

Revista
Técnica
Tributaria

REFLEXIONES SOBRE LA INFRACCIÓN GRAVE POR DEJAR DE INGRESAR

REFLEXIONES SOBRE LA INFRACCIÓN GRAVE POR DEJAR DE INGRESAR

Manuela Fernández Junquera

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF*

Isabel García-Ovies Sarandeses

*Titular de Universidad de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF*

I. PLANTEAMIENTO.

Las infracciones tributarias graves se tipifican, como es sabido, en el art. 79 de la Ley General Tributaria en cinco tipos diferentes. De entre ellos, la falta de ingreso del total o parte de la deuda tributaria se recoge en el primer apartado y aunque los supuestos que vienen en los apartados siguientes originan, o pueden originar, todos ellos, en último término, directa o indirectamente, una falta de ingreso, el tipo definido es otro distinto. Es decir, que la falta de ingreso como tal, sólo se delimita en el apartado a) de dicho precepto. Pues bien, la infracción citada merece, a nuestro juicio, una reflexión.

Dice el art. 79, a) en su redacción actual que: Constituyen infracciones tributarias graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al art. 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

Conviene recordar que tal redacción es consecuencia de la interpretación que tanto la doctrina como la jurisprudencia y hasta la propia Administración, venían haciendo del texto anterior, cuya generalidad daba lugar a la posibilidad de declarar la comisión de una infracción en cuanto no se hubiese atendido al pago dentro del periodo voluntario, sin entrar a distinguir si la Administración conocía o no la existencia de deuda tributaria, bien porque ella misma la hubiese liquidado, bien porque el sujeto pasivo la hubiese declarado sin efectuar el ingreso correspondiente.

Tal situación, como decimos, fue objeto de duras críticas y no era aceptada por la doctrina, ni por la jurisprudencia y la Administración que entendían que en tales casos no había comisión de infracción alguna, ya que la Administración contaba con los

E S T U D I O S

datos necesarios para exigir la deuda en apremio. Sin embargo, la infracción grave continúa tipificándose como "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria", y esto ya no es así. Bien es cierto que se introduce a continuación una salvedad con la que se trata de impedir que se repita la situación anterior. En efecto, continúa el precepto señalando 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. Esta excepción, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que reforma la Ley General Tributaria, establece unos nuevos contornos para este tipo de infracción grave sobre los que parece necesario hacer algunas reflexiones.

2. CONEXIONES ENTRE LA INFRACCIÓN GRAVE Y EL PAGO ESPONTÁNEO.

Lo primero que debe hacerse es interpretar adecuadamente la relación entre el concepto de infracción grave tipificada y el contenido de esos dos artículos de la Ley General Tributaria, el 61 y el 127.

En relación con el artículo 61, parece claro que los supuestos en los que no va a entenderse cometida la infracción, porque así lo dice el propio artículo 79, son aquellos en que "se regularice" por el deudor tributario, lo que nos sitúa en el número 3 de dicho artículo, cuyo contenido es un poco más complejo de lo que a simple vista parece. Así, la posibilidad de regularizar se extiende, con arreglo a este precepto, tanto a deudas que deben ser ingresadas por el procedimiento de autoliquidación, como a deudas que, previa declaración del sujeto, deban ser liquidadas y exigidas posteriormente por la Administración. Parece que sólo la presentación tardía de las autoliquidaciones excluiría la comisión de la infracción tipificada en el artículo 79 a), puesto que la presentación tardía de la declaración afectaría en todo caso al tipo recogido en el apartado b) del mismo artículo, esto es, "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. La propia redacción que el artículo 79 recoge de este otro tipo excluye la infracción en caso de regularización puesto que considera como infracción el "presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria". A sensu contrario no existe infracción si se presenta tardíamente pero antes de que le sea requerida.

También habría que precisar más respecto a la inexistencia de infracción puesto que parece existir cierta contradicción entre los dos artículos que venimos comentando y de cuya interpretación conjunta debemos derivar el concepto de infracción. En efecto, el artículo 61 se refiere únicamente a la exclusión de las sanciones y, como dice PÉREZ ROYO, en ese caso la regularización funcionaría como una excusa absolutoria, mientras que si no se considera cometida una infracción grave, podría considerarse cometida una de carácter simple, subsistiendo la sanción que corresponde a este comportamiento. La solución puede venir, desde nuestro punto de vista, por la interpretación del carácter sancionador del recargo que se viene llamando "único" o de "prórroga" del

Intereses de demora en caso de infracción grave

artículo 61. No existe, porque se excepciona en el artículo 79, apartados a) y b), infracción grave en caso de posterior regularización de la conducta del sujeto, pero ésta se penaliza a través de ese recargo. Mantener el carácter indemnizatorio del mismo no parece tener ningún sentido, puesto que tal función de "neutralización financiera" corresponde a los intereses de demora.

Por referirnos también a éstos como integrantes de la deuda tributaria, es necesario insistir también en su justificación, que arranca precisamente de haber incurrido en mora en el cumplimiento de la obligación tributaria. Y decimos esto porque en la práctica el interés de demora se está exigiendo de forma automática en caso de incumplimiento de cualquier obligación de carácter tributario. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, al incumplimiento de la obligación de declarar en los casos en que esta obligación de declarar sea necesaria para que la Administración pueda liquidar determinados tributos. En estos casos se comete una infracción tributaria grave, también susceptible de regularización, como antes veíamos. Sin embargo, no parece lógico que se devenguen intereses de demora desde el día en que finalizó el plazo para presentar la declaración porque, obviamente, ese día no se va a realizar la liquidación y, en estos casos, ni siquiera se tienen los datos para proceder a la misma. Si existe una infracción grave lo que procede es sancionar en la forma más adecuada, modulando si se quiere dicha sanción. Si se regulariza posteriormente la conducta mediante la presentación de la oportuna declaración y es de aplicación el artículo 61, subsisten los recargos previstos en dicho artículo para penalizar el incumplimiento, pero en ningún caso, entendemos, procede incrementar la deuda con el interés de demora. Se ha cometido una infracción diferente, pero no se ha omitido el ingreso.

Volviendo al art. 79, a), parece que éste excluye del concepto de infracción los supuestos en los que el contribuyente acude al pago espontáneo. La referencia al art. 61 puede ser entendida como una manera indirecta de introducir el elemento intencional en la tipificación de la infracción por falta de pago, ya que en tales supuestos, el deudor ha realizado el pago espontáneamente fuera de plazo sin haber sido requerido por la Administración. Ahora bien, el mismo artículo excluye la infracción "cuando proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127". En la remisión a este artículo aún se precisa menos que en el caso del 61, puesto que no habla de regularización. Podría interpretarse, no obstante, que existe esa misma justificación de introducir el elemento intencional y que, en consecuencia, se excluye la infracción en los supuestos del 127.1, segundo párrafo, es decir "cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio". En ese caso, y aunque no se diga nada, como se hacía en el artículo 61, de la exclusión de sanciones, éstas no existirían por no haberse cometido la infracción de la que traen causa. Es cierto que la interpretación es atrevida y que, como luego veremos, también se excluye la infracción en los casos en que proceda el apremio de deudas liquidadas o autoliquidadas, pero la falta de concreción permite defender semejante criterio.

E S T U D I O S

Una vez más debe aprovecharse este comentario para echar en falta un tratamiento unitario de la regularización de las conductas tributarias que no dependa, como en la regulación actual del procedimiento de liquidación de cada tributo.

Otro problema que plantea el artículo 61 es el del campo de aplicación de esta regularización, a la vista del amplio concepto de deuda tributaria que ahora ofrece al artículo 58 de la Ley General Tributaria.

Como venimos diciendo, este artículo permite el pago espontáneo fuera de plazo, y aunque el propio precepto, en sus dos primeros puntos sólo se refiere al pago, el propio contexto en el que se enmarca, dentro del Capítulo V dedicado a La Deuda Tributaria, hace entender que se refiere al pago de la deuda tributaria, en su nuevo sentido, y no exclusivamente al pago de la cuota. De ahí la conexión directa entre este precepto y el 58 en el que se determinan los elementos que constituyen la deuda tributaria, concepto que ha desbordado el inicial constituido por la cuota más los recargos que podrían ser exigidos por distintas circunstancias. Ahora bien, mientras lo dicho es cierto para los apartados 1 y 2 del precepto, el 3 que es el que regula el pago espontáneo se refiere expresamente, a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, es decir a las derivadas de cuotas tributarias. Siempre que estos términos se entiendan en su sentido más estricto, es decir, ligados a la realización de un hecho imponible y no a otro distinto, procedente de una aplicación literal de la LGT.

En la actualidad la deuda tributaria es un concepto que ha sido calificado por la doctrina como meramente instrumental. Pues bien, tal concepto, que para PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, no presenta problemas especiales si lo que el legislador pretende se limita a una vocación de generalidad de la Ley, sí los puede ocasionar, y de importancia, si, como los autores señalados advierten, se pretenden equiparar todos los componentes actuales de la deuda, en todos los órdenes. Los citados autores ponen el dedo en la llaga al referirse expresamente a que no se debería de calificar como delito de defraudación la omisión de pagos fraccionados si luego van seguidos del ingreso correspondiente a la declaración anual. En definitiva, si luego se puede aplicar, también a estos supuestos lo previsto en el art. 61.3.

No lo ha entendido así el TEAR de Andalucía que en una reciente Resolución de fecha 22 de diciembre de 1997, resuelve que los pagos fraccionados dejados de ingresar que posteriormente se regularizan con la declaración e ingreso final del Impuesto, no admiten los recargos del 61.2 de la LGT sino que procede abrir expediente sancionador. Es decir que a pesar de que el sujeto pasivo al efectuar su declaración anual del IRPF deduce de su cuota líquida exclusivamente los pagos fraccionados efectivamente ingresados, con lo que inevitablemente regulariza los pagos incumplidos, el Tribunal se plantea si tal regulación puede equipararse sin más, al ingreso previsto en el art. 61.2 de la LGT.

Como veremos, el citado Tribunal no se plantea que la posibilidad del pago espontáneo del art. 61 no haya sido prevista para los pagos fraccionados, ya que el pre-

cepto, también antes de la reforma, sólo se refería al pago espontáneo de declaraciones-liquidaciones y de autoliquidaciones, lo que evidencia que las insuficiencias de la actual regulación de muchos de los conceptos básicos de nuestro Ordenamiento, se suplen por los Tribunales dándolos por hecho. De este modo, para negar la posibilidad del pago espontáneo en este caso, el Tribunal parte de la distinción entre las dos obligaciones, la de efectuar el pago fraccionado y la de pagar el Impuesto, como obligaciones autónomas e independientes, y así entendidas afirma que la primera nunca llegó a cumplirse, ni siquiera tardíamente, no admitiendo la regularización pasiva, por diferencia, que efectúa el sujeto pasivo. La interpretación que hace del art. 61 es tan estricta, aunque en sentido distinto del señalado por nosotros, que le lleva a señalar que como la regularización cuestionada no siempre conlleva un ingreso, o un mayor ingreso, en efecto si la cuota diferencial fuese negativa la regularización podría conducir a una menor cantidad a devolver, esta situación dificultaría aún más la aplicación del art. 61.2.

El Tribunal continúa discurriendo sobre la finalidad del pago fraccionado, cual es la de anticipar los fondos reglamentariamente (sic) exigibles para darle suficiente liquidez a la Hacienda Pública para hacer frente a las cargas públicas, a cuyo sostenimiento todos tenemos el deber de contribuir.

De ahí que frente a la más amplia finalidad del IRPF que consiste en permitir el sostenimiento de las cargas públicas, mediante el pago de la deuda tributaria, la finalidad de los pagos fraccionados es la de proporcionar la suficiente liquidez, todo ello sin perjuicio de su compensación posterior, lo que permite caracterizar estos pagos como obligación accesoria.

A nuestro juicio, el TEAR de Andalucía le otorga a los pagos fraccionados los caracteres propios del tributo, confundiendo la esencia de ambas obligaciones, tanto en su justificación como en sus fines, además de hacer afirmaciones peligrosas, como la naturaleza reglamentaria de la obligación.

Deja sin embargo, en último lugar, el argumento para nosotros de mayor alcance, cuando dice que el art. 79 (en su redacción anterior a la Ley 10/95), considera como tipos de infracción diferentes dejar de ingresar, por un lado, la deuda tributaria y, por otro, los pagos fraccionados. Pero sin negar que pueda haber dos infracciones distintas, también es cierto que en las dos puede darse la situación del pago espontáneo. Lo que sucede es que la dependencia y el carácter accesorio de la obligación del pago fraccionado respecto de la deuda principal por declaración anual, debe llevarse hasta sus últimas consecuencias que en este caso no son otras que admitir la aplicación en tales supuestos del pago espontáneo al fraccionado no hecho en su momento.

En conclusión, y por lo que respecta a la delimitación de la infracción por falta de pago con la posibilidad de pago espontáneo, hemos de decir que a pesar de la referencia exclusiva del art. 61.3 a declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, el pago espontáneo puede admitirse también para las retenciones y para los pagos a cuenta y fraccionados, aunque en estos últimos supuestos el pago se haga en el ajuste final con

E S T U D I O S

la declaración anual. No procede pues, en ninguno de los supuestos, la apertura del procedimiento sancionador.

3. CONEXIONES ENTRE LA INFRACCIÓN GRAVE Y EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Nos queda por examinar la relación entre el concepto de infracción grave del artículo 79 y su delimitación negativa por remisión al artículo 127 a la que, parcialmente, ya tuvimos ocasión de referirnos. Así, se puede entender que se excluye la infracción grave en ese supuesto de regularización previsto en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo, pero también parece importante fijar la frontera entre la infracción grave por dejar de ingresar y la aplicación del procedimiento de apremio, hasta el punto de que se nos muestra como el nudo gordiano de la definición de la infracción grave por falta de ingreso.

El período ejecutivo, y la eventual apertura dentro de este período del procedimiento de apremio, se inicia, como señala el punto 3 del precepto anterior, dependiendo de la clase de deuda de que se trate. En este sentido se distinguen dos situaciones: que se trate de deudas liquidadas por la Administración, o que se trate de deudas a ingresar por declaración-liquidación o por autoliquidación. El elemento que ambas situaciones tienen en común es el de tratarse de deudas ya cuantificadas, es decir, liquidadas, bien directamente por la Administración, bien por el propio sujeto pasivo, aunque sin ir acompañadas del correspondiente ingreso, pero en los dos casos la Administración conoce su existencia y cuantía.

Pues bien, siempre que exista una deuda tributaria conocida por la Administración y cuyo pago no se haya atendido, procederá acudir para su cobro al procedimiento de apremio. Podría pensarse que la remisión del art. 79 al 127 no es genérica a todo lo que dispone el 127, sino sólo referida a lo dispuesto en el segundo párrafo de su punto 1, que ya tuvimos ocasión de comentar, es decir a los supuestos en los que se paga, de forma espontánea, antes de que le haya sido notificada al deudor la providencia de apremio.

Tal interpretación guardaría cierta coherencia con la referencia hecha al art. 61, como hemos visto. Sin entrar ahora en los problemas de delimitación entre los dos preceptos -el 61 y el segundo párrafo del 127.1-, creemos que esto no es lo que ha querido el legislador cuando reformó la tipificación de la infracción tributaria grave por falta de pago. En todo caso, la referencia al 127 sin distinción alguna nos obliga a aplicar la máxima de no distinguir donde la Ley no distingue. Siendo ello así, nos encontramos con que los únicos supuestos a los que se pueda referir la Ley son los supuestos en los que el sujeto infractor ha ocultado o no ha presentado a la Administración, las declaraciones exigidas por las leyes, o los datos requeridos por la Administración, o los ha presentado de forma incorrecta. En definitiva, situaciones que, evidentemente, no pueden originar el apremio porque la Administración no ha tenido los datos necesarios para co-

Miguel Ángel Fernández Leizaola-Isabel García-Ovies Sotomayor

nocer y cuantificar la obligación tributaria. Ahora bien, dentro de estos, hay que distinguir los dos supuestos conocidos, o bien las declaraciones-liquidaciones y las autoliquidaciones, o bien los datos y declaraciones para que liquide la Administración. Y de ellos sólo podrán ser considerados los primeros, ya que los segundos entran dentro de las infracciones tipificadas en el apartado b) del art. 79.

Infracciones que, como ya dijimos al inicio, conducen también a una falta de ingreso, pero que no se tipifican como tal porque en estos casos el legislador ha preferido tipificarlas acudiendo al elemento intencional que se pone de manifiesto en el hecho de no presentar las declaraciones o datos exigidos, o de presentarlos de forma incorrecta.

En definitiva, aunque la Ley no lo diga expresamente, la única infracción grave tipificada en el apartado a) del art. 79 no es tanto la falta de ingreso en cuanto tal, sino la falta de ingreso que se deriva por no haber presentado la declaración-liquidación o la autoliquidación correspondiente o por haberlas presentado de forma incorrecta. Esto ya fue advertido por la doctrina, pero creemos que debe insistirse en ello. Pero además otra observación. Efectivamente la doctrina se refiere a las declaraciones-liquidaciones y a las autoliquidaciones, quizás porque a ellas se refiere expresamente el art. 61, pero si entendemos tales expresiones en su sentido estricto, es decir referidas exclusivamente a cuotas tributarias, quedarían fuera los supuestos de declaraciones por pagos a cuenta o fraccionados y por retenciones e ingresos a cuenta. E indudablemente, también a estos se refiere la infracción tipificada en el apartado a). Todo lo expuesto nos reitera en la idea que hemos tratado de manifestar desde el principio y que no es otra que tras la reforma de 1995 es posible afirmar que no existe infracción tributaria grave que se tipifique exclusivamente como "dejar de ingresar" la totalidad o parte de la deuda tributaria. Lo que no significa desconocer que a través de la omisión de presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones o de su presentación incorrecta, así como de las declaraciones por pagos fraccionados y retenciones, no se llegue al mismo resultado: dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. Pero de la misma manera que se insiste en ello y no en la falta de ingreso que se deriva ineluctablemente de dicha omisión en el apartado b) del art. 79, debería de tipificarse de igual modo para los casos de autoliquidación. Es el elemento de engaño que parece acompañar a toda omisión de declaración o a su incorrección de la que, en último término depende la comisión de la infracción. De este modo no habría problemas de delimitación, en la tipificación de la infracción, con otros preceptos de la Ley.

Ahora bien, también aquí el nuevo concepto de deuda exige una reflexión.

Parece claro que lo dicho hasta ahora, puede admitirse para un concepto restringido de deuda tributaria, o si se quiere para el inicial concepto de deuda tributaria del art. 58 antes de la Reforma de 1995, que se limitaba, como ya hemos dicho, a la cuota tributaria determinada en el art. 55 y los posibles recargos sobre la misma. En último término a la deuda debida por la realización de un hecho imponible, por la manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo. Y ello por algo tan simple como que no es-

E S T U D I O S

tá tan claro que para el resto de los componentes actuales de la deuda tributaria (pagos a cuenta, fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta), la LGT tenga previsto el apremio. Por tanto, era claro que hasta la reforma de 1995 el procedimiento de apremio se limitaba exclusivamente al cobro de la deuda tributaria constituida por la cuota más los recargos, y ello con independencia de las disposiciones sobre la ejecución de los débitos a favor de la Hacienda Pública contenidas en la LGP. Pero lo cierto es que la LGT en su art. 128 no se refería a otra deuda que a la procedente de la liquidación de hechos imponibles.

En la actualidad es necesario plantearse la posibilidad de acudir a la vía de apremio para el cobro de las deudas tributarias derivadas de la omisión de pagos a cuenta o fraccionados, así como de retenciones e ingresos a cuenta. Será necesario acudir a los preceptos genéricos contenidos en la LGP para defender la recaudación ejecutiva para este tipo de deudas. Pero aún así, es necesario distinguir entre sus componentes, ya que, mientras en los supuestos de retenciones e ingresos a cuenta nos encontramos con dos sujetos distintos y dos deudas autónomas, en los supuestos de pagos a cuenta o fraccionados la situación es otra, al tratarse de un mismo sujeto y de una deuda que nos es más que el anticipo de la deuda principal, por lo que en estos casos el apremio se efectuará únicamente ante la falta de ingreso por la cuota resultante de la declaración anual.

Así las cosas, sólo ante la falta de ingreso de un pago a cuenta o fraccionado, para el que no cabe el procedimiento de apremio, podría tener cabida el tipo de la infracción tributaria grave. Ahora bien, ni siquiera en estos supuestos la doctrina ha admitido sin reservas la comisión de la infracción grave, en parte por la dependencia de estos ingresos de la declaración anual. En efecto, en la actualidad el cobro por esta vía de las deudas procedentes de la falta de ingresos de pagos a cuenta o fraccionados, se presenta más que dudoso, ya que al depender del resultado final de la correspondiente declaración anual, sólo cuando ésta no se ingrese se podrá ejecutar en apremio. Pero el apremio se girará sobre la cuota definitiva y no sobre el pago fraccionado.

Más discutible, como acabamos de señalar, es el supuesto de las omisiones de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta, por tratarse de deudas autónomas y con sujeto distinto del sujeto de la deuda principal. En tales casos, a nuestro juicio, la vía de apremio la facilita la LGP pero no la LGT cuyas referencias al cobro de la deuda tributaria se hicieron siempre a la deuda entendida como cuota más recargos exclusivamente. Ahora bien, para que la Administración pueda proceder al apremio, como ya sabemos, tiene que haber tenido conocimiento a través de la presentación por el propio retenedor de la declaración correspondiente a las cantidades retenidas pero no ingresadas.

De este modo, las situaciones pueden ser las siguientes:

A) Que se pueda acudir al apremio, por lo que al proceder el apremio, queda excluida la infracción. Para ello, en los supuestos de autoliquidaciones o declaraciones,

tiene que haber existido declaración previa con omisión del ingreso que corresponda. En ese caso, los posibles supuestos son los siguientes:

a) Omisión de la cuota: procede el apremio por aplicación del 127 de la LGT.

b) Omisión de pagos a cuenta o fraccionados: No procede el apremio hasta que se haga la declaración anual. En su caso el apremio procederá si no se ingresa por la declaración anual.

c) Omisión de retenciones e ingresos a cuenta: procede el apremio por aplicación del 31 y 32 de la LGP.

B) Que no se pueda acudir al apremio por lo que se comete una infracción grave.

Se trata, contrario sensu, de aquellos casos en los que la Administración desconoce la existencia de una deuda tributaria porque el sujeto pasivo o retenedor no ha presentado la declaración-liquidación o autoliquidación correspondiente.

a) Omisión de la cuota tributaria: Cabe la comisión de infracción grave.

b) Omisión de pago a cuenta o fraccionado: Dependerá de la declaración anual con el correspondiente ingreso u omisión de la cuota. Si hay ingreso de la cuota anual, el ingreso posterior actúa como ingreso extemporáneo y suprime la infracción. Si no lo hay se dará un concurso de infracciones subsumiéndose la primera en la segunda.

De alguna forma esta interpretación puede verse respaldada por lo que dispone el artículo 305.2 del Código Penal a los efectos de determinar la cuantía en caso de delito contra la Hacienda Pública. Así, "si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural".

c) Omisión de las retenciones e ingresos a cuenta: Cabe la comisión de infracción grave, al tratarse de un sujeto distinto y una deuda distinta de la principal.

4. CONCLUSIONES.

1ª Tanto cuando se paga espontáneamente fuera de plazo como cuando se aplica el procedimiento de apremio se excluye la sanción pero se penaliza el pago fuera de plazo. Una interpretación conjunta del concepto de infracción grave y de la regularización voluntaria por parte del deudor tributario nos conduce inevitablemente a defender la naturaleza sancionadora que corresponde tanto a los recargos de prórroga, como al propio recargo de apremio.

2ª La tipificación de una infracción grave por remisión a dos preceptos distintos de la misma Ley exige su interpretación, ya que su aplicación no siempre es automática. Más aún, se presenta en ocasiones, polémica. Ello conculca a nuestro juicio el prin-

E S T U D I O S

cipio de legalidad que ampara la tipificación de la infracción, dejando así que la determinación de si se ha cometido o no una infracción quede a la interpretación, en la mayoría de los casos, de la propia Administración y por la aplicación de preceptos distintos.

3ª El pago espontáneo previsto en el art. 61.3 de la LGT puede admitirse para las retenciones y los pagos a cuenta y fraccionados, incluso en los supuestos en que estos últimos se hagan en el ajuste final de la declaración anual, sin que pueda abrirse, en tales casos, el procedimiento sancionador.

4ª En ningún caso la falta de ingreso de un pago a cuenta o fraccionado puede originar la comisión de una infracción tributaria grave, ya que ambos dependen del resultado final de la declaración anual y no pueden considerarse deudas autónomas de la principal.

