

JULIO JIMÉNEZ ESCOBAR**MARTA MONTERO SIMÓ**

Profesores de Derecho Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales y de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de Córdoba

JOSÉ PANIAGUA AMO

Inspector de Finanzas del Estado. Profesor asociado de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Córdoba

Extracto:

LA Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria ha introducido importantes modificaciones en materia de infracciones y sanciones, en concreto ha dado una nueva redacción al artículo 79 a) objeto del presente estudio.

De una interpretación exclusivamente literal del mismo se derivan consecuencias contrarias al verdadero espíritu y finalidad del precepto, el cual es posible desentrañar mediante una interpretación que utilice los distintos elementos admitidos en Derecho.

Este trabajo hermenéutico pone de manifiesto las deficiencias técnicas del artículo 79 a) en su redacción actual, fundamentalmente derivadas de su falta de coordinación con otros preceptos también reguladores de incumplimientos y cumplimientos tardíos.

Finalmente se propone en este estudio, una nueva redacción del citado artículo que supere los problemas analizados en el mismo.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Consecuencias prácticas de una interpretación literal del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria.
- III. Finalidad perseguida por el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria en cuanto norma de naturaleza sancionadora.
- IV. Autoliquidación extemporánea presentada tras requerimiento previo de la Administración no acompañada de ingreso: ¿conducta constitutiva de infracción simple?
- V. Interpretación del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria atendiendo a la normativa aplicable a los supuestos de cumplimiento tardío o incumplimiento.
 1. Respecto a los tributos que se gestionan por el procedimiento de autoliquidación.
 2. Respecto a los tributos que se gestionan por el procedimiento de liquidación por parte de la Administración.
- VI. El sentido de la referencia hecha en el artículo 79 a) al artículo 127 de la Ley General Tributaria.
- VII. Bien jurídico protegido.
- VIII. Deficiencias técnicas que presenta el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria en su redacción actual.
- IX. Propuestas de *lege ferenda*.
- X. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La reciente reforma de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) llevada a cabo a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, ha supuesto cambios importantes en la regulación de algunos aspectos relativos a la disciplina de los tributos. No obstante, más que de reforma debería hablarse de «contrarreforma» (1), pues la Ley 25/1995 sólo puede comprenderse partiendo de la anterior gran modificación de la LGT, la realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Esta disposición recibió durísimas críticas por parte de la doctrina (2), llegándose incluso a comparar con la llamada Ley Corcuera o de la «patada en la puerta» (3). Fue sin duda una ley mal recibida que provocó en su aplicación numerosos conflictos y fricciones, pese a que fue declarada constitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, sentencia que, por otra parte, tampoco quedó libre de críticas (4). En este estado de cosas, se afrontó una auténtica contrarreforma como lo prueba el hecho de que sea la propia Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 quien lo reconozca, aunque veladamente (5), y que diecisiete de los cuarenta y seis artículos ahora rectificadas estuvieran incluidos en la Ley 10/1985 (6).

-
- (1) «Ley de contrarreforma» la denomina J. MARTÍN QUERALT, «Editorial» en *Tribuna Fiscal*, 1997, núm. 77, pág. 3.
- (2) J. GARCÍA AÑOVEROS considera que «La reforma de 1985 buscó esencialmente dos cosas: una política sancionadora muy fuerte, y una acentuación de las facultades inquisitivas de la Administración; ni por un momento puso su mente en nada que oliera a garantía para el ciudadano, y con una especial saña e incongruencia», añadiendo que «ha supuesto la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude» («Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales», *Crónica Tributaria* núm. 78, 1996, pág. 149).
J. BANACLOCHE califica la reforma llevada a cabo a través de la Ley 10/1985 como «errónea en su planteamiento, deficiente en su formulación, equivocada en las medidas que incorpora y perniciosa en los resultados» (*La Ley General Tributaria reformada*, Ed. La Ley-Actualidad, 1995, Madrid, pág. 5).
- (3) J. GARCÍA AÑOVEROS, *ob. cit.*, pág. 149.
- (4) A. AGUAYO AVILÉS consideró que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional seguía la tendencia imperante provocando que «la seguridad jurídica, los derechos a la tutela judicial, la igualdad, la capacidad económica, la intimidad, y otros tantos salgan muy mal parados» («Interés fiscal y estatuto del contribuyente», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, págs. 583 y 584). J. GARCÍA AÑOVEROS estima que la sentencia constituyó «uno de los más nítidos borrones en la vida del Tribunal, comparable a los del caso RUMASA» («Una nueva Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, pág. 149). M. PONT MESTRES entiende que la sentencia supone que «la Administración queda colocada en situación de dominio, imperio, prevalencia, señorío, preponderancia, primacía o preeminencia, mientras que para el contribuyente la situación es de subordinación, dependencia, acatamiento o sumisión, esto es, de inferioridad, con lo que se difumina su condición de ciudadano para hacer acto de presencia la de súbdito o vasallo». («Examen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990» *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1990, pág. 42).
- (5) «(...) la necesidad de dotar de rango legal adecuado a determinados preceptos de una norma clave en el funcionamiento del ordenamiento tributario y los defectos que la experiencia aplicativa ha puesto de manifiesto demandan una reforma parcial de Ley General Tributaria...» (Exposición de Motivos de la Ley 25/1995).
- (6) Estos artículos son los números 37, 58, 61, 77, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 88, 89, 107, 112 y 113.

Con mucho mejor pie ha comenzado su andadura la Ley 25/1995. Se ha afirmado que el nuevo texto ofrece mayor «flexibilidad y sentido garantista a las soluciones jurídicas finalmente adoptadas» (7). Parecida opinión manifiesta C. CHECA GONZÁLEZ quien la considera acertada (8).

Sin duda alguna, la nueva ley ha logrado dar un cambio de rumbo en la normativa que regula los incumplimientos de las obligaciones tributarias. La Ley 10/1985 trató de resolver el problema con un gravosísimo sistema sancionador y un régimen de recargos claramente excesivo que en la práctica no lograron el efecto deseado (9), entre otros motivos por la resistencia de los tribunales a su aplicación (10).

F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS han puesto de manifiesto como con la Ley 25/1995 el legislador (o más bien el ejecutivo del que parte la iniciativa) parece aproximarse nuevamente a esta materia del régimen sancionador tributario mediante el método «prueba y error» (11). En efecto, apoyándose en la experiencia pretérita rectifica y articula un sistema mucho más realista a través

(7) VV. AA. *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Cedecs. Barcelona, 1995. Pág. 13. Añaden a la afirmación anterior que «Puede hallarse un reflejo de este clima en la regulación más benigna, desde el punto de vista del contribuyente, de las infracciones y sanciones, los ingresos extemporáneos o los requerimientos de información bancaria. Incluso, un exceso de cautela ante la posible transgresión de los derechos fundamentales constitucionalizados impulsó finalmente la retirada del proyecto del artículo 141».

(8) «En líneas generales, y sin perjuicio de aspectos concretos que no han recibido una respuesta satisfactoria por parte del legislador, (...) esta modificación se puede estimar y considerar acertada», en VV. AA. *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 8.

(9) Así lo reconoció el entonces Director General de Tributos, M. CRUZ AMORÓS, quien destacó los siguientes hechos:

- a) El ordenamiento español prevé para la infracciones tributarias unas sanciones administrativas de las más elevadas en el contexto de la OCDE, con excepción del caso italiano.
- b) La cuantía de las infracciones dificulta muchas veces su cobro, provocando en ocasiones que la deuda total exigible en los impuestos directos sea superior a la propia base o renta gravada.
- c) Las sanciones elevadas no constituyen por sí mismas un factor decisivo para la erradicación del fraude fiscal.
- d) El derecho sancionador tributario impone multas de importe superior a las que resultan de los procesos de delito fiscal sancionados por los tribunales penales.

A la vista de todo esto se pregunta M. CRUZ AMORÓS si con la reforma operada por la Ley 10/1985 se consiguieron los efectos perseguidos entonces y si debía mantenerse la dureza del régimen sancionador y afirma: «la respuesta es difícil..., pero todo parece indicar que es compatible prevenir el incumplimiento tributario y utilizar un sistema de infracciones y sanciones menos absoluto y más preciso e inteligente que el actual» («Hacia una nueva Ley General Tributaria». *Cuaderno de Formación de la Inspección de Tributos*, núm. 25, 1993, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 15.) En esta misma línea se pronuncia el «Informe sobre el fraude en España» elaborado por la Unidad Especial para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, creada por acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1993. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, págs. 334 y ss.

(10) Así lo pone de manifiesto A.F. DELGADO GONZÁLEZ quien afirma lo siguiente: «nuestros tribunales se encuentran incómodos aplicando el actual sistema de infracciones y sanciones tributarias, latiendo un soterrado rechazo a llevar hasta sus últimas consecuencias las modificaciones normativas introducidas por el legislador en 1985, y una clara inclinación a seguir aplicando los criterios elaborados bajo la vigencia de la anterior normativa» («Las infracciones y sanciones tributarias: análisis de la jurisprudencia y de la doctrina económico-administrativa», *Carta Tributaria*, monografías núms. 199, 200 y 201, 1994. Monografía 201, pág. 11).

(11) *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 25.

de la incorporación de importantes modificaciones en aspectos como los siguientes: la exclusión de responsabilidad cuando el sujeto ha actuado con la diligencia debida; modificación del tipo general de la infracción simple y especificación de las principales conductas constitutivas de la misma; tipificación expresa como infracción grave de la falta de presentación de declaraciones en los tributos que no se gestionan por el sistema de autoliquidación; modificación de los criterios de graduación de las sanciones y del importe de las mismas; reducción de los recargos en los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo y aplicación de los mismos en los supuestos de tributos que no se gestionan por el sistema de autoliquidación, etc.

Pero, como probablemente no podía ser de otra manera, por tratarse de una obra humana, la nueva reforma de la LGT contiene aspectos criticables, insuficiencias y defectos de redacción. Precisamente el análisis de uno de ellos es el objeto del presente trabajo que se centra fundamentalmente en el estudio del artículo 79 a) LGT en los términos en los que ha quedado redactado tras la aludida reforma de la LGT.

En primer lugar, se pondrán de manifiesto las consecuencias prácticas que provoca una interpretación exclusivamente literal del artículo 79 a) LGT. A continuación, se utilizarán otros elementos interpretativos (lógico, sistemático, histórico, etc.) que deben emplearse en Derecho para determinar si la interpretación del artículo 79 que debe prevalecer es la que deriva de la literalidad del precepto. Seguidamente se expondrá la interpretación del precepto que se considera más adecuada atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad del mismo, lo que permitirá llegar a conocer lo que con ese tipo infractor se trata de tutelar. Esta forma de proceder llevará a comprobar cómo la interpretación que se propone participa del espíritu que orienta otras reformas de la disciplina del tributo respecto al tema que nos ocupa. Finalmente se plantearán ciertas consideraciones críticas a la redacción del artículo 79 a) y b) LGT y se formularán algunas propuestas de *lege ferenda*.

II. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE UNA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 79 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 79 establece en su letra a) que constituye infracción grave: «Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta ley». F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS destacan que «en este apartado (y en el siguiente) se contiene la tipificación principal de las infracciones graves y, en general, la más importante y también la más común de las infracciones tributarias: la que da lugar a la evasión tributaria u omisión total o parcial del ingreso de la deuda tributaria» (12).

(12) *Ibidem*, pág. 246.

Como se puede observar el artículo 79 a) LGT tipifica como infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios establecidos, entendiendo por tales los plazos de ingreso en período voluntario. Ahora bien, como el propio precepto establece no existe infracción tributaria si se regulariza conforme al artículo 61 LGT o procede la aplicación del artículo 127 LGT.

El artículo 61 LGT en su número 3 (13) contempla las regularizaciones que el obligado tributario realiza a través de autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones extemporáneas cuando no ha existido un previo requerimiento por parte de la Administración (14). Por su parte, el artículo 127

- (13) «Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, 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, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta ley».

Las regularizaciones espontáneas tanto en la regulación actual como en la anterior a la reforma operada por la Ley 25/1995 han sido objeto de numerosos estudios por parte de la doctrina. Véase, por ejemplo: C. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, «El ajetreado artículo 61 de la Ley General Tributaria» *Tapia*, núm. 86, Enero-Febrero, 1996. E de M. CANUTO, «Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo». *Tribuna Fiscal*, núm. 93, 1996. CAYON GALLARDO, «Los ingresos fuera de plazo de la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del artículo 61.3». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992. R. FALCÓN y TELLA, «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *Quincena fiscal*, núm. 16, 1995. GARCÍA NOVOA, «Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, núm. 18, 1996. M. A. HERRERA MOLINA, «El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la nueva Ley General Tributaria y en el Código Penal», *Impuestos* (compendio 1995). J.J. HINOJOSA TORRALVO, «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos* (compendio 1995). L. LORENZO GIL, «El recargo único del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria», *Impuestos* (compendio 1994, II). B. LOZANO, «El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 63, 1989. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, R. GALÁN SÁNCHEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación*, núm. 46, 1996; A. MORILLO MÉNDEZ, «Los recargos en la Ley General Tributaria: Tipología, naturaleza y compatibilidades», *Impuestos*, (compendio 1995). E. SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, «El tiempo de pago», *Impuestos*, núm. 18, 1996. M. PONT MESTRES, «La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de las infracciones» *Gaceta Fiscal* núm.118, 1994. J. RAMALLO MASSANET, «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 65, 1996. R. SANMARTÍN FERRER, «Régimen sancionador en las autoliquidaciones con obligación de ingresar», *Tribuna Fiscal*, núm. 22, 1992.

- (14) Lo que debe entenderse por requerimiento previo no es una cuestión pacífica en la doctrina. J. BANACLOCHE mantiene que «es suficiente atender a los criterios gramatical y sistemático para concluir que un requerimiento consiste en una exigencia concreta, en su concepto y en cuantía, del pago de la deuda tributaria...» sin que merezca tal naturaleza, según su opinión, la iniciación de actuaciones inspectoras. *Ley General Tributaria... ob. cit.* pág. 34. En el mismo sentido J.I. MORENO FERNÁNDEZ en VV.AA. *La Reforma de la Ley General Tributaria, ob. cit.*, pág. 193. La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 1993 recoge estas interpretaciones al negar a una diligencia que inicia el procedimiento de inspección la consideración de requerimiento de pago a los efectos de la aplicación del artículo 61 LGT.

LGT (15) une al inicio del período ejecutivo el devengo del recargo de apremio que cuantifica en un 20 por 100, o en un 10 por 100 si se ingresa la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio. De la literalidad del artículo 79 a) LGT se deduce que si se regulariza conforme al artículo 61.3 LGT o se inicia el período ejecutivo, la conducta no sería constitutiva de infracción tributaria.

Una vez precisado lo anterior se puede plantear la siguiente hipótesis: un sujeto que, tras recibir un requerimiento por parte de la Administración, autoliquidada de forma extemporánea sin ingresar la deuda tributaria. De seguirse una interpretación literal del artículo 79 a), habría que afirmar que dicho sujeto no está incurriendo en la conducta tipificada en este precepto. Efectivamente, no procedería la regularización conforme al artículo 61 puesto que ha existido requerimiento previo de la Administración, pero el período ejecutivo se habría iniciado con la presentación de la autoliquidación y el no ingreso simultáneo de la deuda tributaria (16), por lo que sería de aplicación el artículo 127 LGT. Por todo lo indicado, sólo procederían, repetimos de seguirse una interpretación exclusivamente literal del precepto, los recargos del artículo 127, del 10 ó 20 por 100, según los casos, y el interés de demora. Pero, ¿es posible mantener esta interpretación del artículo 79 a) LGT?

Hay que partir de la premisa de que la verdadera labor del intérprete consiste en descubrir la auténtica *ratio legis* de los preceptos, en virtud de la remisión que el artículo 23 LGT realiza a los criterios admitidos en Derecho (17). Estos criterios son los contenidos en el artículo 3 del Código

Un concepto mucho más amplio del requerimiento previo es el aportado por E. SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, según el cual «En una interpretación sistemática parece prudente considerar como tal a esos actos administrativos de comunicación al deudor por los que se activan las acciones administrativas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley General Tributaria, es decir, las acciones que interrumpen la prescripción». «El tiempo de pago» *ob. cit.*, pág. 11.

Por otra parte, la Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994 atribuye a la iniciación de la comprobación inspectora el carácter de requerimiento a los efectos de la aplicación del artículo 79 LGT.

Ninguna luz aporta sobre este tema la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995, pues unas veces fija la frontera a la actuación voluntaria del contribuyente en la acción recaudatoria de la Administración Tributaria y otras a la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción.

El proyecto de Real Decreto (fechado el 12 de enero de 1996) por el que se desarrollan las disposiciones de la LGT en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de ley se refiere a esta cuestión en su artículo 3: «De acuerdo con 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 se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización».

(15) «El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo».

(16) El artículo 126.3 b) de la LGT establece que el período ejecutivo se inicia: «En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla».

(17) «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho».

Civil (18) el cual establece que a la hora de interpretar las normas se debe «atender fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas» (19). En este sentido afirma C. LASARTE (20) que el espíritu y finalidad de la norma «más que de un elemento de interpretaciónes lo que debe ser buscado por el intérprete, para, una vez que aísla esa *ratio*, proceder a aplicar esa norma al supuesto práctico planteado. La *ratio* es así el porqué y el para qué de la norma; su espíritu y finalidad» (21).

III. FINALIDAD PERSEGUIDA POR EL ARTÍCULO 79 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN CUANTO NORMA DE NATURALEZA SANCIONADORA

El artículo 79 a) LGT al tipificar una infracción cumple la misma finalidad que las demás normas cuya naturaleza comparte. La función de los preceptos que tipifican infracciones administrativas o delitos es evitar, a través de la intimidación que producen en el sujeto, que la conducta se produzca en la realidad. En otras palabras, la finalidad de la multa en el ámbito penal o administrativo no es contributiva, sino penalizadora o sancionadora con el fin de disuadir al sujeto para que no incurra en la conducta tipificada (22). Se trata de lo que se denomina función de prevención general que

(18) «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

(19) Como destaca J. L. LACRUZ BERDEJO en relación con este precepto: «el artículo 3 del Código Civil invita a atender en la interpretación de la norma *fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquélla*: lo que los clásicos llamaban la *ratio legis* o *mens legis*, de la cual decía SUÁREZ que es "el principio vital de la ley", al que se debe atender con preferencia a las palabras». (Cfr. *Nociones de Derecho Civil Patrimonial e Introducción al Derecho*, 6.ª edición, Ed. Bosch, Barcelona, 1992, pág. 55).

(20) *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, 6.ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 71.

(21) En el mismo sentido, M. ALBALADEJO entiende que es fundamental buscar el fin de la norma (genérico y específico) siendo la interpretación gramatical, lógica, sistemática, histórica y sociológica elementos al servicio de aquél. (*Compendio de Derecho Civil*, 8.ª edición, Ed. Bosch, Barcelona, 1991, págs. 27 y 28).

L. DÍEZ PICAZO y A. GULLÓN afirman: «Por *ratio legis* puede entenderse el resultado que se quiere alcanzar a través de una determinada norma lo que supone la tarea previa de centrar el problema a qué promulgación obedece. De ahí que interpretarla con arreglo a su espíritu y finalidad obligue a rechazar todo lo que obstaculice la obtención de aquel resultado. La norma, dice FERRARA, debe ser entendida en el sentido que mejor responda a la realización del resultado que se quiera alcanzar». (*Sistema de Derecho Civil*, vol I, 7.ª edición, Tecnos, Madrid, pág. 192).

Asimismo pueden citarse numerosas sentencias del Tribunal Constitucional y en particular la de 22 de abril de 1987 que invita a superar «la pura apariencia nominalista» en favor del verdadero espíritu y finalidad de la norma a interpretar. En este sentido F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS señalan que «conviene insistir en la especial importancia de este criterio finalista, o del espíritu de la norma que debe prevalecer sobre el derivado de la pura literalidad, cuando uno y otro se encuentran en conflicto» *La reforma de la Ley ...ob. cit.* pág. 33.

(22) Las Sentencias del Tribunal Constitucional 239/1988 y 164/1995, recogen expresamente como funciones de las sanciones, la disuasoria y la represiva, retributiva o de castigo.

F. PÉREZ ROYO considera que la naturaleza de las infracciones tributarias coincide con la de la calificación de las sanciones, puesto que es la índole del tipo de reacción que prevé el ordenamiento lo que caracteriza a los diferentes tipos de ilícitos. Entiende que «las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad como por la forma de aplicación constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad no jurisdiccional», destacando asimismo cómo las penas, según la doctrina penal, cumplen una doble finalidad: la preventiva y la remuneradora.

«puede ser definida como la prevención de los comportamientos socialmente indeseables a través de la amenaza de una sanción legal» (23). Este efecto general-preventivo se realiza fundamentalmente a través de la intimidación, si bien no es éste el único efecto que provoca la amenaza y aplicación de una sanción legal, sino que tiene otro efecto independiente de la intimidación y que con-

tiva o aflictiva. Es precisamente esta doble finalidad lo que diferencia las sanciones de carácter penal de las llamadas sanciones civiles que tienen como finalidad únicamente el resarcimiento del daño causado. La doble finalidad «se pone de manifiesto en las sanciones tributarias respecto de las cuales se puede excluir cualquier carácter indemnizatorio». (Cfr. *Los Delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 361 y 362). En la misma línea apunta J.J. ZORNOZA PÉREZ que «si partimos del dato de que las infracciones tributarias lesionan en todo caso bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho o, si se prefiere, el orden social general, deberemos aceptar que el remedio articulado por el ordenamiento no puede consistir únicamente en la satisfacción del interés directamente lesionado, sino que deberá dirigirse a evitar que la infracción se reitere, sea por obra del propio infractor, sea por la conducta de otros miembros del cuerpo social. Y, dado que esa función, de castigar al infractor por la transgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria, es idéntica a la que se atribuye a la pena en el denominado Derecho Penal criminal, habremos de concluir que las sanciones tributarias son auténticas penas o, si se prefiere, tienen idéntica naturaleza que las sanciones que corresponden a las infracciones criminalizadas». (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 64). En su opinión, de la regulación de la LGT se puede deducir que «las sanciones previstas para las violaciones de las normas tributarias tienen la naturaleza y la función de una pena, al menos porque de ellas se deriva que el legislador les atribuye la misma finalidad preventiva-represiva que es común en las penas criminales». *Ibidem*, págs. 65 y 66). Especialmente interesantes resultan las reflexiones que sobre la identidad de naturaleza entre las sanciones tributarias y sobre las sanciones o multas penales realiza J.J. ZORNOZA en las págs. 42-54 de la última obra citada.

También es interesante a este respecto traer a colación a S. MIR PUIG quien al tratar la función del Derecho Penal, expone lo siguiente: «La función del Derecho Penal se manifiesta en la función de la pena y de la medida de seguridad, pero no se agota en ello. El Derecho Penal no sólo se integra de las normas que prevén penas o medidas (normas secundarias) sino también de las normas que prohíben los delitos a los ciudadanos (*normas primarias*). También en éstas habrá de reflejarse la función del Derecho Penal: también ellas tendrán la función de prevención limitada que corresponde a un Estado social y democrático de Derecho. Al prohibir los delitos, las normas primarias perseguirán motivar al ciudadano para que no delinca, en lo que deberán respetar ciertos límites que la doctrina penal tiene en cuenta al exigir determinados requisitos mínimos en el concepto de delito como infracción de la norma (primaria). Ello no cabría en una concepción puramente intimidatoria de la prevención general, pero sí como aspecto de la prevención general positiva. También la *teoría del delito*, y no sólo la de la pena, deberá basarse, pues, en la función de prevención limitada que corresponde al Derecho Penal del Estado social y democrático de Derecho». (Cfr. S. MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 4.ª edición, Barcelona, 1996, pág. 65).

- (23) Es la definición que da L. MORILLAS CUEVA en *Teoría de las consecuencias jurídicas del delito*, Ed. Tecnos, Madrid, 1991, pág. 22, siguiendo a J. ANDANAES «La prevenzione generale nella fase della minaccia, dell' irrogazione e dell' esecuzione della pena», en *Teoria e prassi della prevenzione generale dei reati*, Bologna, 1980, pág. 13. En relación con el ámbito penal C. ROXIN define la prevención general como «la incidencia sobre la comunidad que, a través de la amenaza y la ejecución de la pena, aprende a respetar las prohibiciones legales y es intimidada para que se abstenga de infringirlas» (*Iniciación al Derecho Penal de hoy*, trad., introducción y notas de MUÑOZ CONDE y LUZÓN PEÑA, Sevilla, 1981, pág. 37, citado por L. MORILLAS CUEVA en *Teoría..., ob. cit.*, pág. 22). J. M. RODRÍGUEZ DEVESA mantiene que «dinámicamente considerada la pena tiene primordialmente los mismos fines que la ley penal: la evitación de las conductas que la ley prohíbe o manda ejecutar. Esa finalidad se trata evidentemente de conseguir, tanto al nivel de la amenaza legal general como de la imposición y ejecución concretas sobre un determinado individuo perteneciente a la comunidad, mediante un doble efecto que se denomina *prevención general*, cuando opera sobre la colectividad como un freno en muchas conciencias, y *prevención especial*, operando sobre el que ha cometido el delito para que no vuelva a delinquir» (*Derecho Penal español. Parte General*, reedición de la duodécima edición revisada y puesta al día por ALFONSO SERRANO GÓMEZ, Ed. Dykinson, Madrid, 1989, pág. 883).

siste en la manifestación de la reprobación social del hecho prohibido (24). Se puede afirmar con MORILLAS CUEVA que «las funciones básicas de la prevención general se desarrollan a través de la intimidación, la advertencia a los sujetos y el prevalecimiento del orden jurídico; todas ellas sirven al fin más amplio de protección de bienes jurídicos» (25).

El problema se centra en determinar, si manteniendo la interpretación literal a la que antes se aludió, el artículo 79 a), independientemente de su función específica (que atenderá al bien jurídico que trata de tutelar y más adelante se analizará), cumple su función de prevención general.

Una interpretación exclusivamente literal conduciría a que en la práctica siempre quedara en manos del obligado tributario, una vez dejada de ingresar la deuda en los plazos reglamentariamente establecidos, la decisión sobre la existencia de la infracción tipificada en el artículo 79 a). En efecto, bastaría con esperar a ser requerido por la Administración para, a renglón seguido, proceder a autoliquidar la deuda tributaria y no ingresar, por lo que se abriría el período ejecutivo devengándose el recargo de apremio, sin que pudiera apreciarse conducta infractora. Ello llevaría al absurdo de que la infracción tributaria del artículo 79 a) no surgiera nunca, o para ser más exactos, casi nunca, ya que, como se pondrá de manifiesto con posterioridad, el sujeto puede estar interesado en algunos supuestos, paradójicamente, en que su conducta se califique como infracción grave.

La conclusión es evidente, si toda norma jurídica surge para cumplir con una función, sería inadmisibles, en una interpretación que introduzca el más mínimo criterio de lógica, sostener que el artículo 79 a) LGT deja siempre en manos del sujeto, una vez que aquél ha dejado de ingresar

(24) L. MORILLAS CUEVA en *Teoría...*, *ob. cit.*, págs. 22 y 23. En relación con el ámbito penal, pone de manifiesto cómo «La ley penal comporta, además del carácter sancionatorio, un juicio de desaprobación social que puede influir de modo sutil en la determinación del comportamiento. La doctrina ha utilizado diversas categorías para caracterizar este efecto, que puede ser de vital interés para los fines preventivos del legislador: influencia moralizante, educación, socialización, etc.» (*Ibidem*, pág. 23).

Señala MIR PUIG que, para FEUERBACH, la pena sirve como amenaza dirigida a los ciudadanos por la ley para evitar que delincan, operando como «coacción psicológica» en el momento abstracto de la incriminación legal. Sin embargo, en la actualidad, la intimidación no constituye la única vía de prevención general. Así se habla por determinadas corrientes doctrinales que la prevención general «no debe buscarse a través de la pura intimidación *negativa* (esto es, inhibidora de la tendencia a delinquir), sino también mediante la *afirmación positiva* del Derecho Penal. (...) Mientras que la prevención *intimidatoria* se llama también "*prevención general negativa*", el aspecto de afirmación del Derecho Penal se denomina "*prevención general positiva*" y, también, estabilizadora o integradora» (S. MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 4.ª edición, Barcelona, págs. 50 y 51). Destaca L. MORILLAS CUEVA cómo la prevención general positiva intenta «situar frente a la concepción tradicional de la prevención general como intimidación a los posibles delincuentes, una prevención de afirmación positiva del Derecho Penal que asiente por medio de la pena "la conciencia social de la norma", como dice HASSEMER, o "conforme la vigencia de la norma", como pretende JAKOBS, o ratifique "una actitud de respeto por el Derecho", en palabras de ARMIN KAUFMANN, o, en definitiva, suponga "una afirmación de las convicciones jurídicas fundamentales" como sintetiza MIR PUIG» (L. MORILLAS CUEVA, *Teoría de las ...*, *ob. cit.*, pág. 25).

Como destaca J. M. RODRÍGUEZ DEVESA la prevención general es en primer término función pedagógica, aunque es también intimidación (últ. *ob. cit.* pág. 884).

A este efecto nos referiremos con posterioridad en el penúltimo epígrafe de este trabajo.

(25) Últ. *ob. cit.*, pág. 23.

dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, la posibilidad de que surja la infracción. El artículo 79 a) no cumpliría esa función disuasoria que toda norma que tipifica infracciones tiene, ya que el sujeto dejaría siempre de ingresar en período voluntario sin que ello le inspirara el más mínimo temor sabedor de que en ningún caso iba a ser sancionado. Existe la posibilidad de que el sujeto no sea sancionado, ello está previsto en el propio artículo 79 a) a través de la regularización del artículo 61 LGT, que como es sabido exige que no haya requerimiento previo. No está prevista otra forma de regularizar, fuera del plazo reglamentario de ingreso, que evite la imposición de sanciones.

Por todo lo apuntado, es evidente, que cuando el artículo 79 a) establece que no hay infracción tributaria cuando «proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127» de la LGT no se está refiriendo al supuesto que venimos analizando.

No obstante, dispuestos a admitir, supongamos que el legislador, aun a costa de alterar la finalidad última de las instituciones jurídicas, hubiera pretendido que la conducta descrita no fuera constitutiva de infracción grave, y ello por dos motivos que se presentarían de forma alternativa:

1. Porque hubiera deseado que dicha conducta se calificase como infracción simple. Precisamente el considerarla infracción simple sería la forma de disuadir al sujeto para que se abstenga de realizarla.
2. Porque ni siquiera deseara calificarla como infracción, ni simple ni grave, pretendiendo simplemente que el sujeto autoliquidara de forma rápida, incluso tras haber sido requerido por la Administración.

IV. AUTOLIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA PRESENTADA TRAS REQUERIMIENTO PREVIO DE LA ADMINISTRACIÓN NO ACOMPAÑADA DE INGRESO: ¿CONDUCTA CONSTITUTIVA DE INFRACCIÓN SIMPLE?

El artículo 78.1 a) LGT establece:

«Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción. En particular constituyen infracciones simples las siguientes conductas:

- a) La falta de presentación de declaraciones, o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas».

En el supuesto analizado existe una falta de presentación de declaraciones, y de seguirse la interpretación literal del artículo 79 a), no es susceptible de calificarse como infracción grave. En principio, se podría considerar como infracción simple. Sin embargo, no puede ser éste el sentido de las normas analizadas. Para justificar esta afirmación basta con comprobar los resultados absurdos que se producirían en el siguiente ejemplo (26):

Ante un requerimiento de la Administración el sujeto autoliquida su deuda con un resultado de 5.000.000 de pesetas a ingresar. Tiene dos posibilidades:

- a) Presentar e ingresar simultáneamente la autoliquidación.
- b) Presentar la autoliquidación sin ingresar.

En el primer caso incurriría en infracción grave y se le impondría una sanción como mínimo del 35 por 100, 1.750.000 pesetas. En el segundo supuesto su conducta se calificaría como infracción simple (no grave porque procede lo previsto en el art. 127 LGT), con una sanción como máximo de 150.000 pesetas y además tendría que pagar el recargo de apremio, que en el peor de los casos sería del 20 por 100 (1.000.000 ptas.). El total sería 1.150.000 pesetas.

Evidentemente la LGT no puede pretender este resultado por las siguientes razones:

- 1.º Porque ingresar, aunque fuera de plazo, es siempre un comportamiento menos reprochable que no ingresar, y no es lógico que la conducta menos condenable reciba una reacción (1.750.000 ptas.) superior a la más reprochable (1.150.000 ptas.).
- 2.º Porque además de atentar contra toda lógica, se perjudica gravemente la buena fe del que ingresa y el más mínimo sentido de la justicia. En este punto conviene recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988: «Mantener el criterio que sostiene la Administración equivale a interpretar el texto de la norma literalmente, dando preferencia a su texto y haciendo primar éste sobre principios tan esenciales como son la buena fe, la equidad y la justicia....» (27).

(26) En el ejemplo que se propone se adoptan soluciones extremas; mínima sanción si se califica como infracción grave y máxima para la infracción simple. No se toman en consideración los intereses de demora, porque nada añaden ni quitan a la argumentación. Es cierto que en la práctica es difícil que a las infracciones graves se apliquen sanciones mínimas del 35 por 100 (50% menos 30% por conformidad a la propuesta de regularización), sobre todo teniendo en cuenta el contenido de la letra d) del número 1 del artículo 82 LGT. También es verdad que no son habituales las sanciones máximas por infracciones simples. Pero este hecho no sólo no empece la tesis mantenida sino que la refuerza.

(27) Nos encontramos ante una manifestación de la denominada «interpretación principialista». Este recurso «a los principios jurídicos como instrumentos de interpretación, es una aplicación del método teleológico en el nivel de los fines objetivos del ordenamiento o de un sector del ordenamiento. A través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento y, dado que éste forma una unidad, dichos fines han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma particular» (VV.AA. *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edición, Ed. La Ley, pág. 92). Véase también sobre la interpretación principialista J. MARTÍN QUERALT. «Interpretación de las normas tributarias y Derecho Constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, págs. 59, 62 y 63.

Pero sigamos avanzando. Supongamos que la cantidad a ingresar fuese 1.000.000 de pesetas. Para este importe los efectos se igualarían: si se ingresa, sanción del 35 por 100, 350.000 pesetas; y si no ingresa, sanción de 150.000 pesetas más 200.000 pesetas por el recargo de apremio del 20 por 100. Pues bien, para importes inferiores a 1.000.000 de pesetas, aunque pueda resultar sorprendente, es más conveniente que la conducta se califique como infracción grave, lo que de nuevo lleva a afirmar la incongruencia de esta interpretación. A los argumentos anteriores se pueden añadir los siguientes:

- 1.º Porque atenta contra toda lógica jurídica que una misma conducta pueda ser calificada como infracción simple o como infracción grave, a voluntad del sujeto. Ello llevaría, por razones obvias, a que el obligado tributario operase siempre para que su conducta se calificara como infracción simple salvo, ¡y paradójicamente!, en determinados supuestos -para deudas inferiores a 1.000.000 de ptas.- en los que al sujeto le resultaría más rentable que su conducta fuera calificada como infracción grave.
- 2.º Ello implicaría en la práctica que a partir de 1.000.000 de pesetas de deuda tributaria no ingresada, el importe de la sanción fuera siempre el mismo, con independencia de la cantidad dejada de ingresar; como máximo 150.000 pesetas por ser ésta la sanción máxima prevista para la infracción simple del artículo 78. 1 a) LGT.
- 3.º El artículo 79 a) LGT no cumpliría su función como norma sancionadora: intimidar para impedir que la conducta tipificada se realice. ¿Qué intimidación produciría si queda a la voluntad del obligado tributario su aplicación?, ¿qué intimidación provocaría si el sujeto puede estar interesado precisamente en que se le aplique en lugar del artículo 78.1 a)?

Por todo lo expuesto se puede concluir afirmando que cuando el sujeto autoliquida extemporáneamente sin ingreso, tras recibir un requerimiento de la Administración, su conducta no es susceptible de calificarse como infracción simple (28). Pero si, de seguirse una interpretación exclusivamente literal, tampoco es infracción grave al proceder la aplicación del artículo 127 de la LGT, cabe preguntarse si lo que el legislador persigue es que el contribuyente autoliquide con el objeto de que la deuda llegue a cuantificarse con celeridad, incluso después de ser requerido por la Administración y aun a costa de renunciar a que la conducta sea calificada como infracción simple o grave. Para contestar a este interrogante es necesario acudir a otros elementos interpretativos.

(28) El proyecto de Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se establecen criterios para la aplicación del régimen sancionador por infracciones tributarias sigue esta interpretación, pues no incluye entre las infracciones simples la conducta analizada.

V. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 79 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ATENDIENDO A LA NORMATIVA APLICABLE A LOS SUPUESTOS DE CUMPLIMIENTO TARDÍO O INCUMPLIMIENTO

1. Respecto a los tributos que se gestionan por el procedimiento de autoliquidación.

La interpretación literal planteada inicialmente no es admisible si comparamos el tratamiento que de la misma se deriva con el concedido a otros supuestos en los que no se produce el cumplimiento puntual de la obligación, dentro del ámbito de los tributos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación. Tal y como se procede a poner de manifiesto, el defender dicha interpretación literal hasta sus últimas consecuencias conllevaría la siguiente situación: se concedería un trato más favorable a un supuesto donde el incumplimiento del sujeto resulta de «mayor entidad» que el que existe en otros donde el incumplimiento resulta más leve.

Sin ánimo de agotar todas las hipótesis posibles, se enumeran a continuación distintos supuestos en los que el obligado tributario no cumple puntualmente, así como el tratamiento que la norma les otorga en cada caso:

- a) Sujeto que autoliquida dentro del período voluntario, sin ingreso. Finalizado el plazo voluntario de ingreso, se inicia el período ejecutivo y como consecuencia surgiría un recargo del 10 por 100 si realiza el ingreso antes de recibir la providencia de apremio o, en caso contrario, el recargo del 20 por 100, más los intereses de demora.
- b) Sujeto que autoliquida e ingresa extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración dentro de los tres primeros meses desde la finalización del período voluntario: recargo del 5 por 100 con exclusión de los intereses de demora.
- c) Sujeto que autoliquida e ingresa extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración entre el tercer y el sexto mes desde la finalización del período voluntario: recargo del 10 por 100 con exclusión de los intereses de demora.
- d) Sujeto que autoliquida e ingresa extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración entre el sexto y duodécimo mes desde la finalización del período voluntario: recargo del 15 por 100 con exclusión de los intereses de demora.
- e) Sujeto que autoliquida e ingresa extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración después de haber transcurrido doce meses desde la finalización del período voluntario: recargo del 20 por 100 y los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario.
- f) Sujeto que autoliquida extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración sin ingresar en los términos indicados en los apartados a), b), c) y d). A su vez debemos distinguir dos supuestos:

- El sujeto efectúa el ingreso con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio: recargo que corresponda en función del tiempo de retraso, según lo referido en los apartados a), b), c) y d) anteriores. Y además, un recargo del 10 por 100 por haberse iniciado el período ejecutivo, más los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario en los supuestos en que proceda, excluidos en todo caso los devengados desde el inicio del período ejecutivo.
 - El sujeto ha recibido notificación de la providencia de apremio: recargo que correspondiese en función del tiempo de retraso según lo comentado en los apartados a), b), c) y d) anteriores, además de un recargo del 20 por 100 por haberse iniciado el período ejecutivo, así como los intereses de demora que se hayan devengado desde la finalización del período voluntario, en los supuestos en que proceda.
- g) Sujeto que autoliquida extemporáneamente tras el requerimiento previo de la Administración e ingresa: sanción que oscila entre el 50 por 100 y el 150 por 100 de la deuda tributaria (29).

En este supuesto el sujeto realiza la conducta tipificada en el artículo 79 a) LGT, es decir, deja de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos y no procede regularizar según lo establecido en el artículo 61.3 LGT, ya que existe requerimiento previo, y evidentemente no es posible la aplicación del artículo 127 LGT.

- h) Sujeto que autoliquida extemporáneamente previo requerimiento de la Administración y no ingresa. En este supuesto, tal y como se ha indicado, se abriría automáticamente el período ejecutivo, por lo que siguiendo una interpretación literal del artículo 79 a) dicha conducta no sería subsumible en el tipo infractor que aquél regula. Por lo tanto este sujeto sólo soportaría el recargo del 10 por 100 si ingresara antes de la notificación de la providencia de apremio o el 20 por 100 si no es así, más los intereses de demora.

Si se compara la reacción que el ordenamiento tributario prevé en los distintos casos detallados, se observa que, de seguir la interpretación literal, este último supuesto se equipara en sus consecuencias al primero, es decir, el presentar una autoliquidación dentro de plazo sin ingreso recibe el mismo tratamiento que el no autoliquidar en plazo y esperar a que la Administración requiera para entonces autoliquidar pero no ingresar (30). Por otra parte, los cumplimientos tardíos espontáneos realizados a partir del sexto mes, contado desde la finalización del período voluntario, reciben un tratamiento más desfavorable que el que se analiza, pese a que la deuda ha sido ya ingresada (31).

(29) En el supuesto de que las cantidades no ingresadas se refieren a cuotas de tributos repercutidos o a ingresos a cuenta o cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, la sanción oscilará entre el 75 por 100 y el 150 por 100. En todo caso, si concurre la atenuante contemplada en el artículo 82.3 LGT se reducirá la sanción en un 30 por 100.

(30) La interpretación principialista impediría llegar al resultado provocado por la interpretación literal. En efecto, teniendo presente en las labores hermenéuticas el principio de igualdad habría que afirmar que el ordenamiento jurídico no puede pretender consecuencias iguales para supuestos sustancialmente diferentes entre sí.

(31) En la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988, ya aludida, se afirma que no puede primar la interpretación literal ante principios tan esenciales como la equidad y la justicia.

Asimismo, dicho incumplimiento también resultaría mejor tratado que el supuesto de autoliquidación extemporánea previo requerimiento de la Administración con ingreso simultáneo, supuesto que es constitutivo de infracción tributaria (32).

De la interpretación sistemática realizada es claramente deducible que cuando el artículo 79 a) excluye la calificación de la conducta como constitutiva de infracción tributaria «cuando proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 LGT», no lo hace precisamente para excluir el supuesto analizado del conjunto de las conductas típicas, sino que evidentemente lo hace con otra finalidad como se pondrá posteriormente de manifiesto. Sostener la postura contraria pugnaría contra la lógica del conjunto normativo regulador de los distintos supuestos de incumplimiento y cumplimiento tardío, que persigue favorecer el cumplimiento espontáneo (33) y la colaboración del sujeto con la Administración Tributaria, y nunca tratar de forma más favorable la conducta que implica un mayor incumplimiento que la que supone un grado de cumplimiento superior.

2. Respecto a los tributos que se gestionan por el procedimiento de liquidación por parte de la Administración.

El artículo 79 b) califica como conducta infractora el «no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación» (34).

(32) Una vez más hay que referirse a la interpretación principialista, no pudiendo primar la letra del precepto sobre el principio de buena fe. El sujeto que autoliquida e ingresa resultaría defraudado en su buena fe si el tratamiento dado al sujeto que no ingresa fuera más favorable.

El artículo 30.3 b) del Reglamento General de Inspección, en relación con las cantidades ingresadas tras el inicio de las actuaciones de comprobación e inspección, establece lo siguiente: «Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de de cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.» Se está reconociendo en dicho artículo que una vez que existe requerimiento, en este caso de los órganos de Inspección, aunque con posterioridad se autoliquide e ingrese, ya existe infracción.

(33) A lo largo del texto de la Memoria que acompañó al Proyecto de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria aparece dicha idea de forma constante. Así se señala como uno de los objetivos básicos de la reforma «favorecer el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones por todos y cada uno de los obligados tributarios, mediante una regulación de los recargos por ingresos extemporáneos espontáneos y del régimen de infracciones y sanciones suficientemente incentivadora», pág. 12. También aparece en la pág. 14 respecto a la regulación anterior relativa a ingresos voluntarios extemporáneos donde se afirma que «no favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por cuanto que la proximidad de la cuantía del recargo a la de la sanción por infracción grave puede propiciar que los contribuyentes encuentren preferible esperar a que la Inspección regularice su situación tributaria.»

(34) La introducción de este tipo trata de resolver uno de los mayores problemas que planteaba la legislación de 1985 ya que al establecerse como tipo infractor solamente la falta de ingreso, una interpretación literal del precepto llevaba a considerar que no era constitutivo de infracción grave la no presentación de declaración en los tributos que no se gestionaban mediante el sistema de autoliquidación.

De la redacción del precepto se deduce que, respecto a los tributos que se gestionan por el procedimiento de liquidación, la presentación de las declaraciones fuera de plazo previo requerimiento de la Administración da lugar a que surja infracción tributaria. Sería ilógico, y probablemente injusto, que esto mismo no aconteciese en el supuesto de las autoliquidaciones (35), sobre todo teniendo en cuenta que durante la tramitación parlamentaria se buscó expresamente esa simetría en el tratamiento.

En el proyecto de ley remitido por el Gobierno al Parlamento (36) se observa como en el artículo 61.3 la posibilidad de regularizar a través de declaraciones extemporáneas estaba prevista tanto para las declaraciones como para las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones (37).

Durante la tramitación parlamentaria, algunos grupos políticos pusieron de manifiesto la existencia de ciertas incongruencias en la redacción de los apartados a) y b) del artículo 79 LGT con el artículo 61 LGT. Con la intención de coordinar los citados artículos se procede de la siguiente forma

(35) Entendemos que sería incongruente con el conjunto del sistema que en aquellos tributos de mayor relevancia en nuestro ordenamiento tributario, no estuvieran determinadas conductas tipificadas como infracción grave y sí, en cambio, en los tributos que se gestionan mediante el sistema de liquidación.

(36) Presentado en el Congreso de los Diputados el 5 de diciembre de 1994. La redacción del artículo 61.3 párrafo primero LGT que aparecía en dicho Proyecto era la siguiente: «Los ingresos correspondientes a declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 10 por 100 con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.»

La redacción definitiva del precepto es fruto de una enmienda presentada en el Congreso por el Grupo de Coalición Canaria. Se trataba de la enmienda núm. 5 en la que se propone suprimir la referencia inicial a las liquidaciones. La motivación era la siguiente: «Parece absurdo hablar de ingresos correspondientes a declaraciones ya que la interpretación literal exigiría liquidación de la deuda correspondiente a la declaración presentada, recaudación de la misma y posterior exigencia del recargo, con la consiguiente complicación de la gestión y la eventualidad de que la recaudación en vía ejecutiva motivara la exigencia conjunta de este recargo y el recargo de apremio. La pretensión de la reforma parece que se orienta hacia el sentido que queda aclarado con la redacción que aquí se propone.»

(37) En la redacción dada al artículo 61 en la disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parecía no tener cabida el supuesto relativo a liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo. Tal y como señala la doctrina, la Ley 25/1995 ha introducido una importante novedad al añadir a la redacción del párrafo tercero «las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo». En este sentido J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES señalan que «se amplía el mandato del precepto a las liquidaciones derivadas de las declaraciones presentadas fuera de plazo. Esta ampliación lleva a que el recargo se exija en todos los supuestos de presentación de declaraciones extemporáneas como se reconoce en la Memoria del Proyecto, tanto si dichas declaraciones contienen una autoliquidación, como si son necesarias para la práctica de una liquidación administrativa y tanto en el supuesto en que se efectúe el correspondiente ingreso, como en el que no, ya que si dicho ingreso no se efectuara en el momento de presentarse la declaración, se produciría el inicio del período ejecutivo y se exaccionaría la deuda correspondiente por la vía de apremio...» en *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw Hill, Madrid, 1995, pág. 44. En la misma línea F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS señalan que la nueva regulación de los ingresos extemporáneos sin requerimiento «...a partir de ahora va a ser de aplicación a los tributos locales y estatales cuya gestión se inicia con una previa declaración del sujeto pasivo...». *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 190.

en el dictamen de la Comisión: partiendo de la redacción original del apartado a): «Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria», se añaden dos incisos:

- 1º «salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta ley», para armonizar de forma expresa con el artículo 61 (38).
- 2º «proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta ley».

Y partiendo de la redacción original del apartado b) del artículo 79: «no presentar o presentar fuera de plazo o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación», se añade la expresión «previo requerimiento de la Administración» con la finalidad de coordinar, también de forma expresa, este precepto con el artículo 61 LGT.

Puede observarse cómo en ambos supuestos se pretendió que el requerimiento determinase la existencia de infracción. La cuestión es, ¿por qué se redactan ambos apartados de forma distinta?

1. Por lo propios antecedentes históricos de cada uno de estos dos preceptos. Efectivamente, el tipo infractor recogido en la letra a) en la redacción que se le daba en el proyecto de ley remitido por el Gobierno al Parlamento venía a mantener a grandes rasgos la redacción que de dicho precepto existía en la normativa vigente en ese momento. La única modificación que se aprecia en el proyecto de ley respecto a la regulación precedente es la siguiente: al especificarse en el artículo 58 LGT que forman parte de la deuda tributaria los pagos fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta, ya no era preciso referirse expresamente a ellos (39), sino que bastaba con hacer referencia al concepto de deuda tributaria. La redacción del precepto ya tenía cierta tradición en nuestro ordenamiento, aunque no por ello había estado exenta de problemas interpretativos (40).

(38) Tal y como señalan J.L. PEÑA ALONSO y A. CORCUERA TORRES: «La redacción originaria del Proyecto consideraba infracción grave toda presentación fuera de plazo, sin referencia alguna a la causa que hubiese motivado la misma, produciéndose una clara contradicción con lo dispuesto en el artículo 61.3 que elimina las infracciones en el supuesto de presentación voluntaria fuera de plazo. Esta circunstancia fue advertida por los grupos parlamentarios Catalán y Popular que presentaron enmiendas en este sentido, las cuales fueron recogidas en una enmienda transaccional presentada por el Grupo Socialista y aprobada en la Comisión y que respondía al mismo tenor que la presentada en la enmienda núm. 130 por el Grupo Catalán.» (*La reforma de la Ley General Tributaria, ob. cit.*, pág. 65).

(39) La redacción anterior a la reforma se refería a ellos en los siguientes términos: «Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener».

(40) Tal y como señala J.J. ZORNOZA PÉREZ «Por comparación con los tipos originales de las infracciones de omisión, centrados en la inexactitud de las declaraciones relativas a los hechos y bases imponibles, el legislador ha trasladado el núcleo de la infracción grave que consideramos a las anomalías de pago, operando de este modo una simplificación excesiva que induce a confusión y que ha determinado la pronta aparición de numerosos problemas de diverso tipo, en la aplicación de esta clase de infracción».

2. Se optó por mantener la redacción en los términos, «dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria» porque permitía una perfecta coordinación con el artículo 78.1 a), en el que se tipifican conductas constitutivas de infracción simple.

La conducta descrita en el artículo 78.1 a) LGT era «la falta de presentación de declaraciones o las declaraciones falsas o incompletas o inexactas» pero siempre y cuando del incumplimiento de dichas obligaciones no se derivara el dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda, ya que en ese supuesto la conducta sería constitutiva de infracción grave.

3. El tipo infractor del artículo 79 a) se mostraba inadecuado para sancionar los incumplimientos respecto de tributos que se gestionan por el sistema de liquidación por la Administración (41), de ahí que se incluya el apartado b) del artículo 79. No obstante, los

Los problemas detectados por este autor en relación con la redacción vigente del artículo 79 a) hasta la reforma introducida en 1995 podemos sintetizarlos de la siguiente forma:

1. En relación con los tributos que son liquidados por la Administración «la aplicación del tipo consistente en la omisión de ingreso tal y como es delimitado en el repetido artículo 79 a) de la LGT da origen a resultados paradójicos e insatisfactorios.»
2. Respecto a los supuestos de «falta de pago en período voluntario de las deudas determinadas en virtud de acto administrativo de liquidación y notificadas reglamentariamente al sujeto pasivo» ha de considerarse igualmente insatisfactorio el resultado al que conduce el citado artículo.
3. «Tampoco en el caso de omisión de ingresos resultantes de declaraciones-liquidaciones realizadas por el sujeto pasivo pueden considerarse satisfactorios los resultados a que conduciría la aplicación literal del artículo 79 a) de la LGT; porque la omisión de ingreso puede producirse a través de conductas diversas, cuyo tratamiento y consecuencias jurídicas han de ser convenientemente diferenciados para atender a las exigencias del principio de proporcionalidad. Efectivamente la conducta típica consistente en dejar de ingresar puede realizarse respecto de los tributos en los que rige el sistema de declaración-liquidación, mediante la falta de presentación de declaraciones-liquidaciones, mediante su falseamiento o, por fin, a través de una declaración no seguida de ingreso, supuestos cuyo tratamiento no puede ser unificado...»

En relación con este último supuesto entiende que debería excluirse la existencia de infracción en aquellos supuestos «en los que la falta de ingreso, puede ser solucionada mediante la puesta en marcha del procedimiento de apremio, entre los que se sitúan, los de las declaraciones-liquidaciones que no van acompañadas del correspondiente ingreso.» *El sistema de infracciones y sanciones tributarias... ob. cit.*, págs. 229 a 235.

- (41) En este sentido F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS destacan respecto a la redacción dada al artículo 79 a) LGT en la reforma operada en 1985, que «el legislador de 1985 parece que sólo pensó en tipificar las infracciones graves, en los tributos exigidos mediante autoliquidación ...» (...) «interpretado de manera literal, este tipo dejaba al margen de la calificación de infracción grave la falta de declaración o la declaración incorrecta del hecho imponible y sus circunstancias en los tributos exigidos mediante liquidación administrativa expresa. En estos casos al incumplir el deber de declarar fielmente, no se produce simultáneamente una falta de ingreso: se ha incumplido sólo un deber formal, el deber de declarar». (*Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria... ob. cit.*, págs. 249-250).

La interpretación literal fue sostenida por algunos Tribunales Superiores de Justicia, en relación con tributos locales. Sin embargo, el Tribunal Supremo falló en sentido contrario entendiendo que el incumplimiento del sujeto pasivo respecto a su obligación de declaración en los tributos no gestionados por el sistema de autoliquidación era constitutivo de infracción grave (*Cfr.* STS 8-10-1994, RJ 1994/7568 y STS 19-12-1995, RJ 1995/9869).

Los autores citados añaden en relación con las sentencias mencionadas anteriormente, entre otras, lo siguiente: «a nuestro juicio la interpretación expuesta en estas sentencias del Supremo era la correcta: de la misma manera que...era necesaria una interpretación correctora de la anterior letra a) del artículo 79, para evitar incluir en la misma los supuestos no merecedores de sanción; también era lógica una interpretación correctora, aunque apartada de la letra, en relación a estos otros supuestos». *Ob. cit.*, pág. 250.

grupos parlamentarios quisieron que el tratamiento dado a aquéllos y a los tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidación fuera simétrico e incluso se propusieron algunas enmiendas dirigidas a redactar un tipo único (42).

A pesar de todo ello, tras el dictamen de la Comisión se mantuvo un tipo distinto, introduciéndose los dos incisos señalados, pretendiendo mantener la simetría en el tratamiento y la coordinación con el artículo 61 LGT. En el artículo 79 a) LGT se incluyó, como se señaló, al efecto de coordinar con dicho artículo: «salvo que se regularice con arreglo al artículo 61», y no se hizo referencia en modo alguno, a que el requerimiento diera lugar a infracción, porque la redacción del tipo no lo permitía: «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados...». En cambio, en el apartado b), la coordinación con el artículo 61 LGT se produjo mediante la especificación de que cuando hay requerimiento hay infracción, y ello porque la redacción del tipo lo permitía: «no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento...». Pero los dos preceptos pretenden lo mismo: estar coordinados con el artículo 61 LGT y por consiguiente afirmar que cuando hay requerimiento hay infracción (43).

Lo señalado anteriormente lleva a mantener que el inciso que se introduce en el artículo 79 a) relativo a «que proceda la aplicación del artículo 127 de esta misma ley», no implica dejar fuera de la conducta típica el supuesto del sujeto que autoliquida extemporáneamente y no ingresa tras recibir el requerimiento de la Administración.

Pero si en ese caso procede la aplicación de lo establecido en el artículo 127 LGT, es decir, nace el período ejecutivo, cabe formular la siguiente pregunta ¿cómo debe interpretarse la referencia que en el artículo 79 a) se hace al artículo 127 LGT?

(42) Entre las enmiendas presentadas en el Congreso, sobre este punto pueden destacarse las siguientes:

- Enmienda núm. 129 «que presenta el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) al Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, a los efectos de suprimir el artículo 79 a). Justificación: ...La infracción grave está en cualquiera de los supuestos que ya se recogen en la letra b) del propio precepto...»
- Enmienda núm. 130 «que presenta el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) ...a los efectos de modificar el artículo 79 b): No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración o de forma incompleta o incorrecta las autoliquidaciones o las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Justificación: Armonizar este apartado con la supresión que se propone de la letra a) del propio artículo 79 y con el criterio de no penalizar la presentación voluntaria del impuesto, aunque sea fuera de plazo.»
- Enmienda núm. 194 presentada por el Grupo Popular al artículo 79 a) de supresión.
- Enmienda núm. 195 del Grupo Popular «al apartado b) del artículo 79 de la LGT que pasará a ser el apartado a) con la siguiente redacción:
 - a) La falta de ingreso resultante de la no presentación, la presentación a requerimiento de la Administración o de forma incompleta o incorrecta de las declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.»

(43) En cualquier caso estimamos que técnicamente no se ha obrado de forma correcta por los motivos que con posterioridad entraremos a analizar.

VI. EL SENTIDO DE LA REFERENCIA HECHA EN EL ARTÍCULO 79 a) AL ARTÍCULO 127 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La referencia que el tipo infractor del artículo 79 a) hace al artículo 127 LGT (44) se introduce para dejar fuera de la conducta tipificada tres supuestos distintos:

1. Supuestos en los que hay una liquidación practicada en el desarrollo de las facultades comprobadoras o investigadoras de la Administración, liquidación que puede incluir, entre otros conceptos, sanciones por comisión de infracciones, dándose un plazo al sujeto para que ingrese la deuda (45). Si no se ingresa, no procedería la aplicación de nuevas sanciones, sino lo previsto en el artículo 127 LGT (46).
2. Los supuestos de autoliquidaciones sin ingreso presentadas dentro del período voluntario. Una vez finalizado dicho período se inicia el período ejecutivo (art. 126 LGT) y no procede tampoco calificar la conducta como infracción tributaria. De no excluirse el nacimiento de la infracción tributaria en estos supuestos merced al inciso «o proceda la aplicación del artículo 127 LGT», se podrían producir auténticos agravios comparativos, ya que constituiría infracción la autoliquidación presentada dentro de los plazos reglamentarios sin ingreso (en este supuesto obviamente no podría regularizarse de conformidad con el art. 61 LGT) y no sería en cambio constitutiva de infracción la autoliquidación presentada fuera de plazo sin ingreso, supuesto respecto al cual el artículo 61.3 LGT señala que procede la aplicación de los recargos de este artículo acumulados al de apremio. Es decir, se produciría la paradoja de que resultaría peor tratado el sujeto que se comporta de forma más colaboradora con la Hacienda Pública, pues aunque ninguno de los sujetos ingresa, el primero autoliquida en plazo permitiendo que el período ejecutivo nazca y que el cobro de la deuda tributaria se lleve a cabo con mayor prontitud (47).

(44) Como se ha indicado anteriormente dicho inciso se introdujo durante la tramitación parlamentaria. El Grupo Popular que proponía la supresión del artículo 79 a) en la enmienda núm. 194 la justificaba de la siguiente forma: «Se suprime este apartado porque contradice otras normas de la ley, como las que permiten el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias y las contenidas en los artículos 61 y 126 del proyecto, que prevén recargos específicos por ingreso fuera de plazo y por apremio.

En consecuencia la infracción grave no puede estar constituida únicamente por la falta de ingreso. La infracción debe tipificarse como la falta de ingreso resultante de la no presentación, la presentación fuera de plazo o la presentación de declaraciones incompletas. Es decir, la infracción debe venir determinada por la causa (es decir, declaración no presentada, presentada fuera de plazo o incompleta) pero no por la simple consecuencia de dicha causa (no efectuar el ingreso).»

El Grupo Popular ponía de manifiesto la necesidad de compatibilizar el contenido del artículo 126 LGT con el del artículo 79 a), ya que ambos preceptos preveían reacciones distintas ante supuestos de falta de ingreso.

(45) *Vid.* artículo 20 Reglamento General de Recaudación.

(46) Este mismo supuesto es recogido por C. MUNOZ BAÑOS en su obra *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996, págs. 138-139.

(47) El problema que señalamos en este apartado b) el cual viene a solucionar el inciso relativo al artículo 127 LGT, fue apuntado con anterioridad a la reforma, por la doctrina. Respecto a los problemas que se planteaban en relación con la anterior redacción del precepto véase la nota a pie de página núm. 40.

3. Para los tributos que no se gestionan por el procedimiento de autoliquidación, es decir, para los tributos que son liquidados por la Administración. Y ello es lógico ya que la conducta infractora, en relación con estos tributos, se contempla en el artículo 79 b) no como dejar de ingresar la deuda tras ser notificada la liquidación (48), sino que la conducta se centra en no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones y/o documentos necesarios para que la Administración pueda liquidar. Por lo tanto si la Administración liquida tras haber declarado el sujeto y la deuda no se ingresa, nacerá el período ejecutivo pero no existirá conducta infractora.

Los tres supuestos contemplados tienen como característica común el hecho de que el período ejecutivo *comienza de forma automática* una vez concluido el plazo reglamentario de ingreso, sin necesidad de posterior actuación por parte del obligado tributario - algo que sí ocurre en el supuesto de autoliquidación extemporánea-. Si el obligado tributario, una vez concluido el plazo reglamentario de ingreso sin haber ingresado quiere que no surja la infracción tributaria, la única vía que le otorga la LGT es regularizar conforme al artículo 61.

Como consecuencia de todo lo anterior se puede afirmar que el artículo 79 a) debe interpretarse en los siguientes términos: la infracción surge cuando se deja de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, salvo que:

- a) Finalicen esos plazos y se regularice conforme al artículo 61 LGT, es decir, de forma espontánea.
- b) Terminen los plazos voluntarios de ingreso y comience automáticamente, sin necesidad de ulterior actuación del obligado tributario, el período ejecutivo. En otros términos, el nacimiento del período ejecutivo ha de ser consecuencia directa del no ingreso en período voluntario, presupuesto que no se cumple en el caso en que el sujeto autoliquide tras haber recibido el requerimiento de la Administración y no ingrese.

F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS afirman que la inclusión en el texto del artículo 79 a) de los dos incisos que venimos comentando «se limita a recoger la interpretación correctora que se había producido en el pasado en relación con el texto anterior» en *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria... ob. cit.*, pág. 247.

- (48) Como ya apuntaba J.J. ZORNOZA PÉREZ respecto a la regulación anterior, la tipificación como infracción tributaria debe quedar reservada para aquellas conductas «que implican una lesión de bienes jurídicos no susceptibles de ser reparada, mediante el empleo de otras vías previstas en el ordenamiento. Porque ése es precisamente el caso, ya que la lesión del orden jurídico producida por la falta de pago en las deudas de contraído previo ha de ser reparada mediante el recurso a la vía de apremio...», *El sistema de infracciones y sanciones tributarias... ob. cit.*, pág. 234.

VII. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Llegado a este punto, cabría preguntarse qué es lo que realmente se sanciona a través del tipo regulado en el artículo 79 a) LGT: ¿el no ingreso de la deuda en período voluntario? o tal vez, ¿la no presentación de autoliquidación correcta dentro de plazo siempre y cuando no se presente posteriormente de forma espontánea?

Sin lugar a dudas, lo segundo. El no ingreso de la deuda tributaria no es siempre constitutivo de infracción: no surge infracción cuando se autoliquida correctamente en período voluntario y no se ingresa, ni tampoco cuando se autoliquida extemporáneamente de forma correcta, sin requerimiento previo, y no se ingresa.

Lo que se pretende sancionar es la no presentación de forma espontánea y correcta la autoliquidación (si no se cuantifica la deuda de forma correcta, evidentemente no se ingresa la totalidad o parte de la deuda tributaria) o hacerlo tras haber sido requerido por la Administración (49).

Del análisis conjunto de los apartados a) y b) del artículo 79 se desprende que ambos tratan de tutelar lo mismo: que de modo espontáneo el sujeto cumpla con el contenido de su obligación tributaria tendente a la cuantificación de la deuda. En el supuesto del apartado a) es el propio obligado el que tiene que cuantificarla de forma correcta y veraz, porque en ello consiste precisamente su obligación. En el apartado b) cumple su obligación simplemente con presentar las declaraciones o documentos que le son exigidos, lo que permite a la Administración en una actividad reglada realizar la perfecta cuantificación de la deuda tributaria (50). Ahora bien, el sujeto puede incumplir las obligaciones descritas no existiendo necesariamente infracción grave. Para que exista ésta el resul-

(49) F. PÉREZ ROYO considera que el comportamiento consistente en la omisión de presentación de la declaración-liquidación o la falsedad en la misma es lo que determina la presencia del tipo infractor. (*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. 6.ª edición, Civitas, Madrid, 1996, pág. 297.)

(50) En este sentido, es preciso señalar de nuevo como durante la tramitación parlamentaria ya se puso de manifiesto por algún grupo político que lo que realmente se pretendía tipificar como infracción no era la falta de ingreso sino la ocultación de información, es decir, el no realizar declaración. De esta forma la enmienda num. 129 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU) que propuso la supresión del apartado a), aparece motivada en los siguientes términos: «Es el ánimo ocultador lo que se pretende sancionar, no la mera falta de ingreso, dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria no debe ser infracción grave, puesto que lo que ello determina es el inicio del procedimiento de apremio, la infracción grave está en cualquiera de los supuestos que ya se recogen en la letra b) del propio precepto, esto es, la falta de presentación, presentación fuera de plazo o la presentación de declaraciones incompletas, de las que se derive una falta de ingreso. La infracción debe venir determinada por la causa (declaración no presentada, fuera de plazo o incompleta), pero no por la simple consecuencia de dicha causa (no efectuar el ingreso) la cual ya está sancionada en esta misma ley.»

En sentido similar se ha apuntado «que el bien jurídico protegido en las letras a) y b) del artículo 79 es el interés en la presentación de las declaraciones» (J. MARTÍN FERNÁNDEZ, R. GALÁN SÁNCHEZ).

J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág.11. Aun compartiendo esta afirmación se deben realizar ciertas matizaciones, ya que 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, pensemos en la declaración ordinaria del IRPF o la declaración del Impuesto sobre Sociedades) ello no será obviamente constitutivo de infracción grave -no se dejó de ingresar- sino de infracción simple. La presentación veraz y completa (utilizamos los términos del art. 77.4 d) LGT) «se protege» no sólo a través de la infracción grave, como vemos, sino también a través de la infracción simple.

tado final que se tiene que producir como consecuencia del incumplimiento, es la falta de ingreso total o parcial de la deuda. De esta forma, el artículo 79 a) sanciona la falta de presentación de autoliquidación o la autoliquidación inexacta de las cuales se deriva la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria: se habla de «dejar de ingresar dentro de ...», es decir, la deuda no debe estar ingresada. En el artículo 79 b) se habla de declaraciones tendentes a que la Administración liquide (51). Cuando la declaración o la autoliquidación no va a dar lugar (en el momento de presentarla o en el futuro) a ingreso de deuda tributaria, y aquéllas no se presentan o se presentan de forma incorrecta, no existe una infracción grave sino infracción simple (52). El artículo 78.1 a) LGT trata de «proteger» las declaraciones tributarias que no implican un ingreso de deuda tributaria, en cuanto que ésta está ya ingresada (autoliquidación a devolver) o no procede realizar ingreso alguno (a compensar, cuota cero, declaración de exención, etc.).

Puede parecer sorprendente, a la vista de lo expuesto, que el legislador no sancione precisamente la conducta constituida por el no ingreso, sobre todo teniendo en cuenta que en el apartado a) del artículo 79 se habla de no ingresar y que ello está implícito en el apartado b). Pero no lo es tanto si se piensa que una vez cuantificada de forma exacta la deuda, el cobro se puede conseguir gracias a los instrumentos que aportan otras normas del Derecho Tributario que hacen innecesario recurrir al Derecho sancionador. En efecto, una vez que se produce la cuantificación exacta de la deuda tributaria respecto a tributos que se gestionan por el procedimiento de autoliquidación, finalizado el período voluntario de ingreso comienza el período ejecutivo, que como su propio nombre indica es un período de máxima ejecutividad, y por consiguiente existe la seguridad de que el cobro de la deuda no se va a demorar en exceso. Por otra parte, cuando existe una declaración correcta, en relación con los tributos que se gestionan por el procedimiento de liquidación administrativa, será la Administración quien proceda a cuantificar la deuda y si ésta no se ingresa en el período voluntario se abrirá el período ejecutivo con las consecuencias ya apuntadas. Se observa como el ordenamiento tributario dispone de otros mecanismos que permiten lograr el cobro de la deuda tributaria sin necesidad de acudir al Derecho sancionador. De recurrir, pese a ello, a este último se desconocerían, sin duda, las exigencias del principio de proporcionalidad (53).

-
- (51) En este régimen de liquidaciones nunca hay deuda ya ingresada. Aunque la redacción literal del apartado b) del artículo 79 parece que no vincula la existencia de infracción a la falta de ingreso, no es posible otra interpretación pues en otro caso las sanciones serían siempre inaplicables al consistir en porcentajes a aplicar sobre la cuota dejada de ingresar.
- (52) El ámbito de aplicación del artículo 78.1 a) queda realmente reducido ya que se han tipificado en otros apartados del artículo 78.1 la falta de presentación de declaraciones que no conllevan ingresos tributarios. Tal y como señala C. MUNOZ BAÑOS «las únicas declaraciones cuya falta de presentación o cuya presentación falsa, incompleta o inexacta puede constituir infracción simple de las que recoge el artículo 78.1 a) de la Ley General Tributaria van a ser las declaraciones-liquidaciones negativas a devolver o a compensar» *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública... ob. cit.*, pág. 91-92. En este mismo sentido F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS señalan que «Los supuestos de infracción simple comprendidos en la letra a) serán relativamente marginales. El caso más frecuente será el sujeto que teniendo el deber de declarar (pensemos p. ej., en un sujeto que supera el mínimo de ingresos que obliga a declarar el IRPF) no presenta su declaración o autoliquidación, la cual, sin embargo, hubiera dado lugar a una cuota negativa o a una devolución», *ob. cit.*, pág. 239, y en el mismo sentido C. JIMÉNEZ en «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas» *Crónica Tributaria*, núm. 77/1996, pág. 77.
- (53) J.J. ZORNOZA PÉREZ señala la necesidad de distinguir entre el ejercicio de la potestad sancionadora y la medidas de ejecución, destacando la existencia de «conductas ilícitas cuyos efectos podrían ser perfectamente reparados mediante el empleo de los mecanismos ordinarios de ejecución». *El sistema de infracciones y sanciones tributarias... ob. cit.*, pág. 47.

Es más, al legislador le puede interesar, al objeto de agilizar el cobro de la deuda tributaria, el no sancionar determinadas conductas. Resulta indispensable para el cobro de la deuda tributaria el conocimiento por parte de la Administración de los elementos necesarios para su cuantificación. Si la falta de presentación dentro de plazo de una declaración, declaración-liquidación o autoliquidación diese lugar, en todo caso, a la imposición de sanciones, al obligado tributario no le interesaría declarar una vez que ha finalizado dicho plazo, ya que su conducta sería en todo caso constitutiva de infracción y siempre dejaría en manos de la Administración el descubrimiento o investigación de estos incumplimientos. Por el contrario, si el realizar esa conducta no es sinónimo de imposición de sanciones, el obligado tributario todavía podría estar interesado en cumplir con su obligación de declarar y excluir de esta forma la sanción. Por ello es interesante, ya que incentiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el permitir que el sujeto regularice, lo que se prevé en el artículo 61 LGT.

Qué duda cabe que para obtener el cobro de la deuda tributaria de forma rápida, la forma más eficaz es obtener una declaración del sujeto en la que se reconozca la existencia de la obligación y para que ello ocurra no se debe desincentivar al obligado tributario imponiéndole sanciones al presentar de forma espontánea declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. O dicho en otros términos, debe incentivarse la presentación de forma espontánea porque así excluye la sanción. De hecho el legislador desde el año 1991 viene adoptando medidas que con mayor «pragmatismo» tienden a «agilizar» el cobro de la deuda tributaria: introducción de recargos por declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, ampliado en 1995 a las liquidaciones; reducción del recargo de apremio al 10 por 100 si se ingresa antes de la notificación de la providencia de apremio, etc. Pero sobre todo se manifiesta con fuerza en la última reforma tributaria del régimen sancionador (54) tanto administrativo como penal: piénsese en la excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública o en la reducción del importe de las sanciones tributarias para evitar la excesiva litigiosidad.

VIII. DEFICIENCIAS TÉCNICAS QUE PRESENTA EL ARTÍCULO 79 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN SU REDACCIÓN ACTUAL

A la hora de afrontar la redacción del tipo infractor actualmente recogido en el apartado a), entendemos se le plantearon al legislador serias dificultades entre las que pueden destacarse las siguientes:

(54) Como indica J. GARCÍA AÑOVEROS refiriéndose a la reforma introducida por la Ley 25/1995, «en el proyecto aparece el designio básico de modificar la política sancionadora, dulcificándola; una política que confía menos en el rigor de las sanciones y más en la persuasión ...Las sanciones por infracciones graves, por tanto se rebajan y de una manera sustancial...». «Homenaje al Profesor D. Fernando Sainz de Bujanda», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág 157.

1. Se encontró ante una disposición normativa que por sí sola no contenía una norma jurídica completa (55) por lo que era preciso acudir para delimitar el tipo a los preceptos que contenían las regularizaciones extemporáneas y el nacimiento del período ejecutivo. A ello hay que unir, como indica J.J. ZORNOZA «el carácter en cierto modo incompleto de los tipos de infracción que a semejanza de lo que ocurre con las denominadas "normas sancionadoras en blanco", características del Derecho Administrativo sancionador, especialmente en materia económica, necesitan ser integrados por referencia a las normas materiales reguladoras de los tributos concretos a los que afecta la conducta infractora» (56).
2. Tenía que delimitar perfectamente el tipo infractor con el previsto para las infracciones simples en el artículo 78.1 a) LGT, en el que se establecía «no declarar o presentar declaraciones incompletas o inexactas». La delimitación se realiza con la expresión «dejar de ingresar» cuando lo que realmente se sanciona no es eso sino la falta de presentación de autoliquidación o declaración-liquidación correcta.

Una vez precisado lo anterior, es necesario destacar que el precepto contiene las siguientes deficiencias:

1. La remisión al artículo 127 LGT se hace sin matización alguna, permitiendo interpretaciones literales en el sentido señalado al principio del presente trabajo, lo que provoca la falta de concordancia entre la redacción original dada al precepto y la finalidad perseguida por éste.
2. La remisión en todo caso debería realizarse al artículo 126.3 LGT que regula el nacimiento del período ejecutivo, y no al artículo 127 LGT referido al recargo de apremio.
3. El incluir la referencia al artículo 61 LGT como elemento delimitador del tipo genera numerosas incongruencias, que se pasan a señalar.

Tal y como está redactado el tipo infractor, sólo cuando se excluye la posibilidad de regularizar y tampoco procede la aplicación del artículo 127 LGT (es decir, no se ha presentado autoliquidación y por tanto no ha comenzado el período ejecutivo) cabe considerar que existe infracción. Esto sólo acontece cuando no se autoliquida y la Administración requiere. Por lo tanto, el requerimiento de la Administración constituye un elemento que entra a formar parte de la delimitación del tipo

(55) C. LASARTE ÁLVAREZ afirma que conviene diferenciar entre norma jurídica y disposición normativa. «En efecto la asimilación entre ellas es desechable, ya que:

(...) 2) Las disposiciones normativas escritas no son todas ellas portadoras de una norma jurídica, sino que al contrario, requieren comúnmente la combinación de varias para delimitar el mandato jurídico que merece la calificación de norma» en *Curso de Derecho Civil Patrimonial ... ob. cit.*, págs. 37-38.

(56) *El sistema de infracciones y sanciones tributarias... ob. cit.*, pág. 87.

infractor (57). Parece que el tipo no deja lugar a dudas al decir «salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta ley». El inciso «salvo que» juega de la misma forma para el artículo 61 (referencia de la que se podría dudar por la redacción del artículo 61, si juega como excusa absolutoria) y para el artículo 127 (del que no se puede dudar que no es excusa absolutoria). En otros términos, como el artículo 127 LGT juega necesariamente como elemento del tipo y el artículo 79 a) se refiere al artículo 61 en los mismos términos, no cabe duda que considera que éste también es elemento determinante en el tipo infractor.

Es más, con anterioridad se insistió en la simetría de los apartados a) y b) del artículo 79 LGT afirmándose que para que se produzca la infracción del apartado b) no basta con no presentar la declaración, sino que hace falta el previo requerimiento de la Administración. Por ello, atendiendo a esa simetría o paralelismo habría que afirmar lo mismo del apartado a); la conducta no sería constitutiva de infracción grave hasta que existiese requerimiento.

Desde el punto de vista jurídico, no parece lógico que la existencia de una infracción esté condicionada por la actividad de la Administración (o por su falta) pues ello provocaría importantes disfuncionalidades.

Piénsese en el siguiente supuesto; sujeto que no ha presentado, tras finalizar el plazo reglamentario de ingreso, una declaración-liquidación de la que resultaría una cantidad a ingresar. En ese momento la conducta todavía no es constitutiva de infracción grave, pudiéndose plantear dos hipótesis alternativas: A) El incumplimiento descrito no es infracción grave, pero sí es infracción simple. B) El incumplimiento no es infracción, ni grave ni simple.

A) La primera hipótesis parte de considerar que ese incumplimiento del sujeto constituye una infracción simple de las tipificadas en el artículo 78.1 a), ya que esa conducta sería posible subsumirla en dicho tipo infractor y, además, de que no existe infracción grave que impida la simple (58). En este caso puede afirmarse que el incumplimiento ha recibido una calificación por el ordenamiento jurídico. No obstante, se acarrearán notables incongruencias. Las situaciones pueden ser las siguientes:

(57) En el mismo sentido F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS destacan que tras la reforma de 1995 se «ha incluido la referencia a la regularización como una circunstancia que excluye la calificación de infracción (...) Desde el punto de vista técnico cabría decir que lo que se ha hecho es sustituir la excusa absolutoria (es decir, una circunstancia que excluye la sanción aunque se haya cometido la infracción) por una nueva definición del tipo, en virtud de la cual hay que entender que en los casos de regularización espontánea no se entiende cometida infracción grave» (*Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., págs. 247 y 248). También son de la misma opinión J. MARTÍN FERNÁNDEZ, R.M. GALÁN SÁNCHEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ quienes ponen de manifiesto cómo «el tipo de lo injusto se delimita negativamente, de forma que únicamente el ingreso efectuado tras el requerimiento de la Administración se encuentra incluido en la definición de la infracción». («Los recargos por declaración extemporánea...», ob. cit., pág. 9).

(58) En el mismo sentido consideran F. PÉREZ ROYO y A. AGUAYO AVILÉS que se podría considerar que nos encontramos ante una infracción simple, «puesto que estaríamos ante una conducta de incumplimiento no subsumible en un tipo de infracción grave, que es precisamente el supuesto a que se refiere la cláusula general del artículo 78.1» (*Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria...*, ob. cit., pág. 248).

1. Que la Administración, a partir de la terminación del plazo voluntario de ingreso, requiera. En este momento «nace» la infracción grave, y lo que era infracción simple deja de serlo (59). Por tanto, primero nace la infracción simple, luego nace la grave, y por ello deja de ser simple. Parece curioso que exactamente el mismo incumplimiento, no presentar la autoliquidación en los plazos reglamentariamente establecidos -que es en lo que realmente consiste el incumplimiento del obligado tributario- pueda ser tanto infracción simple como infracción grave, dependiendo sólo de que la Administración requiera. Es cierto que la actividad de la Administración es una actividad reglada, pero la posibilidad de que aquella descubra los incumplimientos de los obligados tributarios no depende exclusivamente de su voluntad (60). Por ello estimamos que, ante una conducta idéntica de dos sujetos, la calificación que reciba del ordenamiento no debe ser diferente dependiendo de que la Administración la descubra o no. Sería tanto como decir que aquel que no recibe requerimiento de la Administración realiza un incumplimiento de menor entidad -por eso se la califica como infracción simple-, que aquel que realiza exactamente el mismo incumplimiento y además es requerido por la Administración, en cuyo caso se calificaría como infracción grave.

2. El sujeto regulariza su situación e ingresa antes de que la Administración le requiera. No se ha producido la infracción grave, pero sí se produjo la infracción simple al finalizar el período reglamentario de ingreso y no presentar la declaración-liquidación. Las posibilidades que se plantean son las siguientes:
 - a) Interpretar que sería aplicable el artículo 61.3 excluyendo la sanciones que corresponden por infracción simple (61). Es decir, la regularización espontánea operaría respecto a la infracción simple como excusa absoluta, ya que excluye la punibilidad de una infracción que ya se cometió, mientras que para las infracciones graves la regularización impediría el nacimiento de las mismas, por lo que operaría como elemento del tipo. Esta solución tampoco parece demasiado coherente.

Pero las paradojas son aún mayores ya que en esta hipótesis la sanción por la infracción simple analizada no se aplicaría nunca. En efecto, si el sujeto regulariza de forma espontánea se aplicaría la excusa absoluta del artículo 61 LGT y no habría sanción. Si por el contrario, el sujeto es requerido por la Administración nos encontraríamos ante una infracción grave -no simple- por lo que se aplicaría la sanción que corresponde a la infracción grave. En definitiva, nos encontramos con que el incumplimiento en que consistió la infracción simple -no presentar en el plazo reglamentario de ingreso declaración-liquidación con cuota a ingresar- se trata de evitar por el ordenamiento jurídico a través de la intimidación que provoca la sanción que corresponde por la infrac-

(59) «Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves...».

(60) Todos somos conscientes de las importantes bolsas de fraude existentes en nuestro país, y de la imposibilidad material de la Administración para detectarlas y descubrirlas.

(61) «Con exclusión...de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse».

ción grave. En otros términos, cuando el sujeto realiza un incumplimiento como el descrito sabe que su conducta se califica como infracción simple, pero que pase lo que pase nunca se le va a sancionar por comisión de infracción simple, sino que sólo en el caso de que le requiera la Administración se le va a sancionar por infracción grave.

- b) Interpretar que no es aplicable el artículo 61.3 LGT como excusa absolutoria de la infracción simple (62). Ello también acarrearía situaciones curiosas: puede el sujeto resultar peor tratado regularizando conforme al artículo 61 LGT que si no lo hace y adopta una actitud completamente pasiva a la espera de que la Administración descubra su incumplimiento. Si regulariza, se le impondría la sanción por infracción simple y además en este caso -hay deuda no ingresada- los recargos del 61, lo que en muchas ocasiones puede significar un tratamiento más gravoso que el que resultaría de la imposición de una sanción por comisión de infracción grave (63). Esto evidentemente no favorece el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, que es uno de los objetivos del artículo 61 y del conjunto del ordenamiento tributario.

Pero no son éstas las únicas incongruencias. No parece muy coherente con el conjunto del sistema que la conducta que conlleva un no ingreso de deuda tributaria se califique como infracción simple. Las infracciones simples llevan aparejadas sanciones que consisten en cantidades que no se calculan en función de la deuda no ingresada, precisamente porque no están «pensadas» para esos supuestos, por lo que si alcanza el límite máximo de 150.000 pesetas la sanción que correspondería al sujeto sería la misma independientemente del importe de la deuda no ingresada.

En segundo lugar, la incoherencia es aún mayor si se piensa en la siguiente hipótesis: un sujeto incurre en delito fiscal al no realizar declaración-liquidación por importe de 15.100.000 pesetas. Este sujeto regulariza antes de recibir un requerimiento de la Administración y se le aplica por ello la excusa absolutoria prevista en el Código Penal para estos supuestos. La paradoja sería la siguiente: la misma conducta habría sido calificada simultáneamente por la LGT como infracción simple -no grave- y por el Código Penal como delito. Es decir, el mismo incumplimiento recibe simultáneamente la calificación más leve y más grave por el Derecho sancionador. Más lógico sería que fuese calificada al mismo tiempo como infracción grave y como delito (si bien sólo se sancionaría una vez). Pero lo que constituye un contrasentido es que simultáneamente pueda ser subsumida en el tipo de la infracción simple y en el del delito contra la Hacienda Pública. Esto ocurre porque la regularización espontánea del sujeto pasivo no se tiene en cuenta de cara a la delimitación del tipo en la infracción simple y en el delito contra la Hacienda Pública, a diferencia de lo que acontece en la infracción grave.

(62) Nos inclinamos más por esta interpretación, ya que el artículo 61 está redactado en unos términos que nos hace pensar que se hizo para infracciones graves que son las que van a conllevar un no ingreso de deuda tributaria, y no para las infracciones simples que están más bien previstas para el incumplimiento de deberes relacionados con la gestión de los tributos. Obsérvese que el artículo 61.3 habla de «los ingresos correspondientes...», y que los recargos son porcentajes que se aplican sobre cantidades no ingresadas en su momento, etc.

(63) Supongamos que el obligado tributario dejó de ingresar 100.000 pesetas y que 370 días después regulariza e ingresa. Se le aplicaría un recargo del 20 por 100 y además la sanción por infracción simple, por ejemplo 20.000 pesetas. Total 40.000 pesetas. Si espera a ser requerido, no existe ninguna agravante y presta su conformidad, la sanción será de 35.000 pesetas. Se podría poner multitud de ejemplos en los cuales si el sujeto regulariza resulta peor tratado que si no lo hace.

B) La segunda hipótesis planteada implica que la conducta descrita no sea infracción, ni simple ni grave.

Pues bien, no parece muy lógico desde el punto de vista jurídico que si ha existido un incumplimiento no sea constitutivo de infracción en ese instante. Es cierto que el ordenamiento ante ese incumplimiento tiene previsto dos reacciones: si hay requerimiento es infracción grave; si el sujeto regulariza de forma espontánea se aplican los recargos del 61 (lo que se ha denominado el cumplimiento tardío). Pero no resulta muy razonable que ante un incumplimiento perfectamente descrito por el ordenamiento -estamos ante un impuesto devengado y por tanto ante una obligación nacida y exigible por haber terminado el plazo reglamentario de ingreso-, haya que esperar a otras actuaciones, bien de la Administración bien del sujeto, para que ese incumplimiento reciba una calificación. Se podría argüir que la calificación de ese incumplimiento está en suspenso, en espera de lo que acontezca en el futuro: si requiere la Administración aquel incumplimiento pasa a calificarse como infracción grave, si se regulariza espontáneamente es cumplimiento tardío. Pero ¿qué sería si no ha requerido la Administración y no ha regularizado de forma espontánea el obligado tributario y transcurre el plazo de cinco años de prescripción? En tal caso, no hay posibilidad de liquidar la deuda y el incumplimiento ha quedado sin recibir una calificación por parte del ordenamiento jurídico. Estimamos que esto no parece muy coherente. Cuando se producen las circunstancias que dan lugar a un incumplimiento, éste debe recibir una calificación con independencia de otras actuaciones ulteriores, que para nada afectan a la calificación del incumplimiento que ya se produjo. De lo contrario se producirían dos disfunciones de importante trascendencia. Si el incumplimiento no recibe una calificación por el ordenamiento jurídico en el momento de producirse, se estaría perdiendo una de las más importantes funciones asignadas a las normas que tipifican infracciones y que no es otra que la explicitación de la reprobación social del hecho prohibido, en este caso del incumplimiento en que se incurre. Es decir, se estaría perdiendo la función de prevención general de carácter positivo, la denominada función de afirmación positiva del Derecho (64). En segundo lugar, el hacer depender de la Administración el que la conducta sea constitutiva de infracción grave, también entraña otra importante disfuncionalidad. No es admisible que quede finalmente en manos de la Administración la determinación de las conductas que son jurídicamente -y por tanto socialmente- reprobables como constitutivas de infracción (65). Esta forma de entender las cosas entroncaría con la teoría que considera incluidas las infracciones tributarias entre las denominadas de autoprotección o de autotutela. Esto supondría considerar que con la sanción tributaria «La Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, sólo con la efectividad de las cuales puede ella funcionar. Es manifiesta, pues, la finalidad autoprotectora de este tipo de sanciones administra-

(64) ARMIN KAUFMANN «atribuye los tres cometidos siguientes a la prevención general positiva, como vía que contribuye a acuñar la vida social: en primer lugar, una función *informativa* de lo que está prohibido y de lo que hay deber de hacer; en segundo lugar, la misión de reforzar y mantener la *confianza* en la capacidad del orden jurídico de permanecer e imponerse; por último, la tarea de crear y fortalecer en la mayoría de los ciudadanos una actitud de *respeto por el Derecho* -no una actitud moral» (Cfr. *Política criminal y reforma del Derecho Penal*, Bogotá, 1982, pág. 127, citado por S. MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General...*, pág. 51).

(65) Si bien es verdad que la actividad de la Administración es una actividad reglada, no siempre puede descubrir, como la experiencia nos demuestra, los incumplimientos de los obligados tributarios.

tivas» (66). No debe olvidarse que la concepción de las infracciones administrativas como de autoprotección es rechazada por la mayoría de la doctrina (67), y aunque fuese admitida, no sería predicable de las infracciones tributarias, ya que como afirma SAINZ DE BUJANDA «el despliegue de la actividad financiera, en el mundo contemporáneo, cumple fines muy dilatados y heterogéneos, que en modo alguno se circunscriben a asegurar el buen orden administrativo» (68).

En esta hipótesis estudiada se producen todavía más paradojas. En las infracciones simples, el incumplimiento implica ya la existencia de infracción, como acontecería en el tipo infractor del 78.1 a) LGT. Sería constitutivo de infracción simple, por ejemplo, el dejar de presentar una autoliquidación del IRPF a devolver o con bases imponibles a compensar, dentro del plazo reglamentario de presentación y en cambio no sería infracción grave -tal y como ahora está redactado el precepto- dejar de presentar una autoliquidación a ingresar por el mismo tributo en dicho plazo, ya que la infracción no se habría producido aún, puesto que si se regulariza después conforme al artículo 61 LGT no hay infracción, por lo que al día siguiente de la finalización de los plazos anteriormente indicados todavía no hay conducta típica. Como se puede observar, en los incumplimientos que pudiesen dar lugar en el futuro a la existencia de infracción grave, en el momento de producirse los mismos, todavía no existe infracción grave. El que exista ésta depende de que la Administración requiera. No parece obviamente muy coherente.

Es evidente que son muchísimas las incongruencias y los contrasentidos que se provocan por el hecho de que sea preciso, para que surja la infracción grave, que la Administración requiera, y ello tanto si el incumplimiento del obligado tributario recibió la calificación de infracción simple como si no recibió calificación alguna por el Derecho sancionador. Por todo ello consideramos que la infracción grave debería surgir cuando no se ingresa la deuda tributaria en período voluntario salvo que, por haber finalizado el plazo reglamentario de ingreso, proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 LGT (es decir porque se haya presentado autoliquidación sin ingreso) (69).

(66) E. GARCÍA ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ. *Curso de Derecho Administrativo, II*, Ed. Civitas, Madrid, 1989, pág. 151. Sobre estas concepciones de las infracciones administrativas véase el resumen que realiza J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 34, 35 y 36.

De acuerdo con esta teoría de la autoprotección o autotutela, como señala F. PÉREZ ROYO, las sanciones tributarias se agruparían junto con las disciplinarias, las de policía demanial y las rescisorias de actos administrativos favorables en la categoría de sanciones de autoprotección. (*Cfr. Los Delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 266).

En línea con esta teoría, las sanciones tributarias han aparecido, por ejemplo, como un elemento auxiliar de la inspección tributaria y tal y como ha destacado F. PÉREZ ROYO *últ. ob. cit.*, págs. 266 y 267. Obsérvese que conforme está redactado ahora el tipo la infracción sólo surgiría cuando ha habido un requerimiento de la Administración.

(67) A este respecto señala, por ejemplo, J.J. ZORNOZA PÉREZ que «desde el punto de vista lógico-jurídico la categoría de las sanciones de "autoprotección" carece de fundamento suficiente», *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 34, 35 y 36. Véanse las críticas que realiza a esta concepción de las infracciones administrativas en las págs. 36 y 37 de la obra citada y también, a este respecto, F. PÉREZ ROYO *últ. ob. cit.*, págs. 266 y 267.

(68) *Sistema de Derecho Financiero*, Vol II, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 699. Véanse también los argumentos que emplean J.J. ZORNOZA, *últ. ob. cit.*, págs. 38-42, 57-58, y F. PÉREZ ROYO, *últ. ob. cit.*, pág. 267, para excluir a las infracciones tributarias de las denominadas de autotutela.

(69) Se ha entendido por cierta doctrina que «las conductas descritas en el artículo 61.3 LGT, si bien suponen, en cierta medida, una transgresión del ordenamiento, no presentan la entidad suficiente como para elevarlas a la categoría de infracciones tributarias», y traen a colación, en apoyo de esta afirmación, el principio penal de intervención mínima, que se

Evidentemente, lo lógico es lo que ocurre con la infracción simple: si hay incumplimiento hay infracción, precisamente se trata de tipificar ese incumplimiento. Ello también sucede en los delitos contra la Hacienda Pública. Lo mismo debería producirse con la infracción grave, y el incumplimiento tendría que estar tipificado como tal, con independencia de la actuación de la Administración o de la posterior actuación del sujeto. Sin duda el incumplimiento existe y eso es lo que se debe tipificar. Cuestión distinta es que una vez producida la conducta típica no se sancione si el obligado tributario se arrepiente espontáneamente y repara de alguna forma las consecuencias de su incumplimiento, para lo cual existen precisamente las excusas absolutorias. Destaca SILVELA, refiriéndose al ámbito penal, que en los supuestos de excusas absolutorias «considera el legislador, en efecto, más útil tolerar el delito que castigarlo, aun reconociendo que existe delito y que hay persona que de él pudiera responder» (70). En efecto, en el supuesto que nos ocupa el legislador consideraría preferible incentivar el cumplimiento tardío pero espontáneo (71) de la obligación tributaria, que sancionar administrativamente el previo incumplimiento. Entiéndase que lo que el legislador pretende

fundamenta, «a su vez, sobre el desarrollo de dos postulados: la consideración del Derecho Penal como "última ratio" y el respeto a su carácter fragmentario. El primero de ellos requiere que el Derecho Penal "sólo debe intervenir en la protección de los bienes jurídicos cuando se revelan como inservibles para ese cometido todos los demás medios de reacción y tutela con que cuenta el ordenamiento jurídico". A tenor del segundo, el Derecho Penal "sólo debe proteger los bienes jurídicos más fundamentales para el individuo y la sociedad y que éstos sólo debe tutelarlos frente a los ataques más intensos, más intolerables"». J. MARTÍN FERNÁNDEZ, R.M. GALÁN SÁNCHEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (*Los recargos por declaración extemporánea...*, *ob. cit.*, pág. 11). Esto supone alinearse implícitamente con la nueva regulación que tras la reforma de 1995 tienen los tipos infractores de los artículos 79 a) y b) LGT en la medida en que se precisa el requerimiento de la Administración para que exista la infracción. Al margen de todas las incongruencias puestas de manifiesto, hemos de afirmar que no compartimos la opinión de los autores precitados cuando recurren al principio de intervención mínima para justificar su postura, ya que el Derecho Administrativo sancionador no constituye el último recurso. Como señala J.J. ZORNOZA PÉREZ: «las sanciones de esta naturaleza (administrativas) no son, a diferencia de las penas, el último recurso o la última ratio» (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias...*, *ob. cit.*, pág. 112). El Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 2.º de la Sentencia 18/1981 ha afirmado: «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador...». Sin duda, nos encontramos ante uno de esos lógicos matices, pues que el Derecho Penal sea la última ratio puede apoyarse en el principio de intervención mínima, pero es evidente que antes de este último recurso se encuentra el Derecho Administrativo sancionador.

- (70) SILVELA, II, pág. 249, citado por J.M. RODRÍGUEZ DEVESA. *Derecho Penal Español. Parte General*, *ob. cit.*, pág. 663. Señala MIR PUIG que el no castigar está más basado en puras razones de oportunidad que de justicia. Para posteriormente destacar que las excusas absolutorias «tienen el carácter de causas personales de exclusión o levantamiento de la pena y no empecen, por ello, al significado penal del hecho sino sólo a la posibilidad de castigar a ciertos sujetos por su realización» (*Derecho Penal. Parte General*, *ob. cit.*, págs. 67 y 144).
- (71) Es significativo cómo la excusa absolutoria en el ámbito penal va unida a la idea de arrepentimiento del sujeto, lo que viene a conectarse con la idea aquí expuesta de un cumplimiento tardío pero espontáneo -sin requerimiento-. Por ejemplo, en el Código Penal español todas las excusas absolutorias, salvo la prevista en el artículo 268 (relativa a los delitos patrimoniales que se causen entre sí los parientes), tienen su base en el arrepentimiento: la del artículo 305 en los delitos contra la Hacienda Pública, la del artículo 307 en los delitos contra la Seguridad Social, la del artículo 308 para los delitos de fraude de subvenciones, la del artículo 427 en el delito de cohecho, la del artículo 433 en el delito de malversación, la del artículo 462 en el delito de falso testimonio, la del artículo 480 en el delito de rebelión, y las del artículo 549 -por remisión al art. 480- en el delito de sedición.

incentivar de forma directa no es tanto el ingreso de la deuda tributaria no ingresada en plazo voluntario, sino que el sujeto autoliquide un tributo que va a conllevar el ingreso de deuda tributaria (72), y ello aunque no ingrese de forma espontánea y voluntaria esa deuda (73).

Insistimos una vez más, no debe depender de la voluntad de la Administración el que surja la infracción grave porque el incumplimiento ya se produjo. Ni tampoco debe depender del obligado tributario el nacimiento de la infracción, porque la conducta que supone un incumplimiento ya se produjo. De la Administración depende que el incumplimiento se sancione, para ello existen los procedimientos de comprobación e investigación, y simétricamente del obligado tributario depende que se sancione o no una vez que se ha producido el incumplimiento, y para eso existe la excusa absoluta. Las actuaciones posteriores -de la Administración o del obligado tributario- a lo que deben afectar es a las consecuencias que se deriven de aquel incumplimiento: si el sujeto regulariza de forma espontánea sería excusa absoluta, aunque procederían los recargos por tratarse de un cumplimiento tardío (se cumple con la obligación de declarar un impuesto devengado, es decir, con la obligación de declararlo que establece la ley del tributo, pero no con la obligación reglamentaria que establece el plazo de ingreso, por ello es un cumplimiento tardío). Y si es requerido por la Administración se le impondrá una sanción por una infracción tributaria ya nacida con anterioridad (justo en el momento en que finalizó el plazo reglamentario de ingreso).

En resumen, tras la reforma de la LGT la regularización conforme al artículo 61 constituye un elemento determinante del tipo, lo cual ocasiona todas las disfuncionalidades vistas con anterioridad. Esto se ha producido por el deseo de los parlamentarios de coordinar los apartados a) y b) del artículo 79 con el artículo 61, sin caer en la cuenta de que esa coordinación existía en los términos en que se remitió el proyecto de ley por el Gobierno. Lo que ocurre es que la coordinación se producía a través de la consideración del artículo 61 como excusa absoluta y no como elemento determinante del tipo. Son las modificaciones parlamentarias las que producen descoordinaciones como las siguientes:

- El incumplimiento del obligado tributario es suficiente para que nazca la infracción simple, pero no lo es en cambio para que nazca la infracción grave que depende de una actuación ulterior de la Administración: el requerimiento, que tiende no sólo a sancionar sino también a que se produzca la conducta típica.

(72) Si la autoliquidación no da lugar a ingreso la conducta consistente en no presentar autoliquidación en plazo voluntario no es constitutiva de infracción grave sino de infracción simple, como acontecería en el supuesto de una autoliquidación a devolver por el IRPF.

(73) Téngase en cuenta, a estos efectos, cómo el artículo 61.3 párrafo segundo LGT, el cual debería operar de seguirse la línea que venimos manteniendo como excusa absoluta, sería aplicable si se autoliquidara espontáneamente aunque no se ingrese, sin perjuicio, obviamente, como se encarga de recalcar el propio artículo, de que comience el período ejecutivo tendente a exigir en vía de apremio la deuda ya liquidada.

- La descoordinación con el artículo 61 LGT es ahora cuando existe -y no en el proyecto de ley que remitió el Gobierno al Parlamento-, ya que mientras en el 79 a) LGT opera como elemento del tipo, por la redacción del 61 parece que es excusa absolutoria: «con exclusión de las sanciones, que en otro caso, hubieran podido exigirse». Da la impresión que el artículo 61 habla de punibilidad y no de tipicidad.
- Entre los objetivos básicos de la última reforma de la LGT hay que señalar «la coordinación del régimen de infracciones y sanciones tributarias y de determinados aspectos procedimentales relacionados con la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública con la regulación del delito fiscal» (74). Curiosamente se regulan en los artículos 305.4 y 308.4 dos supuestos de exención de responsabilidad (75) (excusas absolutorias), en relación con delitos contra la Hacienda Pública, en los que existe un claro paralelismo con lo previsto en el artículo 61 LGT. El artículo 305.4 del Código Penal establece: «Quedaría exento de responsabilidad penal, el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, *antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria las iniciaciones de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización*, o en el caso en que tales actuaciones no se hubiesen producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.»

El mencionado paralelismo se ve reforzado en el artículo 3 del proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley General Tributaria donde se establece que no se impondrán sanciones «al que regularice su situación tributaria *antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización*» (76).

La redacción es idéntica, sin embargo una incorrecta redacción del tipo del artículo 79 a) lleva a considerar la misma circunstancia, que opera como hemos visto en el ámbito penal como excusa absolutoria, como elemento delimitador del tipo.

(74) Pág. 12 de la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley de Reforma de la LGT.

(75) La introducción de las mencionadas excusas absolutorias a través de la reforma operada en el delito fiscal, viene a dar solución al problema que se planteó respecto a la regulación anterior. Tal y como indica J. APARICIO PÉREZ, antes de iniciarse la polémica doctrinal y jurisprudencial, que sitúa en torno a 1993, «existía una clara sintonía entre el criterio de la Administración, la posición mayoritaria de la Doctrina científica y los pronunciamientos judiciales, que de forma aislada, se habían ocupado del tema, consistente en admitir la extensión al ámbito penal de los efectos liberatorios de responsabilidad resultantes de haber regularizado conforme a lo establecido en la Ley Tributaria». «Trascendencia penal de la regularización practicada conforme a lo establecido en la Ley Tributaria». *Quincena Fiscal* núms. 7 y 8, 1995, págs. 9-17 y 9-21.

(76) La cursiva que aparece en este artículo y en el anterior es nuestra.

De esta forma se pone de manifiesto un resultado no deseado: clara descoordinación entre la regulación relativa a delitos contra la Hacienda Pública y la regulación relativa a infracciones tributarias.

IX. PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

Tal y como hemos puesto de manifiesto la redacción actual del artículo 79 a) presenta graves deficiencias. Para lograr los fines perseguidos por los apartados a) y b) del artículo 79 LGT estimamos que sería precisa una reforma en la redacción de los mismos. Entrando en la propuesta de *lege ferenda*, consideramos que la redacción más acorde con la mencionada finalidad sería la siguiente:

ARTÍCULO 79

- a) Dejar de ingresar, la totalidad o parte de la deuda tributaria, dentro del período voluntario de pago, salvo que concluido éste la deuda se encuentre correctamente liquidada.
- b) No presentar, presentar fuera de plazo o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

El artículo 61.3 quedaría redactado en los términos actuales y operaría como excusa absoluta en relación con las infracciones anteriores.

Con la redacción propuesta entendemos que:

1. Se hace referencia expresamente al período voluntario de pago en lugar de a los plazos reglamentarios de ingreso como ocurre en la redacción vigente. Aunque en la redacción actual no existe duda de que la referencia es al período voluntario de pago, resulta más preciso referirse expresamente a éste, ya que plazos reglamentariamente establecidos también existen respecto al período ejecutivo (art. 108 Reglamento General de Recaudación).
2. Se tutelaría el hecho de que la deuda tributaria quedase liquidada al finalizar el período voluntario de ingreso.
3. No se tipificaría la conducta relativa a la presentación en período voluntario no acompañada de ingreso, ni el supuesto de las deudas liquidadas por la Administración en tributos que no se gestionan por el procedimiento de autoliquidación, aunque el sujeto no ingrese.

4. No cabría, en una interpretación literal del precepto, excluir del tipo infractor el supuesto del sujeto que autoliquida tras ser requerido por la Administración y no ingresa.
5. La regularización conforme al artículo 61.3 LGT operaría como excusa absolutoria, teniendo previsto el ordenamiento una reacción distinta a la imposición de las sanciones correspondientes a dicha conducta infractora: los recargos del mencionado artículo 61.3 LGT.

X. CONCLUSIONES

PRIMERA.

Tras la reforma introducida por la Ley 25/1995, el artículo 79 a) LGT ha pasado a tener una redacción diferente. Este artículo debe ser interpretado en los siguientes términos:

La infracción tributaria se produce cuando se deja de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, salvo que finalicen esos plazos y se regularice conforme al artículo 61 LGT (es decir, de forma espontánea), o terminen esos plazos y comience automáticamente (sin necesidad de ulterior actuación del obligado tributario) el período ejecutivo.

SEGUNDA.

Lo que el precepto analizado pretende sancionar es la no presentación de forma espontánea y correcta de autoliquidación o presentarla tras haber sido requerido por la Administración. El bien jurídico protegido es el mismo que el del artículo 79 b) LGT: que el sujeto de modo espontáneo cumpla con el contenido de su obligación tributaria tendente a la cuantificación de la deuda tributaria. En el supuesto del apartado a) del artículo 79 LGT es el propio obligado el que tiene que cuantificarla de forma correcta y veraz, ya que en ello consiste su obligación. En el apartado b) cumple con su obligación presentando las declaraciones o documentos que le son exigidos al objeto de que la Administración pueda realizar una perfecta cuantificación de la deuda tributaria. Ahora bien, si el sujeto incumple con las obligaciones descritas no nos encontramos necesariamente ante una infracción grave, sino que para que se produzca ésta, el resultado final que se tiene que dar es la falta de ingreso total o parcial de la deuda. Si no es así la conducta será constitutiva de infracción simple.

TERCERA.

La redacción que tiene el artículo 79 a) LGT no es afortunada. Se producen deficiencias técnicas que dan lugar a dos órdenes de problemas distintos. (Conclusiones cuarta, quinta y sexta).

CUARTA.

La alusión que en el artículo 79 a) LGT se realiza al artículo 127 del mismo texto legal en cuanto elemento delimitador del tipo carece del necesario rigor. En primer lugar, porque el inicio del período ejecutivo, que es lo que excluye que la conducta sea constitutiva de infracción grave, se regula en el artículo 126.3 LGT y no en el 127. En segundo lugar, porque la referencia al inicio del período ejecutivo se realiza sin ningún tipo de matización, lo que puede inducir a interpretaciones que, dentro de la literalidad del precepto, conduzcan a resultados manifiestamente contrarios al perseguido por el tipo infractor.

QUINTA.

La regularización extemporánea realizada de forma espontánea impide que el previo incumplimiento del sujeto pueda ser calificado como de infracción grave. El artículo 61 LGT opera como elemento delimitador del tipo y no como excusa absoluta. Ello se desprende de la redacción del artículo 79 a) y sobre todo del apartado b) del artículo 79. Precisamente, es la simetría del apartado b) y del apartado a) lo que nos ha permitido colegir de forma inequívoca cómo la regularización espontánea en ambos supuestos excluye la calificación del incumplimiento como constitutivo de infracción grave.

SEXTA.

La imposibilidad de apreciar la existencia de infracción grave hasta que no se produce un requerimiento por parte de la Administración, provoca importantes incongruencias desde el punto de vista jurídico. Ello acontece tanto si el incumplimiento del obligado tributario ya recibió la calificación de infracción simple como si no recibió calificación alguna.

Al margen de las numerosas incongruencias que existen, se producen descoordinaciones importantes respecto al régimen regulador de las infracciones simples y de los delitos contra la Hacienda Pública.

SÉPTIMA.

En el artículo 79 b) tampoco se puede apreciar la existencia de infracción grave hasta que se produce un requerimiento por parte de la Administración, lo que provoca las mismas incongruencias y falta de coordinación que se han apuntado en la conclusión precedente.

OCTAVA.

Por todo lo expuesto, estimamos que la redacción técnicamente más precisa para los apartados a) y b) del artículo 79 sería la siguiente:

- a) Dejar de ingresar, la totalidad o parte de la deuda tributaria, dentro del período voluntario de pago, salvo que concluido éste la deuda se encuentre correctamente liquidada.
- b) No presentar, presentar fuera de plazo o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, los autores han consultado:

- J. GARCÍA AÑOVEROS. «Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994.

DOCUMENTACIÓN

- *Informe sobre el fraude en España* elaborado por la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, creada por acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1993. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- *Proyecto de Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria* por la que se establecen criterios para la aplicación del régimen sancionador por infracciones tributarias.
- Memoria que acompañó al *Proyecto de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria*.