

LA SANCIÓN DE LOS INGRESOS REALIZADOS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO. RELACIONES ENTRE LOS ARTS. 27 Y 191 DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Marta Verdesoto Gómez. Profesora Asociada de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

Resulta sabido que el artículo 79.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que tipificaba la infracción grave consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, ha sido sustituido por el art. 191 de la nueva Ley General Tributaria.

El nuevo precepto introduce, a nuestro juicio, una importante novedad que opera a la hora de delimitar el tipo de la infracción: Expresamente contempla como infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta **que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos del art. 27.4 de la misma ley.**

El artículo 27.4 de la nueva Ley General Tributaria limita la posibilidad de regularizar la situación tributaria presentando una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, aplicando los recargos del 27.2 (5, 10 o 15 por 100, si el retraso en la presentación de la autoliquidación es de tres, seis o doce meses y del 20 por 100, más los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado), con exclusión de sanciones a los casos en que se presente una autoliquidación expresamente rectificativa o, lo que es lo mismo, *“...las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

Obviamente, el análisis en detalle de la naturaleza de esta infracción excede del objetivo de esta ponencia, sólo queremos apuntar que, a nuestro juicio, el tipo del art. 79.a) de la anterior Ley General Tributaria requería la existencia de una concreta y efectiva sustracción, no anulada o mitigada por comportamientos posteriores del obligado tendentes, precisamente, a regularizar su situación tributaria. Debía constatarse un daño a la recaudación o perjuicio económico en el momento en que la Administración desencadenaba el procedimiento sancionador. El nuevo art. 191, sin embargo, establece la posibilidad de sancionar la conducta del sujeto que ingresa tarde, aunque de forma espontánea, a pesar de que el interés recaudatorio de la Hacienda ya ha sido satisfecho.

La cuestión que nos interesa destacar en este momento es que la nueva Ley General Tributaria, al incorporar expresamente, en el último apartado del art. 27, el requisito de la presentación de autoliquidaciones expresamente rectificativas para poder beneficiarse del régimen de los recargos que regula e, igualmente, en el último apartado del art. 191, la tipificación como infracción leve de la falta de ingreso en plazo de tributos, que posteriormente se regularizan por el obligado tributario por una autoliquidación no expresamente rectificativa, pone de manifiesto la imposibilidad de sancionar los comportamientos de esta naturaleza que se han producido antes de su entrada en vigor.

Y es que, durante la vigencia de la Ley 230/1963, algún órgano de gestión pretendió impedir la posibilidad de regularización espontánea, a través del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, aplicando directamente la sanción consistente en multa proporcional del 75%, por presunta comisión de infracción grave del art. 79.a) del mismo texto legal.

En efecto, el art. 61.3 de la L.G.T. se interpretaba por la Administración en el sentido de que para que se aplique el recargo que contempla y se produzca, por tanto, una regularización sin imposición de sanciones, el retenedor debería haber formulado una declaración-liquidación complementaria expresamente rectificativa.

Sin embargo, la lectura del precepto no avalaba esta conclusión. El inciso final del primer párrafo señala textualmente “...*si el ingreso o la declaración se efectúa...*”, de manera que la regularización se podía producir bien mediante la realización del ingreso fuera de plazo, bien a través de una declaración complementaria que, como es sabido, podría ir o no acompañada del ingreso. Igualmente, el párrafo segundo del art. 4 del R.D.1930/1998, de 11 de septiembre, se refería únicamente al ingreso –y no con la declaración complementaria- como único elemento primordial desde el punto de vista de los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador. A la misma conclusión se llegaba atendiendo al art. 30.3.b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por R.D. 939/1986, de 25 de abril, que se refiere únicamente al efecto del ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, sólo en el ámbito del IVA existían unos preceptos que obligaban a efectuar una expresa declaración-liquidación rectificativa, cuando el contribuyente trata de regularizar las cantidades a ingresar una vez finalizado el plazo correspondiente (Arts. 89.5 y 114.2 de la Ley del IVA, modificados por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

La existencia de esa legislación para el Impuesto sobre el Valor Añadido tenía dos efectos evidentes de cara a la descripción del tipo de infracción grave del art. 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963: Con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación de la LIVA, el concepto de declaración-liquidación presentada

fuera de plazo no requería la existencia de ninguna declaración complementaria, y la reacción legislativa contra ese tipo de prácticas se había limitado al ámbito de este tributo.

El legislador ha optado por una solución similar en otros conceptos tributarios, por ejemplo las retenciones, sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de tal manera que nada impedía que éstas pudieran ser objeto de regularización por medio de una declaración no expresamente rectificativa, sino por medio de una declaración-liquidación del período en que el retenedor decidiera rectificar las declaraciones que anteriormente presentó.

Es decir, a tenor de lo dispuesto en el art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria y tomando como base el silencio normativo que afectaba a la eventual regularización de retenciones, el ingreso fuera de plazo era el dato relevante para alcanzar la exclusión de sanción. Los propios Tribunales Económicos Administrativos Regionales de Cataluña (en Resolución de 15 de octubre de 1998) y de Valencia (en Resolución de 29 de enero de 1999) admitieron la regularización sin necesidad de acudir a una expresa declaración rectificativa. El propio Tribunal Supremo ha señalado, en el Fundamento Jurídico 39 de su Sentencia de 28 de octubre de 1997, que no incurre en infracción el que paga omitiendo declarar.

La nueva Ley General Tributaria respalda esta interpretación, al tipificar como infracción este tipo de conductas. Resulta imposible, a nuestro juicio, sancionar las conductas realizadas antes de su entrada en vigor, pues ni el art. 79 contenía mención semejante, ni el 61.3 exigía requisitos especiales en cuanto a la presentación de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo.