

EL CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS AUTOLIQUIDABLES EN MÉXICO Y EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

Montserrat Ballarín España

Sumario: I. Introducción: incumplimiento vs. cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias; II. Infracción por falta de ingreso vs. cumplimiento tardío y espontáneo; III. Las consecuencias jurídicas del cumplimiento tardío y espontáneo; IV. Sobre la naturaleza jurídica de los recargos por cumplimiento tardío y espontáneo; V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN: INCUMPLIMIENTO VS. CUMPLIMIENTO TARDÍO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El objeto del presente trabajo consiste en abordar las cuestiones más relevantes suscitadas en el ordenamiento mexicano y en el español por el cumplimiento tardío y espontáneo (es decir, aquel cumplimiento realizado fuera del plazo establecido en las normas, pero antes de que la administración haya descubierto la omisión) de las deudas autodeterminables por los particulares o autoliquidaciones ¹; tema al que he venido dedicando los primeros años de mi vida académica ².

¹ En España, se entiende por deudas tributarias autoliquidables aquéllas cuya cuantificación se realiza por parte del obligado tributario, quien debe asimismo proceder, en su caso, a realizar el ingreso en el supuesto de que el resultado de la operación anterior sea de carácter positivo. En México, la denominación es sustancialmente diversa, habida cuenta de que el artículo 6° del Código fiscal de la Federación se refiere a la «autoaplicación» de las contribuciones, señalando que corresponde a los contribuyentes *la determinación de las contribuciones a su cargo*.

² El título de mi tesis doctoral (defendida en el Salón de Grados de la Universidad de Barcelona, el día 19 de diciembre de 1995) fue precisamente *El ingreso de las declaraciones-liquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo*.

Con tal propósito, comenzaremos con unas reflexiones muy genéricas sobre la distinción entre el incumplimiento absoluto y el cumplimiento tardío (introducción). Posteriormente, nos ocuparemos de las razones que conducen a dar un tratamiento autónomo y menos gravoso a los ingresos de las autoliquidaciones realizadas tardíamente sin requerimiento de la administración, frente al supuesto en que los mismos resulten efectuados tras la existencia de dicho requerimiento (apartado II). Tras ello, describiremos las consecuencias jurídicas que en el Código fiscal de la Federación de México ³ (CFF) y en la Ley general tributaria española ⁴ (LGT) se anudan al retraso en el cumplimiento aquí tratado (apartado III), concentrado de una forma particular nuestra atención en la naturaleza jurídica de la cual participan dichas reacciones (apartado IV), e intentando, por último, extraer de todo lo expuesto las oportunas conclusiones (apartado V).

Como es bien sabido, las obligaciones tributarias, al igual que cualquier otra obligación que surja en el ámbito jurídico-privado o jurídico-público, persiguen la satisfacción del interés del acreedor, es decir, nacen «con la finalidad de extinguirse» ⁵, siendo el pago o cumplimiento:

«el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria» ⁶.

³ El vigente CFF fue expedido por el Congreso de la Unión el día 31 de diciembre de 1981, y entró en vigor de forma fragmentada los días 1 de enero y 1 de abril de 1983.

⁴ La Ley 230/1963, del 28 de diciembre, general tributaria (B.O.E. del 31-XII) ha sido objeto de dos importantes modificaciones parciales (además de reformas puntuales efectuadas mediante diversas leyes de presupuestos generales del Estado), llevadas a cabo, respectivamente, por la Ley 10/1985, del 26 de abril (B.O.E. del 27-IV) y por la Ley 25/1995, del 20 de julio (B.O.E. del 22-VII).

⁵ En palabras de Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento tributario español*, 4a. edición, ed. Civitas, Madrid, 1984, p.248. También resaltan dicha idea con especial énfasis, Cardenal Fernández, J., *El tiempo en el cumplimiento de las obligaciones*, ed. Montecorvo S.A., Madrid, 1979, p.31 y ss.; y González Méndez, A.P., *El pago de la obligación tributaria*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, p.42.

⁶ De la Garza, S F., *Derecho financiero mexicano*, 18ª. edición, ed. Porrúa, S.A., México, 1994, p.595. Siguiendo la doctrina española más moderna, tanto civilista (por ejemplo, Cardenal Fernández, J., *El tiempo...*, *op.cit.*, pp.30 y 31), como tributarista (por ejemplo, González Méndez, A.P., *op.cit.*, pp.55-59), consideramos que en sentido técnico-jurídico pueden utilizarse como sinónimos los términos «pago» y «cumplimiento».

Con carácter general, el tiempo en que el pago de las obligaciones debe realizarse ⁷ constituye una circunstancia esencial del mismo, ya que su indeterminación tendería a perpetuar el vínculo entre el acreedor y el deudor, e impediría de este modo la satisfacción del interés de la parte situada en el lado activo de la relación obligacional ⁸.

Sin embargo, el distinto papel que desempeña la voluntad de las partes en las obligaciones voluntarias y en las obligaciones *ex lege* (como son las obligaciones que se generan en el ámbito jurídico-tributario) ⁹, también tiene su reflejo en lo relativo al tiempo del cumplimiento de unas u otras obligaciones. En efecto, en las obligaciones voluntarias, dicho momento se halla determinado según la naturaleza de la obligación, de acuerdo con la voluntad de las partes y según los preceptos que, en defecto de dicha voluntad, disponga la ley; resultando sólo aplicables los preceptos civiles de manera supletoria (cuando las partes nada hubieran acordado) o de forma complementaria (complementando lo que las partes no hubieran dejado precisado totalmente) ¹⁰. Por el contrario, el carácter *ex lege* de las obligaciones tributarias determina que éstas cuenten con un régimen fijado en la propia ley positiva que establece la obligación ¹¹; lo que implica, entre otras cosas, que el tiempo en que el pago debe efectuarse

⁷ Fernández Cardenal, J., dentro de *El tiempo...*, *op.cit.*, p.38 y ss., señala que la doctrina civilista ha estudiado el tiempo en relación con las obligaciones distinguiendo entre:

- a) Tiempo de la obligación (es decir, el *lapsus* temporal comprendido entre el nacimiento y la extinción de la obligación).
- b) Tiempo de cumplimiento (momento en el cual la prestación debe ser efectuada).
- c) Ausencia de cumplimiento en relación al tiempo (es decir, los efectos que pueden emanar del retraso en el cumplimiento).

⁸ González Méndez, A. *El pago...*, *op.cit.*, p.179.

⁹ Obligaciones *ex lege* son aquellas que tienen su fuente en la ley, unido a un hecho generador previsto en la norma y distinto de la voluntad de obligarse. Sainz de Bujanda, F., «El nacimiento de la obligación tributaria», en *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, p.11 y ss.

¹⁰ Fernández Cardenal, J., *El tiempo...*, *op.cit.*, p.41.

¹¹ Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento...*, *op.cit.*, p.271; y De la Garza, S.F., *Derecho...*, *op.cit.*, p.602.

EL CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS
AUTOLIQUIDADABLES EN MÉXICO Y EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

tampoco se deje al arbitrio de los deudores y de la administración, viniendo, en todo caso, determinado por las normas ¹².

Lato sensu, la finalización del plazo o de la fecha fijados en las normas para efectuar el pago sin que el deudor haya procedido a su realización, ya supone un incumplimiento de la obligación ¹³. Sin embargo, como afirmó Berliri:

«En sentido más restringido, y casi diríamos más técnico, no cumple aquel que no cumple absolutamente nada y, correlativamente, la expresión incumplimiento únicamente designa la falta total de cumplimiento, mientras que el ingreso tardío o imperfecto cumplimiento se conocen como casos de “inexacto cumplimiento”» ¹⁴.

¹² Cfr. artículo 61.1 de la LGT, que tras la reforma operada por la Ley 25/1995, del 20 de julio, preceptúa lo siguiente:

«El pago deberá realizarse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora de cada tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria».

Por su parte el artículo 6° del CFF establece que:

«Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

»I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

»II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación».

¹³ Como indicó Berliri, A., *Principios de derecho tributario*, Vol. II, Traducción, Estudio Preliminar y Notas de Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p.515.

«No cumple, en sentido amplio, tanto aquel que no cumple, como el que cumple de modo diverso al establecido, como en fin, el que cumple con retraso; y correlativamente, la expresión “incumplimiento” comprende, cuando viene utilizada en sentido amplio, tanto la falta absoluta de cumplimiento como cualquier otra forma de cumplimiento imperfecto».

¹⁴ Berliri, A., *op. loc., ult. cit.*, (la cursiva es nuestra).

Es preciso puntualizar que mientras algunos autores aceptan sin reservas la inclusión del pago tardío dentro del «inexacto cumplimiento» de las obligaciones, otros distinguen entre «inexacto cumplimiento» y retraso.

Entre los primeros, cabe resaltar –además de Berliri, por supuesto–, a Messineo, F., quien en su *Manuale di Diritto civile e commerciale (Codici e legislazione complementare)*, Vol. II, 7ª. edición, ed. Giuffrè, Milán, 1947, p.416, consideró al retraso en el pago como hipótesis más frecuente de «inexacto cumplimiento».

Entre «inexacto cumplimiento» y retraso distingue, por ejemplo, Albaladejo, en su *Compendio de derecho civil*, 4ª. edición, ed. Librería Bosh, Barcelona, 1981, p.169.

Siguiendo el planteamiento del gran jurista italiano ¹⁵, por *incumplimiento absoluto* debe entenderse en exclusiva aquella ausencia de pago que desencadena la totalidad de los efectos propios del incumplimiento; efectos que variarán dependiendo del tipo de deuda cuyo pago no haya sido tempestivamente efectuado.

En efecto, cuando se trate de deudas cuya liquidación ha sido efectuada por la administración y notificada al deudor para que proceda a su pago dentro de un plazo determinado, la reacción que el ordenamiento prevé con carácter general ante la falta de pago es la ejecución de las mismas a través del procedimiento administrativo correspondiente ¹⁶. Por ello, en dichos supuestos, el incumplimiento absoluto se halla vinculado con la puesta en funcionamiento de los mecanismos tendentes a la ejecución forzosa de la deuda impagada.

Por el contrario, en las deudas que deben ser objeto de autoliquidación o autodeterminación e ingreso por parte del obligado, si éste ha dejado transcurrir el plazo para presentar la declaración-autoliquidación y efectuar el ingreso sin ni tan siquiera poner en conocimiento de la administración la propia existencia de la deuda, entendemos que el incumplimiento absoluto sólo se produce cuando la administración descubra la omisión del obligado. Este supuesto de incumplimiento absoluto suele hallarse tipificado en los distintos ordenamientos como una infracción tributaria y lleva aparejado la imposición de reacciones de carácter intimidatorio-represivo (sanciones) en sentido estricto.

Entre el exacto cumplimiento (el realizado con todos los requisitos marcados por las normas) y el incumplimiento absoluto pueden ubicarse, tanto desde una perspectiva conceptual, como desde un

¹⁵ Planteamiento cuya utilidad como instrumento del análisis ha sido cuestionado por Concha Pérez de Ayala, en un trabajo presentado para la obtención de una cátedra de derecho financiero y tributario en la Facultad de derecho de la Universidad de Córdoba (España) en junio de 1995, y que por el momento se mantiene inédito: *El cumplimiento tardío en derecho tributario, con especial referencia a las autoliquidaciones* (por ejemplo, en pp.34 y 35).

¹⁶ Cfr. artículo 126 y ss. de la LGT, así como artículo 154 y ss. del CFF.

punto de vista meramente temporal o cronológico, todos los casos de inexacto cumplimiento relativos al tiempo del pago: los supuestos de *cumplimiento o pago tardío*, dentro de los cuales es posible, en nuestra opinión, diferenciar dos categorías esenciales: por una parte, aquellos que se fundamentan en una causa perfectamente lícita o querida por el ordenamiento; y, por otra parte, aquellos que, pese a ser consentidos por el ordenamiento, no son deseados por éste.

En efecto, en ciertos supuestos, el ordenamiento tributario, a pesar de marcar un plazo para el cumplimiento de una determinada obligación, permite que éste se produzca con posterioridad a la finalización del plazo porque aprecia la concurrencia de una causa justa que aconseja que se demore el desencadenamiento de los efectos propios del incumplimiento absoluto. Así sucede, por ejemplo, en el caso de que se otorgue el *aplazamiento* del pago de una deuda tributaria: el ordenamiento entiende que si un sujeto se halla transitoriamente incurso en una situación de falta de tesorería, no resultaría justo que se le negara la posibilidad de cumplir en un momento posterior al inicialmente previsto, cuando mejore su liquidez. O, por ejemplo, cuando existe cierta incertidumbre sobre la validez del acto que determina la deuda tributaria y se suspende su ejecución: el ordenamiento considera que sería absurdo proceder a la ejecución de una deuda sobre la cual se está resolviendo un recurso administrativo o judicial, permitiéndose demorar el cumplimiento hasta que exista un determinado pronunciamiento que despeje las hipotéticas sombras de ilegalidad que planean sobre la deuda ¹⁷.

Por el contrario, cuando una deuda liquidada por la administración se satisface tras el plazo señalado a tales efectos por el ordenamiento

¹⁷ Bajo el título de *Alteraciones de los plazos de cumplimiento de la obligación tributaria*, el profesor De la Garza, S.F. (Derecho..., **op.cit.**, pp. 641 a 651), estudia (además de la anticipación) las siguientes instituciones, la totalidad de las cuales originan retrasos fundamentados en una causa «querida» por el ordenamiento: el aplazamiento y la prórroga, la suspensión e interrupción de plazos, así como las moratorias fiscales.

y antes de que se haya iniciado el procedimiento de ejecución forzosa, o bien cuando se ingresa una autoliquidación fuera de plazo antes de que la administración haya descubierto la falta de pago y haya requerido al obligado, nos encontramos ante pagos o cumplimientos tardíos «no queridos» o «no deseados» por el ordenamiento.

La prueba de que las conductas señaladas en último lugar no son «queridas» por el ordenamiento, se deriva de una circunstancia clave: del hecho de que en el momento que concluye en uno y otro supuesto el plazo de ingreso, ya surge para la administración la facultad de ligar a dicha conducta los efectos propios del incumplimiento absoluto. En efecto, si una deuda liquidada por la administración resulta impagada dentro del plazo señalado, desde el momento en que dicho plazo concluya, la administración ya se halla sujeta al poder-deber de proceder a la ejecución forzosa de la deuda. O si se trata de una deuda que debe ser ingresada a través del procedimiento de autoliquidación, en el preciso instante en que finalice el plazo previsto en las normas de los distintos tributos para autoliquidar e ingresar, la administración ya queda facultada para requerir al obligado y, a partir de que se produzca dicho requerimiento, ya se desencadenarán los efectos derivados del incumplimiento absoluto, que normalmente se materializarán, como ya hemos indicado, en la imposición de sanciones tributarias.

Como es fácilmente constatable, entre los supuestos de pagos tardíos que hemos calificado de «queridos» por el ordenamiento y aquellos «no queridos» por éste, existe una diferencia sustancial: mientras que en el primer caso se «bloquea» transitoriamente (hasta que cese la causa que el ordenamiento estima como justa para ampliar el plazo de ingreso) la posibilidad de ligar al «inexacto cumplimiento» las consecuencias propias del incumplimiento absoluto; en el segundo caso, no existe ningún tipo de «bloqueo». Es decir, en estos casos la frontera entre el «inexacto cumplimiento» y el incumplimiento absoluto pende en exclusiva de una actuación administrativa, actuación que si la administración funcionara con una eficacia y celeridad absolutas debería producirse en el momento de finalización del plazo de ingreso señalado en las normas.

De acuerdo con lo expuesto, el ingreso de las autoliquidaciones fuera del plazo inicialmente previsto y de forma espontánea, resulta enmarcable dentro de aquellos *cumplimientos o pagos tardíos* de las obligaciones tributarias que no son «queridos» por el ordenamiento¹⁸, pudiendo afirmarse que dicha conducta resulta constitutiva de un ilícito en sentido genérico. El hecho de que en dicho supuesto el ordenamiento renuncie –como frecuentemente sucede– a acudir al expediente técnico propio del incumplimiento absoluto, no debe inducir a la errónea creencia de que dicho comportamiento sea deseado por el ordenamiento, sino meramente permitido. Lo cual, obviamente, es bien diferente.

II. INFRACCIÓN POR FALTA DE INGRESO VS. CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO

1. Fundamento de la Distinción

Puesto que el ingreso de una autoliquidación tras la existencia de una actuación que revele el descubrimiento por parte de la administración de la falta de cumplimiento tempestivo resulta constitutivo de una infracción tributaria y lleva anudado la imposición de multas¹⁹,

¹⁸ En un sentido similar señala C. Pérez de Ayala (*El cumplimiento tardío...*, *op.cit.* p.29), que: «A mi modo de ver, lo que diferencia al pago espontáneo fuera de plazo, de los demás supuestos de dilación del pago [la autora se refiere a los aplazamientos, fraccionamientos, prórrogas, suspensiones y moratorias], es la inexistencia, la no concurrencia, de una causa prevista legalmente que explique y justifique que el pago se posponga o se dilate en el tiempo».

¹⁹ En el artículo 79.a) de la LGT se tipifica como infracción grave: «Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice de acuerdo con el artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley» (como veremos, *infra* apartado III), en el artículo 61.3 se contempla el ingreso fuera de plazo realizado de forma espontánea; en tanto que el artículo 127 contempla los supuestos en que resulta posible la ejecución forzosa de la deuda a través del procedimiento de apremio).

Por su parte, el artículo 76 del CFF, comienza indicando que:

«Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: (...)».

es preciso interrogarse acerca de las razones que llevan a dispensar un tratamiento autónomo y menos gravoso a dicha conducta en el supuesto de que no haya ido precedida de dicho descubrimiento y del pertinente requerimiento.

En el trasfondo de la distinción apuntada subyacen, en nuestra opinión, dos tipos de motivaciones de índole bien diversa: por una parte, motivaciones derivadas del principio de equidad o proporcionalidad (la adecuación entre la gravedad de la conducta y la reacción que ante la misma se impone); y, por otra parte, razones de carácter pragmático, ya que «premiando» el ingreso espontáneo (aunque sea tardío), se está sirviendo, como veremos, a un interés claramente recaudatorio.

Por lo que se refiere al primer tipo de motivaciones, es evidente que equiparar absolutamente los efectos de la falta de cumplimiento descubierto por la administración, con el cumplimiento tardío pero voluntario, supondría situar en el mismo nivel dos conductas que, además de no revelar la misma gravedad desde el punto de vista subjetivo, tampoco dañan en idéntica medida al erario público²⁰.

Pero como también apuntaba, tras la distinción entre ingresos fuera de plazo realizados de forma «espontánea» o «provocada», subyacen asimismo razones de carácter meramente recaudatorio.

En efecto, un sistema donde las relaciones tributarias se hallen masificadas, no puede mantenerse si no es cargando sobre las espaldas de los particulares gran parte del peso dimanante de la gestión

²⁰ Como afirmó Pérez Royo, F., en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ed. I.E.F., Madrid, 1986, pp.333 y 334:

«Tanto desde el punto de vista de la peligrosidad de la conducta como desde el del perjuicio económico para la Hacienda Pública es muy diferente el comportamiento de quien no cumple sus deberes fiscales, haciendo necesaria la intervención de los órganos de gestión e inspección, y el de aquél otro contribuyente cuyo incumplimiento, incluso doloso, se circunscribe al simple retraso en el pago que, de todas formas, se realiza de forma espontánea» (la cursiva es nuestra).

EL CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS
AUTOLIQUIDADABLES EN MÉXICO Y EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

tributaria ²¹. Pero la efectividad de dicha colaboración exige, a su vez, que el cumplimiento de los deberes que se imponen a los obligados se garantice mediante la amenaza de imposición de sanciones de carácter intimidatorio-represivo. Es por ello por lo que la falta de ingreso en plazo, acompañada del incumplimiento de autoliquidar, constituye, como ya ha sido indicado, el sustrato material para la imposición de sanciones por infracción grave.

Sin embargo, la tipificación como infracción de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo constituye un arma de doble filo. En efecto, si bien es obvio que con ello se está protegiendo máximo el interés en el cumplimiento puntual ²², no es menos cierto que constituye un inhibidor para el pago voluntario de aquellos sujetos que no cumplieron –fueran cuales fueran las razones– dentro del plazo, ya que éstos se resistirán a «autorregularizar» voluntariamente su situación tributaria, confiando, por una parte, en la posibilidad de que su omisión nunca sea descubierta ²³, y confiando, por otra parte,

²¹ En la actualidad, con el incremento de la colaboración de los particulares en la aplicación de los tributos, la actividad de la administración se ha visto reducida en general al control del cumplimiento de los deberes y obligaciones impuestos por la ley a los administrados, llegándose en numerosos supuestos a producirse una actividad administrativa sólo cuando el sujeto pasivo no haya actuado o lo haya hecho de forma irregular, por lo que:

«No sería aventurado aludir a una cierta “tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria”, en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para “suplir” la actuación del contribuyente, para “integrarla” cuando parezca insuficiente o para “rectificarla” y “sancionarla”, en fin, cuando resulte irregular». Casado Ollero, G., «La colaboración con la administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *H.P.E.*, no. 68, 1981, p.170.

²² Respecto al interés en el cumplimiento puntual de las obligaciones tributarias, afirmó la profesora Soler Roch:

«La conducta del deudor tendente al cumplimiento de la obligación debe satisfacer ese interés, y en este sentido, la perfecta coincidencia entre ambos se producirá cuando el deudor no retrase su presentación más allá del límite que la norma ha establecido con arreglo a dicho interés». Soler Roch, M.T., *Los recargos por prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p.163.

²³ Como afirma Lupi, R., *Lezioni di Diritto tributario*. Parte Generale, ed. Giuffrè, Milán, 1992, p.348. «En una “fiscalidad de masa” es oportuno para el mismo Fisco, *dejar un camino abierto al contribuyente que quiere eliminar espontáneamente la violación*. En caso contrario, el contribuyente será empujado a dejar las cosas como están, confiando en la baja probabilidad de control. Es por esto oportuno no equiparar, a los fines sancionadores, la tardanza en el cumplimiento con su omisión (...)» (la traducción es nuestra, la cursiva del autor).

en liberarse de unas sanciones que en los últimos años, al menos en España y en Italia, se han venido caracterizando por su extrema gravedad²⁴. Por tanto, aminorándose la gravedad de las reacciones en los casos de «autorregularización» voluntaria frente a los supuestos en que la regularización ha de ser efectuada por la administración, se consigue –o se pretende conseguir– la recaudación de deudas que, de otro modo, posiblemente acabarían durmiendo el dulce sueño de la prescripción.

Jurídicamente, las motivaciones tendentes a justificar el «premio» para aquellos sujetos que ingresan espontáneamente, *versus* aquéllos cuya omisión es descubierta por la administración, han tratado de fundamentarse en el arrepentimiento espontáneo (en Italia, «*ravvedimento operoso*», es decir, arrepentimiento operativo) que los primeros ponen de manifiesto a través de su conducta. Arrepentimiento espontáneo que puede poseer una eficacia diversa (bien *retrasar la consumación* de la infracción, bien *eximir o atenuar la sanción* correspondiente a dicha infracción), y al cual las normas españolas le permiten operar en tanto no se haya producido un «requerimiento» por parte de la administración tributaria, y el CFF mexicano hasta que la omisión del ingreso «sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación».

2. Mecanismos de Distinción

Tal y como indica Pérez Royo:

«En teoría, existirían dos posibilidades de interpretar o de articular en el *iter criminis* la mencionada circunstancia del cumplimiento espontáneo fuera de plazo. Una primera (...), de entender que se trata de un comportamiento post-consumatorio, que funciona como causa de no punibilidad. Otra interpretación sería la que considerara que la posibilidad de cumplimiento espontáneo lo que hace es retrasar el momento de la consumación hasta la

²⁴ Porcato, G., «Indagni fiscali e limiti al “ravvedimento operoso” nelle imposte dirette e nell’Iva», *Rass. Trib.*, no. 4 abril, 1995, p.656. (en referencia al caso italiano).

EL CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS
AUTOLIQUIDADABLES EN MÉXICO Y EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

intervención de la administración, siendo posible hasta este momento el desistimiento voluntario a través del mencionado comportamiento»²⁵.

A las posibilidades de tratamiento del cumplimiento espontáneo descritas por el profesor sevillano, que no son nada diverso a los mecanismos de los cuales el legislador puede servirse para diferenciar entre el retraso subsanado o no de forma voluntaria, hay que sumar una tercera: cuando dicha circunstancia se toma en consideración en fase posconsumatoria, no tan sólo puede constituir una conducta que excluya plenamente la sanción, sino que es posible articularla técnicamente como una atenuante de la sanción.

Y aunque en la elección de una u otra posibilidad goza el legislador de la máxima libertad, de dicha elección se derivan consecuencias jurídicas bien diversas. En efecto, si la consumación de la infracción (o, en su caso, del delito) se retrasa hasta el momento de la existencia del requerimiento o el descubrimiento de la omisión por parte de la administración, ello significa que hasta ese momento no existe ningún ilícito penal; con lo cual, entre otras cosas, ni puede comenzar el cómputo de la prescripción del ilícito, ni puede ser tenida en cuenta la conducta a efectos de entender que existe reincidencia, o de apreciar la comisión reiterada de infracciones.

Por el contrario, de ser valorado el arrepentimiento espontáneo en fase posconsumatoria a los efectos de excluir o atenuar las sanciones que, de otro modo, deberían haberse aplicado, éste se configura técnicamente como una excusa absolutoria²⁶, total o parcial²⁷. Es decir, una conducta plenamente típica, antijurídica y culpable, queda reducida o

²⁵ Pérez Royo, F., *Los delitos...*, op.cit., p.175, en nota a pie de página n.273.

²⁶ Respecto al arrepentimiento espontáneo como causa de exclusión de la punibilidad en el ámbito de las sanciones tributarias, véase, por todos, con las correspondientes referencias bibliográficas, Lozano, B., «El artículo 61.2 de la LGT: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo», *Civitas R.E.D.F.*, n.63, julio-septiembre 1989, pp.363-383; que constituye el capítulo IV (pp.131-157) de su monografía sobre *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ed. Marcial Pons, Madrid,1990.

Para cualquier aspecto relativo a las excusas absolutorias, resulta inevitable la remisión al reciente estudio de Higuera Guimera, J.F., *Las excusas absolutorias*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

²⁷ Higuera Guimera, J. F., en *op. ult. cit.*, p.113, pone de manifiesto que:

«No es esencial a la estructura de las excusas absolutorias que excluyan totalmente la punibilidad. Así, en el supuesto de arrepentimiento activo (...)» (la cursiva es nuestra).

eximida de castigo en virtud de la concurrencia de la causa de no punibilidad; debiendo resaltarse que, en este último supuesto, a pesar de que se excepcione la aplicación de la pena ²⁸, el ilícito subsiste a todos los efectos.

III. LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO

Teóricamente, frente al cumplimiento tardío y espontáneo, el legislador puede reaccionar a través de la imposición de reacciones jurídicas de muy diversa índole, cuya mayor o menor gravedad dependerá de que se pretenda proteger más el interés en el cumplimiento o la incentivación en el cumplimiento espontáneo tras los plazos marcados por las normas para efectuar el ingreso.

En efecto, si lo que el legislador pretende es incentivar el cumplimiento espontáneo de aquellos sujetos que ya se han retrasado, lo más lógico es que ante los ingresos tardíos prevea exclusivamente reacciones de carácter meramente indemnizatorio, siendo el expediente técnico más adecuado a tales efectos el interés de demora tributario ²⁹.

²⁸ En la teoría general del derecho, las excusas absolutorias resultan encuadrables dentro de los *privilegios*, cuyo carácter de *quasi privatae leges* les impide participar de los caracteres del derecho normal (normas que regulan una materia con base en unos principios imbuidos de un valor organizativo genérico) y los convierte en «excepciones» al modelo que el derecho general pretende crear (es decir, en Derecho excepcional). Es por ello por lo que todo privilegio:

«*Non est producendum ad consequentias* –como dijera Paulo–, que no puede aplicarse la analogía; habiendo perdido toda su fuerza creadora o habiendo nacido con eficacia restringida, no pueden ser sus reglas interpretadas extensivamente contra el derecho común o normal, ni tener poder expansivo como regulación regular y ejemplar» (De Castro y Bravo, F., *Derecho civil de España*. Parte General I, ed. Instituto de Estudios Jurídicos, Madrid, 1955, pp.112-115.

²⁹ La demora no es más que un retraso cualificado del que deriva una especial responsabilidad para el deudor. Cfr. Díez Picazo, L., *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, Vol. I, ed. Tecnos, Madrid, 1985, p.675.

Aunque en derecho civil se ha venido tradicionalmente señalando que para incurrir en mora se precisa la liquidez y la exigibilidad de la deuda, así como la interpelación al deudor por parte del acreedor, en España, tanto las leyes generales presupuestaria como tributaria:

«(...) parten de supuestos de producción automática de la morosidad, basado en el simple incumplimiento, total o parcial, de la obligación, una vez transcurrido el plazo hábil para el pago» (el entrecomillado corresponde a Morillo Méndez, A., «La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/1985, de modificación parcial de la ley general tributaria», en *Impuestos*, Tomo II/1985, p. 310).

En México, el artículo 21 del CFF también prevé la automaticidad en la causación de la mora, ya que como afirma De la Garza, S. (*Derecho...*, *op.cit.*, p. 462):

«La obligación de pagar recargos [por mora] nace, como obligación *ex lege*, por el hecho de que no se haya hecho el pago en forma oportuna, es decir, automáticamente, al día siguiente en que venció el plazo para el cumplimiento de la deuda principal (...)

Por el contrario, si la finalidad buscada mediante la política legislativa es la de evitar cualquier tipo de retraso en el cumplimiento de la obligación autoliquidable, los cumplimientos tardíos y espontáneos deberán llevar anudadas reacciones de carácter intimidatorio-represivo, no tan sólo de índole resarcitoria; aunque su gravedad deberá ser menor en dicho supuesto que el caso de que la administración descubre la omisión del sujeto pasivo, pues de lo contrario, éste se sentirá, como ya se ha visto más arriba, naturalmente inclinado a no rectificar de forma voluntaria.

En España, aunque con una técnica legislativa bastante criticable³⁰, la regulación del ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo ha ido oscilando desde 1985 entre los dos extremos que acaban de ser señalados, si bien con ciertos matices.

Ciertamente, en la reforma de la LGT efectuada mediante la Ley 10/1985, del 26 de abril, se añadió un apartado 2º al artículo 61 de dicha norma, según el cual los ingresos mencionados conllevarán la aplicación de los intereses de demora, «*sin perjuicio* de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas». Y teniendo presente que a través de la misma reforma del Código fiscal español la falta de pago dentro de plazo (y sin necesidad de requerimiento administrativo) quedó tipificada como infracción grave en el artículo 79.a) de dicha LGT, ello significaba que dichos ingresos debían llevar aparejadas reacciones de carácter intimidatorio-represivo idénticas a las que se ligaban a la ausencia total de cumplimiento.

Percatándose el legislador de la desproporción de lo anterior, que convertía en infractores (por haber realizado el tipo del entonces artículo

³⁰ Como tuve ocasión de señalar al respecto en la p. 9 de mi tesis doctoral:

«(...) la vertiginosa sucesión de regulaciones, la imperfección técnica de muchas de ellas –con problemas incluso de inconstitucionalidad– y el difícil engranaje sistemático de las normas que se ocupan específicamente del tema objeto de estudio con el resto del ordenamiento jurídico-tributario, constituyen uno de los más bochornosos episodios protagonizados por nuestro legislador».

79.a) de la LGT), sin establecer posteriormente ninguna excusa absoluta total o parcial:

«(...) a quienes, por ejemplo, ingresasen la deuda con un solo día de retraso respecto al vencimiento del plazo en período voluntario, disparate que se califica por sí mismo sin necesidad de esfuerzo alguno»³¹,

procedió en las postrimerías de 1985 a modificar el artículo 61.2 a través de la Ley de presupuestos generales del Estado para 1986³². Mediante dicha modificación pretendió el favorecimiento del cumplimiento espontáneo, en tanto que fijó que dichos ingresos no conllevarían la aplicación de sanciones, sino tan sólo del interés de demora tributario, si bien este último quedó fijado en un mínimo del 10 por 100³³.

Ésta fue la regulación que se mantuvo vigente en el ordenamiento español hasta el día 1 de enero de 1992, momento en el cual entró en vigor una nueva redacción del artículo 61.2 de la LGT, venida en este caso de la mano de la Ley 18/1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas³⁴. En dicha nueva regulación se vinculó al cumplimiento tardío y espontáneo, con carácter general, la aplicación

³¹ En palabras de Pont Mestre, M., «La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo y su significación en la delimitación de infracciones», en *Gaceta Fiscal*, n.118, febrero, 1994, p.134.

³² Cfr. Disposición Adicional 31a de la Ley 46/1985, del 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (B.O.E. del 28 de diciembre).

³³ Como afirmó García Prats, F.J., «Acerca del artículo 61.2 de la LGT y su posible inconstitucionalidad», en *Tribuna Fiscal*, n.15, enero, 1992, p.32, el 10 por 100 mínimo no equivalía propiamente a un interés, sino que en el artículo 61.2 se contemplaba una «figura mixta de naturaleza compleja y peculiar», que presuponía la existencia de dos operaciones materiales: en primer lugar, el cálculo del 10 por 100 sobre la cuota y del interés de demora; y, en segundo lugar, la aplicación de la mayor de las dos cantidades resultantes».

Respecto a la naturaleza de dicho recargo mínimo, véase *infra* apartado IV.

³⁴ Cfr. Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, del 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (B.O.E. de 7 de junio). Por su parte a través de las disposiciones adicionales 13 y 14.1 de dicha norma, se permitió una especie de amnistía fiscal durante el segundo semestre de 1991. A tales efectos, se abrió una doble vía para la afloración del dinero negro: la suscripción de una deuda pública especial (disposición adicional 13) y la realización de unas declaraciones complementarias en condiciones muy beneficiosas para los obligados tributarios (disposición adicional 14.1).

de un recargo único del 50 por 100, excluyente de sanciones y de intereses de demora, recargo que no obstante se reducía en cuarenta puntos porcentuales para los supuestos en que el retraso no hubiera superado los tres meses desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario. Por su parte, en el caso de que la autoliquidación se hubiera presentado extemporáneamente y sin realización del ingreso o solicitud del aplazamiento o fraccionamiento del pago, se aplicaba un recargo único del 100 por 100.

Pero aunque técnicamente el artículo 61.2 desde 1986 se pretendiera configurar como una excusa absolutoria por arrepentimiento espontáneo, la elevada cuantía de los recargos de 50 por 100 y del 100 por 100, que igualaban e incluso superaban las cuantías de la multa por infracción grave, desincentivaba claramente el cumplimiento espontáneo. Lo anterior, puesto reiteradamente de manifiesto por la doctrina, fue uno de los motivos que condujeron a una nueva modificación del precepto, realizada a través de la Ley 25/1995, del 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

En efecto, en la actualidad los retrasos mencionados (regulados en el vigente artículo 61.3 de la LGT), conllevan la aplicación exclusiva (sin sanciones ni intereses) de recargos durante el primer año (5 por 100 durante los tres primeros meses, 10 por 100 desde los tres a los seis meses y 15 por 100 desde los seis a los doce meses); en tanto que superado un año desde la finalización del plazo de ingreso se aplica a un recargo del 20 por 100, incompatible con las sanciones, pero acumulable a los intereses de demora. Asimismo, es preciso señalar que en el presente la realización espontánea de ingresos tardíos no se configura como una excusa absolutoria frente a la sanción correspondiente a la infracción grave consistente en «dejar de ingresar», sino como un desestimiento voluntario en la tentativa de su realización, habida cuenta de que el actual artículo 79.a) excluye la infracción en los supuestos en que el sujeto haya regularizado su situación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 de la LGT³⁵.

³⁵ Véase *supra* nota a pie de página n.19.

Por lo que respecta a México, es preciso indicar que varían respecto al caso español, tanto la configuración técnica del cumplimiento tardío y espontáneo, como las consecuencias jurídicas que dicho comportamiento lleva aparejado.

En efecto, según señala el profesor De la Garza ³⁶, el artículo 228, fracción XIV, del CFF de 1938 tipificaba como infracción la ausencia de pago dentro de los plazos preceptuados por las leyes fiscales, sancionándose dicha infracción con el pago de recargos del 2% mensuales (artículo 233, fracción VII).

Posteriormente, a través de la reforma del 30 de diciembre de 1951, además de derogarse las fracciones XIV del artículo 228 y VII del artículo 233, se estableció que:

«el pago de un impuesto o derecho realizado fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales siempre que dicho entero se realice de forma espontánea, sólo dará lugar al cobro de recargos a razón del 2% mensual».

Tras la entrada en vigor del CFF de 1981, la ausencia de cumplimiento de las obligaciones tributarias se halla tipificada en el artículo 71 de dicha norma como infracción tributaria, «incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos». Resulta obvio, por consiguiente, que en la actualidad, una vez concluido el plazo o la fecha establecidos para efectuar el pago sin haber procedido al mismo a través de la autoliquidación, se produce ya la consumación de la infracción por ausencia de ingreso. Ello no obstante, habida cuenta de que el artículo 73 del CFF excluye expresamente la aplicación de las multas en los supuestos de cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, entendemos que el arrepentimiento que manifiestan aquellos sujetos que pagan tardíamente pero de forma espontánea se articula técnicamente como una excusa absolutoria,

³⁶ De la Garza, S.F., *Derecho...*, *op.cit.*, pp.957 y 958.

excluyendo las sanciones que, de otro modo, deberían haberse aplicado ³⁷.

Frente a las consecuencias ligadas al cumplimiento tardío y espontáneo, no hemos hallado en el CFF especificaciones para dicho retraso frente al resto de retrasos en el pago de las obligaciones tributarias, por lo cual consideramos que resultan aplicables las reglas establecidas en el artículo 21 del CFF, tanto por lo que respecta a la causación de los recargos («*Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales*»), como a la base («*monto de las contribuciones actualizadas*») y a la tasa («*La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión*»).

IV. SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS RECARGOS POR CUMPLIMIENTO TARDÍO Y ESPONTÁNEO

Formalmente calificados como tales, o bajo la denominación de intereses, tanto en el derecho tributario mexicano como en el español, como se ha indicado, el cumplimiento tardío y espontáneo conlleva la aplicación de «recargos».

Pero habida cuenta de que:

«La expresión “recargo” en un sentido amplio viene a hacer alusión a cualquier aumento producido en una cantidad fijada con anterioridad con fines diversos» ³⁸,

³⁷ Según De la Garza, S.F, *Derecho...*, *op.cit.*, p.918, los tribunales mexicanos han entendido el cumplimiento espontáneo como una causa de inimputabilidad, que puede operar tanto en las obligaciones de dar como en las de hacer.

³⁸ Rodríguez Montañés, M. P., *Los recargos como ingreso tributario de los entes territoriales*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p.40.

resulta preciso cuestionarse de qué naturaleza participan los mismos, ya que, como es bien sabido, de su calificación como reacciones de carácter civil o penal se derivan importantes consecuencias en orden a los principios que deben regir tanto su creación como su imposición.

En España, dicha polémica se suscitó respecto al mínimo del 10 por 100 en que quedó fijado en 1986 el interés de demora en el artículo 61.2 de la LGT, ya que si bien el Tribunal Constitucional había declarado que los intereses de demora poseían un carácter exclusivamente indemnizatorio por el retraso en el pago sufrido por la administración ³⁹, se consideró por parte de la doctrina y de algunos tribunales que fijándose su cuantía en un recargo mínimo del 10 por 100 se estaba desvirtuando el carácter resarcitorio del interés para convertirlo en una sanción tributaria ⁴⁰, cuya imposición no podía hacerse sin respetar las garantías que para toda manifestación del *ius puniendi* del Estado (se concrete éste en sanciones administrativas o en penas) se contienen en la Constitución, según ha venido interpretando el Tribunal Constitucional ⁴¹.

³⁹ Así lo indicó el Tribunal Constitucional en el F.J. 9 de la sentencia 76/1990, del 26 de abril.

⁴⁰ El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en varias Sentencias relativas al mínimo del 10 por 100 en que quedaron fijados los intereses de demora en el artículo 61.2 de la LGT vigente desde el 1 de enero de 1986, ha declarado, con ligerísimas variaciones, lo siguiente:

«(...) es patente que la cantidad reclamada, pese a que por el legislador sea llamada interés de demora, no tiene esa naturaleza pues la misma ley en el artículo 58.2.b) de la LGT establece: “El interés de demora será (...)”. Este precepto, cuya constitucionalidad ha sido declarada por el T [sic] no puede ser contradicho en el mismo texto legal, tres artículos después, estableciendo unos mecanismos de fijación que pueden llegar a fijar otro notablemente superior»; declarando que la cuantía liquidada, en cuanto excediera de la cuantía del interés de demora constituía una auténtica sanción [sentencias del T.S.J. de Madrid del 14 de abril de 1994 (*Jurisprudencia tributaria*, Tomo I/1994, Ref. 380); del 16 de junio de 1994 (*Jurisprudencia tributaria*, Tomo I/1994, Ref. 783); del 15 de septiembre de 1994 (*Jurisprudencia tributaria*, Tomo II/1994, Ref. 1032) y del 22 de septiembre de 1994 (Carta *Tributaria*. Documentación, n.217, 15 de enero de 1995, Ref. 5238) y del 26 de enero de 1995 (*Jurisprudencia tributaria*, n.53, marzo 1995, Ref. 43)].

Por el contrario, no cuestionaron la aplicación del mínimo del 10 por 100 ni la sentencia del T.S.J. de Aragón del 25 de abril de 1991. *Gaceta fiscal*, n.92, octubre 1991, p.53, ni la del T.S.J. de Canarias del 27 de noviembre de 1991, *Impuestos*, Tomo I/1992, p.661.

⁴¹ Como afirmó Lozano Cutanda, B., *La extinción...*, *op.cit.*, p.35, de la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de ilícitos administrativos, puede afirmarse que «existe una auténtica norma subconstitucional, que deriva de los preceptos constitucionales la aplicación al Derecho administrativo sancionador, con ciertos matices, de los principios inspiradores del orden penal».

Por ello, diversos tribunales superiores de justicia plantearon frente al alto tribunal sendas cuestiones de inconstitucionalidad sobre la redacción del artículo 61.2 mencionado. A ellas respondió el Tribunal Constitucional ⁴² señalando que si bien el mínimo del 10 por 100 no resultaba tan sólo una reacción de carácter meramente indemnizatorio, sino que en la cuantía que sobrepasaba el interés de demora participaba de una naturaleza disuasoria frente al pago impuntual –aunque sin alcanzar la consideración de una sanción en sentido estricto–, resultando asimilable a las cláusulas penales que las partes pueden fijar en el ámbito privado frente al incumplimiento de alguna de ellas.

Sin embargo, la polémica acerca de la naturaleza jurídica de los recargos por ingreso extemporáneo alcanzó su cenit cuando en 1992 se equiparó su cuantía a la de la multa correspondiente a la infracción grave por «dejar de ingresar». Y es que, en efecto, a partir de dicho momento, se llegó a una situación tan absurda como la siguiente: si la falta de ingreso era descubierta por la administración, se aplicaba una multa del 50 por 100 (generalmente desde 1985 las multas se aplicaban en su grado mínimo, ya que sus cuantías se consideraban como excesivamente elevadas), acompañada de un expediente sancionador garantista y que posteriormente podía ser condonada; mientras que el ingreso espontáneo efectuado con un retraso igual o superior a tres meses conllevaba un «recargo» también del 50 por 100, pero aplicado de plano y que no podía ser objeto de condonación graciable. Y aunque el alto tribunal no se ha pronunciado aún sobre la naturaleza de este controvertido recargo único, lo cierto es que en las sentencias relativas al recargo mínimo del 10 por 100 ya vino a apuntar que la naturaleza del recargo del 50 por 100 resultaba claramente sancionadora, ya que afirmó que los recargos no participaban de naturaleza sancionadora siempre y cuando su cuantía no se aproximara a la de las sanciones, ni siquiera las atenuadas.

⁴² Sentencias 164/1995, del 13 de noviembre (B.O.E. del 14 de diciembre); 198/1995, del 21 de noviembre (B.O.E. del 24 de enero de 1996) y 44/1996, del 14 de marzo (B.O.E. del 17 de abril) –resolviendo diversas cuestiones de inconstitucionalidad– y en la 171/1995, del 21 de noviembre (B.O.E. del 28 de diciembre) –en recurso de amparo–.

Por lo que respecta al régimen vigente, en el cual, como ya ha sido indicado se establecen recargos únicos del 5, 10 ó 15 por 100 frente a los retrasos inferiores a tres, seis o doce meses respectivamente, así como del 20 por 100 más intereses de demora en los retrasos mayores a un año, también continúan planteándose dudas acerca de la naturaleza jurídica de dichos recargos.

En efecto, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional en la materia, posiblemente fuera obligado incluir que su naturaleza, pese a no ser exclusivamente indemnizatoria, tampoco resulta equiparable a la de las sanciones tributarias, habida cuenta de que su cuantía resulta en todo caso inferior a la de las multas aplicables por infracción grave.

Sin embargo, en nuestra opinión, no puede fundamentarse exclusivamente la naturaleza o no sancionadora de los recargos en relación con la cuantía de las multas⁴³, en tanto que ello supondría dotar a la interpretación de grandes dosis de incerteza, ya que manteniendo el recargo por ingreso tardío un punto por debajo de la multa bastaría para evitar su calificación como sanción y legitimar su aplicación de plano. De otra parte, aun aceptando a efectos meramente dialécticos que pudieran existir recargos mixtos y no propiamente sancionadores dirigidos a incentivar el cumplimiento en plazo, resultaría absurdo entender que los recargos que se establecen para los retrasos superiores a tres meses participan de dicha naturaleza, ya que malamente puede incentivarse al cumplimiento puntual cuando el retraso ya es flagrante. Por consiguiente, en nuestra opinión, los recargos por ingreso extemporáneo actualmente establecidos en el artículo 61.3 de

⁴³ En favor de nuestra postura, puede alegarse que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el *Affaire Bendenoun c. France* (sentencia del 24 de febrero de 1994, en *Publications de la Cour Européenne des droits del'homme*, Serie A, n.284), consideró que los criterios que determinaban la naturaleza penal de un recargo a efectos de aplicación de las garantías del artículo 6 de la Convención de derechos humanos, no era tan sólo su cuantía, sino además su amplitud, el hecho de hallarse previstos en una norma de carácter general y, además, que los recargos no tendieran a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que se dirigieran esencialmente a castigar para impedir la reiteración de actuaciones similares.

la LGT continúan impregnados de un fuerte componente sancionador, que se hace especialmente patente en el caso del recargo del 20 por 100 adicional a los intereses de demora por retrasos superiores a un año, el cual no puede cumplir jamás una función indemnizatoria, desempeñada en dicho supuesto por el interés de demora tributario.

En el derecho mexicano, el artículo 21 indica que los recargos deben satisfacerse «en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno», con lo cual pretendió negarse por parte del legislativo mexicano el hipotético carácter sancionador de dichos recargos ⁴⁴. No obstante, el hecho de que el derecho positivo califique la obligación de satisfacción de los recargos como de carácter indemnizatorio, no significa que, desde el punto de vista sustancial, sea ésa efectivamente su naturaleza ⁴⁵. En efecto, si dichos recargos se dirigieran en exclusiva a cumplir una finalidad indemnizatoria, teniendo presente que el desequilibrio financiero que se produce por el retraso en el pago no varía dependiendo de que se trate de un retraso lícito o ilícito, sería lógico que su cuantía fuera idéntica en los supuestos de cumplimiento tardío y espontáneo que en los supuestos en que se concede, por ejemplo, una prórroga. Y dado que, como denuncia De la Garza:

«(...) siendo su tasa [la de los recargos] la del doble de los intereses que para las prórrogas disponen el artículo 21 del CFF y la Ley de Ingresos de la

⁴⁴ Entre la doctrina mexicana, según resume De la Garza, S.F., *Derecho...*, *op.cit.*, pp.958 y 959; Lomelí Lorenzo entiende que los recargos son reacciones puramente indemnizatorias o sanciones civiles, en tanto que Lerdo de Tejada y Briseño Sierra (además de De la Garza) los consideran como reacciones punitivas.

⁴⁵ Si bien sería deseable que el plano jurídico-positivo (que atiende a criterios formales) se correspondiera con el lógico-jurídico (que atiende a la sustancia, a la naturaleza de las figuras), ello no sucede en todos los casos, siendo función de los juristas denunciar cuando no se produce dicha correspondencia. Respecto a la distinción entre el plano lógico-jurídico y jurídico-positivo, puede verse Sainz de Bujanda, F., *Sistema de derecho financiero*, Tomo I, Vol. II, ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1997, pp.611-614.

Federación, difícilmente puede aceptarse doctrinalmente que tenga exclusivo carácter indemnizatorio, sino también punitivo, por su elevada tasa»⁴⁶.

Por ello, al igual que hemos indicado que sucedía en el caso español, consideramos que dichos recargos resultan punitivos, conceptualizando la demora a la cual se hallan ligados como una infracción tributaria no calificada como tal, lo cual conduce a que la represión del ilícito señalado se efectúe por la administración sin las garantías propias del derecho penal.

V. CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto, podemos extraer las siguientes observaciones a modo de conclusiones generales del trabajo:

Primera: Tanto en la LGT como en el CFF, se pretende premiar el arrepentimiento espontáneo de aquellos sujetos que, pese a no cumplir de forma tempestiva, ingresan con anterioridad de que la administración haya descubierto su omisión inicial. A tales efectos, en ambas normas se prevén consecuencias menos gravosas en los supuestos de cumplimiento tardío y espontáneo que en los casos en que el pago extemporáneo no se efectúa de forma voluntaria.

Segunda: En la actualidad, la configuración técnica del cumplimiento tardío y espontáneo difiere sustancialmente en España y en México. En efecto, mientras que los artículos 79.a) y 61.3 de la LGT se infiere que el cumplimiento tardío y espontáneo es un desistimiento voluntario en la tentativa de comisión de la infracción grave

⁴⁶ De la Garza, S.F., *Derecho...*, *op.cit.*, p.461. El incremento de la cuantía de los recargos que deben satisfacerse por falta de pago respecto a aquellos recargos que deben pagarse en los supuestos de prórroga, también es puesto de manifiesto por Margain Manautou, E., *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, 10ª. edición, ed. Porrúa, S.A., México, 1991, p.336.

consiste en «dejar de ingresar»; en México el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias resulta constitutivo de infracción (artículo 71 del CFF), pese a que no se apliquen las multas propias del incumplimiento absoluto (artículo 73 del CFF).

Es por ello por lo que consideramos que en México dicho comportamiento constituye una excusa absolutoria.

Tercera: A nuestro juicio, los recargos que se establecen tanto en el ordenamiento español como en el mexicano frente al cumplimiento tardío y espontáneo, presentan un carácter sancionador en cuanto superan la cuantía en que en uno y otro ordenamiento se fijan las reacciones de naturaleza meramente indemnizatoria. Por tanto, si los legisladores de ambos países pretenden penalizar el cumplimiento tardío, resultaría necesario que las consecuencias jurídicas ligadas a dicho comportamiento se aplicaran de acuerdo con las garantías propias del derecho penal.