



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

HACIA UN NUEVO CONCEPTO DE DEUDA TRIBUTARIA

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

*Profesor de Derecho financiero y tributario
Universidad San Pablo-C.E.U.*

SUMARIO:

1. *El concepto de deuda tributaria.* 1.1. Problemática que plantea. 1.2. ¿Qué debe entenderse por deuda tributaria? 1.3. Deuda tributaria básica y deuda tributaria adicional: la inserción de los recargos legales en bases o cuotas en la deuda tributaria *stricto sensu*. 1.4. Un apunte de derecho comparado.—2. *La composición de la deuda tributaria tras la Ley 25/1995.* 2.1. Modificación del apartado uno del artículo 58. 2.2. Modificación del apartado dos del artículo 58: la inacabada reforma en la determinación de los intereses de demora.—3. *Contenido básico de la deuda tributaria.* 3.1. La cuota tributaria. 3.1.1. Multiplicidad de significados. 3.1.2. ¿Hay dos deudas o una en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas? 3.2. Las prestaciones tributarias a cuenta como elemento estructural básico de la deuda tributaria: consecuencias de su inclusión en el concepto de deuda: 3.2.1. ¿Qué es lo que se incluye en el concepto de deuda tributaria? 3.2.2. ¿Son verdadera deuda las prestaciones tributarias a cuenta? ¿Constituyen pagos a cuenta del tributo o pagos definitivos de la propia obligación a cuenta que satisfacen? 3.2.3. La instrumentalidad de las obligaciones a cuenta: responsabilidad del contribuyente, del retenedor o del obligado a ingresar a cuenta en caso de impago si después se cumple o no nace la obligación principal. 3.2.4. Consecuencias de la inclusión de estas prestaciones en la deuda tributaria ¿Puede tipificarse la omisión de pagos fraccionados como delito fiscal?

3.2.5. ¿Vulnera el principio de capacidad económica la vigente regulación de las obligaciones a cuenta? 3.2.6. Elementos de las obligaciones a cuenta que deben regularse por Ley. 3.2.7. Configuración de la deuda tributaria de las cantidades que se hubieran debido retener: la incongruente regulación de una retención presunta. 3.3. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas. 3.3.1. Límites constitucionales y legales a su creación. 3.3.2. Naturaleza jurídica y autonomía respecto del tributo sobre el que recaen: consecuencias prácticas. 3.4. Recapitulación: consecuencias de la naturaleza impositiva de las prestaciones que integran la deuda tributaria *stricto sensu*.—4. *Contenido adicional de la deuda tributaria*. 4.1. Los recargos previstos en el artículo 61.3 de la L.G.T. 4.1.1. La naturaleza jurídica y sus consecuencias. 4.1.2. El problema de las «regularizaciones atípicas» mediante una autoliquidación posterior en plazo. 4.2. El interés de demora. 4.2.1. Su adaptación al tipo de interés vigente en cada momento. 4.2.2. La dudosa constitucionalidad de su cuantía. 4.2.3. Problemática en el cómputo temporal de los intereses. 4.2.4. Base sobre la que se giran: improcedencia de su aplicación a las sanciones. 4.3. El recargo de apremio: 4.3.1. El inexistente recargo de «apremio». 4.3.2. Necesidad de coordinar los recargos por presentación o ingreso tardíos. 4.4. Las sanciones pecuniarias. 4.4.1. Problemática de su inclusión en la deuda tributaria. 4.4.2. Ejecutividad de las sanciones pecuniarias. 4.4.3. Trascendencia de la separación de procedimientos.—5. *Conclusiones*.

EL CONCEPTO DE DEUDA TRIBUTARIA

1.1. PROBLEMÁTICA QUE PLANTEA

EL ejercicio de las funciones que la Administración tiene encomendadas en materia tributaria (art. 90 L.G.T.) requiere la previa delimitación de los componentes de la deuda. De un lado, para una adecuada *liquidación*, por los órganos de gestión en sentido estricto o de inspección, aparte de que la cantidad que haya sido regularizada en la liquidación será la base sobre la que se girarán, en su caso, las posibles sanciones. De otro, en orden a una completa *recaudación*, de modo que la obligación tributaria sea satisfecha correctamente por el deudor a los órganos de recaudación y se cumplan, con ello, los requisitos objetivos de identidad (art. 44 del R.G.R.) e integridad (artículo 21 del R.G.R.) en el pago. Precisamente en el plano recaudatorio se observa la regulación unitaria de la extinción de la obligación tributaria, contenida en los artículos 59 a 70 L.G.T., por tratarse —en expresión de la ley— de la extinción de una misma «deuda». Finalmente, también en el procedimiento de *revisión* será necesario concretar qué

elementos de la deuda constituyen el objeto de la impugnación presentada ante los órganos administrativos o jurisdiccionales, pudiéndose además acumular el recurso frente a la sanción con el que se interponga sobre la cuota (art. 34.4 Ley de Derechos y Garantías).

La importancia del concepto de deuda tributaria radica en que de la solución que se adopte derivan múltiples consecuencias. Siguiendo el articulado de la Ley General Tributaria pueden destacarse las siguientes:

- Determinación del alcance de la responsabilidad. El artículo 37 de la L.G.T., en la redacción dada por la Ley 25/1995, señala que la responsabilidad no se extiende a todos los componentes de la deuda tributaria, pues normalmente no alcanzará al recargo de apremio ni a las sanciones. Sí incluirá el recargo de apremio, obviamente, si el responsable no ingresa en el período voluntario que se le conceda. También responderá de las sanciones el responsable al que se impute la comisión de una infracción tributaria: el causante o colaborador de la infracción (art. 38), los administradores —a menos que salven su responsabilidad— (art. 40.1 párr. 1.º), así como los Síndicos, Interventores o Liquidadores de entidades en general cuando su conducta sea constitutiva de infracción (artículo 40.2).
- Magnitud sobre la que se aplica la corrección del «error de salto». Según el artículo 56 L.G.T.: «deberá reducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados». La inclusión de las prestaciones a cuenta en la deuda tributaria desde 1995 permitía aplicarles esta regla por el sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, donde a un pequeño incremento salarial le sucedía un incremento mayor de la retención (p. ej., a 1.797.000 pesetas le correspondía una retención de 179.700 pesetas, y a 1.797.001 pesetas una retención de 215.640 pesetas, con un incremento de 35.940 pesetas). Con la Ley 40/1998 del I.R.P.F. ya no se produce el «error de salto» en las retenciones e ingresos a cuenta.
- Partidas que integran el pago de la deuda tributaria (art. 59).
- Componentes de la deuda tributaria a los que afecta la prescripción (art. 64).

- Extensión de la compensación de la deuda tributaria (art. 68).
- Ambito de la condonación (art. 69).
- Alcance de la responsabilidad en la deuda tributaria del adquirente de una explotación económica (art. 72). Un caso especial de responsabilidad es el que se produce en la adquisición *inter vivos* de una explotación económica, donde frente al primer titular que es el obligado tributario se sitúa el adquirente como responsable de la deuda de aquél generada por la explotación salvo que, previa solicitud a la Administración y con la conformidad del transmitente, la Administración expida una certificación de deudas con contenido negativo o no la facilite en un plazo de dos meses (art. 72 L.G.T.).
- Extensión de la garantía en el aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la deuda tributaria (art. 76).
- La deuda tributaria a efectos de infracciones o delitos contra la Hacienda Pública (art.s 79 L.G.T. y 305 Código Penal).
- El importe de la devolución por el pago indebido de deudas tributarias (art. 155).
- Y una cuestión fundamental: la base sobre la que han de aplicarse los componentes accesorios de la deuda tributaria (intereses, recargos y sanciones).

Además, situándonos ya fuera del campo administrativo, será necesario establecer el valor económico de la pretensión para su revisión en sede jurisdiccional, con arreglo a la Ley 28/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Ello permitirá determinar la pertinencia del recurso de casación en determinados casos [no son susceptibles de este recurso, entre otras, las sentencias cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas, art. 86.1.2.b) L.J.C.A.] y del recurso de casación para la unificación de doctrina. Respecto a este último, hay que recordar que si no cabe recurso de casación contra una sentencia y la cuantía litigiosa se cifra en menos de tres millones de pesetas, la Ley impide interponer el recurso de casación para la unificación de doctrina (art. 96.3 L.J.C.A.), lo que puede tener trascendencia dada la diversidad de pronunciamientos sobre hechos sustancialmente idénticos en los distintos Tribunales Superiores de Justicia (1). En el ar-

(1) GALÁN RUIZ y ZOZAYA MIGUÉLIZ advierten que dada la limitación cuantitativa para interponer este recurso «no será lo mismo presentar los recursos ante un Tribunal Superior de Justicia u otro. La ventaja se obtendrá cuando se pueda deslocalizar el hecho im-

título 42.1.a) de la Ley 29/1998 se fija el contenido económico de la pretensión, cuando el demandante solicite la anulación del acto, en el débito principal sin incluir recargos, costas ni cualquier otra clase de responsabilidad. Entiendo que deberían tenerse en cuenta todos los elementos de la deuda tributaria, pues las prestaciones de la deuda que podríamos calificar como accesorias en ocasiones pueden tener un valor importante en su seno.

Todos estos preceptos ponen de manifiesto la relevancia que adquiere la correcta determinación de la composición de la deuda tributaria en el marco de la aplicación de los tributos, lo que será objeto de análisis en las siguientes líneas.

1.2. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR DEUDA TRIBUTARIA?

Los artículos de la L.G.T. citados anteriormente ponen ya de manifiesto una doble configuración de la deuda tributaria en la propia ley, que unas veces la equipara con la «obligación tributaria material», integrada por elementos cualitativos y cuantitativos (por ejemplo, en los artículos 37.1, 62.1, 68 y 69), y otras con «el objeto de la obligación tributaria material» constituido por el contenido de la prestación de dar, como uno más de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria material (por ejemplo, en los arts. 35.1, 41.1, 56, 58, 63 y 64) (2). Y dentro de la segunda acepción, puede referirse a todos los componentes de la deuda (art. 58) o sólo a su núcleo básico (art. 56).

En cuanto a la primera acepción, que identifica la deuda con la *obligación tributaria material*, hay que señalar que la obligación tributaria puede entenderse en un sentido amplio, comprendiendo la entrega de una cosa o la realización de una conducta, positiva o negativa. Las obligaciones formales pueden ser complementarias al nacimiento de la obligación principal o integrar, de modo exclusivo, el contenido de la prestación emanada de las normas tributarias al no surgir la obligación de pago o requerirse sólo determinados comportamientos (presentar declaraciones, llevar registros fiscales, expedir facturas, cumplimiento de deberes de colaboración, no resistencia a la actuación inspectora).

ponible, produciéndose en estos casos supuestos de auténticas economías de opción». Cfr. GALÁN RUIZ, J. J., y ZOZAYA MIGUÉLIZ, E.: *Procedimientos tributarios: Estudio de algunas cuestiones polémicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 17.

(2) Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho tributario*, I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pág. 245.

Pero la obligación tributaria entendida en sentido técnico-jurídico estricto y, por ende, la obligación tributaria material, es la obligación consistente en dar una suma de dinero como tributo (3), pese a que en ocasiones el pago se realice mediante efectos timbrados (por ejemplo algunos hechos imposables del I.T.P. y A.J.D.) o se cumpla la prestación entregando un bien (pago en especie mediante bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español —en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Patrimonio, Renta de las Personas Físicas y Sociedades— según refiere el art. 23 del R.G.R.) (4). Según esto la deuda tributaria equivaldría a la obligación dineraria a satisfacer en concepto de tributo. La dificultad estriba en que dicha deuda, tal como se concibe en el artículo 58 L.G.T., contiene otras partidas distintas del tributo (prestaciones a cuenta, intereses, recargos y sanciones). En todo caso, el paralelismo estaría entre la deuda tributaria y la obligación de pago del tributo, de las prestaciones a cuenta, de los recargos, de los intereses y de las sanciones (con todas las cautelas respecto a estas últimas, por lo que luego se verá).

En una segunda acepción, la deuda contemplada en el artículo 58 de la L.G.T. refleja el *contenido de la obligación tributaria material*, el objeto de la prestación básica en que se sustenta el tributo consistente en el pago de una suma de dinero. La Ley General Tributaria entiende por obligación principal en su artículo 35 la consistente en el pago de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, dejando fuera la obligación de declarar y las obligaciones contables y registrales (además de, lógicamente, los deberes de colaboración de terceras personas). Identifica, por tanto, la deuda tributaria con el contenido de la obligación tributaria principal. Sin embargo, la deuda tributaria del artículo 58 tiene un contenido más amplio que el de la obligación tributaria *stricto sensu* u

(3) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 19.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 335. Señala más adelante que «... la obligación tributaria es una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero» (pág. 346).

(4) Para FERREIRO la efectiva utilización de los efectos timbrados no constituye el cumplimiento de una obligación de hacer, sino que representa la afectación de «... una suma de dinero ya entregada al cumplimiento de una determinada deuda». Cfr. «La extinción de la obligación tributaria», *R.D.F.H.P.*, núm. 77, 1968, pág. 1049. Véase también FALCÓN y TELLA, R.: «La problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», *R.E.D.F.*, núm. 54, 1987, págs. 222 a 226, cuando afirma que la posibilidad de pago en especie «supone la admisión en nuestro ordenamiento de obligaciones tributarias facultativas» y concluye que estos supuestos «...no constituyen una excepción al carácter pecuniario de la obligación tributaria».

obligación principal, expresión esta última equivalente a la cuota que deriva de la realización del presupuesto de hecho del tributo (la cuota líquida y, en su caso, los recargos legales sobre bases o cuotas). Por eso resulta difícil identificar el objeto de la obligación tributaria material con la deuda tributaria descrita en el artículo 58, pues en el mismo se incluyen prestaciones carentes de naturaleza tributaria que hay que incluir también como parte de su contenido (intereses, recargos y sanciones). En este sentido, en tanto que objeto del ingreso tributario, SOLER ROCH ha definido la deuda tributaria como «la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto resulta obligado frente a la Hacienda Pública en virtud de las distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos» (5). Cabría, por tanto, conceptualizar la deuda tributaria como la *prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias que constituyen el objeto de las obligaciones de dar que derivan de la aplicación de los tributos*.

En las dos acepciones expuestas se aprecia una falta de unidad en la concepción de la deuda tributaria dada la heterogeneidad de sus componentes. Se hace preciso encontrar un concepto que dote de unidad a todos sus elementos y permita que nos refiramos a «una deuda tributaria». A mi juicio, la dificultad estriba en que la anterior definición parte de una concepción estática del tributo, siendo así que éste tiene una dimensión temporal muy importante. En realidad, la inclusión de todas estas prestaciones en el artículo 58 responde a que la deuda tributaria es el resultado de las diversas situaciones que se suceden en la aplicación de los tributos, siendo dichas vicisitudes las que modifican el contenido de la deuda. Como se dijo al comienzo de este trabajo, la determinación de la deuda es importante en orden a su liquidación, recaudación y revisión. Se hace necesario, por tanto, atender al aspecto dinámico de la deuda tributaria. Y en este punto es preciso un título jurídico que permita exigir y, al tiempo, acreditar el importe y contenido de la deuda. Ese título jurídico será la oportuna liquidación o la presentación de una autoliquidación, aunque no se efectúe el ingreso tras esta última. Incluso, el presupuesto para el nacimiento de las prestaciones accesorias (no sólo de su exigibilidad) requerirá, además de la finalización del período voluntario, dicha liquidación administrativa o autoliquidación sin ingreso. Ello permite inferir, siguiendo a PÉREZ DE AYALA, que la deuda tributaria del artículo 58 de la Ley General Tributaria no

(5) Cfr. «Deuda tributaria», en *Enciclopedia Jurídica Básica* (dir. MONTOYA MELGAR, A.), vol. II, Civitas, Madrid, 1995.

es sinónima de la obligación tributaria ni tampoco de su importe o cuantía, sino más bien «la deuda liquidada y notificada en cada caso como consecuencia de la existencia y del cumplimiento y ejecución de aquella obligación preexistente, no sólo del cumplimiento normal y en plazo de dicha obligación, sino también de su cumplimiento anómalo, parcial o fuera de plazo, e incluso de su ejecución coactiva si se hubiera dado» (6). Para la existencia de esa deuda será precisa la preceptiva liquidación administrativa o autoliquidación, con o sin ingreso, donde se reflejarán los diversos componentes de la deuda y su cuantía. En definitiva la deuda tributaria del artículo 58 debe ser jurídicamente eficaz. Un reflejo de esta postura lo encontramos en la sentencia del T.S.J. de Madrid de 14 de junio de 1997 (7) resolviendo que «la anulación de la liquidación objeto de impugnación supone la extinción de la eficacia de la misma, debiendo efectuarse una nueva», lo que hace necesario rehabilitar todo el procedimiento de gestión tributaria consistente en la notificación del período de pago voluntario. Concluye el Tribunal que «no procede exigir intereses de demora, sino a partir de que haya transcurrido el plazo de ingreso de la deuda tributaria en período voluntario de pago de las nuevas liquidaciones aprobadas conforme a lo acordado en la sentencia» (F.J. 2.º). Ello deriva de la inexistencia, hasta ese momento, de una deuda jurídicamente eficaz.

En consecuencia, cabe apuntar una concepción dual de la deuda del artículo 58 de la L.G.T., teniendo en cuenta su doble vertiente: estática y dinámica. Desde un punto de vista estático podemos definirla como la *prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias que constituyen el objeto de las obligaciones de dar que derivan de la aplicación de los tributos*. Desde una perspectiva dinámica la deuda tributaria es la *deuda autoliquidada por el obligado tributario (contribuyente, retenedor...) o liquidada y notificada por la Administración*. El título jurídico necesario para la exigibilidad de la deuda tributaria será la oportuna liquidación administrativa —instrumentada mediante un expediente de comprobación e investigación— o la autoliquidación sin ingreso. El importe acreditado en el expediente sancionador no será, propiamente, deuda tributaria.

(6) Véase el prólogo al libro de GOROSPE OVIEDO, J. I.: *La deuda tributaria básica*, pendiente de publicación.

(7) J.T. 1997, 923.

1.3. DEUDA TRIBUTARIA BÁSICA Y DEUDA TRIBUTARIA ADICIONAL:
LA INSERCIÓN DE LOS RECARGOS LEGALES EN BASES O CUOTAS
EN LA DEUDA TRIBUTARIA *STRICTO SENSU*

El artículo 58 de la L.G.T. enumera los componentes de la deuda tributaria, pero no se limita a una enunciación exhaustiva, sino que establece una gradación en los mismos. El legislador está distinguiendo lo que constituye la verdadera deuda tributaria de lo que podríamos denominar deuda global frente al ente público, estableciendo una gradación entre la deuda principal y la adicional.

En su apartado primero dispone que la deuda tributaria estará constituida por la *cuota* del artículo 55 de esta Ley, los *pagos a cuenta o fraccionados*, las *retenciones* practicadas o que se hubieran debido practicar y los *ingresos a cuenta*. En el segundo se enumeran los elementos que, en su caso, formarán parte de la misma: los *recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas*, los *recargos del artículo 61.3 de la L.G.T.* (por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones, autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones), el *interés de demora*, el *recargo de apremio* y las *sanciones*.

Distingue el legislador en este artículo entre ingresos que *constituyen* la deuda tributaria e ingresos que, *en su caso, formarán parte* de la misma. Sin perjuicio de que también deba predicarse la nota de incertidumbre en cuanto a la existencia de las prestaciones a cuenta (que sólo se aplican, y no en todos los casos, en los impuestos sobre la renta), se observa una jerarquización en los componentes de la deuda tributaria: de un lado, la cuota tributaria y los «pagos a cuenta» conformarían la prestación principal; de otro, el resto comprendido en el artículo 58.2 serían prestaciones accesorias.

La base de esta diferenciación radica esencialmente en la naturaleza del ingreso y en su autonomía o dependencia de la deuda principal. Como se verá después, los componentes esenciales de la deuda tributaria tienen naturaleza tributaria y pueden existir con independencia de que las otras prestaciones cobren entidad. Precisamente por ello entiendo que los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas deben formar parte del contenido básico de la deuda tributaria. Primero, porque no se trata de un recargo moratorio o sancionador, sino de una sobrecarga tributaria. Segundo, porque no siempre acompaña a la deuda principal, cabiendo predicar su carácter autónomo si la base del recargo no coincide con la cuota a ingresar por el tributo sobre el que recae (por ejemplo, si aplica sobre la base imponible o liquidable, o

sobre la cuota íntegra), caso en el que el recargo puede nacer con independencia de la existencia de la cuota. Tercero, porque si se establecen a favor de un ente público distinto del acreedor de la obligación tributaria nos hallamos ante otra prestación tributaria, pero no ante una prestación accesoria, lo que tendrá consecuencias de cara a la posible incursión en delito fiscal.

El contenido básico de la deuda tributaria —cuota, obligaciones a cuenta y recargos sobre bases o cuotas— se verá claramente afectado por los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, señalados en el artículo 31 de la C.E.

El contenido adicional —los recargos del art. 61.3 de la L.G.T., el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones— se compone de elementos que carecen de naturaleza tributaria en sentido estricto, muestran una relación de dependencia con la deuda tributaria principal, al requerir la previa existencia de ésta como presupuesto básico para su nacimiento, y tienen como finalidad global el interés en su correcta satisfacción.

1.4. UN APUNTE DE DERECHO COMPARADO

El concepto de deuda que se desprende de nuestra normativa es más reducido que el de relación jurídico-tributaria, que en Italia se ha dado en llamar *rappporto giuridico d'imposta*, y en Alemania *Steuerrechtsverhältnis* o *Steuerpflichtverhältnis*. Podría intentar hallarse un paralelismo entre el artículo 58 de la L.G.T. y el § 37 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 16 de marzo de 1976 (*Abgabenordnung*), relativo a la *Steuershuldverhältnis* (relación jurídica de deuda tributaria), pero esta figura es más amplia, también, que la deuda tributaria de la ley española. En efecto, mientras que ésta (art. 58 de la L.G.T.) sólo comprende las prestaciones tributarias que debe satisfacer el obligado tributario, en la *Steuershuldverhältnis* (§ 37 de la *Abgabenordnung*) se integran tanto las deudas de los obligados tributarios, en razón de los tributos exigibles, como las de la propia Administración, motivadas por un ingreso previo —debido o indebido— de aquéllos. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en la legislación española, no se incluyen las sanciones, que se regulan en la Parte octava de la A.O. (§ 369 y sigs.) al hilo de la normación de los delitos tributarios (*Steuerstraftat*) y las infracciones administrativas tributarias (*Steuerordnungswidrigkeiten*).

Considero correcta la no inclusión de las sanciones por el ordenamiento alemán en la relación jurídica de deuda tributaria (y, en conse-

cuencia, incorrecta la regulación española), al no obedecer su aplicación al deber de contribuir, sino al *ius puniendi* del Estado. Efectivamente, las sanciones no deberían formar parte de la deuda tributaria por no responder al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sino a la necesidad de disuadir y reprimir comportamientos que infringen el ordenamiento tributario. En cierto modo la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, supone una derogación tácita de la letra e) del artículo 58 L.G.T. al instrumentar un expediente para la imposición de sanciones tributarias «distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor», y estableciendo la facultad de recurrir o reclamar separadamente el acto de imposición de la sanción (art. 34 L.D.G.).

2. LA COMPOSICION DE LA DEUDA TRIBUTARIA TRAS LA LEY 25/1995

2.1. MODIFICACIÓN DEL APARTADO UNO DEL ARTÍCULO 58

La modificación del artículo 58 L.G.T. de 1963, en su primer apartado, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, es una consecuencia de la progresiva trascendencia que las obligaciones a cuenta han ido adquiriendo en el mecanismo de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, manifestada en los reglamentos de estos impuestos y en los de desarrollo de la propia Ley General Tributaria (Reglamentos de Inspección, Recaudación y Procedimiento Económico-Administrativo), y trae causa también de la profunda transformación que se ha venido produciendo en la legislación especial desde la Ley 18/1991, del I.R.P.F., que dotó de mayor peso específico a las retenciones y a los ingresos a cuenta por retribuciones en especie, al ampliar su aplicación a determinadas rentas. La propia evolución del *iter* legislativo demostró la ineficacia del primitivo esquema consistente en la aplicación del tributo mediante el pago de la cuota, ante la relevancia que, paulatinamente, iban adquiriendo las obligaciones a cuenta, lo que desembocó finalmente en su inclusión en el concepto de deuda tributaria pese a no constituir la satisfacción de un tributo (8).

(8) Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pág. 488.

Para apreciar mejor estas variaciones es preciso confrontar el apartado uno del artículo 58 en su redacción anterior y en la actual, subrayando las alteraciones producidas.

Redacción originaria de la Ley 230/1963: «La deuda tributaria estará constituida *esencialmente* por la cuota *definida* en el artículo 55 y *liquidada a cargo del sujeto pasivo*».

Redacción de la Ley 25/1995: «La deuda tributaria estará constituida por la cuota *a que se refiere* el artículo 55 de esta Ley, *por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta*».

En este párrafo inicial se recogen los elementos que conforman el armazón de la deuda tributaria, pudiéndose apreciar cuatro modificaciones respecto a la anterior normativa.

En primer lugar, se observa en la nueva redacción la corrección que supone el no hacer mención a la «cuota definida en el artículo 55», sino a la «cuota a que se refiere el artículo 55», puesto que dicho precepto no contiene definición alguna de cuota tributaria, sino que alude a sus procedimientos de determinación. De todos modos, la inercia legislativa no ha permitido solventar la inexactitud de la referencia a una cuota que debería ser la cuota a satisfacer en la autoliquidación o liquidación administrativa, y no, simplemente, el resultado de aplicar un tipo de gravamen a la base impositiva dando lugar a la cuota íntegra.

En segundo y tercer término se advierten dos supresiones. De un lado, no se recoge la expresión «esencialmente», por lo que cabría colegir que los elementos que dicho apartado menciona (cuota e ingresos a cuenta), o al menos uno de ellos, no integrarían el contenido esencial de la deuda tributaria. No obstante, la literalidad del precepto al contraponer los elementos que *constituyen* la deuda tributaria frente a los que *forman parte* de la misma (art. 58 L.G.T., apartados primero y segundo, respectivamente), permite deducir que tanto la cuota como las obligaciones tributarias a cuenta, situadas en el mismo plano, integran los elementos *constitutivos y estructurales* de la deuda tributaria, si bien la delimitación no es tan meridiana como en la anterior redacción. De otro, desaparece la mención a que la cuota es «liquidada a cargo del sujeto pasivo», lo que supone adecuar la ley a la realidad de la aplicación de los tributos, puesto que actualmente el sistema normal de exacción tributaria es el de autoliquidación o declaración-liquidación, habiendo quedado relegado a un segundo plano el procedimiento de declaración del deudor tributario y posterior liquidación por la Administración,

además de despejarse las dudas sobre la posible inexistencia de la deuda tributaria antes de la liquidación.

Por último, *la cuarta y más importante alteración se muestra en la inclusión, junto a la cuota, de los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, como partidas que «constituyen» la deuda tributaria.* Ello supone la necesidad de redefinir el contenido de la deuda tributaria en sentido estricto, que en la redacción anterior coincidía con la cuota mientras que ahora se añaden una serie de prestaciones que, en su mayor parte, se generan con anterioridad al devengo del impuesto, lo que implicará, necesariamente, un cambio también en la conceptualización de aquélla.

2.2. MODIFICACIÓN DEL APARTADO DOS DEL ARTÍCULO 58:

LA INACABADA REFORMA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA

También aquí se hace preciso comparar el apartado segundo del artículo 58 L.G.T. en su redacción actual y en la anterior, debiendo señalarse que esta última proviene de la Ley 10/1985, de 26 de abril, si bien la única variación de dicha Ley en esta materia sobre la de 1963 fue la relativa al cálculo de los intereses de demora.

Redacción de la Ley 10/1985: «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente *el día en que comience su devengo*, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
- c) *El recargo por aplazamiento o prórroga.*
- d) El recargo de apremio.
- e) Las sanciones pecuniarias».

El apartado tres de este precepto disponía la *posibilidad de fijar reglamentariamente* el recargo por aplazamiento o prórroga y el recargo de apremio.

Ley 25/1995: «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) *Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.*
- c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente *a lo largo del período en el que aquél se devengue*, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
- d) El recargo de apremio.
- e) Las sanciones pecuniarias».

Se ha suprimido el apartado tercero.

Con esta Ley se ha vuelto a modificar la forma de determinación de los intereses de demora, cuya cuantía en los últimos años, así como la del interés legal del dinero, se ha fijado por vía presupuestaria. En la anterior normativa se aplicaba el vigente *el día en que comenzase su devengo*, por lo que cabía sostener su invariabilidad pese a las modificaciones anuales que se pudieran producir en su cuantía, si bien hubo alguna interpretación en el sentido de aplicar el señalado en la Ley de Presupuestos *de cada ejercicio*, al fijar éstas el tipo aplicable «durante» cada ejercicio. En este sentido, señaló FALCÓN, analizando la anterior redacción, que la referencia al «inicio» del devengo «... sólo juega cuando el interés de demora es el legal del dinero incrementado en un 25 por 100. En cambio, cuando el tipo de interés haya sido fijado por la Ley de Presupuestos... se aplicará sólo 'a cada ejercicio' —según resulta claramente del tenor literal de las sucesivas Leyes de Presupuestos...», todo ello en congruencia con la finalidad compensatoria de los intereses. Cabe citar también las sentencias del T.S.J. de Madrid de 11 de marzo de 1992 y 5 de octubre de 1996, siguiendo esta argumentación.

Ahora, el artículo 58.2.b) dispone que se computará el interés de demora vigente *a lo largo del período en que se devengue*, lo que implica claramente su modificación según varíe su cuantía por Ley de Presupuestos e, incluso, en los casos en que el tipo de interés no hubiera sido fijado por la Ley de Presupuestos (la cuantía del interés legal del dinero incrementado en un 25 por 100). Ello supone mayor complejidad en el cálculo, pero también una mayor adecuación a la realidad económica del momento. Incluso sería aconsejable plantearse la oportunidad de modificarlo por períodos inferiores al año cuando la evolución de los intereses bancarios, basados en el precio oficial del dinero fijado por el Banco de España, sufrieran una fluctuación significativa a lo largo del

año, como sucedió en 1997. Por este motivo, la Disposición adicional sexta de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, añadió un párrafo al artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, conforme al cual: «El Gobierno, atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública, podrá revisar el tipo de interés fijado en el ejercicio por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.» Quizá pudiera criticarse la fijación del tipo de interés por una norma sin rango de ley, pero la necesidad de que se adecúe a los tipos de interés de la Deuda Pública sirve de límite a la acción del Gobierno, circunscribiendo el Decreto a un ejercicio de la llamada «discrecionalidad técnica» o concreción de un concepto jurídico indeterminado, al tiempo que justifica esta medida.

En esta línea de equiparación de los intereses de demora a las circunstancias económicas de cada ejercicio (inflación, tipos de interés), lo lógico hubiera sido modificar también el momento para la determinación del interés legal, cuando resultase deudora la Hacienda Pública, pero no fue así. El artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, que remite en este punto al artículo 36.2 de dicho texto, dispone que si el acreedor de la Hacienda Pública no cobra su crédito dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, se le abonará el interés legal del dinero vigente *el día que venza el plazo de pago*. De otra parte el artículo 110.4 del R.D. de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 preceptúa que si se estima la reclamación interpuesta y hay que devolver cantidades ingresadas indebidamente: el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha del ingreso, aplicándose «a todo el período el interés legal vigente cuando se realizó el ingreso, aunque hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo». Igualmente, el artículo 2 *in fine* del R.D. regulador del procedimiento de devoluciones de ingresos indebidos (R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre) establece que el tipo de interés legal aplicable será el vigente *el día en que se efectuó el ingreso indebido*. Así lo afirmó la S.A.N. de 14 de junio de 1996, señalando que la variabilidad del interés legal del dinero sólo operaba para determinar el tipo vigente en el momento en que nazca la obligación de devolver, tipo que será aplicable a todo el período de tiempo en que permanecieron en poder de la Administración las sumas que le fueron entregadas indebidamente. Esta discordancia en la fijación del tipo de interés provocaba situaciones de auténtica desigualdad en cuanto al interés satisfecho por la Administración, perjudi-

cando a ésta al disminuir la inflación en los años que siguieron a la reforma de julio de 1995. El Tribunal Supremo se hizo eco de este problema en la sentencia de 22 de febrero de 1996, sosteniendo que «... los intereses resarcitorios y compensatorios deberían seguir paso a paso las modificaciones del interés legal, pero lo cierto es que 'lege lata' el tipo de interés que se aplica es el vigente en la fecha en que se realizó el ingreso indebido, el cual permanece inalterable durante todo el tiempo de devengo de tales intereses, aunque en los años de que se trate haya podido, como ocurre frecuentemente, modificarse el interés legal... pero aun reconociendo desde una perspectiva financiera la imperfección de las normas jurídicas, ha de concluirse que son claras y válidas, y, por tanto han de cumplirse a tenor de las mismas» (F.J. 4.º). Entiendo que los términos de la normativa expuesta eran lo suficientemente claros como para no permitir otra interpretación, al referir la fijación del interés legal a un día concreto (cuando se efectuó el ingreso indebido).

Afortunadamente, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social dispuso que en la devolución de ingresos por I.R.P.F., Impuesto sobre Sociedades e I.V.A. se aplicase el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) L.G.T., y posteriormente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes estableció la aplicación de este mismo precepto en la devolución de ingresos indebidos (9). Con ello se solventa en estos supuestos la disparidad en cuanto al momento de su fijación de los intereses adeudados por la Administración y por los contribuyentes, puesto que *se hace mención explícita al artículo 58 de la L.G.T., que prevé la modificación del tipo de interés a lo largo del tiempo en que éste se devengue*. No obstante, sería conveniente modificar en este sentido el artículo 2 *in fine* del R.D. de devolución de ingresos indebidos de 1990, el artículo 110.4 del R.D. de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 y, lo que es más importante, el texto de la Ley General Presupuestaria, que deja abierta la posibilidad de aplicar un interés fijo en los restantes supuestos.

Junto a la reforma del artículo 58 en la determinación del interés de demora hay que destacar la eliminación de la mención al recargo por

(9) Dentro de los ingresos tributarios indebidos se incluyen tanto los indebidos *ab origine* (art. 7 R.D. de devolución de ingresos indebidos, que establece una enumeración ejemplificativa) como los indebidos por anularse el acto o la norma que los había exigido como consecuencia de la resolución de un órgano administrativo o jurisdiccional.

aplazamiento o prórroga y la consiguiente incorporación de los recargos del artículo 61.3 que, en cierto modo, los sustituyen.

Finalmente ha de reseñarse la supresión de la posibilidad de deslegalización en la cuantificación del recargo de apremio, en coherencia con la previsión del artículo 10.a) de la L.G.T., que obliga *en todo caso* a regular por ley los elementos directamente determinantes de la cuantía de la *deuda tributaria*, y con el principio de reserva de ley del artículo 31.3 de nuestra Constitución, dado que este recargo constituye una prestación patrimonial de carácter público.

3. CONTENIDO BASICO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

3.1. LA CUOTA TRIBUTARIA

3.1.1. *Multiplidad de significados*

La cuota constituye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo (GONZÁLEZ y LEJEUNE) (10), teniendo el inequívoco carácter de una obligación de carácter contributivo, pudiendo definirse como la *cantidad que según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición* (MARTÍN QUERALT *et al.*) (11). A ello cabría añadir la posibilidad que en algunos impuestos tiene el contribuyente de *determinar el importe de la obligación* surgida de la realización del hecho imponible y de la aplicación de los elementos cuantitativos del tributo, en aquellos casos en que puede optar por una tributación que varíe el importe de la cuota que inicialmente correspondería o, *incluso, de elegir el impuesto a satisfacer*. Por ejemplo, la opción por tributación conjunta en el I.R.P.F. o la renuncia a la exención en el I.V.A., en el caso de transmisión de inmuebles sujeta pero exenta a dicho impuesto y con los requisitos del artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

(10) Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho tributario*, I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, pág. 264.

(11) Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.ª: *Curso...*, ob. cit., pág. 88.

Siguiendo el esquema liquidatorio y terminológico del I.R.P.F. podemos distinguir tres clases de cuota según la fase de cuantificación en que nos situemos:

- Cuota íntegra: resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable
- Cuota líquida: cuota íntegra menos deducciones
- Cuota diferencial: cuota líquida menos prestaciones a cuenta, deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional y cuotas pagadas por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal (art. 65 L.I.R.P.F.).

En base a ello, la cuota tributaria del artículo 58.1 L.G.T. será, en el I.R.P.F. (y también en el Impuesto sobre Sociedades), la suma de la cuota diferencial o cuota a ingresar más el importe deducido por los impuestos pagados en el extranjero y por la doble imposición de dividendos, más la cuota pagada por las sociedades transparentes. Todas estas partidas se satisfacen en concepto de impuesto y constituyen ingresos de naturaleza tributaria y contributiva, satisfechos tras la realización del hecho imponible.

Por otro lado están las prestaciones a cuenta que, junto a la cuota tributaria (positiva o negativa), integran el montante de la obligación tributaria principal, determinada por la *suma algebraica* de ambas partidas.

En consecuencia, el contenido de la *obligación tributaria principal equivale a la cuota líquida*, resultante de la suma algebraica de la cuota tributaria (del art. 58.1 L.G.T.) más las prestaciones a cuenta, por lo que si la cuota diferencial es negativa y su importe coincide con los ingresos previamente satisfechos, la obligación tributaria será cero.

De todo ello se deduce que hay una multiplicidad de significados atribuibles al vocablo «cuota», pero el sentido último de la cuota es el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y si concurre con otras prestaciones a la consecución de este objetivo (como sucede con los ingresos previos) todas ellas habrán de responder, en mayor o menor grado, al principio de capacidad económica como parámetro para su fijación. *En aquellos impuestos en que la cuota a ingresar no coincida con el contenido de la obligación tributaria principal, será este último el que nos sirva para fijar definitivamente la medida de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.* Esto es lo que sucede en el I.R.P.F., donde la cuota diferencial no indica más que la cantidad pendiente de

ingreso o el derecho a una posible devolución, mientras que la cuota líquida, cuyo importe coincide con el contenido de la obligación tributaria principal, supone la adquisición definitiva por la Administración de una determinada suma de dinero entregada a título de tributo, y es la que nos servirá para fijar definitivamente la medida de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Por eso en la deducción por doble imposición internacional al comparar el impuesto satisfecho en el extranjero con el que se hubiera pagado en España se toma como parámetro para su determinación la cuota líquida (art. 67 L.I.R.P.F.). Ello supone una llamada de atención sobre la necesidad de modular la aplicación del principio de capacidad económica en función de cuáles sean los componentes de la deuda tributaria principal.

3.1.2. *¿Hay dos deudas o una en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?*

La profundización en la corresponsabilidad fiscal llevó al legislador en 1996 a modificar la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O. 3/1996) y a aprobar una nueva Ley de Cesión de Tributos (Ley 14/1996). *Por vez primera se concedieron competencias normativas sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común, al tiempo que se incrementó la cesión parcial del rendimiento en el I.R.P.F.* En estas normas el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedó configurado como un *tributo parcialmente cedido* puesto que, a diferencia de lo que sucede con el resto de tributos cedidos, únicamente se cede parte del rendimiento, lo que permite calificarlo como «impuesto compartido» (12).

En cuanto a la *cesión del rendimiento*, la redacción dada por la L.O. 3/1996 al artículo 11.a) de la L.O.F.C.A. prevé la posibilidad de ceder a las Comunidades Autónomas el I.R.P.F., con carácter parcial, con el límite máximo del 30 por 100. Llama la atención que el artículo 2.1.a) de la Ley 14/1996 aluda a la cesión del I.R.P.F. sin ninguna limitación. No obstante, dada la limitación de la L.O.F.C.A., cualquier aumento re-

(12) Se trata de un impuesto compartido, pero no de un impuesto cedido como sucede, por ejemplo, con el Impuesto sobre el Patrimonio. En este sentido GONZÁLEZ GARCÍA advierte que «el concepto de tributo cedido tiene unas connotaciones que no encajan realmente con lo que es una escisión de la tarifa», pues tal concepto «encaja mal con la cesión de facultades normativas». Cfr. «La cesión del I.R.P.F. a las Comunidades Autónomas», en AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*, M.A.P., Madrid, 1998, págs. 23 y 24.

queriría una Ley Orgánica para su aprobación. El rendimiento cedido por el I.R.P.F. será, conforme al artículo 3.b) de la Ley 14/1996, la parte autonómica de la cuota líquida que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración de este Impuesto. De momento, por el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, se ha cedido el 15 por 100 del rendimiento a la espera de que se completen los traspasos en materia educativa.

Respecto a las *competencias normativas*, el artículo 19.2 de la L.O.F.C.A. dispone que cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley de Cesión de Tributos, competencias normativas sobre la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota. Y la Ley 14/1996, en su artículo 13.1, señala que las Comunidades Autónomas podrán regular la tarifa autonómica aplicable a la base liquidable «regular» (ahora base liquidable general) y las deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

Como consecuencia de estos cambios normativos, se ha alterado la técnica liquidatoria de este impuesto. Para determinar la deuda a ingresar primero hay que calcular separadamente la cuota íntegra estatal y la autonómica. A continuación se restará de la cuota íntegra estatal el 85 por 100 de las deducciones de la Ley 40/1998, y de la cuota íntegra autonómica el 15 por 100 de las deducciones estatales y las deducciones autonómicas, dando lugar a una cuota líquida estatal y otra autonómica. Ello permite cuantificar la parte que se cede a las Comunidades Autónomas. Después se sumarán ambas cuotas y se deducirán determinadas prestaciones que podrían calificarse como «a cuenta» de este tributo (pagos a cuenta, impuestos satisfechos en el extranjero...), con lo que se obtendrá la cuota a ingresar o —si lo ingresado a cuenta excede de la cuota líquida— a devolver.

Este sistema liquidatorio supone que hay dos cuotas íntegras, dos cuotas líquidas y una cuota diferencial. Si, como se ha dicho, la cuota líquida es el parámetro en el que fundamentar la capacidad económica ínsita en todo tributo, y puesto que hay dos sujetos activos del tributo, cabe entender que se producen dos deudas tributarias: una a favor del Estado y otra a favor de la Comunidad Autónoma, cada una por el importe de la correspondiente cuota líquida (13). Al margen de la necesi-

(13) Postula PÉREZ DE AYALA que aunque en el procedimiento de liquidación del tributo esas dos deudas se engloban en la cuota diferencial a efectos de su pago final, «juri-

dad de establecerlas separadamente en orden a su recaudación y para determinar las posibles prestaciones accesorias (intereses y recargos), o incluso en el procedimiento de revisión, esta cuestión tiene una gran importancia en materia de infracciones y sanciones, porque puede ocurrir que el incumplimiento o la infracción se refiera sólo a una de las cuotas, y adquiere especial relevancia en materia penal. Dado que el artículo 305 del vigente Código Penal (L.O. 10/1995, de 23 de noviembre) tipifica como delito la omisión del «pago de tributos... siempre que la cuantía de la cuota defraudada... exceda de quince millones de pesetas» parece que habrá que computar separadamente la cuota líquida autonómica y la cuota líquida estatal.

3.2. LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS A CUENTA

COMO ELEMENTO ESTRUCTURAL BÁSICO DE LA DEUDA TRIBUTARIA:
CONSECUENCIAS DE SU INCLUSIÓN EN EL CONCEPTO DE DEUDA

3.2.1. ¿Qué es lo que se incluye en el concepto de deuda tributaria?

Tras la modificación de 20 de julio de 1995, el artículo 58, apartado 1, de la L.G.T. dispone que la deuda tributaria estará constituida, además de por la cuota, por «los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta». Se trata, en todos los casos, de cantidades que se ingresan a cuenta del eventual y futuro impuesto a cargo de los contribuyentes. Podemos denominarlas por ello «prestaciones tributarias a cuenta», teniendo presente el carácter de «a cuenta» de una obligación principal futura e incierta.

Las tres clases de prestaciones a cuenta recogidas en el artículo 58.1 L.G.T. son:

- Los «pagos a cuenta o fraccionados». El término «pagos a cuenta» era el utilizado en la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades, pues la vigente L.I.S. los denomina pagos fraccionados. Los «pagos fraccionados» son prestaciones a cuenta que deben realizar los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o

dicamente el contribuyente es deudor de dos entes públicos, y tiene que hacer dos autoliquidaciones, con dos tarifas distintas, una la estatal y otra la autonómica...». Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La estructura del impuesto», en AA.VV.: *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 95.

- los empresarios y profesionales en el I.R.P.F. La próxima modificación de la L.G.T. debería suprimir la mención a los pagos a cuenta que hace el artículo 58.1 L.G.T. en aras a la unificación terminológica prevista en la disposición transitoria primera de dicha Ley y para evitar la confusión con los pagos a cuenta como categoría genérica que utiliza la normativa del I.R.P.F.
- Las «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener» consisten en detracciones pecuniarias, *realizadas o no* (según señala la L.G.T. y se desprende de la presunción contenida en el artículo 82.5 de la L.I.R.P.F. y 17.3 de la L.I.S.) por un tercero, en el I.R.P.F. y en el Impuesto sobre Sociedades, con carácter anterior al devengo del impuesto.
 - La expresión «ingresos a cuenta», se refiere a los ingresos practicados por un tercero, en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades, sobre retribuciones en especie. Hay que resaltar la inclusión de las cantidades que se hubieran debido retener, pero no de los ingresos a cuenta que se hubieran debido realizar. Sin embargo, el artículo 82.6 de la L.I.R.P.F. dispone que «cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado». ¿Es deuda tributaria ese ingreso presunto? Conforme a la L.G.T. no, y por tanto no le serán aplicables las prestaciones accesorias del artículo 58.2. En todo caso entiendo que se trata de una presunción *iuris tantum*, de forma que podrá probarse la ausencia del ingreso a cuenta, pues no se prohíbe expresamente la prueba en contrario (art. 118 L.G.T.).

3.2.2. *¿Son verdadera deuda las prestaciones tributarias a cuenta?
¿Constituyen pagos a cuenta del tributo o pagos definitivos
de la propia obligación a cuenta que satisfacen?*

La inclusión de estas prestaciones en la deuda tributaria fue criticada por la sentencia del T.S.J. de Andalucía de 28 de diciembre de 1992. Para este Tribunal, las cantidades retenidas en concepto de I.R.P.F. no pueden identificarse nunca con el concepto de deuda tributaria establecido en la L.G.T. a los efectos de la aplicación de su artículo 61.2, y ello por dos razones fundamentales: primera, porque la magnitud que se toma como referencia para aplicar las tarifas expresadas en las tablas de retención del I.R.P.F. ni se proyectan sobre bases cuantificadoras de hechos imposables, ni las mismas tarifas pueden ser entendidas como ti-

pos de gravamen aplicables a bases tributarias, por lo que el resultado de aplicar las tablas de retención no puede tener la naturaleza de una cuota tributaria como la definida en el artículo 55 L.G.T.; y segunda, porque la consideración de las retenciones como ingresos a cuenta sobre una obligación futura e incierta, las privan de su conceptualización como deudas tributarias en sentido técnico, tratándose únicamente de cantidades adeudadas a la Hacienda Pública en razón de un deber de colaboración que la Ley establece para las personas que ella misma delimita como retenedores. También en el trámite parlamentario de la Ley 25/1995, en la enmienda número 51 del grupo parlamentario CiU, se invocó la imposibilidad de calificarlas como deuda tributaria al ser exigibles antes de la realización del hecho imponible. No deja de resultar paradójica la existencia de una deuda tributaria como contenido de una obligación que todavía no ha nacido y ni siquiera se sabe si llegará a nacer. Sin embargo, pese a no ser auténticos tributos, tampoco son simples deberes de colaboración.

Estas partidas se ingresan con anterioridad al pago del tributo, por lo que algunos autores las han calificado como pagos a cuenta de aquél. No obstante, dado el carácter incierto de la cuantía y de la propia existencia del tributo por el que se exigen, parece más adecuado configurarlas como *prestaciones «a cuenta» de una obligación principal futura e incierta, al tiempo que constituyen ingresos definitivos de la propia obligación a cuenta que tratan de satisfacer*. No se trata de una mera disquisición teórica, sino de establecer cuál es el principio constitucional básico por el que han de regirse estas obligaciones: en el primer caso sería el de eficacia, del artículo 103.1 C.E.; en el segundo el de capacidad económica, del artículo 31.1 C.E. Este último es el principio que debe vertebrar, a mi juicio, la configuración de estas prestaciones.

De todos modos hay que diferenciar la obligación tributaria principal que deriva del hecho imponible (la cuota líquida), que se ingresa a título definitivo de tributo, de las obligaciones tributarias a cuenta que, aunque constituyen ingreso *solvendi causa* de la propia obligación a cuenta que tratan de satisfacer, se ingresan a título provisional al poder ser objeto de devolución. Esta diferencia no impide conceptualizarlas como auténticas obligaciones materiales (no simples deberes de colaboración) que, por su carácter de a cuenta, deben asimilarse en lo posible a la eventual y futura obligación principal, de modo que normalmente adopten un carácter definitivo. De hecho, la nueva Ley del I.R.P.F. (Ley 40/1998) incide en la necesidad de que exista la máxima adecuación po-

sible entre el Impuesto sobre la Renta a pagar y las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Además, dicha Ley libera a un gran número de contribuyentes de presentar la declaración del impuesto (fundamentalmente a aquellos cuyas rendimientos brutos del trabajo no excedan de 3.500.000 pesetas) aunque su importe exceda del de las obligaciones a cuenta, dejando de ingresarse la correspondiente cuota diferencial, con lo que la retención se convertirá en estos casos en pago definitivo, frente a su tradicional caracterización como ingreso a cuenta.

3.2.3. *La instrumentalidad de las obligaciones a cuenta: responsabilidad del contribuyente, del retenedor o del obligado a ingresar a cuenta en caso de impago si después se cumple o no nace la obligación principal*

Las obligaciones a cuenta se pueden calificar de autónomas, en cuanto que su existencia es independiente del nacimiento de la obligación tributaria principal al generarse con anterioridad al devengo del impuesto. Sin embargo, este carácter autónomo no debe hacernos perder de vista su instrumentalidad respecto a la obligación tributaria principal manifestado en su propia denominación y caracterización como «a cuenta» de dicha obligación. En este sentido, considero incorrecta la afirmación del T.E.A.R. de Andalucía en la resolución de 22 de diciembre de 1997 de que los pagos fraccionados son «obligaciones autónomas e independientes de la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto respecto a su finalidad como a su exigibilidad» (14). En cuanto a su finalidad sostiene que el objetivo del pago fraccionado es anticipar fondos para dotar de liquidez a la Hacienda Pública, mientras que el I.R.P.F. permite «el sostenimiento de las cargas públicas mediante el pago de la deuda tributaria». Respecto a su exigibilidad postula que es independiente en uno y otro caso, hasta el punto de que se tipifica como infracción grave diferente la omisión del pago fraccionado y la de la deuda tributaria. En mi opinión, la finalidad de los pagos fraccionados y del resto de prestaciones a cuenta también es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, aunque sea de un modo provisional a expensas del resultado de la autoliquidación, y el principio de capacidad económica también rige en este ámbito. A mayor abundamiento, el R.D. 2717/1998, de pagos a cuenta, equipara en su Exposición de Motivos «las retencio-

(14) Cfr. E.F., núm. 183, 1998, pág. 117.

nes e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo percibidos» con «el impuesto que deben pagar», buscando la máxima adecuación entre ambas partidas, lo que también se menciona en la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998 cuando alude a la necesidad de evitar «el exceso de los pagos a cuenta sobre la cuota diferencial del impuesto». En cuanto a su exigibilidad, ciertamente los pagos fraccionados se exigen de forma separada y son sancionables independientemente, pero en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública no ocurre así, siendo precisa la omisión de la obligación principal para incurrir en el tipo penal, como se verá en el siguiente epígrafe, lo que supone una clara dependencia. Además, la prescripción de la obligación principal se extiende, en sus efectos, a los pagos fraccionados del I.R.P.F. y del Impuesto sobre Sociedades (15). Por todas estas razones (16) no es aventurado sostener la autonomía en el origen de las obligaciones a cuenta junto a la dependencia en sus efectos.

Esto significa que *si se incumple el pago de la obligación a cuenta pero el contribuyente satisface la obligación principal o al final del período no manifiesta la necesaria capacidad económica, Hacienda no puede dirigirse contra el retenedor (o el obligado a realizar el ingreso a cuenta o el pago fraccionado) para exigirle el importe de una obligación que ya ha sido satisfecha o que no ha nacido*. Aunque el retenedor sea deudor de su propia obligación, no puede desconocerse la relación de ese ingreso con el de la previsible obligación principal, pues viene a constituir un adelanto de ésta, y fundamentalmente porque la capacidad económica es la manifestada por el contribuyente. Sin embargo, la

(15) Como advierte FALCÓN, «carecería de sentido considerar extinguida por prescripción la obligación principal, y exigir cantidades a cuenta de la misma». Sin embargo —añade este autor—, «las obligaciones a cuenta que se desenvuelven frente a un sujeto claramente diferenciado del deudor de la obligación principal... se extinguen, por esta razón, de manera autónoma respecto a esta última». Véase *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 195 y 196.

(16) Y alguna otra, como la apuntada por BLÁZQUEZ LIDOY, para quien la dependencia se manifiesta también —y esta vez para todas las prestaciones a cuenta— en que a efectos del cálculo del perjuicio económico para la imposición de sanciones no pecuniarías (art. 87.3 L.G.T.) se toma en consideración «la cuota correspondiente al período impositivo, antes de su minoración por las cantidades ingresadas a cuenta» (art. 24.2 R.D. 1930/1998, que desarrolla el Régimen Sancionado Tributario), con lo que «parece reconocerse el carácter accesorio y dependiente de los pagos a cuenta respecto de la deuda principal». Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Ingresos fuera de plazo sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79.A) de la L.G.T.», *E.F.*, núm. 197, 1999, pendiente de publicación.

Administración y los Tribunales han mantenido en diversas Resoluciones que la relación de retención está desvinculada de la obligación principal. Así, la S.T.S. de 27 de mayo de 1988 entendió que el contribuyente nunca será responsable del pago de la obligación a cuenta y que el retenedor deberá ingresar lo debido aunque ya lo haya hecho el contribuyente; también la Resolución del T.E.A.C. de 7 de febrero de 1996 estimó procedente la sanción en este caso por falta de ingreso del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, pese a haberse presentado en plazo la autoliquidación del impuesto, y lo mismo sostuvo en materia de retenciones el T.E.A.R. de Andalucía argumentando que «la obligación del retenedor de ingresar las cantidades que debió haber retenido aparece como una obligación autónoma, distinta y desvinculada de la propia obligación de retener (art. 60.3 R.I.R.P.F. de 1991) y también desvinculada de la obligación que corresponde al sujeto pasivo perceptor de las rentas abonadas por el retenedor (como dice el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de septiembre de 1986)... de manera que al retenedor le será exigido el cumplimiento de su obligación de ingreso, sin hacerlo depender del comportamiento posterior del sujeto pasivo, es decir, de si éste se ha deducido o no las retenciones ficticias». También la Administración mantiene la independencia de la obligación a cuenta, pero en una curiosa interpretación de la normativa (favorable a sus intereses), se dirige contra el retenedor cuando el contribuyente autoliquidada correctamente, y contra el propio contribuyente en caso contrario. Si se parte de la desvinculación entre ambas prestaciones habrá que llevar este argumento a sus últimas consecuencias, no siendo admisible que si el contribuyente no cumple correctamente con la obligación principal se le exija el importe de la obligación a cuenta, como si fuera una especie de responsable solidario.

A juicio de un autorizado sector doctrinal, si el contribuyente ingresa la obligación principal o no manifiesta capacidad económica lo más que procede será la imposición de sanciones (por la infracción cometida) y de intereses de demora (por la demora en el cobro), pero no la exigencia de una deuda que ya ha sido satisfecha o que no debió nacer (FERREIRO, ROZAS) (17). Esto es lo que señala la sentencia del T.S.J.

(17) Como afirma ROZAS: «... si el contribuyente ha satisfecho íntegra su deuda tributaria al deducirse únicamente las retenciones practicadas, ¿por qué remover lo ya extinguido sometiendo la relación tributaria a un movimiento disparatado de reclamaciones, restituciones y devoluciones? Cfr. *Ficción de retenciones y elevación al íntegro*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 40.

de Madrid de 2 de abril de 1998, proclamando que *la Administración no puede exigir el ingreso del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades tras haberse efectuado ya la liquidación de este último*, pues habiéndose liquidado ya el tributo es imposible exigir un pago que es a cuenta de lo ya liquidado por el mismo. Lo que sí procede, añade el Tribunal, es exigir los intereses de demora por el retraso en el ingreso (18). También serían aplicables las correspondientes sanciones por omisión de la declaración de pago fraccionado (19). La única duda estaría en si son de aplicación en este caso los recargos del artículo 61.3 por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones. Entendemos, con el Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria (20), que ello sería así si se presentase la propia declaración-liquidación del pago fraccionado, pero no cuando se presenta una autoliquidación distinta, pues esta última ya no es extemporánea.

3.2.4. *Consecuencias de la inclusión de estas prestaciones en la deuda tributaria ¿Puede tipificarse la omisión de pagos fraccionados como delito fiscal?*

La integración de las obligaciones tributarias a cuenta en el concepto de deuda tributaria por la Ley 25/1995 supone, de un lado, un reforzamiento de su fundamentación legal, por el principio de preferencia de ley que la L.G.T. refiere a la deuda tributaria, y de otro, la posibilidad de exigir determinadas prestaciones accesorias en caso de incumplimiento en plazo, básicamente los recargos por presentación voluntaria fuera de plazo y el recargo de apremio. Sin embargo, diversas sentencias han entendido que no procede la aplicación de los recargos por presentación voluntaria fuera de plazo sobre las obligaciones a cuenta por tratarse de recargos que recaen sobre la cuota tributaria (sentencias del T.S.J. de Madrid de 18 de enero, 25 de enero, 20 de junio, 18 de julio y 12 de septiembre de 1996 y de 20 de febrero de 1997, y del T.S.J. de Galicia de 27 de febrero de 1997).

(18) *J.T.* 1998, 557.

(19) Lo más correcto sería girar los intereses de demora por el retraso en el pago de las obligaciones a cuenta y «las sanciones por infracción simple (por haber falseado el pago fraccionado), reservándose la aplicación de sanciones y el recargo del artículo 61.3 a aquellos casos descubiertos con anterioridad al ingreso de la deuda definitiva», tal como postula BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Ingresos fuera de plazo...*, ob. cit.

(20) Véase «¿Puede exigir la Administración el ingreso de los pagos a cuenta de un impuesto tras la autoliquidación del mismo?», *J.T.*, núm. 7, 1998, pág. 20.

Su inclusión en la estructura básica de la deuda ha servido también de llamada de atención al legislador sobre la necesidad de adecuar su importe al que resulte de la obligación principal, por aplicación del principio de capacidad económica. En este sentido la Ley 40/1998 toma como referencia para el cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo la tarifa del impuesto (art. 83.1), fijando ciertos límites en el resto, y el R.D. 214/1999, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto contempla un sistema de cuantificación de las retenciones en dichos rendimientos similar al esquema que sigue la Ley para determinar la base imponible y la cuota del impuesto, aparte de que podrá ser objeto de regularización durante el ejercicio si varían las circunstancias laborales, personales o familiares del contribuyente (arts. 69 y sigs.). Con el nuevo mecanismo se evita el error de salto que provocaba la tabla de retenciones del anterior Reglamento, ya que la progresividad no era por escalones sino continua. Justamente, la incorporación de las obligaciones a cuenta permitía —a mi juicio— la aplicación en estos casos del artículo 56 L.G.T., recogido al comienzo de este trabajo: si el incremento del rendimiento del trabajo era inferior al aumento de la retención o ingreso a cuenta había que reducir el exceso de deuda tributaria.

El R.I.R.P.F. incorpora en este punto lo dispuesto por el R.D. 2717/1998, de pagos a cuenta, cuya Exposición de Motivos señalaba que «siendo las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo percibidos el impuesto que deben pagar, es necesario lograr el mayor ajuste posible entre la cuota líquida que pueda derivarse de una autoliquidación ante la Administración Tributaria y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por estos contribuyentes». No obstante, se siguen produciendo deficiencias en aquellos supuestos en que no se consideran todas las reducciones que luego se tendrán en cuenta en la base. Por ejemplo, para hallar la base de la retención no es deducible el mínimo familiar por ascendiente, y aunque la tributación sea conjunta —necesariamente habrá de serlo si uno de los cónyuges obtiene toda o la mayoría de la renta— sólo es deducible la mitad del mínimo personal y la mitad del mínimo familiar por hijos (art. 78.3 R.I.R.P.F.). Tampoco pueden deducirse las reducciones por aportaciones a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social (salvo funcionarios). Ello puede provocar que las retenciones sean superiores al impuesto a satisfacer, incurriéndose en el defecto que la Exposición de Motivos pretende atajar con la nueva Ley. Frente a esta crítica podría argumentarse que estas

prestaciones no son verdaderos tributos por faltar el carácter definitivo al ingreso producido. Siendo cierta esta afirmación, entiendo que debe matizarse en virtud del artículo 84 L.I.R.P.F., que se opone a la práctica de liquidaciones provisionales a los contribuyentes eximidos del deber de prestar declaración (básicamente, si los rendimientos íntegros del trabajo no exceden de 3.500.000 pesetas), salvo que los datos aportados por el contribuyente al pagador o a la Administración sean falsos, incorrectos o inexactos. Con ello se libera del pago del impuesto, pese a exceder su importe de las obligaciones a cuenta, dejando de ingresarse la correspondiente cuota diferencial, con lo que la retención se acaba convirtiendo en pago definitivo frente a su tradicional caracterización como pago a cuenta. Esta es la razón por la que la nueva configuración legal de las retenciones requiere un mayor respaldo legal al constituir, en numerosas ocasiones, el único y definitivo pago de la deuda (21).

En relación con esto último, cabe plantear la consideración como delito de la omisión de pagos fraccionados. El artículo 305 del vigente Código Penal (L.O. 10/1995, de 23 de noviembre) tipifica como delito la omisión del «pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie...». ¿Equivale el pago del tributo al de la deuda tributaria? Ya se ha visto que no. Y puesto que se tipifica como delito la «elusión del pago de tributos», no la elusión del pago de la deuda tributaria (la Ley 50/1977, que estableció la figura del delito fiscal en lugar de la antigua ocultación fraudulenta de bienes o industria, se refería a la elusión del pago de *impuestos*, y la L.O. 2/1985, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, a la elusión del pago de los *tributos*), entiendo que la omisión de pagos fraccionados no puede constituir delito fiscal, sino que habrá que esperar a que deje de realizarse el pago definitivo para determinar si el perjuicio económico causado integra o no el delito referido (22).

En cuanto a los ingresos a cuenta, su restricción a los procedentes de retribuciones en especie excluía los que se practicaban sobre rendimientos del capital mobiliario generados en más de un año (y que han

(21) Así lo advierte SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Breves consideraciones sobre el grado de cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la nueva configuración normativa de la base imponible y de las retenciones del IRPF», en AA.VV.: *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 187.

(22) En este sentido puede verse MARTÍN QUERALT, J., et al.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 497.

sido suprimidos a partir de 1999 por el R.D. de pagos a cuenta), aparte de que también haya obligación de realizar ingresos a cuenta en otras situaciones donde no se da el elemento retributivo, entendido como pago de una cosa por otra, como ocurre con los premios.

3.2.5. *¿Vulnera el principio de capacidad económica la vigente regulación de las obligaciones a cuenta?*

En las obligaciones a cuenta destacan su naturaleza tributaria y su carácter contributivo. Pese a no ser auténticos tributos, la naturaleza tributaria se observa en que constituyen prestaciones patrimoniales obligatorias, establecidas por la ley, en virtud del mandato del artículo 31.3 C.E. por ser prestaciones patrimoniales de carácter público, sirven de fuente de financiación a los entes que las aplican, aunque sea provisionalmente, y deben establecerse de acuerdo con el principio de capacidad económica, puesto que es precisa una adecuación en la cuantía de la obligación a cuenta al impuesto que finalmente resultará a pagar en la declaración-liquidación. El carácter contributivo se manifiesta en que responden al interés del ente público de cubrir temporalmente sus necesidades financieras mediante el sacrificio de quienes las soportan, y se fundan en una efectiva percepción de renta —como regla general— que implica una potencialidad económica por parte de aquéllos.

Por su naturaleza tributaria les son de aplicación a estas obligaciones los principios constitucionales del artículo 31 de nuestra Carta Magna. Desde una perspectiva sustantiva hay que resaltar que el principio de capacidad económica ha de estar presente, aunque sea de un modo atemperado o flexible, en las obligaciones a cuenta. Siendo cierto que hasta el final del período impositivo no se conocerá la exacta capacidad económica del contribuyente, no lo es menos que estas prestaciones suponen una auténtica forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, forman parte esencial de dos de los impuestos más importantes de nuestro sistema tributario, y dicho principio debe manifestarse en toda la estructura del tributo, no sólo en su presupuesto de hecho, de donde se deriva la necesidad de su aplicación a estas obligaciones. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 12 de noviembre de 1993, postuló que «en cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura, es deseable que aquéllos o aquél respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obliga-

ción. En otro caso, el exceso en el cumplimiento anticipado puede ser determinante de enriquecimiento sin causa para el acreedor, y el defecto otro tanto para el deudor; más aún cuando no proceda —como aquí ocurre— el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas, que se llama pago de intereses (art. 1.108 del Código Civil)» (F.J. 3.º). A mi juicio no sólo es deseable sino que es necesario para la justicia del sistema. Esta correlación entre el importe de la obligación a cuenta y el de la obligación tributaria principal se pone de manifiesto, en el plano normativo, en el artículo 83 de la L.I.R.P.F. cuando dispone que las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo deberán tomar «como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta», y fija el tipo máximo de retención e ingreso a cuenta para el resto de componentes de la renta. Además, el artículo 79.2 de la Ley dispone la no obligación de declarar cuando los rendimientos del trabajo no excedan de 3.500.000 pesetas brutas anuales, lo que ha obligado a ajustar lo máximo posible el importe de la retención al de la cuota líquida del impuesto, como se desprende del R.D. 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta, incorporado al Reglamento del Impuesto. Hay que reiterar que en muchos casos la retención acabará convirtiéndose en pago definitivo, lo que abunda en la necesidad de acentuar la aplicación del principio de capacidad económica.

No obstante la exigencia de un 20 por 100 de retención en los rendimientos profesionales puede suponer la vulneración del principio de capacidad económica en aquellos casos en que exista una importante partida de gastos. La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 se hace eco de este problema analizando el artículo 4 del R.D. 113/1998, de 30 de enero, que incrementó la citada retención del 15 al 20 por 100. El Supremo formula como dato decisivo que la escala general, fijada en la Ley 18/1991 del I.R.P.F., contemplaba tipos inferiores al 20 por 100 e, incluso, un primer tramo con un tipo del 0 por 100, asignados a las rentas de menor entidad. Y añade que si «... la norma reglamentaria impone retenciones que ascienden al 20 por 100 sobre los ingresos brutos, ello quiere decir que los profesionales de menores ingresos se ven obligados a anticipar pagos a cuenta del impuesto muy superiores a los que en definitiva les corresponderá asumir». Concluye calificando la subida de «desproporcionada» y con posibles «efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos», declarando nulo el citado ar-

título del R.D. 113/1998. Esta resolución no afecta a la nueva normativa, al haberse dado cobertura legal al porcentaje del 20 por 100, fijado como máximo reglamentario en el artículo 83.3 de la Ley 40/1998, pero esta última podría atentar contra la Constitución. En todo caso parece que se van a tomar las medidas normativas oportunas para atajar estos problemas que se plantean en las actividades de escaso rendimiento sujetas a retención.

Tampoco se tienen en cuenta algunas minoraciones importantes en el cómputo de las retenciones por rendimientos del trabajo (pese a que el R.D. 2717/1998 de pagos a cuenta —incorporado al Reglamento del Impuesto— señale en su Exposición de Motivos que la base del tipo de retención es «similar a la base liquidable del impuesto»). Concretamente, sólo se toma en consideración para calcular las retenciones el mínimo personal, no el familiar (que es el doble), y se computan los hijos por mitad. También pueden producirse devoluciones por aplicación de la reducción por aportaciones a mutualidades y planes de pensiones, o de la deducción por inversión en vivienda habitual. Hay que tener en cuenta que estas situaciones afectan a un gran número de contribuyentes (23). Entiendo que en los casos en que sea previsible la declaración conjunta (basándose, por ejemplo, en los tres ejercicios anteriores) debería permitirse la reducción del mínimo personal y familiar en su totalidad.

Hay que apuntar también la contradicción que supone la regulación de los pagos fraccionados prevista en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (y reiterada en 1998 y 1999) para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones supere los 1.000 millones de pesetas durante los últimos doce meses, que obligatoriamente han de calcular su importe sobre la base correspondiente a los tres, nueve u once primeros meses del año, sin opción a calcularlo en función de la cuota del último ejercicio. Esto significa que una empresa que realice, por ejemplo, una actividad mayoritariamente exportadora y que con arreglo al artículo 32 L.I.S. tenga derecho a una

(23) Según datos de la estadística de renta hay un 40 por 100 de economías familiares en las que existen rendimientos del trabajo procedentes de un único pagador, y la deducción por inversión en vivienda afecta a tres millones y medio de españoles. Estas críticas a la nueva regulación fueron formuladas en un debate parlamentario habido en el Congreso de los Diputados con motivo de una proposición no de ley, rechazada por la mayoría parlamentaria, dirigida a modificar el actual sistema de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Puede verse en *Legislación fiscal (Revista Impuestos)*, núm. 12, 1999, págs. 1207 y sigs.

bonificación en la cuota del 99 por 100, determinaría los pagos fraccionados sobre la totalidad de la renta cuando, al final, sólo tendría que pagar el uno por 100 de ésta. Además, esta modificación se produjo a través de la Ley de Presupuestos, vulnerando la reserva de Ley, pues la Disposición final novena de la L.I.S. no prevé la habilitación en este supuesto.

La capacidad económica debe residenciarse en el contribuyente, por lo que también se plantea un problema en los ingresos a cuenta por retribuciones en especie, al no prever la ley un mecanismo por el que el pagador de la renta, que es quien realiza el ingreso previo, se resarza con cargo al perceptor por lo satisfecho a cuenta. El pagador no debe soportar la carga de un impuesto que, en principio, corresponde al contribuyente, incrementándose de este modo la contraprestación inicialmente fijada en el contrato. Y puesto que el coste fiscal del ingreso a cuenta debe ser soportado por el perceptor de la renta en especie será preciso, ante la ausencia de regulación legal, establecer un mecanismo traslativo que coloque al contribuyente en la posición del obligado a ingresar a cuenta, detrayendo del rendimiento en metálico el importe del ingreso a cuenta. La Dirección General de Tributos inicialmente mantuvo una opinión contraria en las Consultas de 24 de marzo y 14 de abril de 1992, señalando que el ingreso a cuenta debía efectuarse por quien satisficiera la retribución en especie del trabajo. No obstante, la Resolución de la D.G.T. de 11 de julio de 1996 cambió su planteamiento, distinguiendo según la empresa repercuta (mediante detracción de los rendimientos en metálico) o no al trabajador el importe de los ingresos a cuenta, permitiendo en el primer caso computar como rendimiento íntegro del trabajo únicamente la valoración del rendimiento en especie. Esta postura ha sido, finalmente, acogida en el artículo 82.6 de la nueva Ley del I.R.P.F. cuando señala que «el contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie... salvo que le hubiera sido repercutido». De este modo las posibilidades son:

- Si no se repercuta el ingreso a cuenta y se asume por el pagador, el contribuyente deberá computar como renta íntegra el valor de la retribución en especie y el ingreso a cuenta.
- Si se repercuta el ingreso a cuenta, sólo se computará como renta íntegra la valoración de la retribución en especie.

3.2.6. *Elementos de las obligaciones a cuenta que deben regularse por Ley*

Desde el punto de vista formal, estas obligaciones deben regirse por el principio de reserva de ley en su normación por constituir prestaciones patrimoniales de carácter público, en cuanto que las prestaciones reseñadas en el artículo 31.3 de nuestra Carta Magna se singularizan por la nota de la coactividad (S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre), y la imperatividad es uno de los caracteres de estas obligaciones. La proyección de este principio sobre las obligaciones a cuenta se ha visto reforzado por su inclusión en la deuda tributaria y por el carácter de pago definitivo que pueden revestir en virtud de la Ley 40/1998, que exime del deber de declarar a determinados contribuyentes aunque la cuota diferencial sea positiva. La Exposición de Motivos de esta Ley recoge esta necesidad al señalar que para fortalecer dicho principio «se establecen las condiciones y los límites correspondientes a cada modalidad integrante del sistema de ingresos a cuenta».

Si bien la reserva de ley debe entenderse con carácter relativo, ello supondrá que por ley se determinen, al menos, los elementos cualitativos y cuantitativos de la prestación, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SS.T.C. 6/1983, de 4 de febrero; 19/1987, de 17 de febrero, y 37/1987, de 26 de marzo, entre otras). Considero por ello que la creación de las obligaciones a cuenta implica la determinación por ley de su presupuesto de hecho, del sujeto obligado a practicarlas, del sujeto obligado a soportarlas, de la magnitud sobre la que se calculan, del tipo máximo aplicable en cada caso, del devengo y de la incidencia que pueda tener sobre la base o la cuota del impuesto de quienes realizan o soportan estos pagos (24). El Tribunal Supremo, en la sentencia de 25 de enero de 1999, ha señalado como elementos fundamentales de la obligación de retener los presupuestos de hecho, las personas obligadas a retener, la base de cálculo de la retención, el tipo de retención, el devengo y su forma de cumplimiento (F.J. 9.º).

(24) Con relación a los ingresos a cuenta esta autora sostiene que los elementos que deberían estar cubiertos por la reserva de ley deberían ser su *creación «ex novo»*, la *obligación del pagador* de la que deriva el deber de ingreso, la *posibilidad o imposibilidad de trasladar la carga* del ingreso al perceptor de la renta y la *incidencia que dicho ingreso a cuenta pueda tener sobre la base imponible o la cuota* de algún impuesto que recaiga sobre los implicados en la «relación de ingreso a cuenta». Confrontar ALGUACIL MARÍ, P.: «En torno a la traslación del ingreso a cuenta en las retribuciones en especie», *R.D.F.H.P.*, núm. 244, 1997, págs. 327 a 333.

Pese a las mejoras introducidas tanto en el I.R.P.F. como en el Impuesto sobre Sociedades, se sigue señalando que el ingreso de su importe en el Tesoro se realizará «en los casos y formas que se establezcan» sin que sea necesario ni siquiera una norma reglamentaria y abundando en la misma quiebra constitucional. El propio Tribunal Supremo ha calificado la regulación de las Leyes 43/1995 y 40/1998 en este punto como «supuesto de notoria imperfección de una norma legal» (sentencia de 25 de enero de 1999) aunque finalmente decidió no interponer ninguna cuestión de inconstitucionalidad al entender que la determinación del presupuesto de hecho de las retenciones en el Impuesto sobre Sociedades se cumplía con la expresión «rentas sujetas al impuesto» al preverse su concreción detallada en un desarrollo reglamentario (25).

3.2.7. *Configuración como deuda tributaria de las cantidades que se hubieran debido retener: la incongruente regulación de una retención presunta*

En consonancia con la presunción de retención contenida en los artículos 82.5 L.I.R.P.F. y 17.3 L.I.S., que permiten al perceptor deducir de la cuota «la cantidad que debió ser retenida», el 58 de la L.G.T. califica como deuda «las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener». El problema surge cuando, por desconocimiento o error, el pagador de la renta no cumple correctamente con la obligación de retener, y el trabajador o el profesional que conocen perfectamente que su empresa o su cliente no se han lucrado con la retención insuficiente, porque lo que les han retenido de menos se lo han pagado, en lugar de advertirles de su error, se amparan en este precepto deduciéndose algo que no les quitaron. Con ello se producirán dos injusticias: una para el perceptor de la renta, que ahorrará el impuesto en el importe indebidamente deducido, y otra para el pagador de la misma, que se verá obligado a ingresar una retención que no practicó, además de la correspondiente sanción, y que no podrá computarse como gasto la mayor retribución íntegra del perceptor del rendimiento. El ajuste debería ha-

(25) Tampoco la S.T.S. de 10 de julio de 1999 consideraba vulnerado el principio de reserva de ley en la anterior normativa del I.R.P.F. señalando que la Ley 18/1991 confería «habilitación expresa a la norma reglamentaria para fijar las cuantías correspondientes y la forma, fechas y circunstancias» de los pagos a cuenta. Pienso que una habilitación de estas características supone vaciar de contenido el citado principio.

cerse en el doble sentido, respecto al retenido, incrementando su base, y frente al retenedor, disminuyéndola. En contra de este criterio, la resolución del T.E.A.C. de 23 de abril de 1996 defiende que la elevación al íntegro atañe al perceptor y a la mecánica liquidatoria de la retención pero no afecta a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora, que no podrá deducir dicho importe de su base en concepto de gasto de personal (26).

Persiste también el problema de la devolución de retenciones no practicadas, pues aunque el artículo 82.5 L.I.R.P.F. señala que el perceptor *deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida*, el artículo 85.2 de dicha ley continúa precibiendo que la Administración devolverá el exceso ingresado por las obligaciones a cuenta sólo «cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las *cantidades efectivamente retenidas...*», con lo que no habrá derecho a la devolución sobre una retención ficticia, pese a lo cual el retenedor seguirá obligado a practicarla. Considero que si se establece una presunción de retención debe valer a todos los efectos, tanto si la Hacienda Pública resulta acreedora como cuando es deudora.

En el Impuesto sobre Sociedades hasta 1997 era factible la exigencia de devolución de retenciones no practicadas, por el juego de los artículos 17.3, 39 y 145.1 de la Ley 43/1995 (27). Pero el vigente artículo 145.2 de la L.I.S. (reformado por la Ley 66/1997) sólo admite la devolución de las «cantidades efectivamente retenidas», con lo que se reproduce la dificultad señalada en el I.R.P.F.

También debería subsanarse la tipificación, al mismo nivel, como infracción grave del artículo 79.a) de la L.G.T. de las cantidades «retenidas o que se hubieren debido retener» (cuya nomenclatura se reproduce en el art. 58.1). Habría que diferenciar ambos supuestos, al constituir el primero una apropiación de cantidades retenidas y el segundo un incumplimiento del deber de retener (28).

(26) Cfr. T.F., núm. 81, 1997, págs. 49 y 50.

(27) El artículo 17.3 de la L.I.S. permite deducir de la cuota «la cantidad que debió ser retenida», el artículo 39 configura como «deducibles de la cuota íntegra... las retenciones a cuenta», y el artículo 145.1 disponía la obligación de la Administración de devolver «cuando la suma de las cantidades a que se refiere el artículo 39 de esta Ley supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación».

(28) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 325.

3.3. LOS RECARGOS EXIGIBLES LEGALMENTE SOBRE LAS BASES O LAS CUOTAS

3.3.1. *Límites constitucionales y legales a su creación*

El artículo 58.2.a) L.G.T. configura como componente de la deuda tributaria a «los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos». En la actualidad los recargos existentes sobre bases o cuotas son establecidos y aplicados por entes territoriales distintos de aquellos que son titulares del tributo base. No hay recargos estatales. Sí hay recargos autonómicos, impuestos por las Comunidades Autónomas sobre tasas estatales (juego) e impuestos locales (I.A.E.). También hay recargos locales, que pueden establecerse por las Diputaciones provinciales o por las Areas Metropolitanas sobre impuestos municipales (I.A.E. e I.B.I., respectivamente).

En el ámbito autonómico hay que resaltar que el artículo 12.1 L.O.F.C.A. circunscribe la creación de recargos por las Comunidades Autónomas al ámbito estatal. Sin embargo, las Comunidades Autónomas uniprovinciales han establecido un recargo sobre un impuesto local, el I.A.E., en virtud de la habilitación concedida por la disposición adicional 17.^a de la L.H.L. La configuración de un recargo de estas características es tanto más discutible cuanto que no sólo no se prevé en la L.O.F.C.A. sino que contraviene el propio texto constitucional, que dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas consistentes en recargos sólo prevé los «recargos sobre impuestos *estatales*» [art. 157.1.a) C.E.] y remite a una ley orgánica la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, lo que se hizo precisamente a través de la L.O.F.C.A. que tampoco admite el establecimiento de recargos autonómicos sobre impuestos locales, al referirse a los «tributos *estatales* susceptibles de cesión». Otra limitación deriva del apartado 2 del artículo 12 de la L.O.F.C.A., al señalar que estos recargos «no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos». De este modo, un recargo autonómico no sería deducible de la cuota del impuesto estatal (S.T.C. 150/1990, F.J. 6.º).

En la esfera de las Corporaciones Locales el artículo 38.2 de la L.H.L. dispone que las entidades locales podrán crear «*recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entida-*

des locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma», descartándose en esta ley, por tanto, los recargos sobre impuestos estatales, pese a admitirlo la Constitución (art. 142).

3.3.2. *Naturaleza jurídica y autonomía respecto del tributo sobre el que recaen: consecuencias prácticas*

Estos recargos tienen naturaleza tributaria, pudiendo identificarse como tributos propios de los entes que los imponen, pues en esta figura concurren las cuatro notas características del tributo: es una prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, sirve de fuente de financiación a los entes que lo aplican y debe establecerse de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. Cabría, incluso, conceptuarlos como una clase de impuesto autonómico o municipal, al no establecerse una contraprestación del respectivo ente territorial por su pago. Esta naturaleza permite fijar el régimen jurídico y los principios constitucionales por los que deben regirse estas prestaciones. Por tanto hay que resaltar la necesidad de que estos recargos se adecúen al principio de capacidad económica, que tiene como límite en cuanto a la progresividad del tributo la no confiscatoriedad, por lo que será preciso que los tipos aplicables no sean demasiado altos para evitar una posible «doble imposición». Podría ocurrir que la aplicación de un recargo a un tributo distorsionara lo que, referido al tributo exclusivamente, era una razonable contribución al sostenimiento de los gastos públicos. También serán de aplicación los restantes principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 CE. Esta naturaleza impositiva supone que le son aplicables los límites que establece el artículo 9 de la L.O.F.C.A. relativos al ámbito de aplicación territorial de los impuestos de las Comunidades Autónomas y que impide a éstas establecer impuestos sobre elementos patrimoniales situados, rendimientos originados o gastos realizados fuera de su territorio (29). Sin embargo, el F.J. 5.º de la S.T.C. 190/1990 dispuso que el artículo 9 de la L.O.F.C.A. no es aplicable a los recargos por referirse exclusivamente a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, argumentando también que de admitirse su aplicación «conduciría a vaciar de contenido el artículo 12 de la L.O.F.C.A. y a hacer, en parte, impracticable el mandato del propio artículo 157.1.a) de la Constitución».

(29) Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 174.

En cuanto a su accesoriadad hay que convenir que estos recargos no son prestaciones accesorias en el sentido de prestaciones pecuniarias no tributarias (intereses, recargo de apremio, sanciones), ya que si se exigen por el *mismo ente acreedor* de la obligación tributaria suponen un aumento del tipo de gravamen (si operan sobre la base) o un aumento directo de la cuota (si operan sobre ésta), mientras que si se establecen a favor de un ente público distinto del acreedor de la obligación tributaria nos hallamos ante otra prestación tributaria, pero no ante una prestación accesoría. La accesoriadad únicamente derivaría de la necesidad de que exista un tributo sobre el que crear el recargo, pero no es precisa la existencia de la obligación de pagar el tributo base para que éste nazca (30), de donde se infiere su autonomía respecto del tributo sobre el que recae (por ejemplo, un recargo sobre la base o sobre la cuota íntegra, como sucedió con la Ley de la Comunidad Autónoma Vasca 23/1983).

En consecuencia, si estos recargos se establecen por el *mismo ente acreedor* de la obligación tributaria integrarán una deuda junto a la cuota, por lo que técnicamente cabría hablar de una cuota incrementada (que podrá consistir en una alícuota incrementada, si es un recargo sobre la base, o en una cuota de formación compleja, si el recargo se establece sobre la cuota), pese a que, obviamente, estos recargos no formen parte de la cuota, como señaló la S.T.S. de 28 de septiembre de 1978, sino de la deuda tributaria principal. En cambio, si se fijan por un ente distinto, como ocurre en nuestro ordenamiento fiscal, existirán dos deudas, independientemente de que la gestión sea compartida o separada (31). No obstante, en los supuestos de gestión compartida cabe ha-

(30) Como opina FERREIRO, no puede decirse «... que la obligación de pagar el recargo es una obligación accesoría de la obligación de pagar el tributo base. Se trata de una *obligación autónoma que puede existir y cumplirse*, aunque esto no sea lo normal, con independencia de la obligación de pagar el tributo base». Cfr. FERREIRO, J. J.: «Constitución y Haciendas Locales», *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 1984, pág. 150.

(31) Analizando la estructura de la deuda tributaria GARCÍA FRÍAS distingue tres momentos en los cuales pueden intervenir los recargos: como parte del tipo de gravamen, como parte de la cuota o como parte de la deuda. En función de estas tres situaciones establece las siguientes distinciones. Primero, como parte del tipo, *alícuotas simples y alícuotas incrementadas*, según no haya recargo o sí lo haya sobre la base y a favor de un sujeto activo coincidente. Segundo, como parte de la cuota, *cuota simple y cuota compleja*, si no hay recargo o habiéndolo se establece sobre la cuota y a favor del mismo ente. Tercero, como parte de la deuda, *deuda simple y deuda compleja*, en función de que haya «una única deuda de un único impuesto» o se una a esta primera «una segunda deuda correspondiente a un sobreimpuesto». Finaliza recalcando que a pesar de denominarla

blar de una dualidad de deudas integradas en una deuda tributaria de contenido complejo, a la que resultan acreedores dos entes públicos territoriales. Si la gestión fuera separada se trataría de deudas claramente diferenciadas e independientes.

Esta cuestión tiene una gran importancia en materia de infracciones y sanciones, porque puede ocurrir que el incumplimiento o la infracción se refiera sólo a una de las cuotas, y adquiere especial relevancia en materia penal. Dado que el artículo 305 del vigente Código Penal (L.O. 10/1995, de 23 de noviembre) tipifica como delito la omisión del «pago de tributos... siempre que la cuantía de la cuota defraudada... exceda de quince millones de pesetas», la cuestión estriba en determinar si los recargos son o no tributos y, en su caso, si son tributos distintos de los resultantes de la obligación principal. Al primer interrogante ya se dio una respuesta afirmativa. En cuanto al cómputo conjunto o separado de la cuota y el recargo, hay que reiterar que serán tributos distintos si las deudas también lo son, esto es, si se deben a un ente público distinto del acreedor del tributo base. En caso contrario se acumularán ambas partidas para resolver si se ha excedido de los 15 millones señalados en el artículo 305 del Código Penal (este planteamiento fue sostenido por PÉREZ ROYO con el anterior Código Penal) (32).

3.4. RECAPITULACIÓN: CONSECUENCIAS DE LA NATURALEZA IMPOSITIVA DE LAS PRESTACIONES QUE INTEGRAN LA DEUDA TRIBUTARIA STRICTO SENSU

Dentro de la deuda tributaria del artículo 58 de la L.G.T. hay un conjunto de prestaciones que, por su naturaleza, integran un grupo dotado de cierta homogeneidad. Son aquellas prestaciones que tienen naturaleza tributaria en sentido estricto y que responden, en mayor o menor grado, al principio de capacidad económica que la Constitución establece como conformador del sistema tributario. Las prestaciones del apartado uno de dicho precepto y de la letra a) del apartado dos cumplen los tres requisitos de todo tributo: son prestaciones patrimo-

deuda compleja «no se trata de un simple incremento de la deuda tributaria como en los dos casos anteriores, sino que se produce la coexistencia de dos deudas diferentes pertenecientes a impuestos distintos. Cfr. *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, pág. 48.

(32) Ver PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 136.

niales obligatorias establecidas por la Ley y procuran la cobertura de los gastos públicos. Estamos, por tanto, ante ingresos de naturaleza tributaria. Pero, además, cumplen con otros dos requisitos que permiten entrever que nos hallamos ante una concreta clase de tributo: reflejan una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (aunque esta nota pueda predicarse también de las tasas y las contribuciones especiales, alcanza su máxima expresión en los impuestos) y no exigen una específica actividad de la Administración como consecuencia de su pago. Por ello, yendo un poco más lejos, puede afirmarse que tienen *naturaleza impositiva*. Ello supone que les serán de aplicación los principios constitucionales de justicia tributaria del artículo 31.1 C.E.: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Estas prestaciones de naturaleza impositiva integran una parte de la deuda tributaria que puede calificarse como básica. Por ello, sobre esta porción de deuda se aplicarán, cuando proceda, las prestaciones accesorias del apartado dos del artículo 58 de la L.G.T. Aunque existan diferencias entre la cuota del tributo principal y la cuota de los tributos que constituyen los recargos, ello no quiere decir que sobre éstas no puedan girarse otros elementos de la deuda tributaria, como son el interés de demora, el recargo por cumplimiento extemporáneo y espontáneo del artículo 61.3 de la L.G.T., el recargo de apremio y las sanciones. En un primer análisis del artículo 58 de la L.G.T. podría deducirse otra cosa, al figurar los recargos legales sobre bases o cuotas en el apartado dos de dicho precepto entre los elementos que, en su caso, pueden formar parte de la deuda, pero cuando este artículo establece la composición de la deuda y dispone que sobre la cuota y las obligaciones a cuenta pueden girarse otras prestaciones (intereses, recargos y sanciones), no está excluyendo que también pueda hacerse sobre el recargo.

Es precisamente la deuda tributaria básica, la que recoge el artículo 80.1 L.G.T. como base para la determinación de la multa proporcional en los supuestos normales de infracción tributaria grave, donde se incluyen la cuota tributaria (sin referirse al artículo 55), los recargos sobre bases o cuotas del artículo 58.2.a), las cantidades que hubieran dejado de ingresarse y el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos. Las prestaciones tributarias a cuenta se encuadrarían dentro de las cantidades que hubieran dejado de ingresarse, salvo que, por haberse realizado el hecho imponible, se integrasen dentro de la cuota tributaria.

4. CONTENIDO ADICIONAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA

4.1. LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 61.3 DE LA L.G.T.

4.1.1. *La naturaleza jurídica y sus consecuencias*

Como primer elemento de la deuda tributaria adicional se encuentran los *recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y declaraciones con posterior liquidación administrativa*. Considerando la circunstancia determinante de su aplicabilidad —proceder a una regularización de la situación tributaria— se les podría denominar recargos «de regularización».

Se plantea la disyuntiva de equipararlos a los intereses de demora (de naturaleza compensatoria o resarcitoria), a las sanciones (de naturaleza represiva o punitiva) o al recargo de prórroga (que no obedece a la mora o retraso culpable del deudor sino al beneficio extraordinario concedido al deudor por la ampliación del plazo para el pago voluntario sin incurrir en apremio). En el segundo caso, serían aplicables las garantías inherentes al régimen tributario sancionador (necesidad de culpabilidad, principio de proporcionalidad, interdicción de la retroactividad, audiencia previa, graduación, procedimiento de imposición, intransmisibilidad, condonación graciable).

La S.T.C. 164/1995 no atribuyó carácter sancionador al interés mínimo del 10 por 100 del artículo 61.2 de la L.G.T. en la redacción dada por la Ley 10/1985 (precedente de este tipo de recargos) por su escasa cuantía. Lo calificó como «cláusula penal con finalidad disuasoria pero no sancionadora» en las sentencias 164/1995, de 13 de noviembre, 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, y en las de 14 de marzo y 16 de septiembre de 1996. Pero precisamente este argumento cuantitativo se puede volver en contra de la Administración, determinando la naturaleza sancionadora de los posteriores recargos del 50 y 100 por 100 (sentencias del T.S.J. de Valencia de 9 de mayo de 1996 y 8 de octubre de 1997) y de los actuales.

Los recargos del 5, 10 y 15 por 100 se aplican cuando el retraso no excede de 3, 6 o 12 meses, respectivamente, y no comportan el abono de intereses de demora. Responden a la finalidad de compensar el retraso y disuadir, al tiempo, del cumplimiento extemporáneo. En el exceso sobre los intereses de demora se aprecia un componente sancionador. En cuanto al recargo del 20 por 100, se exige a partir del año y es compatible con los intereses de demora, que se aplicarán desde el vencimiento

del período voluntario. Entiendo que su compatibilidad con los intereses de demora determina su naturaleza sancionadora, aunque el comportamiento del contribuyente moroso no sea constitutivo de infracción.

Considero por ello que cualquier modificación legislativa debería pasar por la apreciación de un mínimo de negligencia para su aplicación y el trámite de audiencia previa, no debiendo aplicarse en los supuestos de exclusión de responsabilidad, como sucede en el ordenamiento alemán con el recargo por retraso en la declaración (*Verspätungszuschlag*). No obstante, hay que reseñar que la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes prevé, dentro del procedimiento de gestión tributaria, la intervención del administrado en el procedimiento de gestión y la audiencia previa, sorteándose con ello parte de los problemas apuntados, aunque persiste el de no apreciación del principio de culpabilidad. En cuanto a la cuantía, podría establecerse un recargo del 5 por 100 en los seis primeros meses, y del 10 por 100 a partir de ese instante hasta los doce meses de retraso (en consonancia con la actual disminución del interés del dinero), sin intereses de demora, exigiendo a partir del año un recargo del 20 por 100 más los intereses de demora devengados desde esa fecha. De este modo, se incentivaría que el pago fuese lo antes posible, aun fuera de plazo, alejándose su cuantía ostensiblemente de la de las sanciones.

4.1.2. *El problema de las «regularizaciones atípicas» mediante una autoliquidación posterior en plazo*

Los recargos de regularización del artículo 61.3 L.G.T. se aplican a «los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo...» y a los supuestos en que «... los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea...». De este precepto se derivan tres situaciones que pueden dar origen a esta figura:

- Presentación voluntaria fuera de plazo *de autoliquidaciones con ingreso.*
- Presentación voluntaria fuera de plazo *de declaraciones.*
- Presentación voluntaria fuera de plazo *de autoliquidaciones sin el pertinente ingreso.*

Esta norma está pensada para dar la oportunidad a quienes no cumplieron en plazo su obligación de autoliquidar o declarar, de llevarla a efecto de forma voluntaria sin incurrir en la sanción que, en otro caso, procedería. Sin embargo, en el ámbito de las autoliquidaciones, se ha aprovechado por algunos contribuyentes para regularizar de manera atípica una omisión de ingreso a través de una autoliquidación posterior presentada en el plazo legal y comprensiva del ingreso correspondiente a la omitida y la procedente por la nueva autoliquidación. Sería el caso de quien ingresa en el cuarto trimestre del ejercicio el I.V.A. correspondiente a los anteriores, o de quien omite el pago fraccionado o la retención en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades y regulariza su situación en un pago «a cuenta» posterior o en la autoliquidación del impuesto. Con este tipo de regularización «atípica» se trata de evitar tanto la imposición de las sanciones como de los recargos referidos (33).

La aplicación del artículo 61.3 L.G.T. no plantea problemas en la presentación fuera de plazo de autoliquidaciones, con o sin ingreso, y de declaraciones, pero sí en las que hemos denominado regularizaciones atípicas. En éstas faltarían los requisitos de extemporaneidad y de aportación de la declaración o autoliquidación omitida o rectificación de la incorrecta. Hay un Informe de 26 de enero de 1998, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre el tratamiento fiscal de las cantidades correspondientes al I.V.A. que no fueron declaradas ni ingresadas en plazo y que se ingresan en una autoliquidación posterior presentada en plazo (34), en el que se propone aplicar en estos casos una sanción por infracción grave y solicitar la devolución de ingresos indebidos. Esta solución se me antoja excesiva. No es acorde con el principio de proporcionalidad aplicar la misma pena a quien omite «definitivamente» el pago de la deuda que a aquel que regulariza su situación aunque no manifieste expresamente esta circunstancia a la Administración. Otro argumento contrario a la tipificación de esta conducta como infracción grave lo hallamos en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública. Para incurrir en el tipo del delito fiscal es preciso que la elusión del pago del I.V.A. exceda de 15 millones de pesetas. Pues bien, si en un trimestre se excede de dicha cantidad pero se regulariza la situación en otra declaración trimestral del ejercicio, de

(33) Así lo señala BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Ingresos fuera de plazo...*, ob. cit.

(34) Publicado en *E.F.*, núm. 180, págs. 5 y sigs.

modo que el saldo global pendiente sea inferior a la cifra señalada, no se incurrirá en delito contra la Hacienda Pública. ¿Qué sentido tiene, entonces, sancionar por infracción grave un comportamiento que no constituye delito? Realmente el artículo 61.3 L.G.T. no dice que haya que presentar una declaración-liquidación rectificativa, y aunque la regularización se efectúe con una declaración-liquidación en plazo, el ingreso objeto de la misma es extemporáneo. Sin embargo, la simple aplicación de estos recargos no es suficiente para un comportamiento que pretende eludir tanto estas prestaciones como los posibles intereses de demora devengados por el retraso. Por todo ello creo que lo más correcto, a expensas de una futura modificación legislativa que aclare la situación, sería aplicar estos recargos junto a una sanción por infracción simple fundada en la presentación en plazo de la declaración-liquidación omitida sin especificar que el ingreso efectuado corresponde a una regularización (35). Se trata de una infracción simple del artículo 78.1.a) L.G.T. por «la presentación de declaraciones falsas incompletas o inexactas». No hay infracción grave del artículo 79.a) L.G.T. porque, aunque se ha dejado de ingresar en el plazo reglamentario la deuda tributaria, se ha regularizado con arreglo al artículo 61. En este último precepto se excluyen «las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse», por lo que, en principio, no debería imponerse una sanción por infracción simple, pero dicho artículo está pensado para las infracciones graves, como se desprende de la exclusión del tipo infractor que se hace en el artículo 79 L.G.T. Por otro lado, dada la inconcreción del artículo 61.3 L.G.T., se podría alegar error de derecho en la no presentación de una declaración-liquidación rectificativa, basada en una interpretación razonable de la norma, lo que daría al traste con las

(35) Otra solución, apuntada por BLÁZQUEZ LIDOY, sería aplicar los recargos del 61.3 L.G.T. y, en su caso, los intereses de demora si han transcurrido más de doce meses, y girar sobre ambas partidas los intereses moratorios devengados «desde el momento en que presenta la declaración que se considera extemporánea hasta el momento de presentación de los datos necesarios para determinar el importe del recargo e intereses de demora o, si se trata de un procedimiento inspector, hasta el día en que se practique la liquidación en que se regularice la situación tributaria». Añade que el ejercicio de este derecho debería hacerse fuera del ámbito administrativo para incardinarse en un proceso estrictamente privado, fuera de las potestades de autotutela, «y limitarse exclusivamente al interés legal del dinero y no al incrementado del artículo 58.2.c) de la L.G.T.». Cfr. *Ingresos fuera de plazo...*, ob. cit. A mi juicio, la exigencia de una sanción por infracción simple se ajusta mejor a un comportamiento que puede calificarse propiamente como infractor, al no poner en conocimiento de la Administración los datos necesarios para practicar la liquidación correspondiente.

pretensiones de la Administración, pues sólo se exigirían intereses de demora (36). Es deseable que el legislador resuelva, cuanto antes, este problema mediante una tipificación clara que impida estos comportamientos.

Cuestión distinta se plantea en la regularización de los pagos fraccionados mediante la autoliquidación del impuesto. En estos casos pienso que tampoco puede aplicarse una sanción por infracción grave ante la falta de ingreso de la prestación a cuenta, puesto que el pago se realiza con la autoliquidación. Así lo entiende la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de abril de 1998, proclamando que *la Administración no puede exigir el ingreso del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades tras haberse efectuado ya la liquidación de este último*, pues habiéndose liquidado ya el tributo es imposible exigir un pago que es a cuenta de lo ya liquidado por el mismo. Lo que sí procede, añade el Tribunal, es exigir los intereses de demora por el retraso en el ingreso (37). La única duda estaría en si son de aplicación en este caso los recargos del artículo 61.3 por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones. Entiendo, con el Equipo de Dirección de «Jurisprudencia Tributaria», que ello sería así si se presentase la propia declaración-liquidación del pago fraccionado, pero no cuando se presenta una autoliquidación distinta (38). No obstante, sí serían aplicables las sanciones pertinentes por la no declaración del pago fraccionado. En consecuencia, siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY, sólo deberían girarse los intereses de demora por el retraso en el pago de las obligaciones a cuenta y «las sanciones por infracción simple (por haber falseado el pago fraccionado), reservándose la aplicación de sanciones y el recargo del artículo 61.3 a aquellos casos descubiertos con anterioridad al ingreso de la deuda definitiva» (39). Si el problema se manifiesta en las retenciones por una omisión o insuficiencia corregida con la autoliquidación, la sanción y los intereses se exigirán al retenedor, salvo que el contribuyente haya dejado de comunicar o haya comunicado datos falsos al pagador de rendimientos del trabajo, en cuyo caso incurrirá en la infracción grave del artículo 89.3 de la Ley 40/1998.

(36) Ob. últ. cit.

(37) Cfr. *J.T.* 1998, 557. Frente a este criterio puede verse la Resolución del T.E.A.C. de 7 de febrero de 1996 estimando procedente la sanción pese a haberse presentado en plazo la autoliquidación del impuesto. Cfr. *Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal 1999*, 3330.

(38) Véase «¿Puede exigir la Administración el ingreso de los pagos a cuenta de un impuesto tras la autoliquidación del mismo?», *J.T.*, núm. 7, 1998, pág. 20.

(39) Cfr. *Ingresos fuera de plazo...*, ob. cit.

4.2. EL INTERÉS DE DEMORA

4.2.1. *Su adaptación al tipo de interés vigente en cada momento*

En la anterior normativa se aplicaba el vigente *el día en que comen-zase su devengo*, por lo que cabía sostener su invariabilidad pese a las modificaciones anuales que se pudieran producir en su cuantía. Tras la redacción dada por la Ley 25/1995 el artículo 58.2.b) dispone que se computará el interés de demora vigente *a lo largo del período en que se devengue*, lo que implica su modificación según varíe su cuantía por Ley de Presupuestos e, incluso, en los casos en que el tipo de interés no hubiera sido fijado por la Ley de Presupuestos (la cuantía del inte-rés legal del dinero incrementado en un 25 por 100). Ello supone ma-yor complejidad en el cálculo pero también una mayor adecuación a la realidad económica del momento. Esta forma de computar los intere-ses debe aplicarse en todas las liquidaciones posteriores al 23 de ju-lio de 1995 (fecha de entrada en vigor de la Ley), con independen-cia de que el período de liquidación sea anterior, según ha sentado el TS en la sentencia de 30 de octubre de 1997 (F.J. 6.º) y en contra del criterio de la Administración (Instrucción A.E.A.T. de 28 de julio de 1995).

Incluso sería aconsejable plantearse la oportunidad de modificarlo por períodos inferiores al año cuando la evolución de los intereses ban-carios, basados en el precio oficial del dinero fijado por el Banco de Es-paña, sufrieran una fluctuación significativa a lo largo del año, como ha sucedido en 1997. Por este motivo, la Disposición adicional sexta de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, ha añadido un párrafo al artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, conforme al cual: «El Gobierno, atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública, podrá revisar el tipo de interés fijado en el ejercicio por la Ley de Presupuestos Generales del Estado». Quizá pudiera criticarse la fijación del tipo de interés por una norma sin rango de ley, pero la necesidad de que se adecúe a los intereses de la Deuda Pública sirve de límite a la acción del Gobierno, circunscribiendo el Decreto a un ejercicio de la llamada «discrecionalidad técnica» o concreción de un concepto jurídico indeterminado, al tiempo que justi-fica esta medida.

4.2.2. *La dudosa constitucionalidad de su cuantía*

El *interés por retraso o demora* en el cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene por finalidad compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria a la vez que indemnizar la falta de satisfacción del interés del acreedor en el pago tempestivo de la misma. Se basa, pues, en la idea de equidad, buscando compensar o reparar el daño irrogado a la Administración como consecuencia del retraso. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 76/1990, le atribuyó también una finalidad disuasoria de una actitud dilatoria en el pago, justificando la disparidad entonces existente del interés de demora (aplicable automáticamente a las deudas de los administrados) con el interés legal (el que pagaba, previa solicitud, la Administración), entre otros motivos, en el carácter de *potentior persona* de la Administración y en que su importe no resultaba desproporcionado «dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero». No obstante, siguiendo al profesor SIMÓN ACOSTA, puede decirse «que no es la Administración *potentior persona*, sino que son *potentiores* algunos de los intereses —la mayoría— cuyo cuidado y gestión se encomienda institucionalmente a la Administración pública» (40), y entiendo que el interés público no exige esa diferencia cuantitativa. El mayor importe del interés de demora sobre el legal no es justificable porque para garantizar el interés en el cobro puntual de la deuda tributaria existen ya un conjunto de prestaciones que acompañan a la deuda primigenia en forma de recargos y/o sanciones. Además, dicha cuantía ha resultado desproporcionada en los últimos años —siguiendo la doctrina del propio Tribunal Constitucional—, habida cuenta de los intereses aplicables a las relaciones entre particulares. Así, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998 fijó el interés legal del dinero en el 5,5 por 100 y el de demora en el 7,5 por 100, lo que supuso un aumento del 36,36 por 100 del interés de demora sobre el legal durante 1998, claramente superior al 25 por 100 señalado en la sentencia 76/1990 como razonable. No obstante, esta desproporción se ha reducido respecto de años anteriores (por ejemplo, en 1999 el aumento del interés de demora sobre el legal es del 29 por 100).

A continuación reproducimos un cuadro con los tipos aprobados hasta el momento:

(40) Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 137.

AÑOS	INTERÉS LEGAL	INTERÉS DE DEMORA
1986	10,50	13,125
1987	9,50	12
1988	9	11,50
1989 a 29-6-1990	9	11
30-6-1990 a 1993	10	12
1994 a 1996	9	11
1997	7,5	9,5
1998	5,5	7,5
1999	4,25	5,5

En respuesta a la apuntada desproporción la Ley 66/1997 estableció que en las devoluciones de oficio del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre Sociedades y del I.V.A. se abonasen automáticamente los intereses de demora (no el interés legal), y la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, ha recogido esta medida y otra consistente en la satisfacción también de intereses de demora en la devolución de ingresos tributarios indebidos. Sin embargo, siguen existiendo deficiencias en la cuantía de los intereses *por resultar excesivos* y por tanto injustos, con independencia de quien los pague, no respondiendo a una auténtica compensación por el retraso, así como *por no aplicarse en todos los supuestos en que la Hacienda Pública resulta deudora* (por ejemplo, una devolución «debida» por exceso de contribuciones especiales). Entre estos supuestos se incluyen los intereses procesales a abonar por la Administración por el reconocimiento de una obligación o la notificación de una resolución judicial, que el artículo 45 L.G.P. cuantifica en el interés legal. No obstante, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa dispone en su artículo 106 que transcurridos tres meses desde que la sentencia firme sea comunicada al órgano que deba cumplirla podrá instarse la ejecución forzosa y, en este caso, «la autoridad judicial, oído el órgano encargado de hacerla efectiva, *podrá incrementar en dos puntos el interés legal a devengar, siempre que apreciase falta de diligencia en el cumplimiento*». De este modo al cabo de tres meses, y si el Tribunal aprecia falta de diligencia, unos y otros pagarían el mismo tipo de interés. Eso sí, siempre que el interés de demora exceda en dos puntos el interés legal.

También es reseñable el hecho de que hasta la Ley 1/1998 no se previó la adaptación del interés de demora al vigente en cada momento cuando la Hacienda Pública resultaba deudora (S.T.S. de 22 de febrero de 1996), a diferencia de lo que sucedía con los intereses de demora del artículo 58 L.G.T., desde la reforma de la L.G.T. por la Ley 25/1995.

4.2.3. *Problemática en el cómputo temporal de los intereses*

Cuando el contribuyente es deudor frente a la Administración Tributaria el cómputo comienza tras el vencimiento establecido para el pago sin que éste se efectúe (art. 61.2 L.G.T.), y con carácter general las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengan interés de demora *desde el día siguiente al de su vencimiento* (art. 36.1 L.G.P. y 109.1 R.G.R.). En cambio, en las devoluciones de oficio del Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Sociedades e I.V.A. hay que esperar seis meses para el devengo de intereses de demora, y cuando es deudora la Administración por un litigio o por reconocer una obligación, hay que esperar tres meses desde la notificación de la resolución judicial o del citado reconocimiento y reclamarlos por escrito (art. 45 L.G.P.), si bien la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece en su artículo 106 la no necesidad de reclamación expresa de los intereses y el adelanto del *dies a quo* a la fecha de notificación de la sentencia.

Todas estas singularidades contravienen el artículo 14 de la Constitución, como señaló la S.T.S. de 8 de junio de 1989, en la que se afirmaba que la igualdad de todos ante la ley «parece exigir un tratamiento idéntico para ambos supuestos en sus aspectos sustantivos, devengo y tipo...» (F.J. 3.º). Si acudimos al Tribunal Constitucional la sentencia 23/1997, fundándose en las SS.T.C. 206/1993 (F.J. 2º) y 69/1996 (F.J. 4º), afirmó que «la efectividad de la tutela judicial garantizada constitucionalmente exige no sólo que se cumpla el fallo (...) sino que el ganador consiga el restablecimiento pleno de su derecho hasta la *restitutio in integrum* (...). En este sentido actúa el interés de demora, cuya función exclusiva es esa» (F.J. 5º), y añade que «... en el caso que nos ocupa no es posible encontrar ningún bien o principio constitucional cuya protección exija el trato privilegiado otorgado» (se trataba de la restitución de una retención indebidamente practicada). Todos estos argumentos se recogen y reiteran en la sentencia 141/1997. Pero esa *restitutio in integrum* a que alude la sentencia de 11 de febrero de 1997 requiere que el cómputo del interés de demora se efectúe desde el momento en que la Administración tenga conocimiento de la resolución judicial o reco-

nozca su obligación, o, mejor aún, desde que se realizó el ingreso, lo que resultaría más coherente con la finalidad compensatoria de los intereses. Y en el caso de devoluciones de oficio nos parece excesivo un plazo de seis meses para el devengo de intereses de demora, salvo que concurriesen causas que pudieran justificar el retraso en la devolución. Llevando a sus últimas consecuencias el planteamiento de las SS.T.C. 69/1996, 23/1997 y 141/1997, puede entenderse que también es inconstitucional esta espera de seis meses. Y lo mismo cabría decir de la espera de tres meses prevista en el artículo 45 de la L.G.P. con carácter general, y en el artículo 106.3 de la L.J.C.A. para el interés legal incrementado en dos puntos.

De todos modos en el I.R.P.F. se ha producido un avance significativo por una doble vía. Por la vía de hecho, agilizando las devoluciones en la campaña de renta de 1999, y por la vía normativa, pues si bien para los contribuyentes obligados a declarar la devolución habrá de hacerse en el plazo de seis meses (art. 85.1 Ley), para los no obligados a declarar que presenten la comunicación de solicitud de devolución (artículo 81.3 Ley) se prevé un plazo de dos meses (art. 62.3 R.I.R.P.F.). Lo deseable es que se unificara este plazo.

4.2.4. *Base sobre la que se giran: improcedencia de su aplicación a las sanciones*

Por su finalidad resarcitoria, el interés de demora debe aplicarse sobre los componentes de la deuda tributaria en sentido estricto (cuota tributaria, obligaciones tributarias a cuenta y recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas), para compensar la no contribución en plazo al sostenimiento de los gastos públicos. Pero tratándose de la comisión de un ilícito, el daño se repara con la correspondiente sanción. Hay que observar que lo propio sucede con el recargo de apremio, que tiene un cierto componente sancionador, y que, conforme al artículo 109.2 del R.G.R., en ningún caso formará parte de la base sobre la que se aplicará el interés de demora, y lo mismo dispone el artículo 56 R.G.R. para el caso de aplazamiento o fraccionamiento solicitado en período ejecutivo, con lo que se descarta la posibilidad de girar intereses sobre el recargo del 20 por 100 (y respecto al recargo del 10 por 100 exigible desde el comienzo del período ejecutivo no comportará el abono de los intereses devengados desde esa fecha). Del artículo 74.12 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Ad-

ministrativas no se desprende que hayan de girarse intereses sobre la parte de la sanción [«Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, párrafo c), de la Ley General Tributaria...»]. De la propia lectura del artículo 58 de la L.G.T. se deriva que los intereses de demora, incluidos entre las prestaciones accesorias del apartado dos, deben girarse sobre la cuota y no sobre las sanciones, que se citan al final de dicho apartado. Sin embargo, en el caso de que se instruya un expediente sancionador y se imponga la correspondiente sanción, podrían girarse intereses sobre la misma si no se pagase hasta la notificación de la providencia de apremio. Los intereses se devengarían a partir de la finalización del período voluntario de pago señalado en el acta (sobre la cuota, intereses y sanción contenidas en la misma). Por otro lado, si se recurre la sanción impuesta entiendo que no serán exigibles los intereses sino a partir del momento en que ésta adquiera firmeza, como se verá al analizar este componente de la deuda.

En cuanto a los recargos del artículo 61.3 L.G.T. devengados con motivo de una autoliquidación sin ingreso, así como los que se impongan por la presentación extemporánea de una declaración que no vaya seguida del posterior ingreso tras la liquidación administrativa, pasarán a formar parte de la deuda apremiada. En consecuencia, es factible que se tomen como base de los intereses en el período ejecutivo, conforme al artículo 109.1 R.G.R. que los aplica «sobre las cantidades adeudadas» en el procedimiento de apremio. No obstante, no parece razonable que se incluya en la base del interés moratorio el recargo del 20 por 100, que es compatible con los intereses de demora e idéntico en su cuantía al recargo de apremio.

Por último, es posible que se apliquen intereses de demora sobre los intereses girados previamente en una liquidación anterior. Así, la falta de pago de la liquidación derivada de un acta hasta la recepción de la providencia de apremio supondrá el pago de intereses de demora (además del recargo de apremio del 20 por 100), desde que comenzó el período ejecutivo y sobre la base de la liquidación anterior (comprensiva de los intereses). Sin embargo, la finalidad compensatoria de los intereses por el impago de la deuda principal debería llevar *lege ferenda* a que éstos se girasen exclusivamente sobre esa parte de la deuda.

4.3. EL RECARGO DE APREMIO

4.3.1. *El inexistente recargo de «apremio»*

El tercer componente de esta parte de la deuda es el *recargo de apremio*, tal como lo denomina el segundo apartado del artículo 58 de la L.G.T.

El recargo reducido del 10 por 100 del artículo 127.1 de la L.G.T. creado por la Ley 25/1995, que se genera con el inicio del período ejecutivo pero antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, persigue la exacción de un recargo con independencia del comienzo efectivo del procedimiento de apremio, lo cual no deja de ser criticable. Además, dicho recargo no puede calificarse como de apremio, al no haberse iniciado la vía de apremio. Podría llamarse recargo *ejecutivo*, por devengarse con el inicio del período ejecutivo (41), o *de prórroga*, al no pretender la compensación por el inicio de un procedimiento ejecutivo de recaudación sino, únicamente, resarcir por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (42). Su finalidad es compensatoria, por la falta de intereses de demora, y disuasoria de la falta de pago tras la liquidación administrativa o de la presentación sin ingreso de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Su posible carácter sancionador se acentúa al exigirse con independencia del inicio del procedimiento de apremio.

El recargo *de apremio* del 20 por 100, exigible tras la notificación de la providencia de apremio, cumple una función intimidatoria que, por su compatibilidad con los intereses de demora (resarcitorios del retraso producido), con las costas (que compensan los gastos extraordinarios del procedimiento de apremio) y la no deducibilidad en los impuestos sobre la renta (I.R.P.F. e Impuesto sobre Sociedades), lo acerca bastante a las sanciones, puesto que los gastos ordinarios suponen un coste mí-

(41) Cfr. en este sentido PEÑA ALONSO, J. L., y CORCUERA TORRES, A. (coord. CAZORLA PRIETO): *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 170 y 171. Para estos autores, al nacer por la mera entrada en el período ejecutivo debiera llamarse recargo ejecutivo, y al no aparecer contemplado en el artículo 58 L.G.T. no podría formar parte de la deuda tributaria.

(42) Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: *Los recargos por pagos extemporáneos...*, ob. cit., págs. 187 y sigs. Este autor lo denomina «recargo de prórroga especial» porque no pretende la compensación por el inicio de un procedimiento ejecutivo de recaudación sino, únicamente, a una compensación por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que «su naturaleza debe quedar asimilada a la del recargo de prórroga contemplado en el artículo 61.3 de la L.G.T.». Cfr. *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 299.

nimo. En consecuencia, considero preciso el trámite previo de audiencia y la apreciación del principio de culpabilidad para la exacción de estos recargos.

4.3.2. *Necesidad de coordinar los recargos por presentación o ingreso tardíos*

Comparando las situaciones a las que se aplican los recargos del artículo 61.3 y el recargo «ejecutivo» del 127.1, se observan discriminaciones en cuanto que los impuestos de contraído previo (I.B.I., I.A.E.), a los que generalmente resultará de aplicación el recargo «ejecutivo» del 10 por 100, resultan beneficiados si la demora en el pago es superior a seis meses y perjudicados si es inferior a tres, al aplicárseles un recargo «fijo» del 10 por 100 con independencia del período al que se extienda el retraso, frente a los recaudados por el sistema de autoliquidación. Entiendo que no son supuestos equiparables, siendo más grave la presentación extemporánea y voluntaria de una autoliquidación, que la correcta presentación en plazo de una declaración produciéndose después el pago fuera del período voluntario, pues en este último caso la Administración ya conoce los datos del contribuyente y el posible retraso en la liquidación sería imputable a ella misma. Además, en los casos de presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso se acumularían los recargos del artículo 61, junto al recargo «ejecutivo» del 10 por 100.

De estas premisas cabe inferir que *a quien declara en plazo, pero no ingresa, debería imponérsele una medida disuasoria de menor coste que a quien declara o autoliquidada de modo extemporáneo*. Una solución podría ser la aplicación, en la presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones o declaraciones, de los recargos anteriormente citados del 5, 10 y 20 por 100, siendo este último compatible con los intereses de demora devengados *a partir del año*. De otra parte, cuando el pago se produzca tras el inicio del período ejecutivo bastaría, por el conocimiento que tiene la Administración de la situación, imponer un pequeño recargo unido a los intereses de demora, que compensarían el retraso. Esta medida se aplicaría también en los casos de presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones sin ingreso, ni solicitar el aplazamiento o fraccionamiento. En todos los supuestos, si el ingreso fuese posterior a la notificación de la providencia de apremio habría que añadir el recargo de apremio del 20 por 100.

4.4. LAS SANCIONES PECUNIARIAS

4.4.1. *Problemática de su inclusión en la deuda tributaria*

Las sanciones no deberían incluirse en la deuda tributaria puesto que no responden al ejercicio de la potestad tributaria, sino, claramente, al uso de la potestad sancionadora de la Administración, como se deriva de su doble finalidad, disuasoria, de un lado, y remuneratoria o aflictiva, de otro. Su incardinación en este instituto ha permitido hasta hace poco tiempo la imposición de sanciones administrativas siguiendo un procedimiento que no era el sancionador y la ejecución de su importe en el «totum revolutum» de la deuda tributaria. Los principales problemas derivan de la ejecución de sanciones no firmes y de la confusión de procedimientos liquidatorio y sancionador. Las dificultades surgen a la hora de conjugar el deber de colaboración del artículo 24.2 del R.G.I.T. con el derecho a no declarar contra sí mismo (24.2 C.E.), coexistencia la acumulación de funciones liquidadoras e inspectoras con el principio constitucional de imparcialidad en la actuación de la Administración (103.1 C.E.) y proceder a la ejecutividad inmediata de sanciones no firmes sin conculcar el derecho a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva (24 C.E.).

Afortunadamente, como se señaló, la Ley 1/1998 ha supuesto una derogación tácita del art. 58 de la L.G.T. en lo referente a la inclusión de las sanciones como un componente más de la deuda tributaria, estableciendo su suspensión automática en el ámbito administrativo sin necesidad de garantía y, sobre todo, disponiendo dos expedientes separados, uno para la comprobación e investigación de la situación tributaria y otro para la imposición de sanciones. Del primero resultará la liquidación de una deuda tributaria comprensiva de cuota, recargos e intereses. Del segundo derivarán las pertinentes sanciones.

Pese a este significativo avance, se siguen planteando problemas en punto a la ejecutividad de las sanciones y al respeto de los principios que deben regir el procedimiento sancionador.

4.4.2. *Ejecutividad de las sanciones pecuniarias*

4.4.2.1. En vía administrativa

La Ley de derechos y garantías de los contribuyentes dispone en su artículo 35 la *suspensión automática sin necesidad de garantía de la eje-*

cución de las sanciones tributarias, por la presentación en tiempo y forma del oportuno recurso o reclamación administrativa y «*sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa*», lo que supone un avance frente al anterior artículo 81.3 de la L.G.T. que establecía, como regla general, la no suspensión. Sin embargo, se observa un retroceso respecto de la normativa administrativa (art. 138.3 Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas) al disponer ésta que «*la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa*». Obsérvese que no se declara la suspensión de la ejecutividad de las sanciones sino su inejecutividad, lo que impediría la exigencia de intereses de demora durante ese tiempo.

¿Es aplicable la normativa administrativa que califica como «*inejecutivas*» a las sanciones? Entiendo que no, pese a tratarse de una norma de derecho sustantivo relativa a una prestación material como es la sanción, pues la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, tras la modificación operada por la Ley 4/1999, refuerza la especificidad de los procedimientos tributarios señalando que se registrarán «*por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes y por las Leyes propias de los tributos*», y en su defecto por la Ley 30/1992. Así se desprende claramente del artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, cuando dispone que «*las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiriera firmeza en vía administrativa*». Pero dando un paso más en el sistema de fuentes, en aplicación de la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.), hay que concluir que las sanciones no son ejecutables hasta que no sean firmes, por lo que no debería hablarse de «*suspensión de la ejecución de las sanciones*» sino de «*no ejecutividad o inejecutividad de las sanciones*. Ello impediría la aplicación de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión. Además, estos intereses tienen como función resarcir por el retraso en el pago de la obligación tributaria principal, por lo que no procede girarlos sobre unas sanciones que no responden al deber de contribuir sino a la represión de un comportamiento antijurídico. En todo caso, atendida la función revisora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, sólo deberían girarse intereses desde la firmeza en vía administrativa.

4.4.2.2. En vía judicial

La suspensión del recurso contencioso-administrativo requiere que se acredite fehacientemente que la ejecución puede causar un perjuicio de imposible o difícil reparación al recurrente. Sin embargo, en virtud del principio de coherencia del ordenamiento jurídico también debe predicarse su suspensión automática sin garantías. No hay razón para exigir en esta vía garantías que no se piden en la fase administrativa previa. De la doctrina del T.C. se desprende que la sanción no se puede ejecutar en vía contenciosa hasta que un órgano jurisdiccional (no un Tribunal Económico-Administrativo) se pronuncie sobre esta cuestión (S.T.C. 78/1996, de 20 de mayo: «*el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste resuelva sobre la suspensión*»). Es más, el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia deberían exigir que un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la existencia de la sanción para poder ejecutarla, no bastando una pieza incidental sobre su suspensión que no tenga en consideración todos los datos. Algún Tribunal ha llegado a señalar que es la Administración la que debe acreditar que la suspensión puede producir algún daño o perjuicio a los intereses públicos, invirtiendo la carga de la prueba y sentando, con carácter general, la suspensión sin garantías (autos del T.S.J. de Cataluña de 25 de noviembre de 1996 y 28 de febrero de 1997).

Finalmente, hay que tener en cuenta la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en vigor desde el 13 de diciembre de 1998, cuando señala que «previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso» (art. 130). La ponderación de los intereses en conflicto ya se incluía en la regulación anterior, pero se sustituye la referencia a que la suspensión ocasione daños o perjuicios de imposible o difícil reparación para proceder a la suspensión (art. 122.2 de la Ley de 1956) por la mención a que *la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso*. Entiendo que con ello puede ser más sencillo conseguir la suspensión de la ejecución al no tener que acreditar que su denegación provocaría un daño de imposible o difícil reparación. De otra parte no se establece directamente que el Tribunal que acuerde la suspensión *exigirá caución* (en caso de

daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero) sino que para evitar o paliar perjuicios de cualquier naturaleza *podrá exigirse la presentación de caución o garantía*, con lo que se flexibiliza la necesidad de otorgar garantía. Si esto es así en relación a todos los actos administrativos, con mayor motivo habrá de otorgarse la suspensión como regla general cuando tengan contenido sancionador.

En consecuencia, considero preciso establecer, como regla general, la suspensión sin garantías de la ejecución de las sanciones —salvo circunstancias excepcionales— también en vía contenciosa.

4.4.3. *Trascendencia de la separación de procedimientos*

Es preciso separar el procedimiento sancionador del relativo a los otros componentes de la deuda, con órganos distintos e impidiendo que los datos inculpativos facilitados en el procedimiento de liquidación se utilicen en la fase sancionadora. La necesidad de aplicar principios distintos se deduce de la interpretación dada al Convenio Europeo para la protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales por diversas sentencias del T.E.D.H. (casos Funke, Bendenoun y Saunders), relativas al derecho a no declarar y a no confesarse culpable.

Sobre este punto la Ley de Derechos y Garantías establece la separación de expedientes, para la comprobación e investigación y para la imposición de sanciones. Sin embargo, la Ley no se refiere a la necesidad de que intervengan órganos distintos en cada procedimiento. De hecho, respecto a las sanciones por infracciones tributarias graves —que son las que se incluyen en la deuda tributaria del artículo 58 L.G.T.— el Real Decreto de régimen sancionador establece que *serán órganos competentes para acordarlas los mismos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de las retenciones o ingresos a cuenta de los mismos* (art. 26), y más adelante designa como el *órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador* el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora y, en su defecto, *aquel a quien se haya atribuido la competencia para su resolución* (art. 29). Ello impide la necesaria imparcialidad de juicio en el establecimiento de la sanción.

En segundo lugar, la Ley no establece las relaciones que deben regir ambos procedimientos, y no impide que se utilicen en el procedimiento sancionador datos autoinculpativos obtenidos de modo coactivo en el

de comprobación e investigación, como ha planteado la doctrina (43). Así, en su artículo 34.2 recoge la posibilidad de transferir «datos, pruebas o circunstancias» del expediente de comprobación e investigación al expediente sancionador, lo cual echa por tierra las garantías constitucionales en la obtención de pruebas dentro de un procedimiento sancionador. Y el desarrollo reglamentario no muestra un panorama muy halagüeño: el el R.D. de régimen sancionador reitera lo dispuesto en el artículo 34.2 de la Ley, de modo que *en el procedimiento sancionador podrán tenerse en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en las actuaciones de comprobación o investigación* previa incorporación formal al expediente sancionador antes del trámite de audiencia (art. 29.3). Y poco después señala que «no se podrán aceptar en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados al mismo por haber sido acreditados previamente» (art. 35.2), lo que vendría a significar que sí se aceptarían los que se acrediten previamente en el procedimiento de comprobación e investigación. Además está el problema de la posible utilización por parte del Ministerio Fiscal del expediente instruido en el procedimiento de liquidación, cuando existan indicios de delito.

De todos modos, ni la Ley ni el Reglamento obligan a tomar en cuenta *todos* los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación e investigación, por lo que cabría propugnar una interpretación restrictiva de esta norma, de modo que no se quebrante el derecho constitucional a no autoinculparse. Los datos autoinculpatórios obtenidos bajo coacción en el procedimiento inspector no deberían poder ser objeto de utilización en el procedimiento sancionador.

5. CONCLUSIONES

1. La deuda tributaria es un elemento fundamental del Derecho tributario cuyo concepto permite establecer los principios jurídicos bá-

(43) Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Los derechos a guardar silencio...*, ob. cit., págs. 159 y 160. SOLER ROCH afirma que «sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto en la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación». Cfr. *Deberes tributarios...*, ob. cit., pág. 114. También FALCÓN propugna que debería asegurarse «... plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación, no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos». Ver *Un giro...*, ob. cit., pág. 10.

sicos que deben regir su determinación y su desarrollo, tanto en el ámbito administrativo como en sede jurisdiccional.

2. Partiendo del artículo 58 de la Ley General Tributaria se atisba una concepción dual de la deuda tributaria, comprensiva de su doble vertiente estática y dinámica. Desde un punto de vista estático es la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias que constituyen el objeto de las obligaciones de dar que derivan de la aplicación de los tributos. Desde una perspectiva dinámica es la deuda autoliquidada por el obligado tributario o liquidada y notificada por la Administración, reflejándose su importe y contenido en la autoliquidación o en la liquidación administrativa. Dejando aparte el supuesto común de autoliquidación con ingreso, para su exigibilidad será necesario un título jurídico adecuado: la liquidación administrativa o la autoliquidación sin ingreso.

3. La estructura básica de la deuda tributaria se integra por la cuota, las prestaciones a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas. Estos elementos se caracterizan por su naturaleza tributaria y su autonomía inicial, aunque no en sus efectos, pues existe una estrecha relación entre la cuota y las prestaciones a cuenta. De otro lado están los recargos del artículo 61.3 de la L.G.T., el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones, que conforman el contenido adicional de la deuda tributaria. Se singularizan por carecer de naturaleza tributaria en sentido estricto y porque muestran una relación de dependencia con la deuda tributaria principal, al requerir la previa existencia de ésta como presupuesto básico para su nacimiento.

4. La cuota es la cantidad que según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación y derechos de opción definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición. En el I.R.P.F. es la cuota líquida la que sirve para fijar la medida de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, pero esa cuota se segrega en dos deudas tributarias, una a favor del Estado y otra a favor de cada Comunidad Autónoma, que habrán de computarse separadamente a efectos de la aplicación de las prestaciones accesorias y de la posible incursión en delito fiscal.

5. Las prestaciones tributarias a cuenta son las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, los ingresos a cuenta por retribu-

ciones en especie y los pagos fraccionados. No son pagos a cuenta del tributo, fundados en el principio de eficacia administrativa, sino prestaciones «a cuenta» de una obligación futura e incierta y pagos definitivos de la propia obligación a cuenta que tratan de satisfacer, que contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos y se fundamentan en el principio de capacidad económica. Ello exige una mayor adecuación entre su importe y el de la cuota líquida, aspecto en el que se observan algunas carencias.

6. Su inclusión en el concepto de deuda tributaria permite aplicar el error de salto del artículo 56 de la L.G.T., refuerza el principio de preferencia de ley que la Ley General Tributaria refiere a la deuda tributaria (traducido en una regulación más completa por la Ley 40/1998, del I.R.P.F.) y permite aplicarles todas las prestaciones accesorias de la deuda. Aunque estas prestaciones son exigibles con independencia del nacimiento de la obligación tributaria principal, su razón de ser radica en la previsible existencia del tributo sobre el que recaen, por lo que a su carácter autónomo hay que anudar la dependencia en sus efectos, de tal suerte que si se incumple la prestación a cuenta, pero el contribuyente satisface la cuota líquida, sólo serán exigibles los intereses de demora y, en su caso, la correspondiente sanción por infracción simple al omitir la presentación de la obligación a cuenta.

7. La consideración como deuda de las cantidades que se hubieran debido retener debería permitir su deducción como gasto por el pagador de la renta y su devolución al contribuyente si su importe excede al de la cuota líquida.

8. Los recargos legales sobre las bases o las cuotas tienen naturaleza tributaria y les son de aplicación los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución, por lo que se trata de auténticos recargos contributivos. También pueden calificarse de autónomos en cuanto que no es precisa la existencia del tributo base para que nazcan. Si se establecen por el mismo ente acreedor de la obligación tributaria integrarán una deuda, junto a la cuota, por lo que técnicamente cabría hablar de una cuota incrementada, pero si se fijan por un ente distinto, como ocurre en nuestro ordenamiento, existirán dos deudas, con independencia de que la gestión sea compartida o separada. En este último caso habrá que computar separadamente cuota y recargo para determinar si se incurre en el tipo del delito fiscal.

9. Los recargos del artículo 61.3 de la L.G.T. por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones

ciones y declaraciones con posterior liquidación administrativa constituyen prestaciones accesorias a la deuda tributaria principal. Atendiendo a la circunstancia determinante de su aplicabilidad —proceder a una regularización de la situación tributaria— se les puede calificar como recargos «de regularización». En el exceso sobre los intereses de demora, que denota su finalidad disuasoria, y en su compatibilidad con dichos intereses en el recargo del 20 por 100, se atisba un carácter sancionador, motivo por el cual debería apreciarse un mínimo de negligencia para su aplicación y el trámite de audiencia previa —este último escollo salvado con la Ley de derechos y garantías—, no debiendo aplicarse en los supuestos de exclusión de responsabilidad.

10. Un problema específico en relación a estos recargos se plantea en las regularizaciones atípicas de una omisión de ingreso mediante la presentación en plazo con ingreso de una autoliquidación posterior. Si se produce en el I.V.A., ingresando en el cuarto trimestre el correspondiente a los anteriores, habrá que aplicar estos recargos junto a una sanción por infracción simple fundada en la presentación en plazo de la declaración-liquidación omitida sin especificar que el ingreso efectuado corresponde a una regularización. Si lo omitido fueron retenciones o pagos fraccionados en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades regularizados mediante la autoliquidación del impuesto, no procederá la exacción de estos recargos, al presentarse una autoliquidación correspondiente a otro concepto, sino una sanción por infracción simple y los correspondientes intereses de demora.

11. El interés por retraso o demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene por finalidad compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria a la vez que indemnizar la falta de satisfacción del interés del acreedor en el pago tempestivo de la misma. Pese a las indudables mejoras introducidas por las Leyes 66/1997 y 1/1998 persisten algunas deficiencias en la equiparación cuantitativa de los intereses adeudados por los contribuyentes y por la Administración al no aplicarse en todos los supuestos los intereses de demora, sino el legal. También se aprecia una disparidad de trato en el cómputo temporal de los intereses, al tener que esperar seis meses para su devengo en las devoluciones de oficio del I.R.P.F., del Impuesto sobre Sociedades y del I.V.A. En cuanto a la base de cálculo, además de la deuda principal, conforme a la legislación vigente pueden incluirse los recargos del artículo 61.3 de la L.G.T. y los propios intereses de demora, si forman parte de la deuda apremiada. No obstante, estos últimos no deberfan in-

cluirse dada su finalidad compensatoria, y tampoco parece procedente computar el recargo del 20 por 100, por su compatibilidad con los intereses de demora y ser su cuantía idéntica a la del recargo de apremio. El recargo de apremio y las sanciones, por el contrario, no deben integrar dicha base.

12. El recargo de apremio del 20 por 100, exigible tras la notificación de la providencia de apremio, cumple una función intimidatoria que, por su compatibilidad con los intereses de demora, con las costas y la no deducibilidad en los impuestos sobre la renta, lo acerca bastante a las sanciones, puesto que los gastos ordinarios suponen un coste mínimo. En consecuencia, considero preciso el trámite previo de audiencia y la apreciación del principio de culpabilidad para la exacción de estos recargos. El recargo reducido del 10 por 100 del artículo 127.1 de la L.G.T. no puede calificarse como de apremio, pues se genera con el inicio del período ejecutivo pero antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, siendo una nomenclatura más adecuada la de recargo «ejecutivo». Su finalidad es compensatoria, por la falta de intereses de demora, y disuasoria de la falta de pago tras la liquidación administrativa o de la presentación sin ingreso de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Su posible carácter sancionador se acentúa al exigirse con independencia del inicio del procedimiento de apremio.

13. Comparando los recargos de regularización con el recargo ejecutivo se aprecia una discriminación, puesto que los impuestos de contraído previo resultan beneficiados si la demora es superior a seis meses y perjudicados si es inferior a tres, al aplicárseles el recargo ejecutivo del 10 por 100 con independencia del retraso. Realmente, a quien declara en plazo sin ingreso debería imponérsele una medida disuasoria de menor coste que a quien declara o autoliquidada de modo extemporáneo, pues la primera situación tiene menor gravedad al conocer la Administración los datos del obligado tributario y serle imputable a ella misma el posterior retraso. En este caso podría imponerse un pequeño recargo unido a los intereses de demora, como doble medida disuasoria y compensatoria.

14. En cuanto a las sanciones, propiamente no forman parte de la deuda tributaria pues responden, claramente, al uso de la potestad punitiva de la Administración, pese a incluirse entre las partidas que conforman dicha deuda con arreglo al artículo 58 de la L.G.T. Sin embargo, cabe entender que la Ley 1/1998 ha supuesto una derogación

tácita del citado precepto en este punto, al establecer un expediente separado para la imposición de sanciones. La deuda tributaria resultará del expediente de comprobación e investigación, quedando acreditado en el otro el importe de la sanción. De otro lado, todavía quedan algunas cuestiones pendientes tales como la inejecutividad de las sanciones y la aplicación rigurosa de los principios del procedimiento sancionador en su fijación.