

TRIBUTACIÓN	INGRESOS FUERA DE PLAZO REALIZADOS SIN IDENTIFICAR SU CARÁCTER EXTEMPORÁNEO: UN NUEVO SUPUESTO DE HECHO EN LAS RELACIONES DE LOS ARTÍCULOS 61.3 Y 79 a) DE LA LGT	Núm. 51/1999
--------------------	--	-------------------------

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Doctor en Derecho. Universidad Complutense de Madrid
Profesor del Centro de Estudios Financieros*

1.º Premio Estudios Financieros 1999.

Modalidad: Tributación.

Extracto:

EN los últimos tiempos se viene observando la tendencia que muestran ciertos contribuyentes de regularizar su situación tributaria, no a través de una declaración complementaria donde expresamente se identifique que se está realizando un ingreso extemporáneo con miras a que la Administración les gire el recargo del artículo 61.3 de la LGT, sino que se oculta el ingreso con una declaración realizada en plazo tratando de evitar tanto las sanciones como el recargo del artículo 61.3. La Administración ha reaccionado considerando que no regularizar mediante una declaración complementaria *ad hoc* daba lugar a la infracción grave por dejar de ingresar y, a su vez, que el ingreso ocultado con la declaración realizada en plazo se calificase como indebido. Por su parte, el legislador tributario ha respondido modificando los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, donde expresamente se dispone que, en caso de que sea necesario un aumento de la cantidad a ingresar por IVA, una vez terminado el plazo correspondiente, el contribuyente deberá realizar una «declaración-liquidación rectificativa». El objeto del presente estudio pasa por analizar si en el actual estado legislativo es necesario presentar una declaración complementaria, o bien, es suficiente con reparar el daño ocasionado a la víctima ingresando la deuda tributaria, examinando a estos efectos los distintos supuestos que pueden plantearse y los efectos jurídicos que cada situación conlleva.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. El Informe de 26 de enero de 1998 sobre IVA que no fue declarado ni ingresado en plazo y que se ingresa en una autoliquidación posterior presentada en plazo.
 1. Efectos de la calificación dada por la Administración.
 2. Un caso aparte: los pagos fraccionados que se regularizan con la declaración del período.
 - 2.1. La infracción grave por dejar de comunicar o comunicar datos falsos al pagador de rendimientos del trabajo (art. 89.3 de la Ley 40/1998).
 - III. La necesidad de que existan o no declaraciones complementarias. Estudio jurídico.
 1. Tesis de la inexistencia de infracción.
 - 1.1. Obligatoriedad o no de la declaración complementaria.
 - 1.2. ¿Es posible la exclusión de responsabilidad por error sobre los elementos del tipo?
 2. Tesis de la infracción ya consumada.
 3. Motivación de los actos administrativos.
 - IV. La reacción legislativa: los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA (redacción dada por Ley 13/1996).
 1. Regularización con la declaración del período en caso de error de Derecho.
 - V. Consideraciones *de lege ferenda*.
 1. Actuaciones en vía de gestión.
 - VI. Conclusiones.
- Bibliografía.

NOTA: Quiero agradecer al profesor Dr. HERRERA MOLINA la amable lectura del presente trabajo, así como las sugerencias realizadas. Igualmente agradezco a Clara JIMÉNEZ la colaboración que desinteresadamente me ha prestado. Naturalmente, los posibles errores o fallas son exclusivamente atribuibles al autor.

I. INTRODUCCIÓN

Dentro de la atribulada vida de lo que hoy es el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (LGT), venimos a presentar un estudio, uno más de los muchísimos que ya existen, que trae causa de una reacción administrativa a una conducta que trataba de eludir tanto la imposición de sanciones como de los recargos que en otro caso serían exigibles. En efecto, frente a las tres hipótesis de estudio que hasta ahora se habían barajado a la hora de enfrentarse a la relación entre los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT, ingreso fuera de plazo previo requerimiento administrativo, declaración-liquidación extemporánea e ingreso simultáneo y declaración-liquidación extemporánea sin ingresar la cantidad, aparece ahora una cuarta hipótesis: ingreso extemporáneo con una declaración donde no se indica dicha extemporaneidad. **Efectivamente, se vienen detectando situaciones donde se procede a ingresar fuera de plazo camuflando dicho ingreso con una declaración e ingreso que realmente se está haciendo en plazo, con el objeto de evitar tanto las sanciones como la aplicación de los recargos del artículo 61.3 de la LGT.** Así, por ejemplo, junto al Informe de 26 de enero de 1998, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se centra exclusivamente en el IVA (también Rs. del TEAR de Andalucía de 11 de junio de 1996, Rs. del TEAR de Asturias de 18 de octubre de 1996 y de 21 de marzo de 1997), podemos encontrar resoluciones de los distintos TEAR donde se ventilan supuestos de Impuesto sobre Sociedades (Rs. del TEAR de Galicia de 23 de abril de 1998) o de pagos fraccionados (Rs. del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 1997) o incluso en el ámbito de las retenciones, y en todos ellos **se entiende que la actuación del sujeto pasivo ingresando no ha sido suficiente para «regularizar su situación tributaria»**, incurriendo, por tanto, en un supuesto castigado con sanción grave donde las cantidades anteriormente satisfechas habría que calificarlas como indebidamente ingresadas y, por consiguiente, con derecho a devolución. No obstante, esta doctrina no es pacata. El TEAR de Cataluña, en Resolución de 15 de octubre de 1998, y el TEAR de Valencia, en Resolución de 29 de enero de 1999, han entendido que no es obligatoria una declaración rectificativa para regularizar válidamente la situación tributaria. Y con anterioridad a estas dos últimas resoluciones, el Tribunal Supremo parece que también se había decantado en este sentido en su Sentencia de 28 de octubre de 1997 (caso Filesa).

El objeto del presente estudio pasa por analizar, en el actual estado legislativo, la necesidad de presentar una declaración complementaria, o una declaración inicial si el deber se había preterido totalmente, con todos los cánones, o bien es suficiente con reparar el daño ocasionado a la víctima ingresando la deuda tributaria a los efectos de entender aplicable el régimen jurídico del artículo 61.3 de la LGT. Desde esta perspectiva, el desarrollo del estudio se centrará, en pri-

mer lugar, en la exposición de las tesis de la Administración y de ciertas resoluciones administrativas para, posteriormente, analizar el tema desde los principios del Derecho penal o privado, en función de si consideramos el contenido del artículo 61.3 de la LGT como una excusa absolutoria o como un supuesto donde la infracción no se llega a cometer por falta de requerimiento previo. Finalmente, haremos referencia a la reacción legislativa que en la Ley del IVA se ha llevado a efecto exigiendo explícitamente una declaración complementaria.

II. EL INFORME DE 26 DE ENERO DE 1998 SOBRE IVA QUE NO FUE DECLARADO NI INGRESADO EN PLAZO Y QUE SE INGRESA EN UNA AUTOLIQUIDACIÓN POSTERIOR PRESENTADA EN PLAZO

Diversas resoluciones a las que nos referiremos a lo largo de este trabajo y, sobre todo, el Informe de 26 de enero de 1998, *de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre el tratamiento fiscal de las cantidades correspondientes al IVA que no fueron declaradas ni ingresadas en plazo y que se ingresan en una autoliquidación posterior presentada en plazo*¹, han sido las que han puesto de manifiesto este nuevo tipo de situación en la intrincada vida del artículo 61.3 de la LGT. Para los autores de este Informe, de la redacción del artículo 61.3 se deduce la exigencia de cuatro requisitos para poder considerar aplicable este régimen y evitar, por consiguiente, las sanciones:

- a) Que se trate de declaraciones positivas²;
- b) Que se trate de una actividad espontánea;
- c) Que se trate de una presentación extemporánea;
- d) Que se presente la declaración omitida o la rectificación de la inexacta con una declaración complementaria.

Según reza el informe, los dos primeros requisitos no plantean ningún problema, pues se cumplen en el presente caso. Sin embargo, se incumplen los dos siguientes. No se presenta una declaración complementaria (o la omitida)³ ni tampoco se presenta fuera de plazo, pues **se está presen-**

¹ Publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 180, 1998.

² Aspecto este que ha sido criticado por la doctrina por atentar contra el principio de proporcionalidad. *Vide*, por todos, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. (1996, pág. 195).

³ A los efectos de este trabajo, vamos a emplear únicamente el término declaración complementaria, entendiendo que dicho significante engloba, siguiendo lo preceptuado por la Ordenanza Tributaria Alemana (§ 371.1), aquellos casos donde se rectifiquen o completen los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera, y también cuando se hayan omitido datos, incluyéndose en este supuesto la falta de presentación de la declaración (*vide* PALAO TABOADA, 1980, pág. 234).

tando en plazo incluyendo en la misma cuantía que no corresponden al período en que se declaran (Rs. del TEAR de Asturias de 18 de octubre de 1996) ⁴. El resultado de dicho incumplimiento es que la falta de manifestación expresa de que se está realizando un ingreso extemporáneo da lugar a una conducta infractora, considerando, por tanto, que aquellos ingresos han sido realizados indebidamente ⁵.

Ahora bien, y por lo que aquí interesa, hay que desmembrar cuál ha sido el proceso lógico que ha llevado a dicho Informe, y al resto de resoluciones a las que hacemos mención, a exigir el requisito de la declaración complementaria. En este sentido, el citado Informe emplea conjuntamente varios argumentos interpretativos. El primero y fundamental que utiliza es de **carácter literal**, al interpretar que el término «declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo» exige una declaración complementaria, y quien regulariza con la última declaración no está presentando fuera de plazo sino en plazo. Este primer argumento es apoyado por otros cuatro: el sistemático, el histórico, el lógico y otro de carácter teleológico o finalista. Empezando por el que ellos denominan **sistemático**, se afirma que la estrecha relación con el ámbito sancionador supone que sea necesaria una «voluntad clara y expresa del sujeto pasivo de apartarse de la infracción, permitiendo al Erario Público resarcirse de los perjuicios derivados de la dilación en el pago», y esa voluntad se manifiesta mediante la correcta puesta en conocimiento de los elementos del hecho imponible, incluido el elemento temporal, ya que de otra manera se impide que los Órganos de Gestión puedan detectar el incumplimiento y liquidar el recargo correspondiente ⁶. También se arguye, como **criterio lógico**, que de otra manera se trataría mejor al contribuyente que declara incorrectamente, ocultando el ingreso extemporáneo, que aquel que corrige la omisión o inexactitud conforme establece la norma [Rs. del TEAR de Andalucía de 11 de junio de 1996 (*Normacefiscal*)]. Como **argumento histórico**, denota que los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, redacción dada por Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, exige que en el caso de que fuera necesario un aumento de la cantidad a ingresar por IVA una vez terminado el plazo correspondiente, el contribuyente deberá realizar una «declaración-liquidación *rectificativa*». Como **argumento teleológico**, se emplea la doctrina *obiter dicta* de la Sentencia del Tribunal

⁴ El texto de dicha resolución se recoge en el propio Informe de 26 de enero de 1998.

⁵ De la misma opinión es CARRASCO PARRILLA (1998, págs. 6-7) para quien es preciso indicar que las actuaciones se han llevado a cabo de un modo extemporáneo. Para MARTÍN FERNÁNDEZ (1997, pág. 303), por el contrario, es posible equiparar la regularización practicada a través de la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se deba efectuar la rectificación a una autoliquidación espontánea fuera de plazo. Recientemente, el TEAR de Valencia, en Resolución de 29 de enero de 1999, ha señalado que el único dato fundamental para regularizar es que no exista requerimiento de la Administración. También, el TEAR de Cataluña, en Resolución de 15 de octubre de 1998, ha mantenido la posibilidad de regularizar con un ingreso no realizado a través de una declaración rectificativa.

⁶ En la Resolución del TEAR de Asturias de 21 de marzo de 1997 (*Normacefiscal*) se mantiene que cuando se oculta no ha existido regularización voluntaria debido a que ha sido precisa una comprobación por parte de la Inspección de los Tributos. En la Resolución del TEAR de Galicia de 26 de abril de 1998 se sostiene que la existencia de la infracción se debe a que no se puso en conocimiento de la Administración la existencia de ingresos efectuados fuera de plazo. La Resolución del TEAR de Andalucía de 11 de junio de 1996 (*Normacefiscal*) considera que es necesaria una voluntad clara y expresa de apartamiento de la infracción y de cooperación con el Derecho, lo que exige poner de manifiesto a la Administración que se ha realizado un ingreso fuera de plazo con el objeto de asumir las consecuencias jurídicas y evitar que se pongan en marcha los procedimientos de la Inspección.

Constitucional 164/1995. En efecto, se entiende que aplicar los recargos del artículo 61.3 de la LGT a las conductas objeto de controversia supondría vulnerar la finalidad de dicho precepto, desde el momento en que, en primer lugar, no se estimularía el pago puntual de la deuda tributaria, sino lo contrario. En segundo, sería necesario que la Administración pusiese en marcha los mecanismos y medios limitados de la Inspección de los Tributos para descubrir el ingreso.

No obstante lo hasta ahora dicho, se pone de manifiesto en el Informe un caso particular que se califica como de regularización a pesar de que una aplicación estricta de la doctrina aquí planteada entiendo que debería arribar a otra conclusión. En efecto, se plantea la situación de que el sujeto ingrese con las declaraciones de otros períodos cantidades que se han devengado a un tipo que ya no está vigente en el momento de la declaración, y del conjunto de declaraciones se deduzca claramente que los datos se han liquidado extemporáneamente⁷. Es decir, después de indicar que no es lo mismo ingresar con una declaración realizada en plazo que en otra consignada *ad hoc*, después de proclamar la importancia de poner en conocimiento los elementos del hecho imponible (incluido su elemento temporal) y el hecho de permitir al Erario Público resarcirse de los perjuicios derivados de la dilación en el pago, se consiente una conducta en que, por un lado, al no presentarse una declaración-liquidación rectificativa no se identifica a qué período impositivo correspondían las operaciones ahora liquidadas (falta de identificación del elemento temporal del hecho imponible) y, por otro lado, el resarcimiento del perjuicio irrogado a la Hacienda se ve demorado en el tiempo sin ningún tipo de justificación y, por consiguiente, no se repara en su totalidad. **En efecto, la regularización se entiende realizada, no cuando se ponen de manifiesto todos los datos necesarios para que se pueda proceder a la liquidación del recargo, sino cuando se ha efectuado primeramente el ingreso.** Es decir, a los efectos de computar el retraso para determinar el recargo se toma en cuenta el ingreso y no la comunicación de los datos, retrotrayéndose los efectos beneficiosos de ésta a dicho período, por lo que entre ambos momentos existe un período en que gratuitamente se demo-

⁷ «Otro supuesto planteado es el de un sujeto pasivo que incluye en una autoliquidación de un ejercicio posterior al que corresponde unas cuotas repercutidas de Impuesto sobre el Valor Añadido que se devengaron a un tipo impositivo que ya no está vigente en el ejercicio de la autoliquidación en la que se ha consignado. En este supuesto entendemos que es necesario considerar si de las declaraciones presentadas se deducen claramente los datos de las operaciones que se han autoliquidado de forma extemporánea o éstos quedan ocultos y no explicitados. Así, por ejemplo, si en la declaración resumen anual el obligado tributario declara separadamente las operaciones que corresponden a los tipos impositivos no vigentes y en las declaraciones-liquidaciones periódicas que se adjuntan al sobre anual se detallan también estas operaciones, los Órganos de Gestión Tributaria podrían conocer la cuantía de las operaciones, **qué importes corresponden a declaraciones extemporáneas y el período (mensual o trimestral) en el que se ha producido el ingreso extemporáneo.** En cualquier caso, conviene señalar que **esta constatación no se podrá efectuar en el momento del ingreso incorrecto de la autoliquidación en la oficina bancaria, sino con la presentación de la declaración resumen anual** (que incluye los modelos de declaración-liquidación trimestrales o mensuales del ejercicio), en la que se declaren tipos impositivos no vigentes. **Además, la Administración desconocerá cuál es el período correcto en el que se debió efectuar el ingreso, aunque podría requerir esta información en base al artículo 104 de la Ley General Tributaria.** Por todo ello, en este supuesto será necesario analizar la forma y el detalle de la información aportada por el sujeto pasivo en las declaraciones aportadas, las causas alegadas por el sujeto pasivo en relación a dichos retrasos, etc., para analizar si se ha producido o no una ocultación de los datos referentes a la existencia de un ingreso extemporáneo, los importes correspondientes y el período al que debe imputarse, y, por tanto, si procede o no la aplicación del régimen del recargo del artículo 61.3 (anterior art. 61.2) de la Ley General Tributaria».

ra el pago ⁸. Las cuestiones que emergen de estas afirmaciones no son vanas. Entiendo, en primer lugar, que esta respuesta debería ser extensible a todas aquellas situaciones donde a pesar de no existir una declaración modificativa claramente se indicase, posteriormente y por cualquier medio, que existen ingresos extemporáneos, pues tal parece ser la nota determinante. Por otro lado, los elementos que primariamente parecían fundamentales pierden ahora entidad: se puede ingresar con una declaración presentada en plazo, no es necesaria una declaración complementaria y, además, se exige una cierta conducta activa de la Administración, ya que va a ser necesario en muchos casos un previo requerimiento de información para que pueda liquidar el recargo devengado con el ingreso. Estos datos parecen conducirnos a un replanteamiento de los requisitos exigidos primigeniamente; el dato fundamental viene constituido por el ingreso y la falta de declaración complementaria es subsanable informando en cualquier momento de que se han realizado ingresos extemporáneos ⁹.

Fuera del caso particular planteado en el propio Informe, y volviendo a las consideraciones generales, los argumentos que se emplean para sostener la presente interpretación entiendo que son ciertamente refutables, desde el momento en que las mismas premisas nos pueden llevar a la solución contraria. Como se verá en diferentes partes de este trabajo, tanto el argumento literal (no hay que preterir que el art. 61.3 de la LGT se limita a hacer mención del «ingreso»), como el mal llamado en el Informe sistemático (el art. 61.3 de la LGT está ubicado en la sección del Pago) ¹⁰, como el histórico (ahora se establece en la Ley del IVA un requisito adicional que antes no se exigía), como el lógico (no puede ser lo mismo pagar que no pagar) ofrecen suficiente basamento para admitir una interpretación contraria. Lo que sí parece fuera de duda es que la finalidad y espíritu de la norma exige una conducta claramente rectificativa del anterior comportamiento omisivo a los efectos de la aplicación de los recargos y, en su caso, intereses. Ahora bien, **lo que no es posible es interpretar**

⁸ «El retraso se computará desde el término del plazo voluntario de presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación hasta la fecha en que se presente la misma» (apartado tercero de la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del art. 61.3 de la LGT). Esta situación deriva en que se obtenga crédito gratis, ya que el *dies ad quem* es el de la presentación de la declaración en plazo por la que se ingresa, única declaración-liquidación presentada, ya que la dación de información no es autoliquidación sino una comunicación adicional de datos. En palabras de ULPiano, «*Minus solvit, qui tardius solvit, nam et tempore minus solvitur* (paga menos el que paga más tarde, porque también se paga con relación al tiempo)», citado por BARRACHINA JUAN (1998, pág. 14, nota 6).

⁹ Cabe preguntarse qué pasaría si el sujeto no realiza ningún ingreso pero comunica claramente de alguna manera que ha dejado de ingresar cantidades. Es decir, se produce una suerte de declaración pero no se autoliquidada ni, por consiguiente, se ingresa.

¹⁰ El argumento sistemático esbozado en el Informe (la relación entre el art. 61.3 con el ámbito sancionador exige una voluntad clara de apartarse de la infracción) es un argumento que nosotros no alcanzamos a ver. Para que fuera aplicable el mismo, sería necesario que la regularización fuera considerada como una «causa absolutoria» y, a su vez, que existiera una teoría general sobre las atenuantes de responsabilidad en el Derecho tributario sancionador. Ahora bien, carecemos de la segunda y el primer postulado, como veremos, está en entredicho, al sostenerse por gran parte de la doctrina que la regularización antes del requerimiento impide que se consuma la infracción. Es más, en el Informe se hace mención de la distinción entre la «regulación del recargo y de la **infracción grave**», lo que parece afirmar implícitamente que no existe «infracción» cuando se regulariza (lo correcto para esta tesis sería afirmar que existe infracción y distinguir entre los efectos: recargo o sanción). Desde esta perspectiva no parece posible aludir a una interpretación sistemática. Lo que realmente se está manteniendo es una interpretación finalista de la norma.

los términos del artículo 61.3 de la LGT desde las consecuencias esperadas. Por el contrario, el método debe ser aquel que primero identifique el problema y luego sea capaz de solventarlo. En el presente caso nos encontramos, a mi juicio, ante un silencio legislativo, donde el elemento clave reside en verificar si se trata de un silencio que sea un **defecto de ley** que necesite ser corregido de *iure condendo* pero que a día de hoy no requiera una declaración complementaria, o bien nos encontramos ante una **laguna** que es posible integrar mediante los principios generales de otras ramas del Derecho ¹¹.

1. Efectos de la calificación dada por la Administración.

La calificación administrativa como infracción de la conducta descrita, ingreso sin declaración rectificativa, y la imposición de sanciones graves conlleva una serie de consecuencias jurídicas carentes de coherencia y que traen causa de la falta de previsión legal de la situación que aquí se plantea. Podemos citar las siguientes:

- Se produce un doble trato discriminatorio. Primero, entre aquellos que satisfacen la prestación tributaria, reparando parcialmente el daño causado a la Hacienda Pública, con relación a aquellos otros que realizan una conducta omisiva completa ¹². Segundo, entre quien presenta una autoliquidación extemporánea sin ingreso, que no incurriría en una infracción grave sino que entraría directamente en vía ejecutiva siendo aplicable el recargo de apremio, salvo aplazamiento o fraccionamiento, y el que ingresa pero no presenta la autoliquidación complementaria, que vería calificada su conducta como infracción grave. No hay que preterir que «una ponderada discriminación de situaciones obliga a establecer una gradación de consecuencias jurídicas» ¹³.
- Se puede producir una sanción del tipo de agravado, cuando la deuda sea en concepto de IVA o retenciones, del artículo 88.3 de la LGT (sanción pecuniaria del 75 al 150%), aun cuando la causa que origina el efecto agravado no se verifica en el presente caso. En efec-

¹¹ Siguiendo al profesor SIMÓN ACOSTA (1985, págs. 361-362), «el silencio legislativo puede tener tres sentidos diferentes según la adaptación a los principios jurídicos de la solución basada en la ausencia de la norma: hay silencios con sentido propio; hay silencios que son un defecto de la ley a corregir por vía política por quien tiene el poder legislativo; en fin, hay silencios que son lagunas de la ley».

¹² En palabras de MARTÍN DELGADO (1983, pág. 63), «Lo importante no es ya lograr que se declare, se autoliquide y se ingrese "en plazo" sino conseguir que se declare, se autoliquide y se ingrese sin necesidad de que la Administración tenga que proceder al descubrimiento de los hechos imposables como consecuencia de su actuación inspectora». «Tanto desde el punto de vista de la peligrosidad de la conducta como desde el del perjuicio económico para la Hacienda Pública -advierte Fernando PÉREZ ROYO (1986, págs. 333-334)- es muy diferente el comportamiento de quien no cumple sus deberes fiscales, haciendo necesaria la intervención de los órganos de gestión e inspección, y el de aquel otro contribuyente cuyo incumplimiento, incluso doloso, se circunscribe al simple retraso en el pago, que, de todas formas, realiza de forma espontánea».

¹³ MONTESINOS OLTRA (1997, pág. 887). *Vide* también BALLARÍN ESPUÑA (1997, pág. 44).

to, dichas sanciones tienen su causa en que se está obteniendo un lucro indebido o enriquecimiento injusto, puesto que las cantidades a ingresar corresponden a cuantías que el sujeto ha percibido de un tercero (PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, 1996, pág. 322), lo que, sin embargo, no se produce en el supuesto aquí estudiado, ya que al ingresar dichas cantidades se elimina el elemento adicional de reproche. Esta situación produce, entiendo, una consecuencia no acorde con relación al principio de proporcionalidad.

- Además, es posible que nos encontráramos ante el agravante de una declaración incompleta o inexacta que impide determinar por parte de la Administración la «*deuda tributaria*, derivándose de ello una disminución de ésta» [art. 82.1 d) de la LGT]. En opinión de JIMÉNEZ (1996, pág. 85), «Cuando el sujeto no haya declarado unos ingresos en el ejercicio que correspondía, haciéndolo en otro distinto y, se haya considerado que dicha conducta es sancionable, entiendo que en la mayor parte de los supuestos será posible apreciar la circunstancia de ocultación en la conducta del sujeto infractor, y ello porque la calificación y valoración de las infracciones y las circunstancias que las acompañan, debe realizarse *de manera independiente, es decir, en cada ejercicio*». En otras palabras, podría ser que a pesar de haber ingresado no sólo se nos sancionara con el mínimo sino que incluso se agravara su cuantía entre 10 y 25 puntos ¹⁴.
- En caso de que el importe ingresado fuera de plazo superara la cuantía regulada en el Código Penal para considerar que nos hallamos ante un delito de defraudación, nos encontraríamos que la conducta por la que se ingresa supondría, al menos, una atenuante (el art. 21.5 del CP establece como tal «La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral»). No obstante, entiendo que al no estar recogido el «pago» como uno de los criterios de graduación de la sanción en el artículo 82 de la LGT, debería considerarse aplicable dicha atenuante a los efectos de corregir los efectos que se puedan producir de existir alguna de las agravantes sí reguladas, como puede ser el caso al que anteriormente hemos hecho mención. El artículo 131.3 de la LRJAP-PAC, que pertenece al Régimen Jurídico, dispone la necesidad de actuar con proporcionalidad a la hora de imponer sanciones, considerándose especialmente, entre otros, «la naturaleza de los perjuicios causados» ¹⁵ y, en este caso, donde se ingresó, entiendo que el perjuicio si bien no se reparó en su totalidad sí en su parte fundamental, **disminuyéndose los efectos**

¹⁴ En caso de no compartir esta interpretación de JIMÉNEZ de reducir la conducta al período donde se dejó de declarar, dando por válida una posterior comunicación de los hechos y datos, cabría preguntarse por la aplicabilidad o no de esta circunstancia, desde el momento en que la redacción del artículo 20.1, párrafo 1.º, *in fine* del Real Decreto 1930/1998, de desarrollo del Régimen Sancionador Tributario, hace mención, como causa que no exime la aplicación de esta agravante, a que la Administración Tributaria pueda conocer los datos «por declaraciones del sujeto infractor relativas a *conceptos tributarios distintos* de aquel al que se refiere la sanción». ¿Qué es un concepto tributario? A mi juicio, la declaración posterior de un mismo impuesto supondría un mismo concepto tributario y, por consiguiente, no resultaría aplicable este criterio de graduación.

¹⁵ Sobre la aplicabilidad del principio de proporcionalidad al ámbito tributario y su relación con la motivación de los actos de imposición de sanciones, *vide* ÁLVAREZ MARTÍNEZ (1999, págs. 141-144).

del daño ocasionado ¹⁶. Ahora bien, no hay que obviar que a pesar de que lo aquí dicho parezca razonable, puede no ser de aplicación la atenuante del pago de la deuda debido a que la Administración al no permitir la regularización sin una declaración rectificativa está considerando dicho abono como un ingreso indebido.

- Por otro lado, a la hora de fijar el denominado «perjuicio económico» del artículo 87.3 de la LGT, a los efectos de la imposición de sanciones adicionales de carácter no pecuniario, y también a los efectos de determinar si la cuantía defraudada a la Hacienda Pública en el ámbito del delito fiscal supera los 15 millones de pesetas, se hace referencia, en los tributos de devengo instantáneo y declaración periódica (y también para las retenciones) con un ejercicio menor a doce meses, a que dichas cuantías se referirán al año natural (*vide* art. 24.3 del RD 1930/1998, desarrollo del Régimen Sancionador Tributario, y art. 305.2 del CP). Con relación al perjuicio económico, el ingreso realizado en el último período daría lugar a que en el conjunto del año no haya existido cantidad dejada de ingresar. Y si nos situamos en sede penal, y a los efectos de determinar la cuantía de 15 millones de pesetas de cuota referida al año natural, no hay que olvidar que se ha planteado la posibilidad de que la consumación del delito sólo pueda entenderse producida al vencer el plazo de ingreso de la última declaración del tributo, de tal manera que quepa la compensación entre las diferentes cantidades e ingresos que tienen lugar a lo largo del año para determinar si se ha cometido o no delito ¹⁷. Es decir, cabría la posibilidad de que al hacerse referencia al año natural fuera plausible entender que al ingresarse con otra declaración del año no exista delito fiscal o perjuicio económico y sí, por el contrario, pueda hablarse de infracción grave. Lo cual, dicho sea de paso, no parece excesivamente lógico.
- También puede afectar a la imposibilidad del sujeto para dar la conformidad. En efecto, el artículo 21.1 del Real Decreto 1930/1998, de desarrollo del Régimen Sancionador Tributario, si bien ha explicitado que la conformidad no afecta a las sanciones, recogiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia y la doctrina ¹⁸, sí hace mención concreta de los «recargos

¹⁶ LOZANO (1990, pág. 133) advierte que, cuando nada se dice sobre los criterios de graduación en las normas administrativas sancionadoras, ha de recurrirse a la aplicación supletoria de los criterios de graduación de las sanciones penales y, por tanto, el arrepentimiento espontáneo del infractor será uno de los parámetros generales de aplicación que se deberá tomar en cuenta. De la misma manera, MORILLO MÉNDEZ (1998, pág. 27), partiendo de la postura del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, mantiene la aplicación de las atenuantes del ámbito penal en aquellos casos en que sea posible.

¹⁷ *Vide* SIMÓN ACOSTA (1998, págs. 92-94), quien a pesar de mostrarse contrario a esta postura, hace mención de que ha sido mantenida tanto por la SAP de Cáceres de 29 de enero de 1998 como en la STS, aunque aquí indirectamente, de 2 de marzo de 1988. *Vide* también MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO (1997, pág. 1.002) que recogen, entre otras, la SAP de Valencia de 13 de diciembre de 1994 donde se afirma que «Si el importe de lo defraudado ha de referirse al año natural, el delito se comete el día de enero del año siguiente en que termina el plazo para efectuar el ingreso correspondiente».

¹⁸ PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996, págs. 289-290). ARAGONÉS BELTRÁN (1995, pág. 179) señala que la conformidad sólo debería hacerse sobre la cuota y los intereses, denotando que la conformidad sobre la sanción supone «una de las más graves aberraciones jurídicas de todo nuestro sistema de infracciones y sanciones tributarias».

e intereses de demora»¹⁹. La cuestión que aquí se plantea es que en la propuesta de regularización que se practique al contribuyente existirá una cuota tributaria con, exclusivamente, intereses de demora, cuando lo que esperaría el sujeto pasivo es o bien el recargo único o bien el recargo acompañado de intereses. Parece, por tanto, que si el contribuyente quiere ser coherente con el recurso que interponga al acuerdo de imposición de sanciones debería impugnar la liquidación practicada, no prestando, por tanto, su conformidad, porque de otra manera parece que implícitamente estaría aceptando la existencia de la infracción. En este caso, el sujeto perdería la reducción. No obstante, lo cierto es que la peculiaridad de la situación aquí contenida puede dar lugar justamente a la conducta contraria. En efecto, una propuesta de liquidación sin recargo será menor a la otra liquidada con intereses de demora, con lo que el sujeto puede prestar conformidad con dicha determinación logrando la reducción del 30 por 100 en la sanción y, a su vez, impugnar ésta por considerarla no procedente²⁰. En dicho caso, si el Tribunal entendiera que no ha lugar a la sanción, por considerar que en el artículo 61.3 de la LGT nada se dice sobre la necesidad de una declaración rectificativa, la liquidación anterior habría devenido firme y me cuestiono si podría revisarse mediante el procedimiento especial del artículo 154 de la LGT, **porque de otra forma nos encontraríamos ante una situación donde, al no poder liquidarse los recargos del artículo 61.3, el sujeto no habría pagado ni la sanción ni dichos recargos, resultando impune.**

- El ingreso realizado por el sujeto pasivo, al considerarse por la Administración como un ingreso indebido, no supondría una «actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda» [art. 66.1 c) de la LGT], con lo que no se estaría interrumpiendo la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda ni la acción para imponer sanciones.

Por otro lado, si bien es cierto que la calificación de las conductas aquí descritas como infracción grave conlleva incongruencias jurídicas, tampoco parece de recibo que el castigo de un comportamiento absolutamente reprobable, como el que aquí se plantea, pueda limitarse a una mera sanción por infracción simple. En efecto, una acción llevada a cabo con la intención de que no se apliquen los recargos ni, en su caso, los intereses de demora, *simulando* que presenta una declaración en plazo para *disimular* que parte de ella tiene el carácter de extemporánea, no puede permanecer sin ningún tipo de consecuencia adicional a la que, en todo caso, le corresponden los recargos

¹⁹ Un problema que se plantea es el interpretar si el término recargo se refiere al que tiene una naturaleza tributaria [58.2 a) de la LGT] o bien alcanza también al recargo del artículo 61.3 de la LGT. Entiende FALCÓN Y TELLA (1998b, pág. 5) que exclusivamente se refiere al del artículo 58.2 a), pero no al recargo por ingreso fuera de plazo, porque al excluir éste automáticamente la sanción no tiene sentido alguno subordinar la reducción de ésta a la no impugnación de recargos. Empero la falta de previsión de la conducta aquí planteada hace que el problema sea otro; lo que el contribuyente desea es el recargo en lugar de la sanción. En dicho caso ¿se puede dar la conformidad a una liquidación donde no exista el recargo esperado?

²⁰ El problema pasa por estudiar si cabe la conformidad sobre dicha propuesta de liquidación o no. En efecto, señala JUAN LOZANO (1997, pág. 29) que la conformidad se presta a los elementos de hecho determinantes para la calificación y cuantificación del hecho imponible. Pues bien, en el presente caso, nada se discute sobre el hecho imponible. La controversia se centra en la necesidad o no de una declaración-liquidación modificativa. Por tanto, entiendo que nada obsta a prestar dicha conformidad.

del artículo 61.3 de la LGT y, en su caso, intereses de demora, y una sanción por infracción simple. Esta última tendría su causa en la inexactitud de la declaración por la que se intenta regularizar y no en la primigenia declaración donde se ocultaron los distintos conceptos ²¹. No hay que obviar que tras la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998, que desarrolla el Régimen Sancionador Tributario, no son exigibles las sanciones de carácter simple por la conducta inicial cuando se regulariza ²². De ser así, se estaría tratando de una forma similar a quien realmente pretende regularizar su situación, soportando los efectos que una actitud antijurídica conlleva (y dejando al margen aquellas conductas no culposas a las que después haremos mención) que quien quiere evitar cualquier consecuencia reparadora de su conducta dilatoria. Lo aquí dicho no obsta a que no se pierda de vista que en muchas ocasiones estas actuaciones no tienen en su base una verdadera intención de defraudar sino que son problemas de liquidez los que hacen aflorar la morosidad y se procura retrasar el ingreso hasta que su actitud tiene visos de ser controlada. Así, imaginemos una empresa que fundamentalmente presta sus servicios a la Administración pública y el servicio o venta se devenga bastante antes de que se cobre o, aun si ambos hechos coinciden, la Administración se demora, aunque parezca una hipótesis impensable, en el pago. ¿Cómo se supone que el sujeto pasivo va a hacer frente a los pagos tributarios por IVA? ²³ No es posible justificar un incumplimiento tributario por motivos como éste (vide CHICO DE LA CÁMARA y SERRANO ANTÓN, 1995, págs. 6-9), pero tampoco se puede aplicar la misma razón a quien defrauda que a quien retrasa.

- ²¹ Señala FERNÁNDEZ PAVÉS (1995, pág. 235) en caso de autoliquidaciones extemporáneas sí existe infracción simple si el contenido de dicha autoliquidación o incluso la declaración a la que acompaña y de la que deriva no es el adecuado, por incorrecciones, inexactitudes o falta de elementos y datos incluíbles necesariamente.
- ²² El artículo 4 del Real Decreto 1930/1998 determina que «A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, no se impondrán sanciones por infracciones tributarias al que regularice su situación tributaria antes de que...». Este precepto puede dar lugar a dos posibles interpretaciones. Por un lado, podría entenderse que la no imposición de sanciones **se refiere exclusivamente a las de carácter simple**, viniendo a cerrar los problemas interpretativos que sobre este asunto se habían planteado. En efecto, la existencia de infracción simple era teóricamente posible si se entiende que la infracción no se consume hasta que se produce el requerimiento, ya que, en dicho caso, al no existir infracción grave es posible que se produzca la simple (art. 78.1 de la LGT). No obstante, aun en este caso, la doctrina había planteado sus dudas sobre la aparición de sanción por infracción simple. Así, mientras que para PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996, pág. 248) no serían exigibles, sí lo serían para BALLARÍN ESPUÑA (1997, págs. 179-180) y para JIMÉNEZ ESCOBAR, MONTERO SIMÓ y PANIAGUA AMO (1997, pág. 89, nota 62), a pesar de que estos últimos autores muestran las incongruencias a que esta solución nos avoca. Por tanto, esta interpretación vendría a corroborar la tesis de aquella doctrina que entiende que la infracción no se consuma hasta que exista requerimiento. La segunda interpretación no tendría nada que ver con relación a las infracciones simples **sino que tendría un carácter explicativo del artículo 79 a) y del 61.3 de la LGT**. En efecto, podría entenderse que el mismo viene a reafirmar los postulados de aquellos autores que entendían que la infracción se consumaba con la no declaración que diera lugar a una falta de ingreso, siendo el artículo 61.3 una excusa absoluta.
- ²³ No hay que olvidar que en el IVA, que es el ámbito donde se desarrolla el Informe de 26 de enero de 1998, se producen ciertamente situaciones perjudiciales para el sujeto pasivo. Así, no es infrecuente que se repercuta el tributo y el sujeto repercutido no lo abone, produciéndose una situación eminentemente perjudicial para el sujeto pasivo. En este caso, la STS de 22 de abril de 1998 (*Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998) señala que el repercutido ha entrado en mora y, en aplicación de los principios de justicia distributiva y de todos los fundamentos del Derecho de obligaciones, dicho sujeto tiene el deber de abonar «los intereses legales que fija el art. 58.2.c) de la Ley General Tributaria». Es decir, la Administración se desvincula, cobra, y le pasa el problema al sujeto pasivo, sin considerarse relevantes los problemas de liquidez de éste. Por su parte, el sujeto pasivo debe instar un proceso privado para verse resarcido de los perjuicios mediante la exigencia del interés legal [no parece haber ninguna razón que justifique la mención que la STS hace a los «intereses legales que fija el art. 58.2.c) de la Ley General Tributaria»].

No obstante, cabe preguntarse, en caso de que se considerase aplicable el artículo 61.3 de la LGT y no la sanción del 79 a) si **no sería posible girar intereses moratorios sobre la parte de deuda que no ha podido ser liquidada por la maniobra de disimulo llevada a cabo por el contribuyente**. Si el recargo y, en su caso, los intereses de demora se computan desde el término del plazo voluntario de presentación hasta, en el presente caso, el momento de ingreso, ciertamente existe un período de tiempo en el que, y como ya hemos indicado anteriormente, la Hacienda Pública sufre un perjuicio adicional que no sería en modo alguno reparado²⁴. En este sentido, cabe preguntarse por la posibilidad de aplicar intereses moratorios sobre los recargos del artículo 61.3 de la LGT, y, en su caso, sobre los propios intereses de demora exigibles sobre la deuda, y desde el momento en que presenta la declaración que se considera extemporánea hasta el momento de presentación de los datos necesarios para determinar el importe del recargo e intereses de demora o, si se trata de un procedimiento inspector, hasta el día en que se practique la liquidación en que se regularice la situación tributaria²⁵. A pesar de que no existe ningún precepto que permite girar intereses de demora sobre una deuda que todavía no se ha liquidado, entiendo que sería posible acudir a la teoría general del enriquecimiento injusto y exigir los intereses sobre el recargo y sobre los intereses de demora. En este sentido, no hay que olvidar que se les ha reconocido a los contribuyentes el derecho, basado en el instituto de la *restitutio in integrum*, **a la percepción de los intereses moratorios devengados por la tardanza en el abono de los intereses de demora** (anatocismo) [STSJ de Madrid de 2 de abril de 1998, *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 187, 1998]. Ahora bien, el ejercicio de este derecho debería hacerse fuera del ámbito administrativo para incardinarse en un proceso estrictamente privado y limitarse, exclusivamente, al interés legal del dinero y no al incrementado del artículo 58.2 c) de la LGT²⁶. Es decir, el proceso habría que ubicarlo fuera de las potestades de autotutela.

2. Un caso aparte: los pagos fraccionados que se regularizan con la declaración del período.

Contienda distinta es la que cabe plantear con relación a los pagos fraccionados. En este caso, el carácter de a cuenta de los pagos fraccionados hace cuestionarse cuál debe ser el tratamiento jurídico que debe darse cuando **no se ingresan los pagos fraccionados en plazo y la situación se «regulariza» con la declaración de la obligacional principal**. Caben, *a priori*, dos posturas, en función de si se mantiene o no una absoluta autonomía de los pagos fraccionados respecto de la obligación principal:

²⁴ *Vide supra* apartado II, donde se hace mención de aquellas situaciones en el ámbito del IVA donde, primeramente, se ingresa y, posteriormente, se informa de los datos necesarios para poder aplicar el recargo y, en su caso, los intereses de demora.

²⁵ En caso de actas de rectificación sin sanción, y a los efectos de liquidar intereses de demora, el *dies ad quem* debe ser el mismo, como indica ALFONSO GALÁN (1998, pág. 225), que para las actas con sanción.

²⁶ A pesar de que desde el punto de vista de su naturaleza entiendo que nos encontramos ante intereses moratorios, que son aquellos que tratan de resarcir al acreedor de un retraso **culpable**, y los que fundamentan, por tanto, la determinación de un tipo incrementado, en este caso y debido a la falta de regulación, el tipo de interés aplicable sería el legal, que es el pensado para los intereses denominados compensatorios. Sobre la distinción entre intereses compensatorios y de demora *vide* ALFONSO GALÁN (1998, págs. 92-94).

A. Para aquella doctrina que sí mantiene una **absoluta autonomía** de los pagos fraccionados respecto de la obligación tributaria principal, los incumplimientos de las obligaciones a cuenta serían sancionables con independencia de la deuda principal y darían lugar, en su caso, a la aplicación del artículo 61.3 de la LGT. Ahora bien, para desarrollar esta tesis es necesario explicar una idea previa. La doctrina tributaria puso de manifiesto en su día cómo en aquellos casos donde no se ingresaran los pagos fraccionados y, posteriormente, también se produjera la elusión del tributo, el descubrimiento de dicha conducta daría lugar a cuestionarse si se han producido tantas infracciones como pagos omitidos ha habido (pagos a cuenta y obligación principal) o bien entender que sólo se ha producido la infracción por falta de pago de la deuda definitiva. En el primer caso, se produciría una doble sanción por una misma defraudación, lo que daría lugar a una vulneración del principio *ne bis in ídem* ²⁷. En el segundo, por el contrario, si se considera que sólo existe una infracción o sanción ²⁸, entonces el pago realizado a título de tributo definitivo no dará lugar en ningún caso a la aplicación del artículo 61.3 de la LGT por los pagos fraccionados que no se ingresaron en plazo, pues este precepto está pensado para evitar las sanciones graves que de otro modo serían aplicables ²⁹.

Sin embargo, si se adoptara una postura intermedia, cimentada en la total autonomía de los pagos fraccionados, sí sería posible aplicar el artículo 61.3 de la LGT. En efecto, sería posible considerar que cuando definitivamente se incumple la obligación de ingresar la deuda tributaria no se está incumpliendo por la totalidad sino que sólo se está dejando de ingresar la parte que quedaba por satisfacer teniendo en cuenta los pagos fraccionados. Es decir, para determinar la deuda y la sanción correspondiente es necesario liquidar cada pago fraccionado y determinar la defraudación que en dicho caso se ha incurrido para después determinar la deuda debida a título de tributo pero restando los correspondientes pagos fraccionados ya liquidados, porque de lo contrario se infringiría el principio *ne bis in ídem* que la doctrina ha denunciado. Desde dicha perspectiva, cabría la posibilidad de sancionar autónomamente los pagos fraccionados y, por ende, la posibilidad de girarles el recargo

²⁷ Fernando PÉREZ ROYO (1986, pág. 328), ZORNOZA PÉREZ (1992, pág. 241) y Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, págs. 80-81).

²⁸ Tanto Fernando PÉREZ ROYO (1986) como ZORNOZA PÉREZ (1992) hacen referencia a que este supuesto da lugar tanto a la inexistencia de infracción como a la inexistencia de sanción. Así, el primero mantiene que la lógica impone que exista solamente «la infracción por falta de pago de la deuda definitiva, la cual engloba, por consunción, las de los pagos fraccionados» (pág. 328) y posteriormente echa de ver que «la sanción por la primera infracción [pagos fraccionados] debe quedar subsumida o absorbida en la correspondiente a la segunda» (pág. 403). El segundo afirma que «no cabe, a nuestro juicio, entender cometidas tantas infracciones cuantos sean los pagos omitidos. Por contra, habrá de considerarse que la sanción correspondiente a la falta de la deuda tributaria definitiva absorbe las sanciones que pudieran corresponder a las infracciones relacionadas con dichos pagos fraccionados» (pág. 241).

²⁹ Como denota Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, pág. 81), si una vez pagada la obligación principal no se puede exigir el pago de una obligación a cuenta, pues ello supondría una duplicidad de pago, «¿cómo va a sancionarse la infracción? Ello equivaldría a imponer una sanción por infracción grave, **sin deuda**». Pues bien, creo posible extender este razonamiento al artículo 61.3 de la LGT, desde el momento en que la *ratio legis* del mismo se debe a evitar las sanciones cuando el sujeto ha reparado su conducta. Pero, si ya no existe deuda por pagos fraccionados porque la obligación principal, que en este caso es distinta de la anterior, ya ha sido satisfecha ¿cómo van a determinarse los recargos? En palabras de SIMÓN ACOSTA (1990, pág. 217), «las obligaciones accesorias son aquellas que existen sólo en función de la principal, de modo que la inexistencia o extinción de ésta provoca la inexistencia de las primeras».

del artículo 61.3 de la LGT³⁰. Ahora bien, una vez llegados a este punto de inicio, las discusiones sobre la necesidad de una declaración complementaria vuelven otra vez a tomar relevancia, pudiéndose discernir dos posiciones:

- Por un lado, se puede entender que, cuando se realiza la declaración del período impositivo a título de tributo sin deducir los pagos a cuenta no realizados, **realmente se están regularizando los pagos fraccionados no ingresados y el resto de la deuda definitiva que estaba pendiente**³¹.
- La segunda opción pasa por sostener que la regularización mediante la declaración de la obligación principal no ha sido «en puridad, presentación, aunque sea tardía de la declaración complementaria por parte de los pagos fraccionados no ingresados en sus respectivos plazos» [Rs. del TEAC de 7 de febrero de 1996 (*Normacef fiscal*) y Rs. del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 1997]. De esta manera, al exigir una declaración rectificativa *ad hoc* se llega al absurdo de considerar que el pago definitivo a título de tributo supone un ingreso indebido en la parte correspondiente a los pagos fraccionados no ingresados. Es decir, para una deuda que, al fin y al cabo, es única, se exigiría presentar tanto las autoliquidaciones de pagos fraccionados que fueran positivas como también la declaración-liquidación definitiva.

En todo caso, la posibilidad de sancionar independientemente los pagos a cuenta pasa por mantener una absoluta autonomía de los pagos fraccionados respecto de la obligación principal, llegándose al punto de exigir obligaciones (pagos fraccionados) que ya no tienen razón de ser jurídica desde el momento en que la obligación tributaria definitiva ya se ha extinguido y ha subsumido en ella la deuda debida por aquellos pagos a cuenta no realizados. Existen, sin embargo, dos datos normativos que parecen rechazar esta absoluta independencia³². Por un lado, la exclusión de los pagos

³⁰ La Resolución de 22 de diciembre de 1997 del TEAR de Andalucía [*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*]. Ed. Estudios Financieros, núm. 183, 1998] empieza por entender que el carácter accesorio de los pagos fraccionados sólo puede predicarse respecto de los efectos puramente liquidatorios, pero «tal accesoriedad no obsta para considerar los pagos fraccionados como obligaciones autónomas e independientes de la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto respecto a su finalidad como a su exigibilidad». Partiendo de este aserto, aun cuando se ingrese la deuda tributaria definitiva, entiende aplicable tanto el régimen sancionador como el del artículo 61.3 de la LGT.

³¹ ALONSO FERNÁNDEZ (1986, pág. 158) ya mantuvo en su día que la falta de ingreso de los pagos fraccionados es posible regularizarla con la declaración voluntaria de la deuda tributaria, ya que el ingreso de esta última produce «una suerte de declaración-liquidación extemporánea que recibirá el tratamiento previsto para el Ordenamiento vigente para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento». De la misma opinión es MUÑOZ BAÑOS (1996, págs. 185-187), que cita un Informe de 15 de abril de 1996, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT que nosotros desconocemos. Sí tenemos constancia, no obstante, de un Borrador de Informe de 25 de marzo de 1996, de esta Subdirección General de Ordenación Legal de la AEAT que adoptaba esta postura. Una postura singular es la mantenida por PONT I CLEMENTE (1993, pág. 129) para quien la obligación principal extingue por novación la obligación de anticipar, subsistiendo el tipo de infracción grave, y donde el pago de aquélla conlleva la aplicación de la excusa absolutoria prevista en el artículo 61.2 de la LGT. Entiende este autor que la extinción de la obligación a cuenta no significa que se extinguen aquellas obligaciones accesorias de las que la Administración no puede disponer (pág. 125).

³² Aparte de otras razones de lógica jurídica, como las que cabría plantear si se considerase que los pagos fraccionados prescriben por sí mismos (*vide* FALCÓN Y TELLA, 1992, págs. 195-196).

fraccionados del ámbito de aplicación del delito fiscal³³. En efecto, la exclusión del tipo de estos pagos hace que el delito de omisión se refiera a la obligación principal, lo que delimita perfectamente su carácter dependiente de ésta. Por otro, el hecho que para determinar el porcentaje del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse a los efectos de determinar la existencia del perjuicio económico (art. 87.3 de la LGT), el artículo 24.2 del Real Decreto 1930/1998, del Reglamento que desarrolla el Régimen Sancionador Tributario, señala que para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el Impuesto sobre Sociedades «se tomarán en cuenta, a estos efectos, la cuota del correspondiente período impositivo, antes de su minoración por las cantidades ingresadas a cuenta»; es decir, parece reconocerse el carácter accesorio y dependiente de los pagos a cuenta respecto de la deuda principal³⁴.

B. La segunda postura sería **partir de una cierta autonomía de los pagos a cuenta**, pero sin perder de vista su carácter dependiente de la obligación tributaria definitiva. En este caso, cuando se declara el tributo debido **no se puede entender que se está presentando con él las declaraciones tardías de los pagos fraccionados, sino, por el contrario, la exacta declaración derivada de la realización del hecho imponible, lo que supone que sea innecesario e incoherente entender que se están declarando o que fuera necesario declarar los pagos a cuenta no efectuados** (Rs. del TEAR de Andalucía de 26 de octubre de 1993)³⁵. Es decir, en palabras de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de abril de 1998 (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998, tomo-I), «la acción de la Administración para exigir el ingreso caduca por el mismo hecho de la presentación de la declaración por el ejercicio al que dicho ingreso se refiere, pues no puede, por

³³ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (1997, pág. 558) señalan que cuando se omite un pago fraccionado no resulta autor del ilícito previsto por el artículo 305, dado que en tal caso habría que esperar a que se deje de realizar el pago definitivo para determinar si el perjuicio económico causado integra o no el delito.

³⁴ Y a favor de esta relativa dependencia se encuentra la idea de la necesidad de aplicar el criterio de capacidad económica a los pagos fraccionados, como se demuestra por la posibilidad de determinar el pago fraccionado teniendo en cuenta la base imponible del propio ejercicio (art. 38.3 de la LIS). En este sentido, *vide* FALCÓN Y TELLA (1998a) y *vide* también la STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 1998 [*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*]. Ed. Estudios Financieros, núm. 189, 1998].

³⁵ En la Resolución del TEAR de Andalucía de 26 de octubre de 1993 (*Normacef fiscal*) se afirma que para el caso de los pagos fraccionados no se produce «por la presentación de la autoliquidación e ingreso de la obligación principal, ni ingreso tardío del pago a cuenta, ni presentación tardía de la declaración que le sirve de simple soporte material del ingreso, pues por su propia naturaleza, la autonomía de dicho ingreso a cuenta y de dicha declaración, solamente tiene sentido si se produce con anterioridad al acto de autoliquidación de la obligación principal a la que sirve, de modo que una vez cumplida ésta no puede ser exigido el cumplimiento de aquella». Igualmente, los Informes de la Subdirección General de Tributos de 18 de noviembre de 1994 y de 9 de marzo de 1995 denotan que la obligación de realizar el pago fraccionado se extingue y queda subsumida en la obligación principal al vencer el plazo para cumplir dicha obligación principal. De esta manera, el cumplimiento de la obligación principal no puede considerarse como un ingreso extemporáneo del pago fraccionado. En este sentido, Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, pág. 75) echa de ver «que la presentación de la autoliquidación del Impuesto no es un ingreso fuera de plazo de la obligación a cuenta. Precisamente porque la autoliquidación lo es del Impuesto, y no de otra cosa. No se está cumpliendo tardíamente la obligación a cuenta que, en su momento, quedó incumplida, sino que se está cumpliendo -ya sea en plazo o fuera de plazo- otra obligación distinta». SÁNCHEZ AYUSO (1996, pág. 294) entiende que «dado el fin de protección de la norma, la conducta típica no se ha producido cuando, existiendo (o debiendo existir) ya la declaración a la que fuesen imputables, fuese ésta (o su inexistencia) la merecedora de sanción o bien de la misma se dedujese la ausencia de lesión contra el bien jurídico protegido».

la propia naturaleza de las expresiones, exigirse un pago a cuenta de algo liquidado»³⁶. En consecuencia, en dichos casos **no cabrían ni sanciones por infracciones graves ni tampoco sería aplicable el artículo 61.3 de la LGT**, sino, exclusivamente, los intereses de demora por el retraso en el pago de las correspondientes obligaciones a cuenta y, a mi juicio, las sanciones por infracción simple (por haber falseado la declaración del pago fraccionado), reservándose la aplicación de sanciones y el recargo del artículo 61.3 a aquellos casos descubiertos con anterioridad al ingreso de la deuda definitiva³⁷.

Son las dos interpretaciones posibles, con sus correspondientes efectos, que según mi parecer se pueden plantear. A pesar de que entiendo más acorde a Derecho la segunda, éste es un tema que debería solventarse normativamente.

2.1. La infracción grave por dejar de comunicar o comunicar datos falsos al pagador de rendimientos del trabajo (art. 89.3 de la Ley 40/1998).

Un problema paralelo al de los pagos fraccionados entiendo que se puede plantear con el nuevo tipo infractor introducido con la Ley 40/1998. En efecto, el artículo 89.3 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que «Constituye infracción grave dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes». Es decir, se puede plantear una situación donde el sujeto pasivo disfrute de unas retenciones inferiores por ocultar datos al retenedor pero que, sin embargo, en su declaración-liquidación la cantidad declarada sea la correcta y exclusivamente se deduzca las cantidades efectivamente retenidas. En efecto, no hay que preterir que la nueva Ley de Renta ha modificado también la denominada comúnmente presunción de retención y se vuelve al modelo «ortodoxo»³⁸, que es aquel en que el retenedor no tiene que ingresar las cantidades no retenidas cuando la culpa es del contribuyente y éste se limita a deducir en la cuota los importes efectivamente retenidos³⁹, cuando la causa de la

³⁶ Por su parte, en la Resolución del TEAR de Madrid de 24 de septiembre de 1996 (*Normacefiscal*) se denota que una vez cumplimentada la obligación principal «no procede que la Administración practique con posterioridad liquidaciones provisionales requiriendo el pago de unas cuotas en concepto de pagos a cuenta, puesto que ya han dejado de cumplir su fin primordial de anticipo del impuesto».

³⁷ De esta opinión son Fernando PÉREZ ROYO (1986, págs. 327-328), PÉREZ BERENGENA (1994, págs. 137-140), Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, págs. 75-82), SÁNCHEZ AYUSO (1996, pág. 294), Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria (AA.VV., 1998, págs. 1.107-1.108). Para ARAGONÉS BELTRÁN (1995, pág. 151) sólo existiría una infracción simple. ZORNOZA PÉREZ (1992, pág. 241, nota 564) entiende que tampoco es posible sancionar en caso de que la omisión fuera descubierta antes de la relativa a la deuda definitiva.

³⁸ Siguiendo la terminología del profesor PALAO TABOADA (1997, págs. 271-273).

³⁹ De esta manera se quiere dejar de lado al retenedor cuando haya obrado correctamente, evitándose así el que tuviera que ejercitar una acción de regreso contra el contribuyente, acción que, inexplicablemente, no está contemplada en la normativa y que deriva del hecho de que se está produciendo un enriquecimiento injusto a cargo del contribuyente [PALAO TABOADA (1997, págs. 296-297) e Ignacio PÉREZ ROYO (1999, págs. 534-535)]. La STS de 18 de noviembre de 1998 (*Impuestos*, núm. 8, 1998) ha venido a subsanar dicha falla legislativa reconociendo el derecho de reembolso en estos casos (*vide* MARTÍN QUERALT, 1999, págs. 3 y ss.).

minoración o la ausencia de retenciones fuera imputable al propio sujeto pasivo (art. 82.5 de la LIRPF). De esta manera, si el sujeto pasivo regularizara su situación con la declaración definitiva, a pesar de que técnicamente no habría existido un perjuicio económico definitivo, aunque sí eventual, ante la Hacienda Pública, la aplicación estricta del artículo 89.3 de la LIRPF parece que haría exigible la sanción. Pero, lo que es todavía más grave, cabe la posibilidad de que la misma causa que provoca la disminución de las retenciones no se subsane en la declaración final. Así, imaginemos que un sujeto que satisface una pensión compensatoria a su cónyuge y que en su día presentó al pagador el testimonio literal de la resolución judicial determinante de la pensión [art. 78.3 f) del RD 214/1999, por el que se aprueba el RIRPF], y que posteriormente, por las circunstancias que sean, el sujeto deja de pasar dicha pensión (*vide* arts. 99-101 del CC), no comunicando dicha situación al pagador (el art. 82.3 del RD 214/1999 señala que no será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos). En este caso, si aplicara también la reducción en la base imponible del artículo 46.2 de la LIRPF, una misma conducta estaría dando lugar a dos sanciones distintas; por un lado, la de dejar de ingresar del artículo 79 a) de la LGT, por otro, la del artículo 89.3 de la LIRPF, argumento este que tiene identidad de razón con el anteriormente planteado para el caso de los pagos fraccionados.

No obstante, la situación en las retenciones por rendimientos del trabajo se complica sobremanera respecto de la habida con los pagos fraccionados. Primero, porque al retenedor no se le pueden exigir las retenciones no satisfechas cuando la culpa de esa menor retención es del contribuyente (art. 82.5 de la LIRPF) ⁴⁰ y, segundo, porque la exención de declarar cuando los rendimientos íntegros del trabajo no superen los 3,5 millones de pesetas [art. 79.2 a) de la LIRPF] crea un problema añadido. En efecto, en caso de que el contribuyente estuviese exento de declarar por no cumplir los requisitos cuantitativos del artículo 79.2 a) de la LIRPF y al no poder reclamar la Hacienda al retenedor las cantidades que debieron sustraerse cuando la menor retención sea por culpa del contribuyente, por estar aceptándose este modelo «ortodoxo» de regularización de retenciones, **nos podríamos encontrar, entonces, ante un supuesto de no exigibilidad de la obligación tributaria principal.** Frente a esta posible falla, el legislador ha reaccionado determinando que es posible girar liquidaciones provisionales de oficio cuando el contribuyente no tenga que presentar declaración y los datos facilitados al pagador de los rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndose practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes [art. 84.2 a) de la LIRPF] ⁴¹. Lo realmente inquietante de esta solución son los efectos que parecen derivarse. En efecto, **si el sujeto pasivo está exento de declarar no se incurre, a mi juicio, en la infracción de dejar de ingresar del artículo 79 a) de la LGT, sino que, por el contrario, sólo será exigible la sanción por comunicar datos falsos del artículo 89.3 de la LIRPF.** De esta manera, desde luego, se evita el problema de sancionar dos veces una misma conducta. Pero aparecen nue-

⁴⁰ En contra de esta tesis se posiciona MORIÉS JIMÉNEZ (1999, pág. 45), para quien el retenedor deberá ingresar las cantidades no retenidas, aunque en este caso su conducta no habría constituido una infracción grave y, además, los intereses de demora por el retraso deberían ser a cargo, mediante el ejercicio de la acción de regreso, del retenido que incumplió sus deberes de comunicar.

⁴¹ No hay que olvidar que con el nuevo sistema de retenciones e ingresos a cuenta se pretende que éstas se constituyan en el impuesto que realmente deben pagar, de ahí la importancia de la certeza de los datos comunicados por el perceptor (Exposición de Motivos del RD 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta del IRPF).

vas incógnitas⁴². Primero, **entiendo que lo que se le exige al sujeto pasivo no es la obligación principal, pues está exento de declarar, sino la retención que se le debió practicar**. De esta manera, parece que se hace extensible a este caso la solución adoptada por el artículo 118.4 b) del Real Decreto 391/1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas⁴³. Ahora bien, si esto es así, al no estar el contribuyente obligado a hacer frente a las retenciones sino cuando existe declaración provisional, **entiendo que no caben girar intereses de demora por el retraso en el ingreso de dichas retenciones**. En segundo lugar, se plantea qué sucede cuando existiera deber de declarar y el sujeto sea reincidente en la conducta omisiva. En este caso, se produciría tanto la infracción grave del artículo 79 a) de la LGT como la del artículo 89 de la LIRPF. Parece, entonces, que si en el primer caso decíamos que eran exigibles sanciones por el artículo 89.3, reclamar en el segundo ambas parece una consecuencia desproporcionada y sin fundamento normativo y que, desde luego, supondría una vulneración del principio *ne bis in idem*⁴⁴. El problema pasa ahora por determinar cuáles son las cantidades que se han de ingresar en caso de liquidación provisional, ¿las retenciones o la deuda principal? La lógica jurídica, por el carácter a cuenta de las retenciones y porque el sujeto pasivo no está obligado a ingresar las mismas, parece que sólo admite como solución entender que la liquidación provisional exige la deuda principal. Sin embargo, si cuando no existía deber de declarar se exigían las retenciones, ahora la solución, por un principio de coherencia, debería ser la misma. Es decir, en este caso, la infracción del artículo 89.3 de la LIRPF absorbería a la del artículo 79 a) de la LGT. Los efectos importantes vendrían de la mano de la exigibilidad de los intereses de demora ya que, si la liquidación provisional exigiera la obligación principal, cabrían intereses de demora desde el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de declaración, lo cual supondría un trato discriminatorio respecto de los sujetos sin obligación de declarar. Si se exigieran las retenciones, no cabrían, por el contrario, intereses.

La segunda cuestión que se plantea es el determinar cuáles son los efectos en caso de que el sujeto determine correctamente su cuota líquida y, por mor del modelo «ortodoxo» de retenciones a que hemos hecho referencia, regularice automáticamente cuando el contribuyente sólo se deduce las cantidades que efectivamente le retuvieron⁴⁵. En este caso, parece obvio que la Administración no

⁴² Entre otras, las relacionadas con la prescripción de la acción de la Administración para imponer sanciones, ya que el *dies a quo* será, entiendo, la finalización del plazo reglamentario para ingresar las retenciones, y no, por consiguiente, la finalización del plazo reglamentario para ingresar la obligación principal.

⁴³ «Si la retención se declarase insuficiente, el Tribunal ordenará a la persona o entidad que la haya **soportado** que ingrese directamente en el Tesoro la cantidad correspondiente, dentro del plazo de 15 días. Este ingreso surtirá los efectos que legalmente se asignen a la retención tributaria» [art. 118.4 b) del RD 391/1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas].

⁴⁴ Ignacio PÉREZ ROYO (1999, págs. 565-566) compara esta conducta con la de dejar de ingresar pagos fraccionados y, por tanto, traslada los mismos razonamientos a este ámbito. Existe una desproporción en la sanción, pues todavía no existe perjuicio definitivo, y considera que vulnera el principio de *ne bis in idem*. A mi juicio, el hecho de que la sanción del artículo 89.3 no se aplique sobre cuotas o cantidades que debieron ingresarse, porque el sujeto que comunica no tiene ninguna obligación pecuniaria por concepto de retenciones, sino sobre la diferencia entre la retención efectivamente practicada y la que se debió efectuar, en nada afecta para que se trate de la misma deuda y de la misma conducta.

⁴⁵ También se podría considerar la posibilidad de que el sujeto regularice mediante la solicitud de un incremento en el tipo de retención (*vide* art. 82.5 del RIRPF) que compense las cantidades anteriormente no ingresadas debido a su conducta culposa o dolosa.

puede exigir al contribuyente, mediante liquidación provisional, las retenciones que debía haber soportado en su día. Ahora bien, si ya no son exigibles las retenciones por la Hacienda Pública y, además, el sujeto ha declarado e ingresado correctamente, entonces, ¿cuáles son los efectos que caben de esta regularización con relación a la infracción del artículo 89.3 de la LIRPF? Así, en opinión del profesor Ignacio PÉREZ ROYO (1999, pág. 566), la regularización con la declaración del período evita las sanciones del artículo 89.3 y entiende aplicables los recargos del artículo 61.3 de la LGT. Sin embargo, el problema que plantea esta tesis viene de la propia regulación del artículo 61.3. Éste exige que exista una deuda no ingresada en plazo y, sin embargo, en el presente caso el contribuyente nada debía antes de la finalización del plazo de declaración, pues no es sujeto pasivo retenedor. Y sin deuda, como ocurre con las infracciones simples, no existe base sobre la que aplicar los recargos ⁴⁶. Por otro lado, si en el caso de que el sujeto estuviera exento de declarar se le impone la pena y se le exige el importe de la retención pendiente, la sanción no puede ser la misma, por un respeto al principio de proporcionalidad, que cuando el sujeto regulariza con la declaración final ⁴⁷. Y, además, cabe plantearse qué pasaría si la regularización con la declaración final no se hiciese en plazo sino fuera de plazo. En este caso, si decimos que es posible que se exijan las retenciones no satisfechas y no la obligación principal, tampoco cabrá aplicar ni recargo ni intereses de demora. Es decir, la regularización no tendría efectos positivos para el contribuyente ⁴⁸. Si esto es así, parece claro que una vez realizada la primera conducta mendaz con el objeto de que me retuvieran menos, la volvería a plantear en mi declaración, pues el regularizar no conlleva ningún beneficio.

Entiendo que lo que se ha pretendido con esta nueva situación es determinar que la retención es totalmente autónoma y nada tiene que ver con la deuda tributaria debida ni siquiera en orden a los efectos de la misma como pago a cuenta de la obligación principal, desde el momento en que lo que parece exigirse al contribuyente no es la obligación principal, sino la retención. De este modo, se desvincula la relación de ambas instituciones de tal manera que se entiende que la infracción grave se cometió en su día y que el ingreso de la obligación principal no supone una regularización extemporánea sino el cumplimiento de otra obligación que, si bien regulariza la deuda cuantitativamente, no elimina los efectos del tipo del injusto. Sin embargo, entiendo que los efectos son demasiado costosos. Primero, porque el no permitir aplicar el artículo 61.3 de la LGT supone un trato discrimina-

⁴⁶ No hay que olvidar que el artículo 61.3 de la LGT exige que exista una deuda a ingresar y ésta es solamente a cargo del retenedor. No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia ha entendido en varias sentencias que el recargo del artículo 61 es también aplicable al ámbito de las infracciones simples (*vide* DE MIGUEL CANUTO, 1998, pág. 695). Y, por consiguiente, si es aplicable a los casos de infracciones simples, donde no existen cantidades a ingresar, podría también extenderse dicha jurisprudencia al presente supuesto.

⁴⁷ Así, para MORIÉS JIMÉNEZ (1999, pág. 45) la infracción del artículo 89.3 de la LIRPF guarda un cierto paralelismo con la infracción del artículo 79 d) de la LGT (acreditación de partidas a deducir en futuras declaraciones), y donde el artículo 88.1 de la LGT ha adoptado la solución de la consunción o de absorción de la sanción por la infracción preparatoria en la prevista para la principal.

⁴⁸ Incluso puede plantear problemas con relación a la conformidad y sus efectos reductores en la cuantía de la infracción grave. En efecto, el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, que regula el Régimen Sancionador, determina que la conformidad se presta a la cuota, recargos e intereses, conceptos inexistentes en el presente caso si ha regularizado. ¿Supondría eso que la sanción se reduce inmediatamente en un 30% o que en ningún caso es predicable la reducción? Por el contrario, si no regulariza, al haber deuda a ingresar (sin intereses, como hemos dicho), la conformidad supondría una reducción de un 30 por 100.

torio y carente de justificación, de la misma manera que lo supone, como ha manifestado la doctrina, respecto de su falta de aplicación en las infracciones simples [*vide* PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS 1996, pág. 193). Segundo, porque en aquellos casos donde no exista culpa ni del sujeto pasivo ni del retenedor, la exención del deber de declarar unida a la imposibilidad de girar liquidación provisional de oficio dará lugar a la no exigibilidad del tributo [Ignacio PÉREZ ROYO, 1999, págs. 599-600], lo que supone una vulneración del principio de igualdad sin justificación. Tercero, porque el artículo 89.3 de la LIRPF supone una discriminación injustificada con otras situaciones donde también se exige una comunicación de datos, como, *v. gr.*, en la excepción de retener cuando, en el caso del artículo 28.2 de la LIS, el contribuyente acredita los requisitos exigidos por dicho precepto [art. 57 p) del RIS, redacción dada por el RD 2717/1998]⁴⁹. Y cuarto, y más importante, porque supone una vulneración de los cánones del instituto de la retención, desde el momento en que la naturaleza jurídica de la retención no puede desvincularse de su dependencia con relación a los efectos de la obligación tributaria material⁵⁰.

A mi juicio, la solución adoptada debería haber sido otra. Entiendo correcto adoptar el modelo «ortodoxo» de retención, dejando al margen de la relación tributaria al retenedor cuando haya actuado conforme a Derecho. Sin embargo, en el caso de que la ausencia o disminución de retenciones fuera imputable al sujeto pasivo, creo que la respuesta no debe ser esperar a la liquidación de la Administración, sino que, por el contrario, el deber de ingresar debería ser desde el primer momento a cargo del contribuyente. Es decir, convertirle en obligado a ingresar dichas cuantías. De esta manera, las soluciones del pago fraccionado antes vistas, infracción simple y exigencia de intereses de demora, serían extensibles al presente caso. Naturalmente, la exención del deber de declarar estaría sujeta a la correcta comunicación de datos al empleador, de tal manera que, cuando no se declare la cantidad debida en concepto de obligación principal, se cometa la infracción del artículo 79 a) de la LGT.

III. LA NECESIDAD DE QUE EXISTAN O NO DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. ESTUDIO JURÍDICO

El problema de si se requiere o no una declaración complementaria o rectificativa es una cuestión que, hasta el momento, había pasado desapercibida, como problema autónomo e independiente, en el ámbito tributario⁵¹. Nos encontramos, a nuestro juicio, ante **un silencio legislativo** que es

⁴⁹ En este caso, una falsa acreditación dará lugar a que no se retenga el 25 por 100 del dividendo sin que exista sanción alguna para el sujeto pasivo, lo que supone, a nuestro juicio, una vulneración del principio de igualdad ante la ley.

⁵⁰ En palabras de SOLER ROCH (1980, pág. 17), la característica definitoria de las obligaciones tributarias a cuenta es «la dependencia que no debe entenderse, sin embargo, en el sentido de accesoriadad, ya que surgen de la realización de un presupuesto de hecho autónomo respecto de la obligación tributaria principal y también, con independencia de que ésta llegue a nacer en el futuro. La dependencia reside en los efectos jurídicos de la obligación a cuenta, que van necesariamente referidos a la obligación tributaria principal que, en su caso, debe surgir en el futuro».

⁵¹ A pesar de que diversos autores ya habían hecho mención de la necesidad de que existiera una «declaración complementaria» [MANTERO SAENZ (1986b, pág. 2), BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH (1989, pág. 249), PEÑA GARBÍN (1995, pág. 163), SÁNCHEZ-OSTIZ (1995, pág. 583), PALAO TABOADA (1996, págs. 58-59), BALLARÍN ESPUÑA (1997,

necesario valorar mediante algún método permitido en Derecho. Ahora bien, las fuentes a las que hay que acudir para integrar el defecto legislativo son diferentes en función de cuál se entienda que es **la naturaleza de la declaración fuera de plazo**. En efecto, la doctrina se encuentra dividida a la hora de estimar si el artículo 61.3 supone la existencia de una infracción, aunque el cumplimiento espontáneo hace que los efectos no se produzcan, resultando una «excusión de la pena»⁵², o bien se entiende que hasta que no exista requerimiento previo no se consuma la infracción, encontrándonos ante un derecho del sujeto, una figura atípica, ante un cumplimiento excepcional⁵³. Una tercera opinión es aquella que mantiene que, a pesar de que la redacción actual nos lleva a que el requerimiento es un elemento del tipo infractor del artículo 79 a) de la LGT, realmente la intención del legislador no era tal⁵⁴. Pues bien, a los efectos que aquí interesan, las consecuencias de adoptar la primera o segunda postura (la tercera no conlleva consecuencias jurídicas) son diversas, ya que, de considerar que nos encontramos ante una infracción ya consumada, **las normas que completarían la indagación son las propias del Derecho punitivo** (los principios del desistimiento y del arrepentimiento activo). Sin embargo, si no existe infracción, entiendo que son las normas del **Derecho privado a las que hay que acudir para completar el defecto de ley observado**⁵⁵. Se trata de una cuestión controvertida, y a la que el artículo 4 del Real Decreto 1930/1998, que desarrolla el Régimen Sancionador Tributario, no ha venido precisamente a arrojar un halo de luz (*vide supra* nota a pie núm. 22). Ciertamente, no vamos a ser nosotros los que descubramos la verdadera naturaleza jurí-

pág. 105), Fernando PÉREZ ROYO (1997, pág. 235)], esta afirmación se proclamaba como una consecuencia lógica del hecho de presentar fuera de plazo, pero no se había estudiado el presente requisito de forma independiente, como otra de las posibles vicisitudes del artículo 61.3 de la LGT. No obstante, parecía pronunciarse de forma contraria PONT MESTRES (1994, pág. 139) al afirmar que «la circunstancia de tratarse de ingresos fuera de plazo mediante declaraciones complementarias no significa variación o alteración alguna de los efectos jurídicos que produce el ingreso fuera de plazo de las deudas liquidadas por el sujeto en declaraciones en las que no concurra la condición de complementarias». En el ámbito penal, por el contrario, y como veremos posteriormente, sí se ha estudiado la declaración rectificativa como un requisito *sine qua non* para que la regularización tributaria produzca los efectos esperados.

- 52 CAYÓN GALIARDO (1995, pág. 28), HINOJOSA TORRALVO (1995, pág. 286), PALAO TABOADA (1996, págs. 55 y ss.), SÁNCHEZ AYUSO (1996, pág. 275), GARCÍA NOVOA (1997, págs. 258-259) y José Luis PÉREZ DE AYALA (1997, págs. 88-89).
- 53 MARCHENA GÓMEZ (1995, págs. 6-7) afirma que el legislador abandona la perspectiva *ex ante* de la verdadera regularización tributaria y se sitúa en el régimen ordinario del devengo del tributo. PONT MESTRES (1994, págs. 138 y 145) se refiere a un derecho del sujeto; FALCÓN Y TELLA (1995, pág. 7) denota que se trata de un ilícito administrativo, una conducta antijurídica, pero que no se encuentra tipificada como infracción del artículo 79 de la LGT; MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1996, pág. 10) hablan de un cumplimiento excepcional; ARAGONÉS BELTRÁN (1995, pág. 152) y BALLARÍN ESPUÑA (1997, pág. 180) simplemente afirman que no nos encontramos ante un ilícito penal; GARCÍA GÓMEZ (1996, pág. 484) califica esta conducta como «formalmente despenalizada»; MONTESINOS OLTRA (1997, págs. 932-933) echa de ver que nos encontramos ante una situación donde no se ha producido el supuesto de hecho del artículo 79 a) de la LGT, que precisa de requerimiento para su consumación, y, a su vez, califica el supuesto del artículo 61.3 como un «tipo de infracción autónomo»; también MARTÍNEZ HORNERO (1997, pág. 23) y GOROSPE OVIEDO (1998, págs. 517-518). En el ámbito jurisprudencial, *vide* la Rs. del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 1997 y STSJ de Andalucía de 6 de abril de 1998 (ponente ESEVERRI MARTÍNEZ) (*Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998, tomo-I).
- 54 JIMÉNEZ ESCOBAR, MONTERO SIMÓ y PANIAGUA AMO (1997, págs. 85 y ss.). PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996) no muestran una postura clara ya que, por un lado, mantienen que desde una perspectiva «técnico-jurídica» ya no existe infracción (pág. 195), por otro lado, afirman que en el artículo 61.3 el «pago espontáneo viene configurado como una excusa absolutoria».
- 55 En palabras de PONT MESTRES (1994, pág. 142), el «precepto del artículo 61.2 es extraño y queda extramuros del régimen sancionador tributario».

dica de este precepto. Pero es que no creo que sea necesario ni conveniente. A los efectos de esta investigación no tomamos partido, sino que nos vamos a limitar a exponer cuáles serían las consecuencias jurídicas que resultan en caso de acudir a fuentes penales o a fuentes civiles.

1. Tesis de la inexistencia de infracción.

En el caso de que se entendiese que el artículo 61.3 de la LGT supone un elemento del tipo que implica que la infracción grave no se consuma hasta que existe requerimiento previo, nos encontraríamos ante una deficiencia legislativa en la definición de **los elementos normativos del tipo**⁵⁶. En efecto, el hecho de no mencionar explícitamente la necesidad de una declaración complementaria no tiene su causa en una necesidad de definir un tipo abstracto (nada tiene que ver con la técnica de las normas penales en blanco), sino que, por el contrario, en este caso, lo que se denomina «descripción *suficiente*» o «la mayor precisión posible» (NIETO GARCÍA, 1994, pág. 293) parece exigir que se haga mención de tal requisito, como implícitamente se viene a demostrar con la reciente redacción de los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA. En otras palabras, nos encontramos ante una deficiente técnica legislativa que el intérprete debe completar. Y en este caso caben dos posibilidades: que la interpretación de lo que significan las declaraciones-liquidaciones fuera de plazo nos lleve, **de acuerdo con criterios privados**, a no considerar como necesaria la declaración complementaria. En dicho caso nos encontraríamos que el ingreso fuera de plazo ocultado en una declaración presentada en plazo sería una conducta que, por antijurídica y culpable que parezca, no puede llegar a la categoría de infracción por falta de tipicidad (MUÑOZ CONDE, 1984, pág. 39), y los efectos se limitarían a la aplicación de los recargos del 61.3 y, en su caso, los intereses de demora. La segunda posibilidad es, naturalmente, su contraria. Ahora bien, en este caso, y por lo menos para el estado legislativo existente antes de la citada modificación de la LIVA, será necesario examinar si puede darse **un error de interpretación del significado jurídico exacto de un elemento normativo**, debido al cual se crea equivocadamente que el supuesto de hecho no encaja en dicho concepto normativo. Es lo que se denomina «*error de subsunción*» (LUZÓN PEÑA, 1995a, pág. 2.841). Llegados a este punto, el problema residiría en valorar si efectivamente la normativa tributaria nos puede conducir a error y, en dicho caso, cuáles deben ser las consecuencias jurídicas de tal error. Veamos ambas posturas.

1.1. Obligatoriedad o no de la declaración complementaria.

Como ya hemos señalado, si no existe infracción hasta que se produzca el requerimiento, entiendo son las normas del **Derecho privado a las que hay que acudir para completar el defecto de ley observado**. En efecto, al no haber en las infracciones tributarias formas imperfectas de rea-

⁵⁶ Son elementos normativos del tipo aquellos que requieren una valoración por parte del intérprete o del Juez que ha de aplicar la ley (RODRÍGUEZ DEVESA, pág. 417). En este caso, se trataría de una valoración con arreglo a las normas de carácter tributario.

lización⁵⁷, al menos para los tributos gestionados por el procedimiento de autoliquidación, los defectos que se produzcan en la redacción tributaria no podrán ser integrados mediante la aplicación, en su caso, de las normas del Código Penal referentes al denominado desistimiento voluntario para la tentativa inacabada o arrepentimiento activo para la tentativa acabada⁵⁸. Desde esta perspectiva, y una vez establecida la inaplicabilidad de las normas sancionadoras, hemos de estudiar las disposiciones sobre **el cumplimiento en el Derecho privado** y su posible relación con las normas tributarias relativas al cumplimiento de la obligación fiscal.

En este sentido, la doctrina privada ha distinguido entre aquellas situaciones donde la contravención del tenor de la obligación (art. 1.101 del CC) da lugar a un cumplimiento defectuoso de aquellos otros que provocan un incumplimiento total⁵⁹. En este caso, el pago realizado por el sujeto pasivo hace que nos ubiquemos en lo que se denomina «mal cumplimiento» (BADOSA COLL, 1991, pág. 36), **siendo el aspecto fundamental valorar si dicho mal cumplimiento daría lugar a un incumplimiento (infracción en Derecho tributario) o a un cumplimiento que aun defectuoso ha satisfecho el interés principal del acreedor (lo que evitaría la infracción grave)**. Por tanto, las referencias al Derecho civil nada tienen que ver con el «tiempo de la prestación o del cumplimiento» de la obligación⁶⁰, sino, por el contrario, si realmente se ha cumplido el programa prestacional o no. Es decir, el artículo 61.3 de la LGT no se estudia ahora desde la perspectiva de un retraso en el pago de una deuda, sino que el deudor puede cumplir posteriormente y lo que se analiza es cuándo ha cumplido regularmente con la obligación, porque, de considerar que la falta de declaración complementaria determina un incumplimiento, el ordenamiento tributario califica tal supuesto de infracción. Si se mantiene como un cumplimiento inexacto que no determina el incumplimiento, entiendo que no cabe hablar de infracción grave sino de un hecho cuyas consecuencias habría que buscarlas por otra vía (exigencia de los recargos, intereses de demora e infracción simple por la incorrecta presentación de la declaración por la que se regulariza)⁶¹.

⁵⁷ AYALA GÓMEZ (1988, pág. 332), Fernando PÉREZ ROYO (1986, pág. 178) y RANCAÑO MARTÍN (1997, págs. 126-127).

⁵⁸ No obstante, **la doctrina que hemos consultado entiende que si la infracción no se consumara hasta el requerimiento previo, la falta de declaración extemporánea habría que calificarla como un desistimiento voluntario** [Fernando PÉREZ ROYO (1986, pág. 175, nota 273 y pág. 178, nota 277); BALLARÍN ESPUÑA (1997, pág. 46); MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO (1997, págs. 998-999)]. También se habla de desistimiento cuando incluso antes del plazo reglamentario de declaración el sujeto corrige la declaración anterior presentada también en plazo. Así, en la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 (*Carta Tributaria*, núm. 278, 1997) se afirma que nos encontramos ante un caso de desistimiento voluntario o arrepentimiento activo, para posteriormente denotar que si no se consuma el delito fiscal, y no admitiéndose la punición de formas imperfectas del mismo, **el hecho resulta atípico**. Creo que cuando se hace mención del desistimiento se hace desde un punto de vista explicativo o pedagógico, pero no a los efectos de aplicar subsidiariamente, si fuera el caso, dicho régimen.

⁵⁹ Hay que distinguir aquellos casos en que el deudor no ha realizado en absoluto la prestación que le incumbía realizar (incumplimiento) de aquellas lesiones del derecho de crédito que se caracterizan por la realización a tiempo de la prestación, pero no ajustada al programa prestacional pactado, es decir, una prestación defectuosa (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, 1996, pág. 381).

⁶⁰ *Vide* Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, págs. 3-14) donde hace un estudio del tiempo de pago en las obligaciones civiles y su relación con el tiempo en la obligación fiscal.

⁶¹ «En el Derecho tributario -denota Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, págs. 34-35)- no hay incumplimientos relevantes al margen del Derecho sancionador. Fuera de ello nos encontramos con **cumplimientos inexactos**... que en todo caso, como principio, justifican la exigencia de medidas compensatorias, indemnizatorias o resarcitorias. Pero nada más».

Se ha puesto de manifiesto por la doctrina privada que cumplir con la obligación es sinónimo de realizar exacta y totalmente la prestación debida, y no sólo del pago, siendo necesario para que el deudor quede liberado de su obligación que se ajuste de forma absoluta al programa prestacional pactado y que satisfaga el interés del acreedor (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, 1996, pág. 348). Cuestión previa es, entonces, determinar cuál es la prestación debida en el presente caso. Caben, a mi juicio, dos posibilidades. Se puede entender que una vez incumplido el plazo inicial de cobro, la posibilidad de declarar posteriormente supone que la prestación debida está formada ahora por la deuda en sentido estricto más los recargos y, en su caso, los intereses de demora, en cuyo caso, sólo el **cumplimiento íntegro** de la obligación libera al deudor. En este caso, parece evidente que el mero pago, sin satisfacer la parte ilíquida de la obligación, ya que sólo es posible cumplir si se comunica expresamente al acreedor que se trata de una situación extemporánea, supondría un inexacto cumplimiento por falta de integridad que daría como resultado un incumplimiento ⁶². A los efectos tributarios, entiendo que no se habría satisfecho la deuda tributaria en su totalidad y, por tanto, se trataría de un supuesto que daría lugar a una infracción grave. Esta interpretación parte de la base de que se ha producido una novación en el objeto de la prestación, novación que, a mi juicio, no cabe en el presente caso. En efecto, es necesario discernir lo que es la causa de lo que son los efectos y, en este caso, las consecuencias que se deben soportar por la falta de cumplimiento en plazo son sólo secuelas de dicho incumplimiento, pero no pasan a formar parte de la obligación principal debida. La prestación principal sigue siendo la misma: la obligación debida a título de tributo.

La segunda opción a que hacíamos mención pasa por mantener que la obligación debida se restringe a la deuda en sentido estricto pero, ahora, aparece a su vez una *prestación accesoria* que consiste en el deber de soportar los efectos derivados de su incumplimiento en el plazo reglamentario ⁶³. Ahora bien, desde el momento en que el cumplimiento de la prestación accesoria depende de que la obligación principal se realice de una manera determinada, mediante una declaración complementaria *ad hoc* (se trataría de un deber accesorio de satisfacer dicha obligación de una forma determinada), hay que cuestionarse sobre los efectos de dicho incumplimiento. Entonces, partiendo del hecho que el incumplimiento de las prestaciones accesorias no constituye infracción tributaria (Concepción PÉREZ DE AYALA, 1995, pág. 128), el argumento habría que pasarlo al ámbito del cumplimiento de la obligación principal: ¿la no declaración correcta de los hechos y actos, aun cuando

⁶² Se trataría de que el sujeto ha incumplido totalmente su deber de buena fe y diligencia y, como consecuencia, ha derivado en un incumplimiento por falta de integridad. En palabras de DÍEZ-PICAZO (1993, pág. 118), «cuando la cooperación del deudor es necesaria para el pleno resultado útil de la prestación el deudor debe esta cooperación». Sobre la falta de integridad *vide* también este autor (pág. 503).

⁶³ Nos referimos a una prestación accesoria en un sentido amplio, ya que en sentido técnico carecen de tal accesoriedad. En palabras de Concepción PÉREZ DE AYALA (1995, pág. 132), «En la medida que la aplicación y exigencia de tales recargos se vinculan a la propia presentación extemporánea de la autoliquidación, y no al vencimiento de la obligación principal -o, más exactamente, de la obligación tributaria cumplida extemporáneamente-, no son accesorias de ésta; no son prestaciones accesorias en sentido técnico, aunque no escapen a esa cierta accesoriedad inmanente a todo lo que rodea al tributo en sentido estricto, pero no se confunden con él». *Vide* también MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1996, págs. 17-18).

se ingrese la totalidad de la deuda, supone un incumplimiento o un cumplimiento defectuoso? ⁶⁴. En el primer caso, habría que considerar la falta de la correcta declaración como una infracción grave. En el segundo, la deuda tributaria se habría regularizado y la falsedad o inexactitud en la declaración se limitaría a una infracción simple.

Con relación a la obligación principal, entiendo que el incumplimiento de dicho deber accesorio no supone una falta de comunicación de los hechos tal que implique la invalidez de dicha declaración-liquidación en lo atinente a la deuda principal. En efecto, el sujeto está manifestando que ha realizado el hecho imponible (manifestación de conocimiento) y, además, muestra su voluntad de que se tenga en una determinada cuantía la obligación tributaria principal y de cumplir la deuda tributaria en dicha cuantía ⁶⁵. De esta manera, el sujeto está cumpliendo con el deber primario en el ámbito impositivo ⁶⁶ y satisfaciendo el interés principal del acreedor. La falta de mención de que dichos hechos impositivos corresponden a un período con un plazo de declaración ya vencido, que sería el deber accesorio, incumbe a la información suministrada a los efectos del procedimiento de gestión, en el sentido de que no le comunica un dato que requiere la Administración en orden a sus funciones de liquidación y comprobación ⁶⁷. Pero tal carencia, entiendo, no supone la falta de un dato esencial de la declaración de la obligación tributaria principal (en cuanto se ingrese la deuda tributaria debida, tanto en lo referente a la del propio período como a la del anterior que se regulariza en dicha declaración) que le impida cumplir con su deber constitucional de contribuir, sino de otro de carácter accesorio y que exclusivamente supondrá la existencia de una infracción simple [art. 78 a) de la LGT] ⁶⁸.

⁶⁴ FERNÁNDEZ PAVÉS (1995, pág. 247) denota que, cuando en una liquidación extemporánea se produzca alguna incorrección, inexactitud u omisión, pero que no afecte al importe a ingresar derivada de la misma, únicamente cabría infracción simple. E igualmente BACIGALUPO (1997, pág. 294) echa de ver que no existe delito fiscal cuando se paga y no se declara, siendo la omisión del deber de declarar una infracción de un deber «en razón de la gestión de los tributos» del artículo 78.1 de la LGT.

⁶⁵ Sobre la declaración como manifestación de conocimiento y la autoliquidación como manifestación de voluntad, *vide* CLAVIJO HERNÁNDEZ (1987, pág. 739) y FERNÁNDEZ PAVÉS (1995, pág. 95). Recientemente, los profesores VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA (1996, pág. 349) han señalado que la autoliquidación no sólo es una manifestación de voluntad sino también de conocimiento.

⁶⁶ No hay que preterir que la obligación principal de todo sujeto es que contribuya, que satisfaga una determinada obligación, de acuerdo con su capacidad económica, manifestada a través de la realización del hecho imponible (*vide*, por todos, SOLER ROCH, 1980, págs. 5 y ss.).

⁶⁷ SÁNCHEZ SERRANO (1977, págs. 395 y ss.) denota cómo la declaración es un medio de información para la Administración. En el ámbito civil, existen deberes de conducta que aparecen funcionalmente subordinados al deber principal, pero poseen un especial contenido y son distintos de él. Se trata, en la mayor parte de los casos, de deberes de aclaración, de indicación y de información, o también deberes de colaboración al pleno resultado útil de la prestación (DÍEZ-PICAZO, 1993, pág. 119).

⁶⁸ «La infracción del deber principal entraña siempre un fenómeno de incumplimiento en sentido técnico. En cambio, la inobservancia de los deberes accesorios no origina un verdadero y propio incumplimiento, sino solamente un incumplimiento defectuoso» (DÍEZ-PICAZO, 1993, pág. 121). Así, ya en el ámbito tributario, en opinión de JIMÉNEZ ESCOBAR, MONTERO SIMÓ y PANIAGUA AMO (1997, pág. 83, nota 50) «si se presenta una declaración-liquidación y se cumple con la obligación de autoliquidar e ingresar, pero se incumple con algún tipo de obligación de carácter formal (por ejemplo de información...) ello no será obviamente constitutivo de infracción grave -no se dejó de ingresar- sino de infracción simple».

Cuestión distinta son las implicaciones que dicha ocultación suponen en la prestación accesoria del deber de soportar las consecuencias de su incumplimiento. En efecto, **la declaración complementaria supone**, según ha manifestado la doctrina y por lo que aquí interesa, **una manifestación de voluntad, por la cual el sujeto expresa no sólo los datos y elementos antes no declarados y determina la correspondiente deuda tributaria, sino que reconoce que los datos presentados en la primera autoliquidación eran incorrectos**⁶⁹, **lo que muestra una voluntad de regularización de su situación tributaria**⁷⁰. Desde esta perspectiva, el dato que falta es, precisamente, dicha manifestación de voluntad, lo que impide que se inicie el correspondiente procedimiento de gestión con el fin de exigir los correspondientes recargos y, en su caso, intereses de demora. En dicho caso, **la falta de voluntad, la falta de colaboración, supone una carencia esencial en orden a que se inicie el procedimiento correspondiente**⁷¹. **Sin embargo, y como hemos dicho, al encontrarnos ante una obligación principal, el mal cumplimiento de la «declaración» no implica que el incumplimiento tributario dé lugar a una infracción grave, siempre que se vea satisfecho el interés primario de la Hacienda.** En este sentido, siendo exclusivamente dicha contravención la que daría lugar a ilícitos tributarios con sanción grave, el incumplimiento total del deber accesorio de declarar mediante una declaración rectificativa lo único que origina es el derecho de la Hacienda Pública a exigir los recargos y, en su caso, intereses, más el importe de la sanción por infracción simple, pero no da lugar a un incumplimiento de la obligación principal que sea calificable como infracción grave.

Entiendo, por tanto, que acudir a la doctrina privada del incumplimiento-cumplimiento, y ponerlo en relación con las construcciones sobre la declaración-liquidación, nos lleva a proclamar que la regularización tributaria sin expresar en la misma que existe un componente extemporáneo no implica que no se haya satisfecho la deuda tributaria en concepto de tributo, no supone que haya existido infracción grave. Entonces, se ha tenido que regularizar la situación fuera de plazo, lo que conlleva la exigibilidad de los correspondientes recargos y, en su caso, intereses de demora. El hecho de que no sea exigible una declaración complementaria *ad hoc* supondría, en definitiva, un defecto de ley a corregir por vía legislativa⁷².

⁶⁹ ZORNOZA PÉREZ (1980, pág. 229). También MARTÍN DELGADO (1983, pág. 64).

⁷⁰ VICENTE-ARCHE y HERRERA MOLINA (1996, pág. 351). Ya en el ámbito de las regularizaciones extemporáneas señala PALAO TABOADA (1996, pág. 58) **«que el elemento central del sistema del artículo 61.3 es la presentación tardía pero espontánea de una declaración complementaria. Tal presentación implica un reconocimiento de la infracción cometida, el arrepentimiento de ella y la reparación (o, al menos, su posibilidad) del perjuicio irrogado al erario público»** (la negrita es nuestra).

⁷¹ Afirma SÁNCHEZ SERRANO (1977, pág. 390) que las declaraciones tributarias deben ser consideradas como actos preparatorios, como presupuestos procedimentales de la validez del acto de comprobación.

⁷² «Cuando la solución del silencio no desarrolla los fines objetivos del ordenamiento -afirma SIMÓN ACOSTA (1985, pág. 362)-, pero tampoco se aparta de ellos, no puede hablarse de laguna, a pesar de que el silencio no agrada ni le parezca oportuno o conveniente al aplicador de la norma: en tal caso habrá que pensar que estamos ante un defecto de ley y deberá proponerse su corrección *iure condendo*, pero se deberá aplicar el ordenamiento tal cual es».

1.2. ¿Es posible la exclusión de responsabilidad por error sobre los elementos del tipo?

No obstante lo hasta ahora dicho, si la Administración o los Tribunales entendiesen como necesaria la existencia de una declaración complementaria donde se pusieran de manifiesto las incorrecciones y omisiones en que se habían incurrido, juzgo posible aplicar la tesis del error de Derecho, a diferencia de lo que sucedería, como veremos, de considerar la regularización como un supuesto de levantamiento de la pena. En efecto, una de las características que revela el estudio de los ingresos extemporáneos fuera de plazo ha sido su fundamental volubilidad legal, los cambios constantes en las valoraciones normativas, que dicen muy poco en favor de un mínimo respeto al principio de seguridad jurídica⁷³. Es precisamente dicha inseguridad jurídica en la vertebración del artículo 61.3, junto a otra serie de argumentos adicionales sobre los que ahora nos pronunciaremos, los que nos dan pie para plantear la tesis de la existencia de error de Derecho en cuanto al requisito de la exigencia de una declaración complementaria o rectificativa.

- A la hora de hacer mención el artículo 61.3 a la compatibilidad del recargo con los intereses de demora señala que «*si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso...*», lo que puede suponer que, si la última parte de la oración se refiere sólo a las declaraciones-liquidaciones (dejando al margen las deudas gestionadas mediante el procedimiento de declaración), se podría estar remarcando con la primera parte del párrafo la posibilidad de que se regularice mediante una presentación extemporánea o bien que sólo se realice el **ingreso fuera de plazo**, sin necesidad de hacer mención al término declaración⁷⁴. Y, evidentemente, con independencia de que la mención al término ingreso sea un error técnico del legislador por ser el **elemento central del tipo la no declaración que como consecuencia produzca una omisión en el ingreso**⁷⁵, una interpretación literal de este segundo párrafo nos llevaría a que se produjera el supuesto de hecho requerido por el artículo 61.3, el ingreso. Es decir, es la propia imperfección técnica del legislador a la hora de definir el tipo, haciendo mención del ingreso e incluyendo la declaración extemporánea en la sección del «pago» (interpretación sistemática)⁷⁶, la que hace posible entender que

⁷³ Como ha puesto de manifiesto SANTABÁRBARA RUPÉREZ (1996, págs. 295-296, nota 31), la historia del artículo 61.3 ha producido provisionalidades excesivas, elaboración incorrecta de normas, vulneraciones al principio de jerarquía normativa, falta de rigor en la delimitación de los presupuestos fácticos o la incertidumbre sobre la vigencia de algunas de estas normas, aspectos estos que mal se concilian con el principio de seguridad jurídica.

⁷⁴ A pesar de que en opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1996, pág. 35), la copulativa «e» deba ser entendida como una disyuntiva «o», y que se debe a un simple error del legislador. No obstante, esta interpretación no se ve corroborada por el orden al que de ser «o» debería hacer mención.

⁷⁵ Como error técnico lo califica PALAO TABOADA (1996, pág. 58).

⁷⁶ Fernando PÉREZ ROYO (1986, pág. 335) califica la ubicación del entonces artículo 61.2 de la LGT como una «dislocación sistemática» de una norma trascendental en relación con el Derecho sancionador.

el ingreso es el único elemento exigido, como se corrobora, además, tanto en la redacción del artículo 4, párrafo 2.º, del Real Decreto 1930/1998, que desarrolla el Régimen Sancionador Tributario, como también en la de los artículos 30.3 b) y 31.4 b) del RGIT ⁷⁷.

- La importancia del ingreso en el artículo 61.3 es realmente fundamental desde el momento en que, para que sea aplicable el mismo, es necesario que existan cantidades que se hayan defraudado. Es decir, sólo es de aplicación a las infracciones graves (y no a todas) ⁷⁸, pero no a las simples, lo que demuestra la finalidad puramente recaudatoria de la denominada excusa absolutoria ⁷⁹. Señalan PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996, pág. 196) que esta discriminación es lógica si se piensa que el arrepentimiento espontáneo restablece el orden jurídico perturbado **consistente en la falta de ingreso**, pero no el orden jurídico que se alteró con el retraso en la presentación de la declaración. Ahora bien, si la mera declaración no constituye, por sí misma, una excusa absolutoria cuando se trata de infracciones simples, por qué sí iba a serlo cuando se sustancia el mismo problema para las infracciones graves ⁸⁰.
- También acudiendo a criterios de **interpretación histórica** puede verificarse la importancia del ingreso como el elemento fundamental de la regularización por pago extemporáneo. El artículo 61.2, en redacción dada por la Ley 46/1985, establecía como causa de no punibilidad «Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento...». Es decir, se omitía cualquier referencia a la declaración (de hecho, la STC 164/95 hace mención siempre del término «pago»). Es más, en la Resolución del TEAR de Andalucía de 11 de junio de 1996 se parte de la analogía de este precepto con el arrepentimiento y se entiende que, a pesar de ingresar junto con una declaración en plazo, no complementaria, el sujeto está manifestando «aunque sea de forma implícita, su voluntad de apartarse de la infracción cometida y de cooperar con el Derecho» ⁸¹.

⁷⁷ En todos estos preceptos se hace mención, exclusivamente, del ingreso. Así, el artículo 4, párrafo 2.º, del Real Decreto 1930/1998 establece que si el sujeto pasivo «efectuase **ingresos** con posterioridad a la recepción de la notificación antes mencionada, dichos ingresos tendrán el carácter de a cuenta». El artículo 31.3 b) del RGIT señala que cuando el sujeto pasivo «efectuó el **ingreso de deudas tributarias** pendientes con posterioridad a la notificación... dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta»; y el artículo 31.4 b) establece que una vez interrumpidas las actuaciones inspectoras, «**Los ingresos realizados** pendientes después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora...». Es decir, en todos estos casos se considera que el mero «ingreso» de la deuda tributaria es válido y tiene efectos con relación al pago de la obligación principal, independientemente de las consecuencias en el ámbito de las sanciones.

⁷⁸ *Vide* lo dicho anteriormente sobre la infracción grave consistente en dejar de comunicar datos o comunicar datos inexactos o incorrectos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes (art. 89.3 de la Ley 40/1998, que regula el IRPF).

⁷⁹ LOZANO (1990, pág. 150). Entiende esta autora que se trata de una finalidad recaudadora absolutamente pragmática que conlleva una desigualdad injustificada contraria al fundamento y a los fines del Derecho sancionador.

⁸⁰ PONT MESTRES (1994, pág. 140) advierte que lo que **se realiza fuera de plazo no es la autoliquidación sino el ingreso**, ya que si no hubiera ingreso, por más que se presentase la autoliquidación, no habría recargo.

⁸¹ Curiosa interpretación la aquí sostenida por el TEAR de Andalucía en su Resolución de 11 de junio de 1996 (*Normacef fiscal*). Entiendo que la doctrina del arrepentimiento exige la completa reparación del daño causado, lo que exige una conducta expresa y manifiesta en orden a satisfacer no sólo la obligación principal sino también en compensar al Erario Público.

- La exigencia de una «declaración complementaria» sí se hacía en el supuesto de la excusa absoluta recogida en la disposición adicional 14.^a, apartado uno, de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o también en el artículo 294 del extinto Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ⁸² o, remontándonos en el tiempo, en el artículo 32 de la Ley 50/1977, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, lo que supone, en una argumentación *a contrario sensu*, que su omisión podría significar que no fuera necesaria tal declaración. Es más, la nomenclatura de «autoliquidaciones» o «declaraciones-liquidaciones» extemporáneas empleada en el artículo 61.3 de la LGT parece hacer pensar que el ámbito de aplicación de dicho precepto viene constituido por los ingresos tardíos efectuados a través de declaraciones-liquidaciones iniciales no permitiéndose, por consiguiente, las complementarias ⁸³.
- Además, en las diversas leyes tributarias nos encontramos con distintos supuestos donde en algunos casos sí se exige declaración complementaria, pero en otros es posible ingresar con las cuotas impositivas de períodos posteriores ⁸⁴ e incluso hallamos preceptos donde no se indica nada ⁸⁵. Además, en la modificación, por la Ley 13/1996, de los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, se hace mención de la posibilidad, como luego veremos, de que en aquellos casos donde exista error de Derecho no se presente una declaración extemporánea *ad hoc*, sino, por el contrario, se incluyan dichas cuantías en declaraciones posteriores del período. Es decir, lo que realmente se requiere no es tanto la información veraz y completa como el ingreso de la deuda.

Y llegados a este punto cabían dos posibilidades. O bien, se interpretaba el artículo 61.2 desde los postulados del Derecho penal, lo que llevaría a exigir la declaración complementaria, o bien se entendía que la literalidad era clara y, prohibida la analogía en el Derecho penal (art. 4.1 del CP), no cabía exigir tal comportamiento. Mantener que mediante la conducta de ocultar el ingreso en una declaración posterior hecha en plazo se está manifestando de forma implícita la voluntad de cooperar con el Derecho, supone deformar las realidades con el objeto de que éstas se adapten a las construcciones teóricas. Entiendo que no se exigía por el artículo 61.2 una declaración complementaria y, por tanto, no se requería el elemento subjetivo del arrepentimiento.

- ⁸² Sobre el artículo 294 del extinto Reglamento del Impuesto de Sociedades (RD 2631/1982), *vide* MARTÍN DELGADO (1983, págs. 60 y ss.) quien advierte defectos en su redacción, al hacerse mención de liquidación complementaria y no exigirse la obligación de ingresar la cuota diferencial resultante. *Vide* también MANTERO SAENZ (1986a, págs. 6-8).
- ⁸³ BALLARÍN ESPUÑA (1997, pág. 99). En este sentido, la disposición adicional 14.^a, apartado uno, de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, distingue en su párrafo tercero entre «declaración-liquidación complementaria o extemporánea», lo que puede llevar a pensar que, si en la redacción del artículo 61.3 no se distingue, se están excluyendo de su ámbito a las declaraciones complementarias.
- ⁸⁴ *Vide infra* nota a pie 107 para ver distintos preceptos.
- ⁸⁵ Como pasa, por ejemplo, con el artículo 30 de la LIS. En efecto, tras la nueva redacción dada al apartado 1 por la Ley 66/1997 con el objeto de adecuar sus presupuestos a la Sentencia *Denkavit* del Tribunal Superior de las Comunidades Europeas, es posible que el contribuyente español deduzca el impuesto efectivamente pagado por la entidad extranjera en concepto de su propio Impuesto de Sociedades (impuesto subyacente), aun cuando a 31 de diciembre no haya pasado un año desde la posesión de las participaciones, siempre que ese año se completara en el ejercicio siguiente. Pues bien, si una vez deducido, las acciones no permanecieran en el patrimonio del sujeto pasivo, nada se dice de cómo se ha de integrar la deducción practicada a la que no se tiene derecho. *Vide* MARTÍNEZ JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (1998, págs. 22-25).

- En la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997 (RJ 7843), que conoció del denominado caso «Filesa», parece que se mantiene la posibilidad de que se regularice la situación de un sujeto pasivo sin realizar una declaración de carácter rectificativo. En efecto, a pesar de no ser un párrafo claro, el Tribunal Supremo señala (FJ 39) que «El delito no se consuma por no pagar *o quizás tampoco por no declarar*, porque la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma *aunque ciertamente la no presentación de la declaración puede equivaler a un no reconocimiento de la deuda tributaria*. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, **como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar**». Y más concretamente a lo que aquí nos atañe, parece que se planteó en dicho juicio un caso parecido al objeto de controversia de este estudio: una omisión de deuda en 1989 que no se declara en dicho período y se regulariza, con la declaración del ejercicio, en 1990, afirmando el Tribunal que en dicha situación regularizó su situación tributaria, por lo que no cabe delito fiscal ⁸⁶. Pero es que, además, y ya de una manera que no da lugar a equívocos, el propio TEAR de Cataluña ha manifestado en una Resolución de 15 de octubre de 1998 que la nota distintiva de la regularización tributaria viene dada por el requerimiento previo, de tal manera que «aun cuando [se] utilizara un medio formal, la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 1994, distinto de la declaración complementaria», se entiende que dicha regularización excluye las sanciones. E igualmente el TEAR de Valencia, en Resolución de 29 de enero de 1999, ha señalado que el ingreso con una declaración en plazo es suficiente para regularizar conforme al artículo 61.3 de la LGT y evitar, por consiguiente, las sanciones.
- Por último, no hay que obviar, como ya hemos señalado, que hay doctrina y jurisprudencia que haciendo mención de los pagos fraccionados entendían aplicable el artículo 61.3 de la LGT cuando el sujeto regularizaba dichos pagos a cuenta con la declaración definitiva del ejercicio, lo que suponía que, con independencia de que no existiera una verdadera declaración rectificativa, la declaración e ingreso de la deuda tributaria principal implicaban que se estaba haciendo un ingreso extemporáneo de los pagos fraccionados ⁸⁷. **Es más, la propia Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, en un Borrador de Informe de 25 de marzo de 1996, que no vio la luz, seguía una postura diametralmente opuesta a la que ahora adopta en el Informe de 26 de enero de**

⁸⁶ (FJ 41) «Si se atiende a la acusación del señor Abogado del Estado, única que se ejerce contra aquél, resulta que "ABB" recibe un total de seis facturas emitidas por "Filesa, SA" (cuatro de 1989 y dos de 1990) pagadas que fueron en enero y en julio de 1990. Como resultado de todo ello la empresa presuntamente dejó de ingresar en concepto de Impuesto de Sociedades la cantidad de treinta y cinco millones más doce millones en concepto de IVA, siendo el dictamen pericial (folios 414 y 415) el que afirma que no consta que la citada sociedad hubiera procedido en modo alguno a la regularización de sus deudas tributarias. Lo cierto y verdad es sin embargo que ha quedado suficientemente acreditado en el juicio oral que la referida empresa, de la que el acusado era Presidente del Consejo de Administración sin funciones ejecutivas (extremo sobre el que se ha hablado en otro momento), regularizó en el año 1990, por importe de 150.000.000 de pesetas, su declaración del Impuesto de Sociedades».

⁸⁷ Vide ALONSO FERNÁNDEZ (1986, pág. 158) y MUÑOZ BAÑOS (1996, págs. 185-187). Esta solución es la propuesta también por Ignacio PÉREZ ROYO (1999, pág. 566) para la nueva infracción del artículo 89.3 de la LIRPF cuando el sujeto pasivo regulariza con la declaración del período.

1998, al entender que en el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta y en el de las declaraciones-liquidaciones del IVA es posible regularizar la situación tributaria sin que sea necesario presentar una declaración complementaria tributaria, siendo válido el ingreso a través de una declaración de un período posterior presentada en plazo.

Es decir, si aun a pesar de lo dicho con carácter general, donde nos pronunciamos sobre la no exigibilidad de presentar una declaración complementaria para regularizar, manifestasen las distintas autoridades que ésta es condición *sine qua non*, entiendo que los argumentos aquí enumerados nos proveen de suficiente base jurídica para poder proclamar la existencia de un error de Derecho insuperable. De esta forma, **la calificación de infracción dada por la Administración** supondría que, como consecuencia del error invencible en que a nuestro parecer está inmerso el que no emplee la declaración complementaria, **nos encontraríamos ante un supuesto donde no sólo no habría sanciones graves, sino que tampoco serían aplicables los recargos del artículo 61.3, ya que la existencia de la sanción excluye los recargos, limitándonos a la exigibilidad de los intereses de demora y a la aplicación de una sanción por infracción simple derivada de la presentación incorrecta de la declaración-liquidación por la que se regulariza (art. 78 de la LGT)**. Es decir, de ser exigible la declaración rectificativa para que no exista infracción, y fuera de los casos regulados por los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA a los que posteriormente haremos mención, y esta interpretación fuera aceptada jurisprudencialmente, nos encontraríamos que, como consecuencia de la falta de previsión normativa, prácticamente se habría desembocado en una **amnistía fiscal para ciertos sujetos**.

2. Tesis de la infracción ya consumada.

Si entendemos que la infracción se consuma por el hecho de no declarar en tiempo el objeto de la polémica, se trasladaría no a la definición del tipo sino a la definición de la vulgarmente denominada excusa absolutoria⁸⁸. El método de análisis va a seguir los mismos cauces que los surcados para la tesis anterior: la necesidad o no de declaración complementaria, ahora estudiados desde la perspectiva del Derecho penal⁸⁹.

⁸⁸ La denominación de excusa absolutoria ha sido criticada por la doctrina. Así, MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 130-131) entiende que se trata de una causa de personal de levantamiento o anulación de la pena, ya que actúa posteriormente a la consumación, eliminando retroactivamente la punibilidad ya nacida. Por el contrario, la denominación de causa de exclusión de la pena es incorrecta porque concurre en el momento de la ejecución del hecho, imposibilitando el nacimiento de la punibilidad. Tampoco es una excusa absolutoria, según la entiende la doctrina española sino, en todo caso, una «excusa absolutoria posterior». *Vide* también BAZA DE LA FUENTE (1997, pág. 384) y Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997.

⁸⁹ Siguiendo a NIETO GARCÍA (1994, pág. 190), cuando existan lagunas y silencios en las disposiciones del Derecho sancionador, se aplicarán los principios del Derecho penal previa y debidamente adaptadas a las circunstancias del ilícito concreto, afirmándose que «el Derecho Penal aparece en la materia sancionadora como un Derecho supletorio de segundo grado». En el presente caso, nos encontraríamos ante una laguna que se integraría mediante los principios que inspiran las normas que regulan el desistimiento o el arrepentimiento espontáneo activo [*vide*, sobre la aplicación de la denominada «*analogía iuris*» o «general», LARENZ (1994, págs. 376 y ss.) y SIMÓN ACOSTA (1985, pág. 363)].

En el ámbito tributario, Fernando PÉREZ ROYO (1986, pág. 175) ya señaló en su día que, si se consideraba que el artículo 61.2 de la LGT suponía una especie de causa absolutoria, era necesario para lograr tal efecto que el pago espontáneo fuera acompañado «de la corrección de las infracciones formales que integran la conducta desleal». Por lo que aquí interesa, dicha afirmación implica la necesidad de una declaración complementaria, pues disimular los datos de un período en la declaración de otro lo único que supone es ahondar en la primera infracción formal. Sin embargo, el centro del problema pasa por establecer la razón o fundamento, si es que existe, que da lugar a dicho aserto. En efecto, la mención normativa que se hace en sede tributaria de las declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo o en sede penal de la regularización de su situación tributaria son en tal grado genéricos y faltos de contenido que entiendo, como he señalado, que es necesario completar por otra vía dichas carencias. Y, estando ubicada la denominada vulgarmente «excusa absolutoria» en sede penal, hay que plantearse por la posibilidad de integrar los defectos de ley observados mediante las normas o principios aplicables en tal campo. En efecto, MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 101-103) ha denotado, siguiendo las tesis de la moderna doctrina alemana, que la autodenuncia tributaria **tiene una fundamentación jurídica penal que se incardina en los mismos principios que el desistimiento o el arrepentimiento activo**, lo que supone que son dichos principios los que deben servir «para aclarar plenamente el sentido de todos los requisitos de la norma e incluso que es de mayor utilidad a la hora de solucionar las discutidas cuestiones concretas que se han planteado en la interpretación de los diversos términos» (pág. 103) ⁹⁰.

Desde dicha perspectiva, hay que acudir a los postulados que regulan dichas instituciones para poder verificar si realmente es exigible una declaración complementaria. En este sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, pág. 163) entiende que si se parte de la base «de una fundamentación de la causa de supresión de la pena orientada a los fines del Derecho penal e incardinada en la teoría del arrepentimiento activo, no resulta concebible una "regulación" que no vaya acompañada de una completa declaración de rectificación que compense el desvalor de acción del delito ejecutado»; «Por tal motivo, el simple pago de la suma defraudada no puede ser considerado como un acto concluyente de regularización a los efectos del precepto penal» ⁹¹. **Ahora bien, entiendo que la exigencia de una declaración rectificativa completa y veraz tiene sentido en cuanto sirve para que la Hacienda**

⁹⁰ El autor desarrolla esta tesis para el Derecho alemán en las páginas 101 a 103. Para el Derecho español lo hace en las páginas 124 y ss. FENELLÓS PUIGSERVER (1997, pág. 54) también sostiene dicha fundamentación jurídico penal. No obstante, la doctrina no es pacata sobre esta fundamentación. Así, la otra posibilidad, ampliamente extendida, encuentra el fundamento principal en motivos de política fiscal (obtención de información sobre ingresos ocultos y satisfacción del crédito tributario); *vide*, por todos, BAZA DE LA FUENTE (1997, págs. 396 y ss.).

⁹¹ Señala este autor, basándose en la doctrina alemana, que el contenido de «la declaración de rectificación debe desvelar los datos inexactos, incompletos u omitidos del modo más claro y preciso posible, de tal suerte que ello comporte una autoliquidación correcta de la deuda tributaria o, en su caso, posibilite a la Administración una liquidación exacta del impuesto sin que ésta se vea obligada a efectuar ulteriores investigaciones. **En virtud de ello, la declaración de rectificación que contiene nuevas inexactitudes con relevancia tributaria no podrá reputarse como una auténtica rectificación y no podrá conducir a la liberación de la pena**» (MARTÍNEZ-BUJÁN 1995, págs. 163-164, la negrita es nuestra). FENELLÓS PUIGSERVER (1997, pág. 57) mantiene que «debe ofrecerse una declaración "completa y veraz" [en los términos del art. 77.4 d) de la LGT tras redacción por la Ley 25/1995]». *Vide* también TIRADO ESTRADA (1996, pág. 2) y APARICIO PÉREZ (1997, pág. 58). No obstante, GARCÍA GÓMEZ (1996, pág. 482) parece sostener una posición contraria al mantener que el dato esencial es el pago, en cuanto que el fundamento de la excusa absolutoria hay que buscarlo, no tanto en el arrepentimiento espontáneo, cuanto en que la conducta realizada produce la reparación patrimonial del daño causado.

Pública pueda resarcirse completamente del daño que anteriormente le han ocasionado. Es decir, la declaración complementaria es un medio para que el contribuyente satisfaga la compensación económica que el Estado le exige, de tal manera que si existen datos no comunicados, intercambiados o falseados que no afecten al *quantum* de la deuda en su totalidad y permitan determinar los recargos e intereses de demora, en su caso, del artículo 61.3 de la LGT, dichas omisiones formales serán una mera infracción simple, pero no impedirán la eficacia despenalizante de la excusa absolutoria ⁹².

No obstante, queda pendiente el determinar cuál es la base legal, normativa, para exigir una declaración complementaria. En efecto, la doctrina ha echado de ver la insuficiencia descriptiva del concepto «regularizar la situación tributaria» empleado por el artículo 305.4 del Código Penal ⁹³. El problema viene ahora en justificar jurídicamente por qué de dicha expresión se deduce la necesidad de una declaración rectificativa. Así, MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, pág. 162) entiende que es éste un concepto incardinado en el ámbito fiscal y que además venía definido en el supuesto de la excusa absolutoria recogida en la disposición adicional 14.^a, apartado uno, de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁹⁴. La razón es que la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995, por la que se modificaron los delitos contra la Hacienda Pública, determinó que «También quedarán exentos de responsabilidad penal, en relación con las deudas anteriormente mencionadas, quienes hubieren **regularizado su situación tributaria** con arreglo a lo previsto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio» ⁹⁵. Es decir, acude a una norma tributaria que tuvo un carácter especial para completar el defecto de la norma penal. Sin embargo, apela a un concepto de «regularización» fiscal que hoy ya no está vigente y que, desde luego, no justifica por qué ese y no algún otro donde se haga mención de dicho significante ⁹⁶. Y no hay que preferir que el apartado dos de la disposición adicional 14.^a de la Ley 18/1991 fue el que dio una nueva redacción al artículo 61.2 de la LGT sin hacer mención al término declaración complementaria ⁹⁷.

⁹² Evidentemente, si quien paga omitiendo declarar no defrauda a la Hacienda Pública (SOLA RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ, 1999, pág. 76), no puede proibirse la excusa absolutoria cuando mediante la declaración extemporánea, aun conteniendo irregularidades, se ingresa lo debido y permite determinar los recargos y, en su caso, intereses de demora. *Vide supra* nota a pie 64.

⁹³ *Vide*, por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 159-160).

⁹⁴ «Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles...» (disp. adic. 14.^a, apartado uno, de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

⁹⁵ De la misma opinión es RANCAÑO MARTÍN (1997, pág. 118).

⁹⁶ BAZA DE LA FUENTE (1997, pág. 405), si bien entiende como imprescindible una declaración complementaria, trayendo a colación la doctrina alemana, no señala cuál es el argumento lógico que le lleva a tal conclusión. Tampoco argumenta la necesidad de la declaración rectificativa FENELLÓS PUIGCERVER (1997, págs. 56 y ss.). Por su parte, BACIGALUPO (1997, págs. 305-306) señala que partiendo de los caracteres del deber fiscal cuya infracción es fundamento de la punibilidad, se puede afirmar que la regularización consiste en corregir declaraciones incompletas o incorrectas, así como en presentar declaraciones omitidas.

⁹⁷ Además, en sede tributaria podemos encontrar ejemplos donde se emplea el término «regularizar» refiriéndolo exclusivamente al ingreso ya que es posible «regularizar su situación tributaria» con la declaración del propio ejercicio, como se establece en el artículo 37.8 del RIS. En efecto, con relación a los planes de inversión, en aquellos casos en que

A mi juicio, el concepto de regularización tributaria, dentro del ámbito de la excusa absoluta, no sería un concepto «tributario» sino perteneciente al **Derecho tributario sancionador**. Es decir, aunque se regule en el ámbito fiscal, los principios informadores del mismo han de ser los del *ius puniendi*. **Y si, como es el caso, no existe ninguna disposición tributaria que haga frente a las obligaciones formales de la regularización, entiendo que la forma de colmar la laguna debería ser mediante la analogía iuris, mediante los principios informadores de la figura del arrepentimiento espontáneo.** Es decir, el término regularización debe interpretarse de tal manera que permita cumplir los fines de dicho instituto. Y en este sentido, DE VICENTE REMESAL (1985, pág. 98) ha puesto de manifiesto que lo que el arrepentimiento requiere es el retorno voluntario a la legalidad mediante la restauración, en lo posible, del orden jurídico perturbado⁹⁸, y esa restauración, en el Derecho tributario, exige no sólo hacer frente a la deuda tributaria sino también a los recargos y, en su caso, a los intereses⁹⁹. **Por tanto, la declaración complementaria es un requisito necesario para que la excusa absoluta surta plenos efectos desde el momento en que es un elemento indispensable para que la Administración pueda determinar y exigir los recargos y ver reparado en su totalidad el daño ocasionado**¹⁰⁰. La falta de la misma, aun siendo, a mi juicio, un requisito inesencial de la misma (el esencial sería satisfacer la deuda tributaria en sentido estricto), impide la aplicación de la excusa absoluta¹⁰¹, aunque no la atenuante del artículo 21.5.ª del Código Penal, ya que se habrían disminuido, que no reparado, los efectos del «daño ocasionado».

incumplan «el sujeto pasivo *regularizará* su situación tributaria, debiendo satisfacer los correspondientes intereses de demora. La regularización se efectuará en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que se produjo el incumplimiento».

- ⁹⁸ HIGUERA GUIMERA (1993, págs. 128-129) advierte cómo en el Derecho alemán se discute la figura de la «reparación» cuando ésta es más que un resarcimiento que el de tipo civil. Es decir, cuando se sustituye la pena por una reparación promovida por el arrepentimiento. En este sentido, según la prevención general positiva, si el autor ha realizado una conducta de tal suerte que la conciencia jurídica general queda tranquilizada respecto a la transgresión jurídica, puede considerarse concluido el conflicto entre el Derecho penal y el autor y se podría admitir la reparación.
- ⁹⁹ Así, en la Propuesta del anteproyecto del Nuevo Código Penal de 1983 se disponía que «la pena de prisión no se impondrá si se **efectuare el pago con sus recargos** dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal». Es decir, se puede observar cómo el reintegro a la legalidad requería una reparación absoluta del perjuicio económico causado al Estado. Sin embargo, ninguna mención se hacía sobre una declaración veraz y completa. Y esta circunstancia se puede observar más claramente en la definición de la causa de levantamiento de la pena en el delito de fraude de subvenciones donde, con independencia de la declaración, ésta se verifica cuando se **«reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales»** (art. 308.4 del CP). Es decir, se sustituye el término «regularizar» por «reintegrar», donde sólo se exige un pago más una indemnización, con independencia de una declaración rectificativa. El hecho de no exigir una declaración complementaria en el ámbito del delito de subvenciones ha sido criticado por MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 197-198), al entender que una conducta posterior positiva exige que se repare el desvalor en todos sus elementos.
- ¹⁰⁰ Señala DE VICENTE REMESAL (1985, pág. 95) que el alcance de los requisitos de los comportamientos positivos posdelictuales deben valorarse desde la *ratio* de cada circunstancia, en función del fundamento de cada una de ellas. A nuestro entender, la excusa absoluta tiene su base en la atenuante del artículo 21.5.ª del Código Penal (reparación del daño), como señala la STS de 28 de octubre de 1997 (FJ 41). Sin embargo, para MORILLO MÉNDEZ (1998, pág. 26), el artículo 61.3 de la LGT tiene un paralelo en la atenuante del artículo 21.4.ª del Código Penal («La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades»).
- ¹⁰¹ HIGUERA GUIMERA (1993, pág. 116) denota que, cuando existen elementos esenciales y no esenciales para que la excusa absoluta tenga plena eficacia, se requieren ambos.

La conclusión es, a nuestro juicio, que, en caso de que consideremos que las infracciones tributarias se consuman una vez terminado el plazo reglamentario de declaración, la calificación del artículo 61.3 de la LGT como excusa absoluta supone como condición *sine qua non* la existencia de una declaración rectificativa ¹⁰². No obstante, tampoco hay que perder de vista que, a pesar de los argumentos dados a favor de la necesidad de una declaración complementaria para regularizar, no puede obviarse que la definición de los requisitos de la excusa absoluta son tan faltos de precisión que se hace jurídicamente cuestionable penar a quien no se le han impuesto pautas claras de actuación. En efecto, **y al no permitirse el error de Derecho en la excusa absoluta, debido a que al situarse la autodenuncia fuera del delito no es posible que ni el dolo ni el conocimiento de la prohibición se refiera a ella** ¹⁰³, se castigaría, en todo caso, penal o tributariamente a quien ingresara sin hacerlo a través de una declaración rectificativa. En este sentido, en el propio artículo 305.4 del Código Penal, se utiliza primeramente la expresión «regularizar su situación tributaria», pero en el apartado 2 de dicho precepto, con relación a la extensión del levantamiento de la pena a los ilícitos instrumentales, se emplea la construcción «**la deuda tributaria objeto de regularización**», lo que parece limitar la regularización al pago de la deuda tributaria en sentido estricto, siendo la reparación completa, mediante el abono de los recargos, obviada. Desde esta perspectiva, no hay que olvidar que en el Derecho penal, cuando se considere que la deficiencia legislativa es tal que no existe posibilidad de llegar a una decisión respecto de su contenido, debe operar el aforismo *odiosa sunt restringenda, favorabilia sunt amplianda* (RODRÍGUEZ DEVESA, 1987, pág. 193). No obstante, a mi juicio, la exigencia de una declaración rectificativa se desprende de la *ratio* de la excusa absoluta y de su incardinación en las teorías del arrepentimiento espontáneo.

3. Motivación de los actos administrativos.

Como hemos visto, entendemos que, según se considere el artículo 61.3 de la LGT como una excusa absoluta, por haberse consumado la infracción, o bien como un supuesto donde no existe infracción, los efectos jurídicos son absolutamente distintos. En el primer caso, mantuvimos que la declaración rectificativa no era necesaria pero que, aun en caso de que no lo entendiese así la Administración, parece que existen argumentos suficientes para aplicar la teoría del error de Derecho. Los efectos eran que sólo podían exigirse los recargos y los intereses y que, incluso si se considerase que existía infracción, la tesis del error de Derecho hacía impunes las conductas aquí estudiadas. En el segundo, hemos sostenido que la teoría del arrepentimiento exige una completa reparación del daño causado y que ésta sólo se materializa a través de una declaración complementaria. Es decir, la falta de una declaración rectificativa sí supone considerar que nos encontramos ante una infracción tributaria del artículo 79 a) de la LGT donde, además, no es posible aplicar al ámbito de las

¹⁰² De esta manera, el hecho de ingresar sin declarar que se trata de un ingreso extemporáneo no obstaría a que dicha acción fuera castigada con una sanción grave. En este caso, se producirían las consecuencias absurdas que ya denunciábamos en el apartado II.1 de este estudio.

¹⁰³ La autodenuncia no afecta al contenido del injusto del hecho ni de la culpabilidad, bastando que se den las condiciones objetivas del artículo 305.4 del Código Penal, por lo que si no se dan éstas, aunque sea debido a una apreciación errónea del sujeto, no cabe el levantamiento de la pena. *Vide* MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 138-139) y, en general, HIGUERA GUIMERA (1993, págs. 155 y ss.) y LUZÓN PEÑA (1995b, pág. 5.429).

excusas absolutorias la tesis del error de Derecho. Desde esta perspectiva, no es ajustado a Derecho que los actos de liquidación o, en su caso, actas de inspección, y de imposición de sanciones se limitaran a señalar que, cuando se ingresa con una declaración posterior, presentada en plazo, no se está declarando fuera de plazo y, por lo tanto, no se ha regularizado la situación tributaria conforme al artículo 61.3 de la LGT. La Administración debe, en primer lugar, motivar el porqué de la aplicación de la sanción y no del recargo, lo cual exige que exista «una descripción y explicación razonada del proceso lógico y jurídico que da lugar a la decisión del órgano administrativo»¹⁰⁴. **En este caso, la motivación pasa por señalar cuál es la naturaleza del artículo 61.3 de la LGT y determinar con base en qué argumentos jurídicos se exige dicha declaración rectificativa**¹⁰⁵. De no ser así, entiendo que el concreto acto sancionador o de liquidación podría ser tachado de nulo por lesión del contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional [art. 62.1 a) de la LRJAP-PAC], ya que, a mi juicio, se estaría produciendo indefensión¹⁰⁶. Y, en segundo lugar, dichos argumentos han de llevar lógicamente a la solución de la infracción. Es decir, una vez que se interpreta, las deducciones derivadas del proceso hermenéutico deben ser congruentes. De no cumplirse este requisito lógico, dicho acto sería susceptible de ser anulado.

IV. LA REACCIÓN LEGISLATIVA: LOS ARTÍCULOS 89.CINCO Y 114.DOS.2.º DE LA LIVA (REDACCIÓN DADA POR LEY 13/1996)

La reacción frente a estas actividades perjudiciales para los intereses de la Hacienda Pública, consistentes en regularizar sin una declaración complementaria, ha venido por dos vías; por un lado, una respuesta administrativa calificando estas conductas, no como un supuesto del artículo 61.3 de la LGT, sino como una infracción tributaria grave del artículo 79 a). La otra ha supuesto una reacción del legislador con la finalidad de eliminar las dudas que sobre la interpretación administrativa se estaban produciendo. En efecto, los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, han dispuesto que, en caso de que sea necesario un aumento de la cantidad a ingresar por IVA una vez terminado el plazo correspondiente, el contribuyente deberá realizar una «declaración-liquidación *rectificativa aplicándose* a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61 número 3 de la Ley General Tributaria». Aparte de la denominación de «rectificativa» frente a la generalmente empleada de «complementaria», con lo que parece que se está reservando esta última para aquellas situaciones donde no haya existido nin-

¹⁰⁴ NAVARRO EGEA (1998, pág. 94). *Vide* también ÁLVAREZ MARTÍNEZ (1999, págs. 83-88).

¹⁰⁵ Como afirma SÁNCHEZ PEDROCHE (1995, pág. 24), con relación a la motivación de los actos sancionadores, es necesario que se plasme cuál ha sido el juicio lógico de subsunción de los hechos probados en las normas aplicables.

¹⁰⁶ La motivación sirve a un doble interés. Por un lado, como una forma de evitar la discrecionalidad de los diversos órganos. Por otro, «asegura al particular una información adecuada de la actuación administrativa que le permitirá encauzar debidamente su defensa, conectándose, pues, con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la Constitución» (NAVARRO EGEA, 1998, pág. 95 y nota a pie 13).

guna conducta antijurídica ¹⁰⁷, el término «aplicándose» es, a mi juicio, desafortunado, desde el momento en que da lugar a que sea posible, *a priori*, una doble interpretación si entendemos tal tiempo verbal como una forma impersonal y, por tanto, referida a la Administración, o bien se refiera al propio sujeto pasivo ¹⁰⁸.

En el primer caso, se trataría de un precepto que matizaría los presupuestos exigidos por el artículo 61.3 de la LGT para que las declaraciones extemporáneas voluntarias dieran lugar a la no imposición de sanciones y sí de recargos y, en su caso, intereses de demora. En efecto, frente a la «declaración-liquidación presentada fuera de plazo» aparece ahora la «declaración-liquidación *rectificativa*», exigiéndose un determinado requisito formal que no se deduce de una interpretación literal del 61.3 de la LGT. **Esta modificación de la regularización de la situación tributaria a los efectos del IVA tiene que afectar obligatoriamente a la descripción del tipo de las infracciones graves.** En efecto, parece que, en la redacción del artículo 79 a), la referencia al artículo 61.3 habría que entenderla hecha, en lo que al IVA respecta, a los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, al encontrarnos con una norma posterior y de carácter especial. Las consecuencias serían que, de no actuar formalmente como exige el artículo 89.cinco y el artículo 114.dos.2.º y regularizar su situación tributaria en la última declaración del período, nos encontraríamos, ahora de una manera que no da lugar a posibles equívocos, ante una infracción grave por no haber actuado conforme a lo dispuesto en la Ley del IVA, produciéndose los efectos que ya denunciábamos en el apartado II.1 de este estudio ¹⁰⁹. El problema fundamental de esta norma radica en saber si nos encontramos ante una explicitación de un requisito que implícitamente se requiere por el término «declaración-liquidación presentada fuera de plazo», o bien nos encontramos ante un requisito adicional que modifica los presupuestos del precepto general. En uno u otro caso las consecuencias son diversas. En la primera

¹⁰⁷ En efecto, en la normativa que regula los impuestos directos, cuando una determinada cuantía no ha tributado efectivamente en el período correspondiente porque la norma así lo permite y, posteriormente, es necesario realizar dicho ingreso (generalmente porque no se cumplen los requisitos que se exigen en períodos ulteriores), la propia normativa regula dos procedimientos. Presentar una «declaración-liquidación complementaria» cuando se trata de un aumento de base en el IRPF, debido a que el tributo es progresivo y las rentas que se han de integrar afectan al tipo de gravamen [*vide, v. gr.*, arts. 14.2 b), 14.3 y 46.1.3.º b) de la Ley 40/1998, y arts. 39.4, 42.3.º y 68 del Reglamento 214/1999]. Para las deducciones en la cuota del IRPF y para el Impuesto sobre Sociedades en todos los casos la regularización se realiza con la cuota del período impositivo en que se incumplen los requisitos exigidos normativamente [*vide, v. gr.*, art. 57 del RIRPF 214/1999 y arts. 21.5, 37.3 y 123.6 de la LIS]. **De esta manera, cuando no existe conducta antijurídica, o bien no es preciso ninguna declaración adicional, o bien la regularización se realiza a través de una declaración complementaria, con lo que parece este último vocablo se restringiría al incumplimiento de aquellos requisitos que aun no suponiendo una infracción tributaria te obligan a normalizar tu situación fiscal, mientras que, por exclusión, la «declaración rectificativa» supondría una nueva denominación para regularizar conductas antijurídicas.**

¹⁰⁸ No hay que preterir que en el actual artículo 61.3 de la LGT no se ha fijado el procedimiento a través del cual debían aplicarse los recargos y los intereses (al igual que en el antiguo 61.2), siendo la Instrucción 7/1995, de 28 de julio de 1995, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la LGT la que ha exigido que exista una liquidación de la Administración. *Vide* BALLARÍN ESPUÑA (1997, pág. 240).

¹⁰⁹ En contra, MARTÍN FERNÁNDEZ (1997, págs. 302-303), para quien, analizando el artículo 89.cinco de la LIVA, mantiene que el dato fundamental para que exista infracción grave es el hecho de dejar de ingresar y la existencia de un requerimiento previo.

hipótesis, se trataría de una norma de carácter explicativo, cuya finalidad sería acabar con las dudas hasta el momento existentes y que no tendría ninguna consecuencia jurídica; sería, por tanto, una norma sin contenido jurídico. En este caso, la técnica legislativa empleada carece de sistematicidad, en cuanto la ubicación correcta, por ser éste un tema de carácter general y no sólo referente al IVA, debería determinarse mediante una modificación del artículo 61.3 de la LGT. En el segundo caso, se trataría de una modificación de los presupuestos del artículo 61.3 de la LGT, con lo que, por un lado, se estaría reconociendo implícitamente que el concepto de declaración-liquidación presentada fuera de plazo no requería la existencia de ninguna declaración complementaria, con los importantes efectos, exclusión de la punibilidad, que tendría sobre las conductas anteriores a la entrada en vigor de la presente ley y sobre otros impuestos ¹¹⁰.

También es posible, y nos encontramos ya ante la segunda interpretación a que hacíamos mención del artículo 89.cinco y del artículo 114.dos.2.º de la LIVA, que el significante «aplicándose» haya que ponerlo en relación con el propio sujeto pasivo. Es decir, frente a la redacción del artículo 61.3 se añade la necesidad de que sea el propio sujeto el que cuantifique y declare la cantidad debida por el recargo correspondiente y, en su caso, los intereses de demora, de lo que a primera vista parece deducirse que, en el caso de no hacerlo, no habría ingresado o, en su caso, declarado una parte de la «deuda tributaria» y, por tanto, me encontraría inmerso en el supuesto de las infracciones graves [art. 79 a) de la LGT]. Ahora bien, en el caso de que se presentara una declaración-liquidación rectificativa donde se identifiquen a qué período corresponden las cuotas dejadas de ingresar y el sujeto no hubiera cuantificado el recargo y los intereses de demora correspondiente, nos encontraríamos ante una infracción simple por el incumplimiento del artículo 89.cinco o artículo 114.dos.2.º de la LIVA, pero no ante una infracción grave. Otra cosa es, y ésta sería la *ratio legis* del precepto, que el sujeto regularizara su situación tributaria mediante la declaración presentada en plazo de un trimestre sin indicar que existen cuotas devengadas en períodos anteriores. En este caso, es cuando adquiriría pleno sentido esta interpretación del artículo 89.cinco y del 114.dos.2.º de la LIVA. En efecto, mediante esta redacción lo que se estaría asegurando la Hacienda Pública es que la Administración tuviera una salida automática, sin acudir a problemas de interpretación sobre si la «autoliquidación presentada fuera de plazo» exige un requisito formal o no para sancionar a los sujetos que realizan estas conductas. El contribuyente habría ingresado fuera de plazo las cantidades debidas, por lo que le sería aplicable el recargo del artículo 61.3. Sin embargo, **no habría declarado ni ingresado el recargo y, en su caso, el interés que le correspondía**, por lo que habría dejado de ingresar parte de la deuda tributaria, incurriendo en una infracción grave que se determinaría tomando como base dichos recargos e intereses [debido a que el art. 80.1 de la LGT, a pesar de que en un primer momento hace mención de que la multa se aplicará sobre la cuota y, en su caso, sobre

¹¹⁰ La necesidad de una declaración rectificativa en ámbitos distintos al IVA era un asunto que la Administración tenía claro desde hacía tiempo. Así, el Borrador de Informe de 25 de marzo de 1996, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, planteaba la regularización mediante una declaración en plazo en el caso del IVA, de los pagos fraccionados y de las retenciones. Dejando al margen los pagos fraccionados, donde ya hemos expuesto la singularidad de su situación, ¿por qué no se exige dicha declaración en el ámbito las retenciones cuando existe una identidad de razón en ambos casos? ¿significa eso que, *a contrario sensu*, es posible regularizar con una declaración de retenciones presentada en plazo?

los recargos del art. 58.2 a) de la LGT, también explícita como base «las cantidades que hubieran dejado de ingresarse»] y cuya sanción no sería la agravada del artículo 88.3 sino la general del 88.1 de la LGT, evitándose así la desproporción que anteriormente señalábamos se podía producir ¹¹¹.

Esta segunda interpretación, si bien carece de refrendo normativo ¹¹² y de apoyo doctrinal, ya que en la evolución del procedimiento de liquidación se llegaría a que las funciones de autoliquidación alcanzasen a la determinación de obligaciones accesorias a la principal, con el objeto de que el ingreso o la iniciación del procedimiento de apremio sobre dichas cuantías se realizara con un adelanto temporal, lo cierto es que delimitaría claramente cuál ha sido la conducta infractora del sujeto pasivo: la presentación incorrecta de una declaración-liquidación que impida a la Administración percibir unas cantidades que ya se han devengado y a las que tiene derecho. Además, se reconocería que el sujeto ha regularizado su deuda principal, ha contribuido espontáneamente al sostenimiento de los gastos públicos, con lo que se limitarían las sanciones a la conducta mendaz del sujeto: la ocultación de los datos necesarios para poder determinar el recargo y, en su caso, los intereses del artículo 61.3 de la LGT.

1. Regularización con la declaración del período en caso de error de Derecho.

Una última consideración resta por realizar en torno a los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA. El contenido estudiado se matiza en su párrafo segundo disponiendo que, cuando el aumento de las cuotas a ingresar se deba a un «error fundado de Derecho» o a las causas de modificación de la base imponible establecida en el artículo 80 de la LIVA, «el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que deba efectuar la rectificación» (art. 89.cinco) ¹¹³. El contenido de este artículo es realmente importante en lo que se refiere al «error de Derecho», desde el momento en que supone una vía de solución, aunque reducida a un supuesto parcial, a las dudas planteadas sobre la aplicabilidad del recargo del artículo 61.3, que se hace de forma automática, de forma *objetiva*, cuando el sujeto pasivo, aun no habiendo realizado

¹¹¹ Así, en aquellos casos donde la ley exige que el sujeto realice una declaración-liquidación complementaria incluyendo los intereses de demora [v.gr., art. 46.1.3.º b) de la LIRPF, Ley 40/1998, y arts. 39.4, 42.3.º y 68 del RIRPF, RD 214/1999] o cuando regularice su situación tributaria con la cuota del período debiendo incluir la cuota anterior dejada de ingresar más los intereses de demora [v. gr., art. 57 del RIRPF 214/1999 y arts. 21.5, 37.3 y 123.6 de la LIS], ¿qué cantidad es la base de la sanción? A mi juicio, la deuda tributaria, entendida en su sentido amplio. Es decir, cuota más intereses de demora.

¹¹² La instrucción 3.ª, párrafo 3.º, de la Instrucción 7/1995, de 28 de julio de 1995, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la LGT, determina que «El recargo y, en su caso, el interés de demora que proceda se liquidará por los órganos competentes». Tampoco ningún modelo que se haya de presentar a la Administración ofrece posibilidades de que el sujeto pasivo determine el recargo y, en su caso, los intereses de demora.

¹¹³ Resulta curioso que mientras que en el artículo 89.cinco se hace mención de «podrá», con lo que parece darse a entender que también puede regularizarse mediante una declaración rectificativa, el artículo 114.dos.2.º de la LIVA señala que se «deberá», estableciendo un imperativo.

ninguna conducta antijurídica, quiere regularizar su situación ¹¹⁴. De esta manera, se evita la aplicación de los recargos del artículo 61.3 a conductas no culpables ¹¹⁵. No obstante, plantea varios interrogantes; en primer lugar, se trata de una norma sita en un determinado impuesto que solventa un problema que, como acabamos de indicar, no se plantea exclusivamente en dicho tributo. A mi entender, es posible una aplicación analógica de esta norma al resto de situaciones donde sea posible regularizar con la propia declaración-liquidación del período ¹¹⁶. En segundo lugar, no se recogen todos los supuestos del artículo 77.4 de la LGT, sino que exclusivamente se limita al del apartado d) [«interpretación razonable de la norma»] y se dejan al margen situaciones como las de fuerza mayor ¹¹⁷. En tercero, y como ya hemos advertido, se trata de un ingreso fuera de plazo que se estaría presentando, no mediante una declaración complementaria, sino en una declaración presentada en plazo, donde dicho ingreso se confundiría con el resto. Esto supone, siguiendo la propia interpretación administrativa preconizada en el Informe de 26 de enero de 1998, que «no estoy presentando una declaración veraz», desde el momento en que no se identifica el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, que es el requisito que nos exige el artículo 77.4 d) de la LGT como eximente de responsabilidad y, sin embargo, estoy regularizando ¹¹⁸. En cuarto lugar, y como

- ¹¹⁴ Señalaba Concepción PÉREZ DE AYALA (1995b, pág. 15) la imposibilidad de calificar la naturaleza del artículo 61.2 de la LGT como un supuesto de excusa absoluta desde el momento en que no se vincula a la comisión de una infracción «sino que hace tabla rasa de todos los casos y posibilidades. Pero, adviértase bien, hace tabla rasa no en el sentido de perdón, sino de no querer enterarse de nada. O lo que es lo mismo, que se desentiende de todo. La norma se aplica por igual, tanto si el contribuyente es un quinquí fiscal como si no ha cumplido tempestivamente por estar ingresado en la UVI». *Vide* también, en aquellas situaciones donde existan omisiones no sancionables por falta de culpa, PEÑA GARBÍN (1995, pág. 173), FALCÓN Y TELLA (1995, pág. 8), Miguel Ángel HERRERA MOLINA (1995, pág. 427) y PALAO TABOADA (1996, págs. 58-61). En estos casos, y ante las dudas sobre la automaticidad, se denotaba que sería preferible esperar a las actuaciones de la Inspección que den lugar a las «actas de rectificación» sin imposición de sanciones pero con intereses de demora, que no regularizar de forma voluntaria presentando declaraciones complementarias fuera de plazo (PEÑA GARBÍN, 1995, pág. 173).
- ¹¹⁵ Lo que no parece de recibo es la postura adoptada por el TEAC en su Resolución de 19 de noviembre de 1998 (*Gaceta Fiscal*, núm. 175, 1999). En la misma se conocía un supuesto donde el sujeto pasivo había incurrido en un error en la liquidación que dio lugar a una devolución excesiva. Posteriormente, dicho sujeto realizó una declaración en el modelo 300 ingresando la diferencia. Pues bien, el TEAC ha entendido que lo que efectuó el sujeto pasivo «**no ha de calificarse como declaración complementaria, sino de reintegro de devolución excesiva**» y, por consiguiente, no cabe aplicar el artículo 61.2 de la LGT sino intereses de demora por el retraso. Es decir, el evitar que se aplique un recargo de forma automática no se fundamenta desde el elemento sustancial de la culpabilidad, sino desde uno formal de la existencia o no de declaración, de tal forma que si ha habido culpa existe declaración complementaria, pero si no la ha habido, entonces no es una declaración sino una rectificación.
- ¹¹⁶ MANTERO SAENZ (1986a, págs. 6-7) ya entendió en su momento que el prístino artículo 294 del RIS, Real Decreto 2631/1982, donde se dispuso la posibilidad de realizar liquidaciones complementarias por el sujeto pasivo, era aplicable por analogía al resto de tributos.
- ¹¹⁷ De hecho, cuando se ha planteado el problema se ha hecho en situaciones donde el incumplimiento se debe a actuaciones en que no ha mediado culpa, es decir, cuando no están dentro del artículo 77.4 en su totalidad. *Vide* MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1996, pág. 38).
- ¹¹⁸ Presentación completa y veraz que sí se produciría de seguir otros posibles cauces. Por ejemplo, el que propone el profesor PALAO TABOADA (1996, pág. 61), que es el presentar la declaración complementaria y posteriormente impugnar el acto administrativo en el que se le impusiese el recargo por ser contrario a Derecho. O bien, las soluciones que apuntan, *de lege ferenda*, MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1996, pág. 39), forzar la iniciación de la Inspección, equiparando la provocación de la Inspección a la presentación extemporánea de la declaración, o bien establecer un procedimiento en que se dé audiencia al interesado con carácter previo a la imposición de recargos. Audiencia al interesado que consideraba exigible en todo caso el profesor FALCÓN Y TELLA (1995, pág. 9) y que creo

aspecto más importante, **no se exigen intereses de demora por el ingreso tardío**, a pesar de que el artículo 77.5 de la LGT determina que, al regularizarse las situaciones que no den lugar a responsabilidad por infracción, además de la cuota, se exigirá «el correspondiente interés de demora». No alcanzamos a ver ningún argumento jurídico que justifique la no exigencia de los mismos en función de la finalidad actual de los intereses de demora ¹¹⁹, a no ser que el supuesto de hecho se haya pensado exclusivamente para las situaciones de modificación de la base imponible y se les haya olvidado excluir los errores de Derecho a los efectos de no exigir los intereses ¹²⁰. **En todo caso, supone una discriminación sin base constitucional respecto de la definición ofrecida en sede general y que puede llevar a declarar la inconstitucionalidad de alguno de los dos preceptos por vulneración del principio de igualdad** ¹²¹.

Parece ciertamente loable que el legislador tributario se haya hecho eco de la necesidad de reglar un medio para regularizar la situación tributaria cuando la actitud del sujeto se deba a un error de Derecho. Ahora bien, lo que ya no se antoja tan adecuado es establecer una solución que vaya a causar más controversias de las que va a solventar. Las deficiencias en la regulación del precepto, y sobre todo en lo que hace referencia a la ausencia de intereses de demora, entiendo que van a suponer una fuente inagotable de recursos cuando se trate de regularizaciones debidas a errores de Derecho en otros tributos o de otras conductas no culpables distintas de las del error.

ya no es posible obviar tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se requiere la audiencia al interesado (art. 22) y la resolución motivada de todas las cuestiones que se le planteen a la Administración (art. 13). En todas estas hipótesis el sujeto pasivo pone en conocimiento de la Administración que existe un error de Derecho, declarando verazmente, lo que no sucede con los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA.

- ¹¹⁹ No hay que olvidar que el interés de demora en las deudas tributarias tiene un carácter automático y objetivo, cuya finalidad es resarcir a la Hacienda Pública de la tardanza en la percepción de ingresos (Concepción PÉREZ DE AYALA 1998). De esta manera, su exigencia se desvincula de la existencia de culpabilidad en el comportamiento del deudor. Así, *v. gr.*, aun en el caso de que el contribuyente hubiese determinado su deuda tributaria conforme a los predicados de la Administración según consulta tributaria, se le exigen intereses de demora por la tardanza en el pago (art. 107.2 de la LGT).
- ¹²⁰ Entiendo que una cosa es no exigir los intereses de demora del artículo 58.2 c) de la LGT a los supuestos donde el error sea justificado, ya que al no haber culpabilidad deberían limitarse al interés legal (ALFONSO GALÁN, 1998, pág. 225), y otra bien distinta eximir en todo caso de cualquier tipo de interés compensatorio.
- ¹²¹ También existe un supuesto paradigmático donde la normativa nada dice sobre los intereses de demora en caso de regularización posterior de la situación tributaria por la Administración. Se trata de aquellas situaciones donde las operaciones de reestructuración empresarial (arts. 97 a 110 de la LIS) se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal. En dicho supuesto, la Administración procederá «a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos» pero nada se advierte sobre si la deuda, en su caso, conllevará o no intereses de demora. El problema surge a la hora de valorar si son o no exigibles. Desde una perspectiva lógica parece que si la regulación en sede general del fraude de ley tributario determina la exigibilidad de los intereses de demora (art. 24 de la LGT), en el presente caso la solución no debería ser distinta (NAVARRO EGEA, 1997, pág. 244). Sin embargo, por un lado, la norma no se pronuncia y es sabido que el legislador no es parco en palabras a la hora de exigir los mismos en otros supuestos. Por otro, no hay que olvidar que una determinada concepción dogmática del fraude de ley tributario supone la no exigibilidad de los intereses de demora (*vide*, al respecto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 1999, págs. 259-261).

V. CONSIDERACIONES DE LEGE FERENDA

Los defectos en la redacción legislativa tanto del artículo 61.3 como del artículo 79 a) de la LGT y, sobre todo, la falta de una clara consciencia sobre cuál es la naturaleza de la regularización tributaria han hecho que surjan problemas a la hora de valorar si es o no exigible una declaración rectificativa para que no existan sanciones. En efecto, de haber considerado el legislador, sin ningún atisbo de dudas, como infracción grave la no presentación en el plazo reglamentario de declaraciones o autoliquidaciones y **haber optado por calificar la declaración extemporánea como un supuesto de arrepentimiento espontáneo que atenúe las sanciones**¹²², entiendo que el problema presente podría haber sido resuelto acudiendo a las fuentes del Derecho penal como rama que ofrece los principios inspiradores del Derecho punitivo¹²³. Al final, las construcciones dogmáticas sólidas son las que ofrecen soluciones para problemas no planteados *a priori* por el legislador. Ahora bien, a día de hoy nos encontramos ante una serie de conductas que deben ser normalizadas en cuanto a sus efectos. Dejando al margen reformas más profundas, el principio de seguridad jurídica y de equidad demandan soluciones urgentes. Así, parece jurídicamente reprochable tanto el sancionar a aquel que habiendo ingresado intenta eludir la aplicación del artículo 61.3 de la LGT como limitar su castigo a la exigibilidad de los recargos y, en su caso, intereses de dicho precepto y a una infracción simple por los errores en la declaración-liquidación presentada en plazo. Ciertamente, es necesario que en virtud del interés general se debiliten «**las posiciones jurídicas de quienes en teoría pretenden hacer valer unas posiciones que chocan con aquél**» (MARTÍN QUERALT, 1997, pág. 3). El primer paso estimo que debe ser la modificación del artículo 61.3 de la LGT exigiendo expresamente la existencia de una «declaración rectificativa». Pero lo fundamental pasa por determinar cuáles serían los efectos del incumplimiento del citado requisito. Entiendo que habría regularizado su situación tributaria respecto de la obligación principal porque, y no hay que olvidarlo, espontáneamente ha satisfecho la deuda debida en concepto de tributo, cumpliendo con su deber constitucional. Sin embargo, deberían restañarse los perjuicios causados a la Hacienda Pública. Y en este sentido, una solución sería exigir intereses de demora sobre el recargo e intereses, en su caso, del artículo 61.3. Otra, una sanción o un recargo sobre la misma base. En este último caso, lo que a mi juicio se estaría haciendo es adaptar la redacción dada del artículo 79 b) de la LGT a un supuesto especial: presentar «de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación», aunque en este caso no de un tributo, sino de un recargo y, en su caso, de unos intereses. De esta manera, se discernirían cuáles han sido las conductas reprochables y los efectos jurídicos que se derivarían de dichas actuaciones perniciosas.

¹²² ESEVERRI MARTÍNEZ (1995, pág. 95); PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996, págs. 200-201); SANTABÁRBARA RUPÉREZ (1996, pág. 316-317) y MONTESINOS OLTRA (1997, pág. 936, nota 84). Para PALAO TABOADA (1996, pág. 77) la solución vendría por reducir la sanción por infracción grave en un porcentaje determinado.

¹²³ Se trataría de considerar como una atenuante muy cualificada (*vide* art. 66.4.ª del CP) el hecho de ingresar fuera de plazo mediante una declaración complementaria donde se reconociese la infracción cometida, y de una atenuante no cualificada cuando el sujeto, o bien no ingresase con la declaración rectificativa, o bien sólo se ingresase sin dicha declaración.

1. Actuaciones en vía de gestión.

Ahora bien, con independencia de estas propuestas, es necesario que la Administración trate de detectar estas conductas reprobables para, por lo menos, poder exigir los recargos y, en su caso, intereses del artículo 61.3 de la LGT. En este sentido, si bien estas actitudes se pueden generar en diversos impuestos, ya sea el Impuesto sobre Sociedades, e incluso en el IRPF, donde parecen tener su caldo de cultivo ideal es en el IVA, desde el momento en que el elemento fundamental que deben controlar los sujetos defraudadores es que al final del período las cantidades declaradas en el resumen anual del IVA, las del Impuesto sobre Sociedades y las del modelo 347 (declaraciones con terceras personas) estén armonizadas. Es decir, el instrumento de control «masivo» del que dispone la Administración se hace con una fecha determinada, a final de año, mientras que las declaraciones-liquidaciones del IVA tienen carácter trimestral o, en su caso, mensual ¹²⁴. Dicho con otras palabras, el cuadro de datos que se hace por la Administración **no detecta estas operaciones de manera automática**, no actúa como un medio idóneo para atajar este tipo de conductas fraudulentas ¹²⁵. No obstante, **quedan indicios en la base de datos que permitirían detectar este tipo de irregularidades**, siendo necesario otro tipo de análisis como sería el estudiar y comparar la evolución de las declaraciones del IVA durante el año natural examinando si realmente las desviaciones con el último período son excesivas ¹²⁶. Es decir, los instrumentos a emplear deberían ser lo que en el ámbito de la auditoría se denominan como «técnicas de examen analítico» ¹²⁷, ya sea introduciendo una serie de datos en el propio ordenador de Hacienda para que detectara desviaciones sobre lo que se presume debería ser la situación normal, ya haciéndose un análisis por los elementos humanos del Departamento de Gestión. De esta manera, se pueden investigar conductas sospechosas con miras a

¹²⁴ El otro gran campo donde se van a producir las conductas denunciadas es el de las retenciones. En efecto, las retenciones se declaran mensual o trimestralmente, mientras que el medio de control tiene carácter anual [el resumen anual de retenciones (modelo 190) ha de coincidir con lo declarado por el Impuesto sobre Sociedades].

¹²⁵ CHICO DE LA CÁMARA y SERRANO ANTÓN (1995, pág. 9) señalan cómo los parámetros para considerar o no la consumación de la defraudación son: la cuantía que debe defraudar, la sanción que le puede ser impuesta y la probabilidad de ser descubierto.

¹²⁶ ARNAU ZOROA (1994, pág. 47) denota, aunque referido sólo a las declaraciones con terceros, cómo en las facturas falsas, aunque el que la emita se diera el ingreso y lo declarara, el control debería venir comparando el aumento de ventas declaradas con respecto a años anteriores o comparando la relación ventas/gastos. Es decir, es necesario, afirma, que «A nivel de Gestión o Subinspección, y para lograr un *standard* de calidad se realice un análisis intertemporal de las cuatro magnitudes del resumen (adquisiciones y ventas ambas, superiores a 500.000 pesetas y totales), recabando aclaración de aquellas que resultaran incoherentes» (pág. 49).

¹²⁷ Norma Técnica de Auditoría 2.5.30 «Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldo respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.)» (Resolución de 19 de enero de 1991, del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría).

que satisfagan las deudas tributarias que les corresponden. Por otro lado, no hay que preterir que también **el acreedor está obligado a prestar diligencia en la realización del derecho de crédito para luego poder exigir las responsabilidades respectivas** ¹²⁸.

VI. CONCLUSIONES

Primera. Dentro del ámbito del artículo 61.3 de la LGT, venimos asistiendo en la actualidad a una serie de conductas consistentes en que el sujeto pasivo ingresa extemporáneamente pero no mediante una declaración complementaria, sino disimulando dicho ingreso en otra declaración presentada en plazo, con la finalidad de evitar tanto las sanciones como la aplicación de los recargos y, en su caso, intereses. Esta actuación trae causa de la falta de precisión en la redacción del supuesto de hecho del artículo 61.3 de la LGT, que se limita a hacer mención de «Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo» pero omite cualquier referencia al elemento formal que deben darse en dichas declaraciones-liquidaciones. Frente a estas conductas, la Administración ha reaccionado por dos vías. Así, podemos encontrar diversas resoluciones de los TEAR, y también un Informe de 26 de enero de 1998 sobre el IVA, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, donde se entiende que quien no presenta una declaración complementaria no ha regularizado su situación tributaria, por lo que es exigible una sanción grave por dejar de ingresar. A su vez, el ingreso realizado se califica de indebido. La segunda vía ha consistido en la modificación de los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, redacción dada por Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde expresamente se hace mención de la necesidad de regularizar mediante una «declaración-liquidación rectificativa». Sin embargo, la calificación como infracción grave lleva aparejadas una serie de consecuencias carentes de coherencia jurídica y que traen causa de la falta de previsión legal de la presente situación. Así, la sanción es una reacción desproporcionada con relación a otras conductas; el ingreso no serviría, a diferencia de lo que ocurriría en el ámbito penal, para rebajar la sanción; trae problemas importantes en orden a la conformidad con la propuesta de liquidación; es posible, en caso del IVA y de las retenciones, que la sanción fuera la incrementada del 75 por 100; y, además, el ingreso «indebido» no interrumpiría la prescripción para determinar la deuda y la sanción. Por otro lado, considerar que ha regularizado correctamente supondría dejar prácticamente sin castigo a quien ha intentado engañar a la Hacienda Pública, ya que éste se limitaría a una infracción simple. No obstante, cabe preguntarse en este último supuesto por la posibilidad de girar intereses de demora (aunque fuera de las potestades de autotutela) sobre las cantidades que se han tratado de ocultar: sobre los recargos y, en su caso, sobre los propios intereses de demora.

¹²⁸ DIEZ PICAZO (1993, pág. 112) echa de ver que el acreedor tiene una *carga* de diligencia en el derecho de crédito: la carga de un puntual y diligente examen de la prestación ejecutada por el deudor, con la correlativa de denunciar de manera *inmediata los vicios y defectos aparentes*. De esta manera, el deudor queda exonerado de responsabilidad si el acreedor acepta una prestación cuyas características defectuosas hubiera debido descubrir. En este sentido, en la Resolución de 29 de enero de 1999 del TEAR de Valencia se señala que «La falta de diligencia de la Administración en el seguimiento de los ingresos... determinan que resulte de aplicación en el artículo 61 de la LGT, relativo a las consecuencias de la falta de pago de las deudas tributarias en los plazos que determine la normativa del tributo».

Segunda. Cuestión distinta a la que aquí se esboza, aunque íntimamente relacionada, se había planteado con los pagos fraccionados y actualmente entiendo que también se puede predicar de la sanción grave del artículo 89.3 de la LIRPF a los contribuyentes que dejen de comunicar datos o comuniquen datos inexactos o incorrectos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

- Con relación a los pagos fraccionados, su falta de ingreso en plazo y su posterior regularización con la declaración-liquidación del período se ha estudiado también desde la perspectiva del artículo 61.3 de la LGT. Así, podemos encontrar doctrina que mantiene la aplicabilidad del artículo 61.3 cuando se ingresa con la declaración del período. Por otra parte, el TEAC, en Resolución de 7 de febrero de 1996, y el TEAR de Andalucía, en Resolución de 22 de diciembre de 1997, han entendido que dicho ingreso no excluye la sanción por infracción grave pues la regularización de los pagos fraccionados no se ha realizado mediante una declaración rectificativa específica. Sin embargo, exigir sanciones o el recargo del artículo 61.3 de la LGT sólo tiene sentido jurídico si se consideran los pagos fraccionados como una deuda totalmente autónoma respecto de la obligación principal, lo que no resulta ajustado a su naturaleza. Parece que la solución correcta sería exigir, solamente, intereses de demora por el retraso en la satisfacción de los pagos fraccionados, como recientemente ha sido sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia de 2 de abril de 1998.
- Con relación a la infracción grave del artículo 89.3 de la LIRPF, la cuestión se plantea en términos similares. En efecto, cuando el trabajador no comunica o comunica datos falsos que dan lugar a una menor retención, la norma ha dejado al margen al retenedor y el sujeto pasivo sólo va a poder deducirse las cantidades que efectivamente le han retenido (modelo ortodoxo de regularización de las retenciones). De esta manera, en la declaración final del período, o bien se reitera el dato falso que dio lugar a la menor retención, o bien se corrige. En este último caso se cuestiona si ha regularizado su situación tributaria y, por consiguiente, si le serían aplicables los recargos del artículo 61.3 de la LGT en lugar de las sanciones. Ahora bien, este planteamiento tiene una dificultad adicional que viene dada por el hecho de la exención de declarar para aquellos trabajadores con ingresos íntegros superiores a 3,5 millones de pesetas, ya que en caso de encontrarnos incursos en el supuesto del artículo 89.3, a pesar de que la norma faculta a la Administración para girar liquidación provisional de oficio, se sigue sin exigir el deber de declarar (ingresar) al contribuyente. De esta forma, si no estoy obligado a declarar, parece que la liquidación de oficio no lo es por la deuda principal, sino por las retenciones, con los importantísimos efectos que tiene en orden a diversas cuestiones. Por ejemplo, si esto es así, los intereses de demora no empezarían a computarse desde la finalización del plazo de declaración sino desde la fecha de la liquidación de oficio.

Tercera. Desde un punto de vista jurídico, la naturaleza del artículo 61.3 de la LGT como excusa absoluta o como un supuesto donde no se ha cometido ninguna infracción del artículo 79 a) de la LGT hasta que no exista requerimiento previo es un punto fundamental a la hora de determi-

nar cuáles son las normas a las que hay que acudir para completar el defecto de ley contemplado en la redacción del artículo 61.3 de la LGT al no hacerse en el mismo mención expresa de la necesidad de una declaración rectificativa.

- Si se considera que la infracción no se ha consumado, el hecho de que en el Derecho sancionador tributario no existan formas imperfectas de ejecución de infracciones tributarias hace que las normas supletorias a las que tenemos que recurrir sean las del Derecho de obligaciones. Desde esta perspectiva, en dicho ámbito se distingue el incumplimiento total de una obligación de los cumplimientos defectuosos que, si bien no se ajustan totalmente al programa prestacional pactado, sí han satisfecho el interés principal del acreedor, por lo que civilmente ha cumplido. Pues bien, entiendo que el no regularizar mediante una declaración complementaria supondría un «mal cumplimiento» de la obligación que no impediría que se hubiera visto satisfecho el interés principal de la Hacienda Pública. En el ámbito tributario, dicho cumplimiento equivaldría a que no se hubiera cometido una infracción grave. Ahora bien, en el caso de que la Administración entendiera que sí fuera requisito imprescindible dicha declaración para evitar las sanciones, nos podríamos encontrar que la deficiente redacción normativa del tipo pudiera llevarnos a considerar que el sujeto no empleó una declaración complementaria debido a un error insuperable de Derecho (no hay que olvidar que incluso el TEAR de Cataluña, en Resolución de 15 de octubre de 1998, y el TEAR de Valencia, en Resolución de 29 de enero de 1999, han entendido que no es obligatoria una declaración rectificativa para regularizar válidamente la situación tributaria). Si se considera que en estos casos la infracción se ha consumado y se admitiese dicho error de Derecho, la definición de la infracción grave dada por el artículo 79 a) de la LGT impediría poder exigir los recargos, con lo que podríamos arribar a una situación donde la conducta mendaz del sujeto tributario no sería sancionada de ningún modo.
- Si se entiende que la infracción se ha consumado, el artículo 61.3 de la LGT habría que calificarlo como una «causa personal de levantamiento de la pena», siendo en este caso aplicables los principios del Derecho punitivo que rigen el desistimiento o el arrepentimiento activo. Desde esta perspectiva, la conducta del sujeto debe ser tal que repare en su totalidad el daño causado al Erario Público, y esa reparación sólo puede venir mediante el ingreso de la deuda principal y una declaración suficiente para que puedan ser girados los recargos y, en su caso, los intereses de demora. Además, en el ámbito de las excusas absolutorias, no cabe el error de Derecho, pues la conducta antijurídica y culpable ya se ha producido, por lo que no puede producirse una situación como la denunciada para la tesis de la inexistencia de la infracción. Por tanto, si no se regulariza mediante una declaración complementaria, y a pesar del ingreso, no se evitaría la sanción por infracción grave.
- Estas disquisiciones entiendo que son fundamentales a la hora de motivar cualquier acto por parte de la Administración. En efecto, no es suficiente con indicar que se ha ingresado con una declaración presentada en plazo para poder mantener la sanción. Por el contrario, creo que es necesario que haya una manifestación expresa sobre la naturaleza de la regu-

larización del artículo 61.3 de la LGT y que el proceso deductivo hasta llegar a la sanción, partiendo de dicha naturaleza, sea lógico y congruente. En otro caso, entiendo que el acto sería nulo por vulneración del principio de tutela judicial efectiva (indefensión).

Cuarta. Legislativamente, el legislador tributario ha reaccionado frente a estas conductas mediante una modificación en la Ley del IVA. En efecto, los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA, redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, disponen que, en caso de que sea necesario un aumento de la cantidad a ingresar por IVA una vez terminado el plazo correspondiente, el contribuyente deberá realizar una «declaración-liquidación *rectificativa aplicándose* a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61 número 3 de la Ley General Tributaria». De esta manera, las dudas dogmáticas sobre si es o no exigible una declaración complementaria tocan a su fin, por lo menos en el ámbito del IVA. Ahora bien, el problema fundamental está en determinar si el término «aplicándose» es un tiempo verbal dirigido a la Administración o al sujeto pasivo. En el primer caso, se trataría simplemente de la concreción de un requisito antes no explicitado, con los problemas que plantea tanto en relación con otros tributos como respecto de las regularizaciones anteriores realizadas sin mediar declaración complementaria. En el segundo caso, se trataría de que el sujeto tiene que «autoliquidarse» los recargos y, en su caso, los intereses, de tal forma que la falta de ingreso supondría que ha regularizado su situación principal pero no ha ingresado parte de una deuda, por lo que se le sancionaría, en caso de haber ocultado el carácter extemporáneo, tomando como base de la sanción dichas cuantías (recargos y, en su caso, intereses).

Quinta. La modificación de los artículos 89.cinco y 114.dos.2.º de la LIVA ha traído otra importante novedad en lo referente a la regularización de situaciones tributarias que no traen causa de conductas culpables sino de errores de Derecho. En este caso, se puede ingresar lo debido con la declaración-liquidación de otro período, no siendo necesaria la declaración rectificativa. Es decir, no serían exigibles los recargos del artículo 61.3 de la LGT. Sin embargo, la citada modificación es reprochable en ciertos aspectos: nada dice sobre la necesidad de los intereses de demora, lo que supone una contravención de lo dispuesto en sede general (art. 77.5 de la LGT) y que parece vulnerar el principio de igualdad; se limita a los supuestos de errores de Derecho, omitiéndose cualquier referencia al resto de causas que eximen de responsabilidad sancionadora (art. 77.4 de la LGT); se ubica no en sede general, que sería su lugar natural, sino en un determinado tributo, lo que plantea la posibilidad de aplicarlo analógicamente a otros supuestos fuera del ámbito del IVA.

Sexta. A nuestro juicio, y aparte de afrontar una reforma con profundidad sobre la naturaleza del artículo 61.3 de la LGT, el principio de seguridad jurídica y de equidad demandan soluciones urgentes. Creemos que se debería reformar el artículo 61.3 de la LGT exigiendo una declaración rectificativa. Ahora bien, lo más importante serían los efectos asociados a dicho incumplimiento, que no deberían impedir la correcta regularización de la obligación tributaria principal, sino que tendrían que limitarse a una sanción grave o un recargo cuya base fuera, precisamente, la deuda que se ha tratado de evitar, es decir, los propios recargos y, en su caso, los intereses de demora. Otra posibilidad sería girar intereses de demora sobre la aludida base.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., (1998), «¿Puede exigir la Administración el ingreso de los pagos a cuenta de un impuesto tras la autoliquidación del mismo?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I.
- ALFONSO GALÁN, R. M., (1998), *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid.
- ALONSO FERNÁNDEZ, F., (1986), «Las infracciones y sanciones en el IRPF», *Gaceta Fiscal*, núm. 33.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (1999), *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid.
- APARICIO PÉREZ, A., (1997), *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E., (1995), en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona.
- ARNAU ZOROA, F., (1994), «Declaración de operaciones con terceras personas (modelos 347/348/349). Instrumento de auditoría», *Crónica Tributaria*, núm. 70.
- AYALA GÓMEZ, I., (1988), *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Civitas- Servicio de publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., (1997), «El delito fiscal», en AA.VV., *Estudios sobre el nuevo Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- BALLARÍN ESPUÑA, M., (1997), *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid.
- BARRACHINA JUAN, E., (1998), «Recargo por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo», *Impuestos*, núm. 11.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., (1989), *Derecho Financiero*, tomo II, Compás, Alicante.
- BAZA DE LA FUENTE, M. L., (1997), *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis doctoral inédita, Universidad Complutense de Madrid (departamento de Derecho penal).
- CAMPO MORENO, J. C., (1995), *El arrepentimiento postdelictual*, Editorial General de Derecho, Valencia.
- CARRASCO PARRILLA, P. J., (1998), «Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio», *Carta Tributaria*, núm. 297.
- CAYÓN GALIARDO, A., (1995), «Los ingresos tributarios fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61.3», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y SERRANO ANTÓN, F., (1995), «Evasión y fraude fiscal: líneas para una reforma, estrategia de la Agencia Tributaria y aspectos internacionales», *Impuestos*, núm. 14.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., (1987), «La autoliquidación tributaria», en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, tomo II, MEH, Madrid.
- DE MIGUEL CANUTO, E., (1998), «Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (I)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 250.
- DE VICENTE REMESAL, V., (1985), *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, 1985.
- DÍEZ-PICAZO, L., (1993), *Fundamentos de Derecho civil patrimonial. Las relaciones obligatorias*, tomo II, Civitas, Madrid.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G., (1996), *La mora y la responsabilidad contractual*, Civitas, Madrid.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., (1995), en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1992), *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.
- (1995), «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *Quincena Fiscal*, núm. 21.
 - (1998a), «Los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades: tiempo y forma de la opción», *Quincena Fiscal*, núm. 5.
 - (1998b), «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», *Quincena Fiscal*, núm. 21.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V., (1997), «El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del art. 305 del Código Penal», *Crónica Tributaria*, núm. 84.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., (1995), *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J., (1996), «La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 91.
- GARCÍA NOVOA, C., (1997), «Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, tomo I.
- GOROSPE OVIEDO, J. I., *Concepto y estructura de la «deuda tributaria»*, Tesis doctoral inédita (cedida por cortesía del autor), Universidad Complutense de Madrid, 1998.
- HERRERA MOLINA, M. A., (1995), «El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal», *Impuestos*, tomo II.
- HIGUERA GUIMERA, J. F., *Las excusas absolutorias*, Marcial Pons, 1993.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J., (1995), «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos*, tomo II.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J., MONTERO SIMÓ, M. y PANIAGUA AMO, J., (1997), «Deficiencias técnicas del art. 79.a) de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 176.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., (1996), «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas», *Crónica Tributaria*, núm. 77.
- JUAN LOZANO, A. M., (1997), «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núms. 173-174.
- LARENZ, K., (1994), *Metodología de la ciencia del Derecho*, (traducción de Rodríguez Molinero), Ariel, Barcelona.
- LOZANO, B., (1990), *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid.
- LUZÓN PEÑA, D. M., (1995a), Voz «Error de tipo y error de prohibición», en AA.VV., *Enciclopedia jurídica básica*, tomo II, Civitas, Madrid.
- (1995b), Voz «Punibilidad», en AA.VV., *Enciclopedia jurídica básica*, tomo IV, Civitas, Madrid.
- MANTERO SAENZ, A., (1986a), «Las declaraciones y los ingresos tributarios extemporáneos (I)», *Carta Tributaria*, núm. 29.
- (1986b), «Las declaraciones y los ingresos tributarios extemporáneos (II)», *Carta Tributaria*, núm. 30.
- MARCHENA GÓMEZ, M., (1995), «La incidencia de la regularización tributaria en el análisis del delito fiscal y las falsedades mediales», *Carta Tributaria*, núm. 226.
- MARTÍN DELGADO, J. M., (1983), «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», *Hacienda Pública Española*, núm. 84.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., (1997), en AA.VV., *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid.
- 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 (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núms. 161-162.
- MARTÍN QUERALT, J., (1997), «Hacia una nueva concepción de los intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núms. 82-83.
– (1999), «El comodín del Derecho Civil y la acción de reembolso del retenedor», *Tribuna Fiscal*, núm. 102.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., (1997), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (8.ª edición), Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., (1995), *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ HORNERO, F. J., (1997), «Delito fiscal y regularización tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 170.
- MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., (1998), «El período de tenencia de la participación en las distribuciones de dividendos entre sociedades matrices y filiales: a propósito de las recientes modificaciones a los artículos 30 y 46.1f) LIS y la Sentencia *Denkavit*», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 187.
- MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., (1997), «Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal (consideraciones críticas)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 246.
- MONTESINOS OLTRA, S., (1997), «La nueva regulación de las declaraciones extemporáneas en el marco del régimen sancionador», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 146.
- MORIÉS JIMÉNEZ, M. T., (1999), «La infracción grave del artículo 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes», *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- MORILLO MÉNDEZ, A., (1998), «Culpabilidad y sanción tributaria», *Impuestos*, núm. 23.
- MUÑOZ BAÑOS, C., (1996), *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid.
- NAVARRO EGEA, M., (1997), *Fiscalidad de la reestructuración empresarial*, Marcial Pons, Madrid.
– (1998), «Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *Impuestos*, núm. 22.
- NIETO GARCÍA, A., (1994), *Derecho Administrativo Sancionador*, (2.ª edición), Tecnos, Madrid.
- PALAO TABOADA, C., (1980), *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF-Ministerio de Hacienda, Madrid.
– (1996), «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núms. 161-162.
– (1997), «Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?», en AA.VV., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.
- PEÑA GARBÍN, J. M., (1995), «Los recargos por ingresos fuera del plazo tras la reforma de la LGT», *Gaceta Fiscal*, núm. 137.
- PÉREZ BERENGENA, J., (1994), «Una opinión en torno a la aplicabilidad del art. 61.2 de la LGT a los pagos fraccionados a cuenta del I.R.P.F.», *Crónica Tributaria*, núm. 69.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., (1997), *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español*, Dykinson, Madrid.
- PÉREZ DE AYALA, Concepción, (1995), *El cumplimiento tardío en Derecho Tributario con especial referencia a las autoliquidaciones*, Ejercicio de Cátedra, Córdoba, inédito (cedido por cortesía de la autora).
– (1995b), *Intervención oral*, 2.º ejercicio de Cátedra, 13 de junio de 1995.
– (1998), *Apuntes de clase* (ejemplar mecanografiado cedido por cortesía de la autora).

- PÉREZ ROYO, Fernando, (1986), *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid.
- (1997), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (7.ª edición), Civitas, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., (1996), *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- PÉREZ ROYO, Ignacio, (1999), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid.
- PONT I CLEMENTE, J. F., (1993), *El pago fraccionado de los tributos*, IEF-Marcial Pons, Madrid.
- PONT MESTRES, M., (1994), «La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones», *Gaceta Fiscal*, núm. 118.
- RANCAÑO MARTÍN, M. A., (1997), *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J. M., (1987), *Derecho Penal Español. Parte General*, (10.ª edición), Dykinson, Madrid.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., (1999), *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ AYUSO, I., (1996), *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, A., (1995), «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 5.
- SÁNCHEZ-OSTIZ, P., (1995), *El delito contable tributario*, Aranzadi, Pamplona.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., (1977), *La declaración tributaria*, IEF, Madrid.
- SANTABÁRBARA RUPÉREZ, J., (1996), «Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: su regulación en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense de Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E., (1985), *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.
- (1990), «Obligados tributarios», en AA.VV., *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid.
 - (1998), *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- SOLA RECHE, E. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., (1999), «Delito fiscal y prescripción tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 101.
- SOLER ROCH, M. T., (1980), «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 25.
- TIRADO ESTRADA, J., (1996), «El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 248.
- VICENTE-ARCHE, F. y HERRERA MOLINA, P. M., (1996), «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense de Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., (1980), «La declaración tributaria complementaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 26.
- (1992), *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid.