

DIFICULTADES E INCOHERENCIAS DE LAS REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS VOLUNTARIAS

Dificultades e incoherencias de las regularizaciones tributarias voluntarias

La práctica de regularizaciones voluntarias por los contribuyentes plantea en demasiadas ocasiones incertidumbres y sobrecostes derivados de la práctica administrativa cuando implican un ingreso por una declaración y una devolución correlativa por otra declaración. En este artículo se analizan los problemas, la reacción legal y jurisprudencial, y la posible alternativa basada en una rectificación conjunta a todas las declaraciones afectadas.

Difficulties and incoherencies arising in spontaneous tax regularizations

The execution of a spontaneous tax regularization give rise to uncertainties and extra costs in too many cases derived from the practice of the tax administration when they imply a late payment for a tax return and a corresponding reimbursement in another tax return. In this article, such problems as well as the legal and court reaction are analyzed and an alternative is proposed based on a joint regularization of all tax returns involved.

Las regularizaciones voluntarias: introducción

En la práctica tributaria cotidiana resulta relativamente frecuente que un contribuyente se plantee en un momento determinado la necesidad o conveniencia de regularizar su situación tributaria pasada al estimarla incorrecta por muy distintos motivos. Resulta necesario recordar que el error en la declaración inicialmente presentada no responde en muchos casos a una previa ocultación de ingresos, a errores padecidos en su confección o a aplicaciones no razonables de la normativa tributaria, sino que también responden a cambios en la doctrina jurisprudencial o doctrina administrativa, o incluso a cambios en la propia práctica diaria de la inspección tributaria.

En una aproximación inicial pudiera parecer que el legislador (y la actuación en muchos casos de la Administración tributaria) trata de favorecer la práctica de las regularizaciones voluntarias: consigue un ingreso inmediato y generalmente indiscutido frente a una regularización administrativa costosa e incierta o a que, simplemente, la regularización no se hubiera producido nunca. Así, la presentación sin requerimiento previo de declaraciones tributarias fuera de plazo excluye la imposición de sanciones tributarias y conlleva la imposición de recargos que subsumen total o parcialmente los intereses de demora. Según el artículo 27.2 de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria (la «LGT»), si la presentación de la autoliquidación se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15%, respectivamente, y se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora. Si la presentación de la autoliquidación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20% y excluirá las sanciones que hubie-

ran podido exigirse pero no los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado. Estos recargos pueden incluso reducirse en un 25% si se ingresa el recargo en plazo y se avala la cuota. También, desde el punto de vista penal, la regularización de la situación tributaria implica en determinadas condiciones la aplicación de una excusa absolutoria, que abortaría *ab initio* la posibilidad de que una determinada actuación pudiera considerarse constitutiva de un delito de defraudación tributaria.

La práctica administrativa en regularizaciones voluntarias cuando ha habido ingresos en otras autoliquidaciones

No obstante la citada posición inicial del legislador, la forma de entender la práctica de una regularización voluntaria por parte de la Administración plantea en demasiadas ocasiones importantes dificultades materiales y técnicas o incertidumbres que implican unos costes excesivos en relación con la pretensión del legislador, o simplemente inasumibles hasta hacer la regularización directamente inviable. Básicamente, estos supuestos se producen cuando la omisión de un ingreso en una autoliquidación determinada está directamente relacionada con un ingreso excesivo en otra autoliquidación.

No queremos comenzar con estas cuestiones prácticas sin recordar un problema conceptual clásico que surge en todos aquellos supuestos en que las declaraciones inicialmente presentadas no implicaron una infracción tributaria, por ejemplo, por haberse amparado en una interpretación razonable de la norma. En estos casos, y sin entrar ahora en consideraciones de justicia o constitucionalidad de

la figura del recargo, resulta que al contribuyente le conviene más que sea la Administración tributaria quien regularice la situación tributaria con un coste sólo de intereses de demora que presentar una declaración extemporánea que conlleva un recargo automático con un coste superior.

Entrando ya en la práctica de las regularizaciones un supuesto sencillo en el que se ponen de manifiesto los problemas es aquel en que simplemente se detecta *a posteriori* que una determinada renta u operación deberían haberse declarado en una autoliquidación correspondiente a un periodo impositivo anterior a aquella en la que se declaró. Como se aprecia, el perjuicio real producido a la Hacienda Pública por la conducta que se pretende regularizar resulta ser simplemente el retraso en la percepción del ingreso tributario. Sin embargo, la perspectiva de una regularización voluntaria no arroja, desde la perspectiva de la práctica administrativa, unos resultados coherentes con dicho perjuicio real. Según la práctica administrativa al uso, el contribuyente debería en primer lugar, presentar una autoliquidación complementaria extemporánea por el periodo impositivo en que se omitió la renta o la operación que da lugar a una deuda tributaria por todo su importe y que debe ser ingresado inmediatamente. En segundo lugar, debe proceder a solicitar, en su caso, la rectificación del ingreso indebido que se hubiera podido producir en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que efectivamente se declaró.

Este sistema de regularización separada de la autoliquidación que se rectifica al alza y la que se rectifica a la baja, provoca en muchas ocasiones unos perjuicios desproporcionados al contribuyente:

(i) Por un lado, debe empezar ingresando otra vez un importe que ya está en el Tesoro (al amparo de otra autoliquidación), lo que si en general ya puede ser difícil de afrontar más lo es en la situación financiera actual. Pero además no hay certeza de por cuanto tiempo va a soportar esta situación resulta que la recuperación del doble ingreso se deja a un siempre inquietante procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en el cual no están garantizadas ni la resolución favorable (aunque sería el resultado lógico) ni en que momento el contribuyente va a obtener la devolución, ya que el transcurso del plazo máximo de seis meses para resolver el procedimiento sólo lleva asociado el silencio negativo, esto es, que se considere desestimada la solicitud de devolución.

Cierto es que, alternativamente al ingreso de la autoliquidación complementaria, cabe solicitar un aplazamiento a los órganos de Recaudación de su importe, pero, si no se avala, se pierde la reducción del 25% del recargo. Además, aunque pudiera pensarse en la aplicación de la norma especial para tributos incompatibles entre sí contenida en el artículo 62.8 LGT a que posteriormente nos referiremos, en general, alegar que los fondos para realizar el pago los tiene la propia Hacienda Pública no está contemplada como una garantía válida del aplazamiento, ni tampoco cabe aplazar la deuda hasta que la propia Administración a través de sus órganos de Gestión tributaria proceda a efectuar la devolución.

(ii) Por otro lado, el contribuyente también observará un segundo efecto perverso en relación con el recargo, y es que aún habiendo efectuado ya un ingreso en el Tesoro Público por dicha renta u operación en una autoliquidación posterior, la Administración va a imponer el recargo sobre la totalidad de la deuda que se pone de manifiesto en la autoliquidación complementaria sin tener en cuenta que, al menos una parte, ya había sido ingresado en un momento anterior.

(iii) El riesgo de que pueda llegar a entenderse prescrita la devolución del ingreso indebido

Poniendo un ejemplo de la práctica, si, por ejemplo, una factura con un IVA de 100 u.m. se declaró en el trimestre siguiente al que correspondía y ello se detecta pasado un año, regularizar voluntariamente exige presentar la autoliquidación complementaria de dicho trimestre e ingresar o avalar 100 u.m., para luego instar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación que incluyó el IVA de la factura pidiendo la devolución de esos 100 u.m. (si todo sale bien, habrán pasado varios meses antes de obtenerlo) y además soportará un recargo de 15 u.m. (suponiendo la aplicación de la reducción del 25%) con intereses de demora desde que hubiera transcurrido el año. Resulta un coste desproporcionado para un simple retraso de un trimestre en el pago.

Un mayor grado de complejidad de la situación tiene lugar cuando la regularización afecta a varios sujetos pasivos que pueden estar vinculados o no entre sí, como cuando una sociedad ha declarado unas rentas que posteriormente se consideran que corresponden a su socio. Dicho socio, según el criterio expuesto de la Administración, deberá igual-

mente presentar una autoliquidación complementaria reconociendo una deuda por la cuota resultante de incluir dichas rentas y la sociedad deberá iniciar un tortuoso procedimiento de rectificación de su autoliquidación para obtener la devolución del ingreso indebido. En este caso, los sujetos intervinientes deben estar de acuerdo y coordinados en la regularización para poder solventar las dificultades. Si no lo están, la viabilidad de completar la regularización puede ser sencillamente imposible.

Un cierto alivio a esta situación se produce, a mi juicio, si las rentas objeto de la regularización, hubieran estado sujetas a retención. El artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, establece que la retención se imputará al periodo impositivo en que las rentas se hayan imputado, por lo que habrá que concluir que si se regulariza imputando la renta a otro periodo impositivo, también «viajará» la retención. Es decir, por el importe de la retención no habría que ingresar dos veces cuando se presenta la complementaria ni pedir la devolución de la retención en la solicitud de rectificación de la autoliquidación en que se declaró la renta. Aún más, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central y la Dirección General de Tributos han establecido en alguna resolución que la retención se debe imputar a quien corresponda la renta, aunque sea distinto del sujeto a quien inicialmente se practicó la retención.

No obstante lo anterior, la solución es sólo parcial: si el tipo impositivo que grava la renta es superior al de la retención, el problema seguirá igual por el importe en que la cuota exceda de la retención.

La reacción jurisprudencial y legal a la práctica administrativa

La postura expuesta de la Administración que desliga la autoliquidación que se rectifica al alza (porque no se declararon ni ingresaron en su día las cuotas correspondientes a determinadas rentas u operaciones) de aquella que, como consecuencia necesaria de la anterior, debe rectificarse a la baja (porque en ellas se declararon e ingresaron las rentas u operaciones) puede producir unos resultados tan injustos que no han pasado desapercibidos para un sector de la jurisprudencia o incluso para el legislador. Conocida es la polémica relativa a la aplicación de los recargos por declaración extemporánea cuando la Administración sancionaba la falta de ingreso en una declaración sin tener en

cuenta que dicho ingreso fuera realizado en otra declaración posterior. La reacción de una abundante jurisprudencia fue considerar aplicable el régimen de recargos aunque el ingreso posterior no se efectuara al amparo de una autoliquidación que se reconociera como extemporánea expresamente. Finalmente, el legislador de la nueva Ley General Tributaria optó por tener en cuenta el ingreso posterior, reduciendo el importe de la sanción, que sería siempre calificada como leve (art. 191.6 LGT). En otro orden, las fundamentales sentencias del Tribunal Supremo sobre retenciones también apuntan en el mismo sentido: no se puede exigir un tributo (la retención en este caso) cuando éste ha sido ingresado aunque sea en otro concepto y por otro sujeto pasivo (el retenido en su declaración de IRPF) y que aún no han tenido una respuesta del legislador. Otro avance ya conocido ha sido la legitimación de quien ha soportado la repercusión en la rectificación de la autoliquidación del repercutidor, que permite al primero recuperar el importe de un doble impuesto que de otro modo hubiera sido inviable. Mención especial merece también el conflicto entre IVA e ITP, en el cual existen además dos administraciones acreedoras implicadas (la estatal y la autonómica) y que ha dado lugar a una regulación específica que busca sobre todo evitar exigir dos veces un importe que ya ha sido ingresado por la misma operación se ha satisfecho una deuda tributaria ante la misma u otra Administración tributaria que fuera incompatible con la deuda exigida (art. 62.8 LGT) y que supone el mayor avance en esta materia. Podríamos seguir citando otros casos, como sentencias cada vez más frecuentes en materia de IVA al amparo del principio de la neutralidad de este impuesto, etc.

En definitiva, cada vez resulta más difícil desconocer que la relevancia de que una determinada operación o renta pueda haber sido declarada y la cuota correspondiente ingresada, aunque sea en otro periodo impositivo, por otro tributo incompatible con el primero, incluso por otro sujeto pasivo distinto o ante una Administración diferente de la que correspondería. Los ejemplos anteriores jurisprudenciales o legales constituyen soluciones puntuales a los casos más llamativos y ponen de manifiesto, a nuestro juicio, la necesidad de repensar las actuaciones de la Administración en esta materia. Debe resaltarse que las soluciones se refieren fundamentalmente a un supuesto de regularización a instancia de la Administración en la que el contribuyente adopta un papel pasivo, y no se adaptan al supuesto en que es el contribuyente el que quiere

adoptar una actitud activa, cuya solución podría caminar por otros derroteros.

Una aproximación distinta: la regularización voluntaria completa

Si analizamos en mayor profundidad la práctica administrativa expuesta, ésta tendría su base teórica en las reglas de imputación de pagos. El artículo 63 LGT establece que las deudas tributarias son autónomas y que el obligado al pago podrá imputarlo a la deuda que libremente determine. La consecuencia sería que si al efectuar el pago de la deuda tributaria el contribuyente la imputó «libremente» a una autoliquidación presentada por un tributo y periodo impositivo concretos, a esa autoliquidación quedaría imputado el pago; si fue excesivo, deberá pedir la devolución del exceso previa rectificación de la autoliquidación, y si fue insuficiente deberá presentar la autoliquidación complementaria correspondiente y sufrir el recargo correspondiente.

Sin embargo, ello no es así y contradice la esencia del proceso de declaración e ingreso de las deudas tributarias. *El contribuyente consignó unas rentas u operaciones en la declaración correspondiente a un determinado periodo impositivo al que consideró erróneamente que correspondían, procedió a calcular una cuota derivada de ellas y, en consecuencia, procedió a ingresar la cuota correspondiente a esas rentas u operaciones.* Es decir, el sujeto pasivo cuando satisface el importe de la cuota resultante de una autoliquidación, lo que está pagando es el impuesto debido por las rentas u operaciones recogidas en esa declaración; sólo mediatamente está imputando el pago al periodo impositivo concreto a que se refiere la declaración en cuanto que en ella se recogen dichas rentas u operaciones. Lo lógico sería, pues, que si las rentas u operaciones se declaran de forma extemporánea y voluntaria por el sujeto pasivo en otra autoliquidación, el pago de la cuota correspondiente a dichas rentas se trasladara también a dicha autoliquidación. Dicho de otro modo: si con las regularizaciones voluntarias se pretende que el contribuyente corrija voluntaria y espontáneamente un error padecido (culpable o no), debe permitirse corregir el error de forma completa no sólo en la autoliquidación que se rectifique al alza, sino también en las demás que se vean implicadas, permitiendo como consecuencia necesaria corregir (reimputar) también los ingresos en la Hacienda Pública realizados como consecuencia de esas rentas.

Pudiera objetarse que sólo cabe presentar complementaria cuando de la declaración resulte una cantidad a ingresar mayor o a devolver o compensar menor que la inicialmente autoliquidada (ex art. 122.2 LGT), es decir, cuando va en su perjuicio, y que en otro caso debe presentarse una solicitud de rectificación (art. 120.3 LGT), ya que no se puede modificar lo inicialmente declarado en su propio beneficio. Ello es cierto, pero nuevamente sólo si se ve una autoliquidación como una declaración totalmente aislada de las demás. Si se mira el conjunto, el contribuyente que pretende regularizar va a cambiar su declaración señalando, por ejemplo, que una determinada operación se efectuó en un determinado periodo impositivo y no en otro, y consecuentemente quiere modificar dos autoliquidaciones derivadas de ese hecho único. Si declararlo de esa manera supone que ingresó menos de lo que debía o que ingresó más tarde, la regularización en su conjunto va en su contra. En otro caso, es decir, si supone ingresar menos de lo que se ingresó o que se ingresó antes de lo procedente, procedería una solicitud de rectificación de autoliquidación.

En realidad, para poder regularizar por esta vía no resultaría estrictamente necesaria una reforma legal (aunque sí sería deseable una aclaración legal expresa), sino tan sólo un cambio en la práctica de la Administración que permitiera declarar un hecho que perjudique al contribuyente en todas las declaraciones que resulten afectadas y actuara el efecto conjunto o neto de ellas. Podría bastar a estos efectos una adaptación de los modelos de autoliquidación.

Las ventajas de esta sistema serían innegables: el contribuyente ingresaría el importe neto que no hubiera ya ingresado con anterioridad y los recargos por declaración extemporánea serían los correspondientes a los ingresos lavados y según las fechas en que se hubieran efectivamente ingresado en el Tesoro los correspondientes importes, evitando que los recargos adquieran un carácter sancionador al establecerse sobre unas bases y considerando unos plazos que no se corresponden con el verdadero perjuicio económico que se le puede haber generado a la Hacienda Pública. Nada impediría a su vez que si la regularización afectara a varias personas, se admitiera la regularización conjunta siempre que dicha regularización fuera asumida por todos los intervinientes.

Permítaseme terminar subrayando que, al menos a mi juicio, este sistema no sólo sería técnicamente más correcto, sino que permitiría que en muchas

más ocasiones de las actuales los contribuyentes regularizaran voluntariamente su situación tributaria al desaparecer unos costes desproporcionados e incrementarse la certidumbre relativa a los efectos derivados de la regularización. Para la Administración no sólo se produciría una simplificación de la

regularización, sino también una mayor seguridad jurídica que evitaría una devolución de ingresos indebidos sin conexión con las posibles vicisitudes que pueda conllevar la declaración complementaria.

MIGUEL CREMADES SCHULZ*

* Abogado del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).