboada (2020, pp. 16 y 21)– que pone en duda que merezcan protección penal, y en el elemento temporal –los recargos no existen en el momento de consumación del delito fiscal–, esto último relacionado con la existencia de un único tipo penal a ambos efectos –protección directa respecto de la cuota defraudada e indirecta de las prestaciones accesorias a través del bloqueo del art. 252 LGT en caso de impago de las mismas–, a diferencia del ámbito administrativo en que al tipo del artículo 191.1 de la LGT se añade el del apartado 6.º (*vid. ut supra*, nota 13).

3.3.3. Apunte sobre algunos efectos del bien jurídico identificado

La identificación del bien jurídico en el artículo 191.6 de la LGT como el interés público en el recargo del artículo 27 de la LGT, protegiendo los recargos frente a actuaciones de regularización informal y motivando para que se regularice formalmente, conlleva muy diversos efectos⁵⁵, de los que vamos a detenernos en dos grupos por su especial interés y novedad: 1.º los relacionados con la estructura de la acción típica del artículo 191.6 de la LGT y el *tempus commissi infractionis* y 2.º los relativos a la antijuridicidad y proporcionalidad relacionados con la reforma del artículo 27.2 de la LGT, operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

3.3.3.1. Sobre la modalidad de acción infractora y la consumación

El entendimiento del bien jurídico del tipo infractor aquí sostenido obliga a calificar el artículo 191.6 de la LGT como una **infracción compleja o de pluralidad de actos**. En palabras de De Palma del Teso (2001, p. 569), «la infracción es de pluralidad de actos o compleja cuando la norma que tipifica la infracción describe varias acciones a realizar». Lo relevante es que hasta que no se han completado todas las fases legalmente tipificadas no se consuma el ilícito mediante la lesión del bien jurídico.

Siguiendo tal esquema, en el tipo infractor regulado en el artículo 191.6 de la LGT encontramos dos actos de necesaria concurrencia: una primera fase de la acción infractora (la correspondiente al art. 191.1 LGT) debe ser seguida de otra acción antijurídica específica, la

⁵⁵ Relacionados con el papel que estructuralmente corresponde al bien jurídico tanto en la creación normativa (selección de bienes jurídicos merecedores, necesitados y susceptibles de protección ante ataques relevantes; configuración de la medida en contemplación de su objeto de protección) como en su aplicación (pauta para la interpretación teleológica de las normas sancionadoras; sanción solo de conductas materialmente antijurídicas; respeto a la prohibición *de bis in idem*).

regularización informal⁵⁶, que tiene un efecto bifronte: a) exclusión del artículo 191 apartados 1 a 5 de la LGT⁵⁷ y b) consumación del tipo infractor del artículo 191.6 de la LGT, con efectiva lesión del bien jurídico protegido, apareciendo la antijuridicidad por regularización «clandestina», como vimos *ut supra*.

Podría oponerse a tal categorización dogmática del artículo 191.6 de la LGT que en el tipo por «decalaje» la primera fase de la acción típica no está dirigida al mismo fin⁵⁸ que la segunda, en un entendimiento de fin como sinónimo de ataque al bien jurídico directo, pero creemos que generalmente, o al menos en condiciones que consideramos no extravagantes⁵⁹, la acción inicial y la regularización encubierta pueden orientarse al efecto financiero, que engloba eludir el recargo, por lo cual la unidad de fin podría estimarse concurrente *ab initio*, sin perjuicio de notar que, en cualquier caso, no pasa de ser una mera cuestión nominalista, pues la categoría de infracción compleja refleja una acción típica con pluralidad de actos en sentido natural, resultando lo relevante que la lesión del bien jurídico concreto se produce en la última fase.

⁵⁶ Las SSTs de 13 y 26 de octubre de 2021 (recs. núms. 3691/2020 y 4746/2020) desglosan esta segunda fase de la acción típica del artículo 191.6 de la LGT en un elemento positivo (la regularización) y uno negativo (informal), declarando (FJ 8.8) que en la misma existe un «elemento normativo del tipo de carácter negativo: que no se cumplan los requisitos del artículo 27.4 de la LGT». Notemos, además, que la regularización informal típica se ha de contener en una autoliquidación del mismo concepto –no necesariamente el mismo modelo, *vid.* SAN de 24 de noviembre de 2020, rec. núm. 449/2019, FJ 2, confirmatoria de sanción por regularización informal de IVA modelo 303 2T 2007 mediante autoliquidación no periódica modelo 309 presentado en octubre de 2007– pero periodo diferente, normalmente posterior pero no necesariamente: lo requerido por el literal del artículo 191.6 de la LGT es que la presentación de la autoliquidación de camuflaje sea posterior a la comisión del artículo 191.1 de la LGT, por lo cual podría consumarse el artículo 191.6 de la LGT en una autoliquidación complementaria de un periodo anterior al diferido (aun cuando la previsible, aun incorrecta, aplicación del art. 27 LGT a esta complementaria, en la práctica convierte esta hipótesis en excepcional).

⁵⁷ A nuestro entender, la exclusión de sanción por el tipo general es total en caso de regularización espontánea (art. 179.3.1.º LGT), siendo la cuestión la de si se imponen recargos (regularización formal, art. 179.3.2.º LGT, primer inciso) o en su caso concurre la infracción que pueda cometerse como consecuencia de la presentación de la nueva autoliquidación (art. 179.3.2.º LGT, segundo inciso) consumada lesionando el bien jurídico protegido en el artículo 191.6 de la LGT mediante regularización informal. Se reproduciría, con sus matices, la polémica levantada en materia de delito fiscal (Cfr. Ferré Olivé, 2014, pp. 69-75), indiferente a nuestros efectos, sobre si la regularización informal es excusa absoluta del tipo general del artículo 191 de la LGT, o una exclusión de tipicidad (lo que iría contra el literal del art. 191.1 LGT) o de antijuridicidad.

⁵⁸ Se refiere a tal unidad teleológica Palma del Teso (2001, p. 570): «Las infracciones de pluralidad de actos se caracterizan porque el tipo prevé la realización de varios actos o la comisión de la infracción en distintas fases dirigidas a la consecución de un único fin».

⁵⁹ Es el llamado criterio de la normalidad (STC 70/1991, FJ 7; 308/1994, FJ 5; 73/1996, FJ 5): el análisis de la norma jurídica ha de hacerse desde lo «que se da en la generalidad de los casos del supuesto normativo», excluyendo supuestos excepcionales o puntuales, no con un mero criterio cuantitativo (STC 113/2006, FJ 9).

Lo indicado tiene trascendencia para ubicar el momento de la comisión de la infracción tributaria aquí analizada (con efectos respecto del *dies a quo* del plazo prescriptivo, art. 189.2 LGT⁶⁰), que no es el momento de la finalización del plazo voluntario de autoliquidación como en el tipo general del artículo 191 de la LGT⁶¹, sino el momento de la regularización informal que consuma el tipo infractor lesionando el bien jurídico, cuando «la conducta reprochable es consumada por completo» (Caballero Sánchez, 2010, p. 647).

Tal consumación de la infracción por «decalaje» en un momento posterior a la del artículo 191.1 de la LGT, retrasando el inicio del cómputo del plazo prescriptivo, tiene sin embargo a nuestro juicio escasos efectos prácticos⁶², por el juego del artículo 189.3 a) de la LGT –necesaria interrupción formal de la prescripción– y la no inclusión en la regulación de las obligaciones conexas –art. 68.9 LGT– de los efectos sancionadores⁶³.

⁶⁰ No constituye un obstáculo a la interpretación aquí sostenida que el artículo 189.3 de la LGT, a diferencia del artículo 68.1 c) de la LGT, no prevea la interrupción del plazo prescriptivo por actuaciones del obligado (como sería una regularización voluntaria), pues no nos referimos a la interrupción del plazo, sino a su inicio: mediante la regularización informal se consuma la acción antijurídica, incumpliendo la prohibición de informalidad en la regularización que resulta de los artículos 27.4 y 191.6 de la LGT. Además, se respeta el principio de seguridad jurídica, el término inicial de la prescripción no se deja en el aire pendiente de un evento ajeno, sino que, en palabras del Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 (p. 17) «dependerá del comportamiento desarrollado por el sujeto activo».

⁶¹ V. g. STS de 7 de febrero de 2013, rec. núm. 5897/2010, FJ 3. Y para el delito fiscal, con la particularidad del cómputo anual, artículo 305.2 a) del CP, la STS de 29 de septiembre de 2021 (rec. núm. 4151/2019, FJ 2) dispone que «es la fecha en que finaliza la declaración de pago voluntario con la presentación de la declaración [...] Hasta el momento de tal omisión no se lesiona el bien jurídico ni se configura el delito».

⁶² De iniciarse actuaciones de comprobación respecto de la obligación diferida, la postergación del momento consumativo no resulta relevante. Si se inician respecto de la obligación del periodo de regularización encubierta, dependerá: a) si en el momento del inicio la obligación diferida ya había prescrito, no podría regularizarse, ni por tanto apreciarse el total elemento objetivo del tipo; b) en caso contrario, la incidencia de imputación temporal determinaría la interrupción de la prescripción conforme al artículo 68.9 de la LGT para la obligación diferida, pero no afectaría al plazo de prescripción de las infracciones, como se indica en la nota siguiente. Por tanto, en resumen, una sanción por el artículo 191.6 de la LGT requeriría, en lo que analizamos, 1) que la obligación objeto del «decalaje» resultase regularizada (en tal sentido, anulando una sanción por «decalaje» por no haberse regularizado el periodo afectado, *vid.* Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21 de abril de 2017, rec. núm. 41/01495/2017) y 2) que se hubiese interrumpido la prescripción en el ámbito infractor conforme al artículo 189.3 de la LGT.

⁶³ En tal sentido se pronuncian De Miguel Canuto (2016), con base en un argumento a contrario y en las exigencias formales del artículo 189.3 a) de la LGT y Cordero González (2016) que afirma que el artículo 68.9 de la LGT parece aludir «a la conexión de obligaciones tributarias principales, dejando fuera de su ámbito de aplicación, la existente entre la cuota y las prestaciones accesorias y la deuda tributaria y sanción». En efecto, no ha sido acogida legalmente la conexidad en sentido amplio que incluye la denominada por Sesma Sánchez (2017) «vinculación accesorias» de la sanción respecto de la liquidación, cuestión que tres años antes de la Ley 34/2015 trató, desde el punto de vista de la conexidad, Cayón Galiardo (2012).

3.3.3.2 Sobre la antijuridicidad y proporcionalidad a la luz de la Ley 11/2021, de 9 de julio

El artículo decimotercero.3 de la Ley 11/2021 ha modificado el artículo 27.2 de la LGT, según su preámbulo, «por motivos de proporcionalidad y justicia tributaria», minorando el importe y graduando cronológicamente en mayor medida los recargos por regularización voluntaria⁶⁴, y normativizando las condiciones de los recargos posteriores a una actuación o procedimiento relativo a periodos diferentes, por las usualmente llamadas «autoliquidaciones inducidas»⁶⁵.

En primer lugar, la reforma operada por la Ley 11/2021 ha excluido los recargos del artículo 27 de la LGT en caso de autoliquidaciones inducidas de concurrir los requisitos previstos en el apartado 2.º. Siendo así, y sin entrar ahora en el análisis crítico de dicha regulación (ver al respecto, Sánchez Huete y Pérez Tena, 2022), lo que resulta relevante en este momento es que, en caso de tal exclusión por regularización voluntaria expresa inducida, es decir, no estando en juego el bien jurídico protegido por el artículo 191.6 de la LGT dado que no es de aplicación el artículo 27.1 de la LGT, la conducta de regularización informal en tales mismas condiciones constituiría, a nuestro juicio, un comportamiento inocuo que por ello carecería de la necesaria antijuridicidad material, excluyendo por tanto la aplicación de la medida sancionadora por «decalaje».

En segundo lugar, la minoración y graduación de los recargos ha de valorarse positivamente en cuanto más respetuosa con el principio de proporcionalidad, si bien tal rebaja conlleva un importante efecto colateral en lo que aquí nos interesa: la desproporción de la sanción regulada en el artículo 191.6 de la LGT⁶⁶, aún más acentuada, respecto del bien jurí-

⁶⁴ Cuantía de un 1 % más otro 1 % por cada mes completo de retraso. La presentación de la autoliquidación o declaración transcurridos más de 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación origina un recargo del 15 %. El resto de cuestiones cuantitativas no se modifica, incluida la reducción por pago voluntario que no se eleva, a diferencia del artículo 188.3 de la LGT.

⁶⁵ Se exige regularización voluntaria por el obligado mediante declaración o autoliquidación, del mismo concepto y otros periodos, por «hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración» con cuatro requisitos: temporal (plazo de seis meses desde el día siguiente a la notificación de la liquidación), material (completo reconocimiento y pago), procedimental (no impugnación del resultado de la regularización inducida) y cualitativo (de la regularización previa no ha derivado sanción). Se han positivizado mayores requisitos de exclusión del recargo que los requeridos justo antes de la reforma por jurisprudencia (*vid.* STS de 23 de noviembre de 2020, rec. núm. 491/2019, FJ 3) y doctrina administrativa (*vid.* Resolución del TEAC de 20 de abril de 2021, RG 3281/2018), lo que supone la prohibición de su aplicación retroactiva (art. 10.2 LGT y disp. trans. 1.1 Ley 11/2021).

⁶⁶ La desconexión cualitativa y, como corolario, el desequilibrio cuantitativo entre la lesión del bien jurídico protegido (desvalor de acción y de resultado) y el castigo son patentes. La desproporción ha sido sostenida, como hemos visto, no solo por Tribunales de Justicia (TSJ de Andalucía, AN) sino por buena parte de la doctrina citada (Baena Aguilar, 2004; Márquez Márquez, 2005; Cayón Galiardo, 2010, p. 16, y 2012, p. 21).

dico protegido que hemos argumentado, pues *v. g.* la prevención de conductas directamente lesivas de un eventual recargo del 1 % sobre la cuota, se realiza mediante la atribución de una sanción del 50 % de la cuota, por tanto de un 5.000 % del recargo. En tal entendimiento del bien jurídico protegido, dudamos que el criterio del TJUE citado en las Sentencias del Tribunal Supremo analizadas *ut supra* (SSTJUE de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12, de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, y de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19) permita considerar proporcionada la medida conforme al artículo 49.3 de la CDFUE, habiéndose *v. g.* considerado desproporcionada una sanción del 100 %, incluso en presencia de una operativa ficticia pero sin pérdida de ingresos fiscales (*vid.* STJUE de 8 de mayo de 2019, ENSA, asunto C-712/17, apdos. 37-45).

Como añadido, nótese que la propia STJUE de 15 de abril de 2021, citada por el TS en sus sentencias de 13 y 26 de octubre de 2021 (Asunto Grupa Warzywna, asunto C-935/19), declara desproporcionado un «gravamen tributario adicional» del 20 %⁶⁷. Tal recargo, a diferencia del artículo 27 de la LGT, ni siquiera exige regularización espontánea, solo que constante o terminada una inspección el obligado declare correctamente el IVA y pague⁶⁸. Sobre

⁶⁷ Artículo 112 b).2 de la ustawa o podatku od towarów i usług, LIVA de Polonia, de 11 de marzo de 2004 (en versión de 2017). El gravamen tributario complementario, en caso de no regularización y pago inducidos, sería del 30 % (art. 112 b).1), y, en la redacción en vigor desde 1 de septiembre de 2019 (Ley de 4 de julio de 2019, Dz. U. poz., 1520), si el obligado corrige la inicial declaración en los primeros 14 días de inspección y paga, el citado gravamen es del 15 % (art. 112 b).2 a), por remisión al art. 62.4 de la Ley de 16 de noviembre de 2016, de administración tributaria nacional). El TJUE basa la desproporción

en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias.

Nótese que formalmente se trata de un gravamen tributario, que tiene finalidad preventiva («incitar a los sujetos pasivos a presentar sus declaraciones fiscales con exactitud y rigor») pero el órgano remitente lo considera materialmente sanción (apdo. 17):

Tiene un carácter represivo y no preventivo [...] no permite [...] tener en cuenta la circunstancia de que la liquidación errónea del IVA se debe a un error [...], esa sanción constituye una medida inadecuada para alcanzar el objetivo de lucha contra las infracciones fiscales y, en todo caso, va más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo, dado que no puede cumplir la función preventiva necesaria frente a los potenciales defraudadores y no tiene en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción ni el hecho de que la Hacienda Pública no haya sufrido ninguna pérdida de ingresos fiscales y de que no exista ningún indicio de fraude fiscal.

Tal calificación como sanción material del gravamen tributario complementario es un hecho del que parte el TJUE, no solo por afirmarlo el órgano que plantea la cuestión prejudicial, sino porque el propio tribunal ya lo había declarado así en la redacción de 2005 de la LIVA, de 11 de marzo de 2004, artículo 109 (*vid.* STJUE 15 de enero de 2009, K-1 sp-zo.o., asunto C-502/07, apdos. 19 y 28).

⁶⁸ El legislador polaco excluye tal medida materialmente sancionadora, ya en la redacción analizada en la Sentencia Grupa Warzywna (art. 112 b).3 de la LIVA polaca), 1.º en caso de regularización y pago,

el criterio de tal sentencia, el Alto Tribunal (FJ 6) se limita a oponer cuestiones formales –no aplicabilidad temporal⁶⁹ y ajeneidad al objeto del proceso de instancia, sin más desarrollo–, y tras afirmar que el TJUE cuestiona, en el ámbito de los impuestos armonizados, las sanciones que no permiten su atemperación en fase aplicativa, no extrae consecuencia alguna de ello, pese a que el artículo 191.6 de la LGT no habilita tal moderación, como dijimos, salvo que se haga una lectura *contra legem* prohibida (*vid.* STJUE de 4 de octubre de 2018, Doel, asunto C-384/17, apdos. 60-61), y cuando podría resultar del criterio *Grupa Warzywna* la inasumible paradoja del carácter desproporcionado de algún recargo del artículo 27 de la LGT y no, a juicio del TS, de la sanción del artículo 191.6 de la LGT.

4. Conclusiones

Primera. La interpretación del artículo 191.6 de la LGT conforme a los criterios hermenéuticos de general aplicación conduce a la conclusión de que la **infracción tipificada en tal precepto es material o de perjuicio económico**. Ni el literal de la norma, ni su ubica-

incluyendo los intereses, de forma espontánea, 2.º si la incorrección procede de errores aritméticos o manifiestos, 3.º en caso de regularización informal y 4.º en supuestos de delito fiscal por una persona física por el mismo hecho. Aparte de apreciar cómo, por la vía del error, el legislador incluye la valoración del elemento subjetivo en esta medida, nos interesa especialmente a estos efectos el tercer caso de exclusión del gravamen adicional (art. 112 b).3.2 b)), cuando los comportamientos estén relacionados con

falta de reconocimiento del impuesto adeudado o soportado en la liquidación de un período impositivo determinado, y el impuesto adeudado o soportado se haya reconocido en períodos contables anteriores o en períodos posteriores al período contable correspondiente, si tuvo lugar antes de la fecha de iniciación de un control tributario o aduanero y fiscal.

No existe por tanto en el IVA polaco una medida similar al artículo 191.6 de la LGT. Aun así, el Tribunal de Luxemburgo declaró en 2021 desproporcionada una medida materialmente punitiva del 20 % en unas condiciones de ausencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales similares (deducción de cuota soportada incorrectamente en una adquisición inmobiliaria exenta) a las abordadas en la Sentencia de 15 de enero de 2009, K-1 sp-zo.o., asunto C-502/07, en que no se opuso reparo a tal medida, lo que nos indica que al TS español, aun con su erróneo entendimiento de la finalidad de la medida, la evolución jurisprudencial europea en este punto no debería haberle pasado desapercibida, al menos a los efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en vez de aplicar una sentencia de 2013 (Rodopi) desechando, indebidamente a nuestro juicio, el criterio posterior, entre otras, de las sentencias Tibor Farkas (26 de abril de 2017), ENSA (8 de mayo de 2019) y Grupa Warzywna (15 de abril de 2021), más exigente con el legislador interno en términos de proporcionalidad de las medidas sancionadoras.

⁶⁹ Restricción temporal que no puede compartirse, pues la Sentencia Grupa Warzywna interpreta *ab initio* el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE y no establece limitación. Sobre el efecto *ex tunc* de la interpretación jurisprudencial por el TJUE (*vid.* Sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, apdo. 40, y jurisprudencia que en él se cita, y de 22 de junio de 2021, Latvijas Republikas Saeima, asunto C-439/19, apdo. 132).

ción sistemática, ni el estudio de sus orígenes legislativos y jurisprudenciales ni su finalidad, pueden conducir a calificar la infracción por «decalaje» como una mera infracción formal basada en haber incumplido obligaciones o deberes tributarios de tipo informativo.

Segunda. El bien jurídico inmediatamente protegido por el tipo infractor regulado en el artículo 191.6 de la LGT no está constituido por el interés público en la puntualidad del cumplimiento, sino en la efectividad de los recargos que corresponderían de haberse efectuado una regularización voluntaria explícita, motivando para que esta se realice y posibilite la aplicación del artículo 27 de la LGT. La modalidad de ataque a tal bien jurídico está constituida por una acción infractora compleja de resultado lesivo, pues el legislador, constatado que resultaría altamente probable que mediante la regularización voluntaria informal el recargo del artículo 27 de la LGT no fuese impuesto, optó por su no exigencia en caso de tal conducta antijurídica, que se convierte *ex lege* en directamente lesiva del recargo. Tal mecánica de sustitución, a nuestro juicio, deja a la vista, una vez más, la hibridez de la figura del recargo, y pone en entredicho la legitimidad del interés en su efectividad y cobro como bien jurídico protegido punitivamente.

Tercera. La reciente **jurisprudencia del TS**, a efectos de negar las críticas de desproporción vertidas sobre el artículo 191.6 de la LGT, ha procedido al **fraccionamiento de tal bien jurídico**, sosteniendo, en síntesis, que lo protegido inmediatamente es la correcta información que debe ofrecerse a la Administración para verificar y comprobar el crédito, o un difuso correcto y adecuado funcionamiento del tributo, obviando el interés público concreto lesionado anteriormente indicado. Tal postura, partiendo de una generalización de conductas dilatorias no acreditada actualmente, es criticable por cuanto convierte la infracción del artículo 191.6 de la LGT bien en una mera infracción formal bien en una infracción material de peligro abstracto provocado por la incorrección temporal de los datos ofrecidos. Dicha conclusión es contraria a todo lo expuesto en el presente estudio sobre la naturaleza y origen de la infracción, su bien jurídico y modalidad de ataque, resultando contradictoria con el régimen sancionador del artículo 199 de la LGT y con las argumentaciones del TC, incluso con las que la propia Administración ha utilizado ante la jurisdicción para incluir en el ámbito sancionador las regularizaciones informales.

Cuarta. Un primer efecto de la conclusión alcanzada sobre el bien jurídico protegido se refiere al momento de la consumación, partiendo de la configuración de la acción infractora del artículo 191.6 de la LGT como **infracción compleja o de pluralidad de actos**, compuesta de dos fases: una primera acción coincidente con la del tipo general y otra acción antijurídica posterior de regularización informal, que consume el tipo del artículo 191.6 de la LGT lesionando el bien jurídico protegido. La ubicación en esta segunda acción del *tempus commissi infractionis* produce efectos sobre el cómputo del plazo de prescripción, retrasando su *dies a quo* respecto del tipo del artículo 191.1 de la LGT, circunstancia que en teoría perjudica la posición jurídica del obligado pero que en la práctica tiene poca incidencia, por el riguroso régimen de requisitos para la interrupción de la prescripción en este ámbito.

Quinta. Como efectos de la identificación del bien jurídico indicado, relacionados con la reforma de la LGT operada por la Ley 11/2021, conviene resaltar que 1.º) no procede la aplicación del artículo 191.6 de la LGT, por **ausencia de antijuridicidad material**, en aquellos casos en que la regularización voluntaria expresa no habría dado lugar a la aplicación del artículo 27 de la LGT (v. g. casos de exclusión de recargo en regularizaciones inducidas, art. 27.2 LGT) y 2) la cuestión de la **falta de proporcionalidad** de la sanción atribuida en el artículo 191.6 de la LGT en el ámbito de la Unión Europea ha sido cerrada en falso por el TS, pues la forma de cálculo de la sanción ha de ser puesta en relación con el bien jurídico protegido, siendo su evidente desproporción más acusada tras la reforma del régimen de recargos, que minora sus cuantías.

Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons.
- Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. (2005). *Infracciones y sanciones Tributarias*. Lex Nova.
- Baena Aguilar, Á. (2004). Las regularizaciones espontáneas «informales» y la nueva Ley General Tributaria. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11, 23-25.
- Blázquez Lidoy, A. (2011). Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago? *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 343, 87-128.
- Caballero Sánchez, R. (2010). Prescripción de infracciones y sanciones. En B. Lozano Cutanda (Dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, pp. 641-666.
- Calvo Vérguez, J. (2018). El nuevo sistema SII y su incidencia en el ámbito de la gestión del IVA. *Quincena Fiscal*, 7, 47-72.
- Cayón Galiardo, A. (2010). Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre «el enriquecimiento injusto» en materia de retenciones: la imposición de sanciones. *Revista Técnica Tributaria*, 90, 9-19.
- Cayón Galiardo, A. (2012). La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones. *Revista Técnica Tributaria*, 98, 13-32.
- Cayón Galiardo, A. (2014). Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida. *Revista Técnica Tributaria*, 104, 14-26.
- Cerezo Mir, J. (2002). Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho Penal del riesgo. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2.ª época, 10.
- Cordero González, E. M. (2016). La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015. *Revista Española de Derecho Financiero*, 170.
- Falcón y Tella, R. (2012). La regularización del «quinto año». *Quincena Fiscal*, 4, 7-11.

- Fernández Bermejo, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 73, 601-641.
- Ferré Olivé, J. C. (2014). Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 372, 41-82.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2004). *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen II: Derecho Tributario parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. (23.ª ed.).
- García de Enterría, E. (1976). El problema jurídico de las sanciones administrativas. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 10, 399-430.
- García Novoa, C. (2019). Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo). *Revista Española de Derecho Financiero*, 183, 89-126.
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2004). En R. Huesca Boadilla (Coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Aranzadi.
- Hinojosa Torralvo, J. J. (2010). Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora (pp. 711-732). En J. A. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yutita y J. Zornoza Pérez (Dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters.
- Iglesias Capellas, J. (2011). La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 341-342, 5-50.
- Jakobs, G. (1997). *Estudios de Derecho Penal*. Civitas Ediciones.
- Lascuraín Sánchez, J. A. (2007). Bien jurídico y objeto protegible. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 60, 119-163.
- Litago Lledó, R. M. (2015). Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución (pp. 7-12). En P. M. Herrea Molina, I. Martín Dégano y A. Tandazo Rodríguez (Coords.), *Recargos y sanciones tributarias. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 12. Tecnos.
- Luchena Mozo, M. G. y Sánchez López, M. E. (2006). Un estudio de las infracciones tipificadas en los art. 191 y 192 LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 130, 211-253.
- Márquez Márquez, A. y Márquez Sillero, C. (2008). Comprobaciones inspectoras e imposición de sanciones por la presentación voluntaria de declaraciones-liquidaciones complementarias extemporáneas como medio de regularización fiscal bajo la vigencia de la Ley 230/1963, General Tributaria: el retorno a la responsabilidad objetiva. *Quincena Fiscal*, 6, 21-31.
- Martín Fernández, C. (2021). El régimen sancionador de la Ley de Seguridad Ciudadana y su adecuación a la Constitución: a propósito de las SSTC 172/2020, de 19 de noviembre, y 13/2021, de 28 de enero. *Revista de Administración Pública*, 216, 223-258.
- Martín Fernández, J., Galán Sánchez, R. M. y Rodríguez Márquez, J. (1996). Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 161-162, 3-44.
- Martínez Lago, M. Á. (Coord.). (1991). *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*. Lex Nova.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regula-

- rizada por la administración. *Quincena Fiscal*, 15-16, 71-98.
- Muleiro Parada, L. M. (2021). Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el Derecho Penal Tributario y en Derecho Tributario Sancionador (pp. 423-451). En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwert.
- Muñoz Conde, F. y García Arán, M. (2019). *Derecho Penal. Parte General*. (10.ª ed.) Tirant lo Blanch.
- Nieto García, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador*. (5.ª ed.). Tecnos.
- Palao Taboada, C. (2020). Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal (A propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 5-38.
- Palma del Teso, Á. de. (2001). Las infracciones administrativas continuadas, las infracciones permanentes, las infracciones de estado y las infracciones de pluralidad de actos: distinción a efectos del cómputo del plazo de prescripción. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 112, 553-574.
- Pérez Royo, F. (1972). *Infracciones y sanciones Tributarias*. IEF.
- Pérez Tena, J. R. (2021). La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 5-46.
- Quintero Olivares, G. (2020). Mitos y modas del derecho penal tras algunos años de experiencia. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 73, 21-58.
- Rebollo Puig, M. (2010). «Antijuridicidad». En B. Lozano Cutanda (Dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, pp. 119-132.
- Rodríguez Mourullo, G. (2013). Algunas reflexiones sobre la reforma penal. *Revista El Notario del Siglo XXI*, 47. <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista47/161algunasreflexionessobrelareformape-nal045715336823570857>
- Roxin, C. (1994). *Derecho Penal Parte General*. Tomo I. (2.ª ed.). Editorial Thomson Civitas.
- Sánchez Huete, M. Á. (2007). *Las infracciones en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Sánchez Huete, M. Á. (2016). La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria. *Quincena Fiscal*, 21-46.
- Sánchez Huete, M. Á. y Pérez Tena, J. R. (2022). En los límites de la potestad sancionadora. *Quincena Fiscal*, 1.
- Sánchez López, M. E. (2005). Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias (pp. 625-687). En J. Garberí Llobregat (Dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Tirant lo Blanch.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2018). A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal. *Quincena Fiscal*, 6, 159-170.
- Sarmiento Ramírez-Escudero, D. (2005). Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución Española. *Revista Española de Derecho Europeo*, 15, 375-411.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *Revista Española de Derecho Financiero*, 173, 375-411.
- Soto Bernabéu, L. (2017). Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria. *Revista Crónica Tributaria*, 162, 215-227.



Soto Navarro, S. (2005). Concreción y lesión de los bienes jurídicos colectivos. El ejemplo de los delitos ambientales y urbanísticos. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 58, 887-918.

Wert Ortega, M. (2007). Recargo por ingresos extemporáneos: aplicación a un supuesto de diferimiento de ingresos en el Impuesto sobre Sociedades (comentario a la STSJ

de Madrid de 26 de octubre de 2006, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 991/2003). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 292, 121-136.

Zomoza Pérez, J. J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas.