

LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA Y EL RECARGO DE APREMIO (COMO RECARGO POR PAGO VOLUNTARIO EN PERÍODO EJECUTIVO Y COMO RECARGO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO).

Pedro José Carrasco Parrilla. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Toledo. Universidad de Castilla-La Mancha.

A)LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA.

El 20 de julio de 1995 se aprobaba la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que modificó, entre otros preceptos, los relativos al régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como al cumplimiento extemporáneo sin requerimiento de las deudas tributarias. En su Exposición de Motivos se justificó la reforma del régimen de las infracciones y sanciones tributarias para sintonizar con la realidad social y coordinarla con la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública. Con ello, se ha pretendido conseguir la eficacia de esta reforma, de manera que "contribuya a disminuir la litigiosidad existente, por una parte, y a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la reducción consiguiente del fraude actual, por otra". Pero para lograr estos fines se considera necesario regular adecuadamente "los recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo¹, que, sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía, sirva para que aquélla cumpla debidamente su función, merced a la cual se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria".

Por este motivo, en la actualidad, y debido a la masificación de las relaciones tributarias, en el procedimiento de aplicación de los tributos existe una mayor flexibilidad, otorgando a los contribuyentes un mayor relieve y protagonismo. Ello conecta con lo manifestado hace unos años por MARTÍN DELGADO²: "Ya no se trata de imponer unos deberes a los contribuyentes en el aspecto formal, se trata de arbitrar las técnicas y las medidas necesarias para que el contribuyente colabore con la Administración en la gestión de los tributos; por eso la rigidez de los plazos y de las formas comienza a ceder ante consideraciones más sustantivas y consistentes. Lo importante no es lograr que se declare, se autoliquide y se ingrese «en plazo», sino conseguir que se declare, se autoliquide y se ingrese sin necesidad de que la Administración tenga que proceder al descubrimiento de los hechos imposables como consecuencia de su actuación inspectora". Afirmaba el autor que "la progresiva participación e intervención del contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos, [...], se manifiesta -de entre otras formas- en una modificación de los efectos jurídicos que producen las actuaciones de los sujetos que intervienen en el mismo".

De este modo, se ha otorgado la siguiente redacción al art.61.3 LGT, que viene a sustituir al anterior régimen de recargos contenido en el art.61.2 LGT:

"Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley".

a).CONCEPTUACIÓN DEL REQUERIMIENTO.- Con vistas a determinar cuándo debe considerarse que ha existido un requerimiento, y por tanto, no ser de aplicación el régimen de

¹Posteriormente veremos cómo en realidad los recargos del art.61.3 se devengan simplemente por el hecho de presentar la declaración, aunque no se proceda al ingreso; no así el recargo contemplado en el art.127 LGT en su versión del 10%.

²Cfr.: MARTÍN DELGADO, J.M.: "Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", Rev.Hacienda Pública Española, nº84, 1983, pág.63.

recargos contenido en el art.61.3 LGT, debemos precisar el alcance de este término³. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la finalidad con que se establecen los recargos es, como acaba de expresarse en el apartado anterior, favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Finalidad que, por otra parte, ha estado presente, aunque con matices, desde la introducción de esta figura en 1985⁴. Es, por tanto, en la voluntariedad de la acción del contribuyente tendente a regularizar su situación tributaria donde debe fijarse el punto de partida para ubicar los términos precisos del requerimiento.

Por consiguiente, esta voluntariedad pierde su sentido cuando la otra parte de la relación tributaria, el acreedor, la Administración tributaria, pone en conocimiento del deudor que conforme a los datos de que dispone, debe ponerse en contacto con ella para regularizar su situación tributaria. Es decir, cualquier actuación del obligado tributario tendente a regularizar su situación tributaria y previa a la actuación administrativa entra en el presupuesto de hecho del régimen de los recargos. Ello implica que en estas hipótesis no se va a exigir al deudor una actuación espontánea como si de una especie de "arrepentimiento espontáneo" se tratara; es decir, que habiéndose realizado una actuación culpable, con posterioridad y previo al requerimiento, se ponga en conocimiento de la Administración la realización de dicha conducta, regularizándose la situación tributaria⁵. Consideramos que no puede restringirse tanto el ámbito de la actuación voluntaria de los contribuyentes pues, el cumplimiento voluntario fuera de plazo

³Como afirma CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario", Ed.Civitas, Madrid, 1997, pág.321, "el requerimiento es la frontera".

⁴Baste recordar que la Ley 46/1985 introdujo el "recargo sobre la deuda tributaria" del 10%. Por otra parte, la desafortunada reforma de 1991, operada por la Ley 18/1991, en la que se insertaron unos recargos que conceptuamos como sancionadores, no cumplió en la mayoría de las ocasiones con este fin.

⁵Entiende ESEVERRI que "la espontaneidad no es cualidad que quepa deducir del comportamiento del obligado tributario sino de la actividad desarrollada por los órganos de la Administración"; cfr.: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", en AA.VV.: "La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio", Ed.Cedecs, Madrid, 1995, pág.90. BALLARÍN ESPUÑA, M.: "Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo", Ed.M.Pons, Madrid, 1997, pág.149, nota nº201, entiende que la «espontaneidad» es "un concepto normativo -y no un concepto psicológico-"; pues como afirma PARADA VÁZQUEZ, "este supuesto no es un arrepentimiento espontáneo, pues en la inmensa mayoría de los casos es el miedo a mayores consecuencias lo que motiva el pago..."; cfr.: PARADA VÁZQUEZ, R.: Estudio Preliminar a la obra de LOZANO CUTANDA, B.: "La extinción de las sanciones administrativas y tributarias", Ed.M.Pons, Madrid, 1990, pág.20. En cambio, I.PÉREZ ROYO parece considerar la espontaneidad en un sentido subjetivo, y así ha manifestado: "Recientes episodios de la lucha contra el fraude fiscal en nuestro país -primas únicas, cesiones de créditos, cuentas innominadas, facturas falsas- han provocado una avalancha de declaraciones complementarias al amparo del artículo 61.2 LGT, estando estos supuestos bien lejos del «arrepentimiento espontáneo». ¿Sería posible para algunos de estos supuestos más dolosos -como el de las facturas falsas- entender que dichas complementarias no tienen carácter espontáneo y que las actuaciones genéricas llevadas por la Administración con estos fraudes -como peticiones de información a ciertas entidades, detenciones de responsables, etc.-, aunque no se dirijan específicamente contra el sujeto que presenta las declaraciones complementarias, suponen el inicio de las actuaciones de gestión, comprobación o investigación, impidiendo que entre en juego la excusa absolutoria del artículo 61.2 LGT?"; cfr.: PÉREZ ROYO, I.: "El tiempo en el pago de la prestación tributaria", en AA.VV.: "Comentarios a la LGT y líneas para su reforma", Tomo II, IEF, Madrid, 1991, pág.998, nota nº27; en parecidos términos y considerando que la espontaneidad debe ser tenida en cuenta en cualquier caso, admitiéndose cualquier medio de prueba que acredite que se ha actuado por haberse tenido un conocimiento previo en los términos indicados por I.PÉREZ ROYO, se expresa APARICIO PÉREZ, J.: "Transcendencia penal de la regularización practicada conforme a lo establecido en la Ley Tributaria", nº8, "Transcendencia penal de la regularización practicada conforme a lo establecido en la Ley Tributaria", Rev.Quincena Fiscal, nº7, pág.10. También es preciso destacar al respecto el voto particular que se formuló al Dictamen del Consejo Económico y Social, de 20 de diciembre de 1995 -sobre el Proyecto de Real Decreto, existente en la anterior legislatura, por el que se desarrollaban las disposiciones de la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones y fraude de ley- por los consejeros de CC.OO., UGT, CIG, UPA y COAG, en el que se manifestaba: "la redacción acordada para la excusa absolutoria, muy lejos de apoyarse en la necesaria espontaneidad del contribuyente en la regularización de sus obligaciones con la Hacienda Pública, abre una vía de fácil acceso a los defraudadores para regularizar su situación personal en el momento de conocer la apertura de expediente a una persona o sociedad interpuesta, eliminando, de esta forma, una buena parte del necesario riesgo penal que debe contener la norma para actuar con carácter disuasorio y ejemplarizante"; cfr.: CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL, "Dictámenes": Dictamen nº9, Ed.CES, Madrid, 1995, pág.164.

de las obligaciones tributarias a efectos de la aplicación de los recargos sólo requiere la antijuridicidad de la conducta consistente en el retraso en el pago⁶, independientemente de la culpabilidad del deudor⁷; ya que, como vimos, en el ámbito de las obligaciones pecuniarias, y más concretamente, en materia tributaria, el retraso en el pago, con vistas a proceder a la aplicación de medidas que tiendan a restablecer el equilibrio patrimonial roto como consecuencia de aquél, no requiere culpabilidad.

Una vez que hemos delimitado el alcance de la voluntariedad, debemos concretar qué tipo de requerimiento se precisa para no considerar de aplicación el régimen de los recargos. Pues bien, en ningún momento, desde la introducción de esta figura en nuestro sistema tributario, se ha precisado el alcance del término "requerimiento"; de ahí que las posturas hayan divergido entre las que consideran el término en un sentido estricto, es decir, mantienen que debe existir un requerimiento expreso de pago⁸, o bien que, para entender requerido al contribuyente, se precisa una notificación que despache la ejecución del patrimonio del deudor⁹, y aquéllas que lo consideran en un sentido amplio, es decir, que basta cualquier comunicación llevada a cabo por la Administración en la que directa o indirectamente se indique la falta de pago de una deuda para entender producido el requerimiento¹⁰.

⁶Antijuridicidad que no se dará cuando el retraso en el pago se deba, p.ej., a la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

⁷En caso contrario cabría acudir al art.77.4 LGT donde se contemplan las causas justificativas de la responsabilidad tributaria. Entiende APARICIO PÉREZ que: "La antijuridicidad debe tomar como referencia lo establecido en el conjunto del ordenamiento jurídico que define lo que es jurídico y lo que no lo es, lo que la transforma en algo fundamentalmente objetivo. La naturaleza objetiva de la antijuridicidad permite su diferenciación de la culpabilidad, pues implica que, en principio, es indiferente para decidir sobre si una conducta es antijurídica o no, lo que el sujeto le propusiera, cuáles fueron sus motivos y fines, así como sus condiciones personales"; cfr.: op.cit., n°7, pág.16.

⁸Este sentido se desprende de la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 9-2-96. Asimismo, véase BANACLOCHE PÉREZ, J.: "El estatuto del delator", Rev.Impuestos, T.II, 1986, pág.37, para quien no basta la simple comunicación del inicio de la actuación inspectora, lo cual, a nuestro entender, rompe con lo que supondría el cumplimiento voluntario. El mismo autor se ratificará en sus afirmaciones en su obra "La Ley General Tributaria reformada", Ed.La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, pág.34: "...un requerimiento consiste en una exigencia concreta, en su concepto y en cuantía, del pago de la deuda tributaria...". Siguiendo a este autor se pronunciará MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos con o sin requerimiento previo de la Administración; análisis de los artículos 61.3 y 127.1 de la LGT", en AA.VV.: "La reforma de la Ley General Tributaria", op.cit., pág.193. También parece seguir esta postura HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: "La regularización tributaria mediante el cumplimiento voluntario fuera de plazo", Rev.Impuestos, n°11, 1997, págs.121 y 122.

Más tajante se muestra GARCÍA GÓMEZ, A.J.: "La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos", Civitas, REDF, n°91, 1996, pág.478, "cuando el requerimiento realizado por la Administración únicamente tiene por objeto poner en conocimiento del obligado que, con base en los datos de que dispone, debe presentar una declaración o autoliquidación no presentada en plazo, producida ésta tras dicho requerimiento, el sujeto no debería ser sancionado y ello porque en este caso la conducta administrativa no pone en marcha un procedimiento de comprobación o investigación sino que sustituye el mismo requiriendo al obligado solamente para que cumpla con una obligación que, por otra parte, ya debía conocer. Por tanto, la declaración o autoliquidación presentada tras un requerimiento de este tipo entendemos que se sitúa bajo la órbita del régimen de recargos".

⁹Así se expresó la SAN de 28-12-93, al pronunciarse acerca del art.61.2 LGT en su redacción otorgada por la Ley 46/1985: "[...] no cabe otra interpretación del art.61.2 LGT, redactado por la L 46/1985, [...], que sea distinta a entender que el requerimiento previo al ingreso que, en su caso impediría que el obligado al pago realizase el ingreso en las condiciones especificadas en el precepto, es un requerimiento que le permite ingresar la deuda en las referidas condiciones antes de que se inicie el proceso de apremio, cuando la Administración conoce ya el importe de la deuda tributaria autoliquidada, y ese requerimiento no puede ser otro que la notificación de la providencia de apremio, que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor (art.95.1. RGR 14 Nov. 1968), una vez iniciado el procedimiento ejecutivo, [...]"; confirmando que la notificación de la Diligencia de la Inspección de Hacienda, en la que consta que el sujeto pasivo no ingresó retenciones por IRPF, "no puede ser considerada como tal requerimiento de pago".

¹⁰Para I.PÉREZ ROYO "cualquier solicitud llevada a cabo por la Administración al administrado tendente a recabar

No podemos admitir la conceptualización del requerimiento en un sentido estricto pues, al permitirse de este modo el pago "voluntario" hasta el requerimiento expreso de pago, se estarían utilizando los recargos con una finalidad eminentemente recaudatoria, ya que bastaría con que la Administración llevara a cabo requerimientos tendentes a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes en los que no se hiciera mención alguna al pago de las deudas tributarias, para no considerar producido el requerimiento.

De otro lado, admitir el requerimiento en un sentido amplio exige tener en cuenta una serie de garantías, al menos desde el punto de vista formal, por lo que se refiere a la notificación de dichos requerimientos. En este sentido, consideramos preciso que se lleve a cabo la oportuna notificación a los contribuyentes en la que se ponga en conocimiento de éstos la intención de regularizar su situación tributaria por parte de la Administración. Sin embargo, debemos afirmar que en la práctica existían dificultades para acreditar que las notificaciones habían sido realmente recibidas por sus destinatarios cuando éstos se negaban a firmarlas¹¹; así, en el art.59.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se estableció:

"Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiendo el procedimiento".

Precepto éste que ha encontrado acomodo en nuestro sistema tributario, en los actuales arts.124.5 y 105.5, ambos de la LGT¹². Determina el primero de estos:

*"Cuando el sujeto pasivo, obligado tributario o su representante rehúse recibir la notificación o cuando no sea posible realizar dicha notificación por causas ajenas a la voluntad de la Administración tributaria, se estará respectivamente a lo dispuesto en el artículo 105 apartados 5, 6 y 7 de esta Ley"*¹³.

Establece por su parte el art.105.5 LGT:

"Cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se hará constar en el expediente correspondiente las circunstancias del intento de notificación, y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales".

declaración o ampliación de la efectuada por éste, supondrá un «requerimiento»"; cfr.: op.cit., págs.997 y 998. Por su parte, el Grupo Federal de IU-IG, en la enmienda nº64, presentada en la tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995, propuso modificar la referencia del art.61.3 LGT al requerimiento previo por una concreción mayor; así propuso cambiar "sin requerimiento previo", por "sin que medie previamente ningún tipo de acción de requerimiento". También es considerado en un sentido amplio, entre otros, por PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", op.cit., 2ªed., pág.216; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El ingreso extemporáneo de deudas autoliquidadas", Rev.Crónica Tributaria, nº61, 1992, pág.18, así como FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: op.cit., págs.230 y 231; el mismo carácter parece otorgarle PONT MESTRES, M.: "La vigente regulación de los intereses tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones", Rev.Gaceta Fiscal, nº118, 1994, págs.140 y 142. SÁNCHEZ BLANCO Y CODORNIÚ considerará que son "esos actos administrativos de comunicación al deudor por los que se activan las acciones administrativas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley General Tributaria, es decir, las acciones que interrumpen la prescripción"; cfr: SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: "El tiempo de pago", Rev.Impuestos, nº18, 1996, pág.11.

¹¹De este modo considera APARICIO PÉREZ que este criterio formal "traslada el problema a la validez de la notificación efectuada, tema que en la práctica puede llegar a ser complejo"; cfr.: APARICIO PÉREZ, J.: op.cit., nº8, págs.9 y 10.

¹²Estos preceptos han sido añadidos por el art.28 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹³Los apartados 6 y 7 regulan el procedimiento a seguir cuando no sea posible practicar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, distintas de la contemplada en el apartado 5.

Pero, entendemos que también debe concretarse, desde un punto de vista material, qué actos de la Administración se van a considerar requerimiento. En nuestra LGT no se indica nada acerca de estos actos, si bien pueden deducirse de lo establecido en el art.19 del derogado RD 2631/1985, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, que llevaba por título "*Sanciones en el caso de ingresos fuera de plazo*" y en cuyo apartado primero se aludía al requerimiento¹⁴, mientras que en el apartado segundo se establecían las consecuencias de los ingresos llevados a cabo, aún sin referirse a aquél como tal, previo requerimiento, pues se aludía a "*ingresos con posterioridad a la notificación del inicio de las actuaciones de gestión, comprobación o investigación*"¹⁵. Serán por tanto estos actos administrativos de gestión¹⁶, comprobación o investigación¹⁷ los que se van a considerar requerimiento, aunque, como afirma CAYÓN GALIARDO, "la solución generalizada no es posible, y pensamos que en cada caso habrá de comprobarse el acto administrativo dictado"¹⁸. Por ello, el art.4 del RD 1930/1998, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario alude a la notificación de la "*iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización*",

¹⁴En concreto se determinaban las consecuencias del ingreso fuera de plazo sin requerimiento, preceptuándose: "*Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, darán lugar a la liquidación de los intereses de demora que fuesen procedentes y a la imposición de las sanciones por las infracciones simples cometidas*".

¹⁵Establecía el art.19.2 del citado RD:

"Si el sujeto pasivo efectuase ingresos con posterioridad a la notificación del inicio de las actuaciones de gestión, comprobación o investigación, éstos tendrán el carácter de a cuenta de la liquidación que, en su caso, se le practique, y que no impedirán la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la liquidación y las cantidades ingresadas con anterioridad a la notificación aludida.

Los intereses de demora correspondientes a la cantidad ingresada entre la fecha de la notificación y la de la liquidación se calcularán hasta el día anterior a aquél en el que se realizó el ingreso".

¹⁶Por lo que se refiere a los actos de gestión, el art.30.3.b) del RGIT, aprobado posteriormente por RD 939/1986, de 18 de diciembre, no se refiere expresamente a ellos, al mencionar "*las actuaciones de comprobación e investigación*", si bien ello no es óbice para considerarlos en principio como requerimiento, puesto que, además, este precepto se intitula "*Iniciación de las actuaciones inspectoras*", lo cual hace lógica la exclusión de toda referencia a las actuaciones llevadas a cabo en vía de gestión.

¹⁷La STS de 10-6-87 entiende que la "*línea fronteriza se ponía y sigue puesta en la interpelación o requerimiento de la Administración [...], al cual ha de ser asimilada el acta levantada por la Inspección*". La STSJ del País Vasco, de 18-7-97, ha establecido que "*la iniciación de la actividad inspectora [...] equivale a la existencia de «requerimiento previo» que no debe identificarse tan sólo con el dirigido por las oficinas gestoras, sino que como se desprende «a sensu contrario» del artículo 19.2 del Real Decreto 2631/1985, se hace equivaler al «inicio de las actuaciones de gestión, comprobación e investigación», [...] no puede identificarse por tanto el «requerimiento previo» con una cuantificación administrativa del ingreso a realizar, sino con la intimación o advertencia de la Administración al sujeto pasivo que va a proceder en relación con un determinado concepto impositivo y período, pues esto último lo que es compatible con la idea de una autodeclaración del sujeto pasivo dotada de espontaneidad mientras que aquella intimación no se haya producido, siendo de todo punto de vista ilógico predicar tal espontaneidad si la deuda se encuentra previamente determinada por la Administración y ya sujeto el obligado al imperativo recaudatorio de ingresarla...*".

¹⁸Cfr.: CAYÓN GALIARDO, A.: op.cit., pág.38. Para PALAO TABOADA, "constituye «requerimiento» a efectos del artículo 61.3 LGT toda actuación administrativa con virtualidad interruptiva de la prescripción"; cfr.: PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995...", op.cit., IV, pág.60.

Por su parte, la STSJ de Murcia de 5-4-95, refiriéndose a los recargos de la Ley 18/1991, establece: "*En este orden de cosas, no exige la Disposición decimocuarta reseñada que la actuación administrativa o el requerimiento deba ser realizado, con exclusividad, por la Inspección de Tributos, ni ello tampoco se deduce del informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Ministerio de Hacienda de 19 de julio de 1991 que la recurrente aporta con la demanda; este informe se limita a destacar, como uno de los requisitos para que proceda la regularización la falta de una actuación administrativa, y singularmente de la Inspección de Tributos que sí parece limitar a actuaciones de comprobación e investigación, pero de modo alguno excluye cualquier otra actuación administrativa relacionada con las deudas tributarias*".

considerándose el ingreso posterior a la recepción de dicha notificación como a cuenta de la liquidación, sin perjuicio de las correspondientes sanciones¹⁹.

b).SUPUESTOS DE APLICACIÓN.- En primer lugar, debemos precisar que para que sea aplicable el precepto transcrito se requiere la inexistencia de requerimiento administrativo, en los términos expuestos en el apartado anterior, que induzca a los contribuyentes a regularizar, aún fuera de plazo, su situación tributaria.

Por otra parte, y a pesar de que el citado art.61.3 LGT comienza refiriéndose a "*los ingresos²⁰ correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones*", debemos indicar que los supuestos a los que será aplicable el régimen de recargos en él contenido, son los relativos a aquellas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones que se presenten fuera del plazo establecido al efecto en las respectivas normas de cada tributo, con independencia de su ingreso, puesto que en su párrafo segundo se determina la compatibilidad de los recargos, regulados en el párrafo primero, con el de apremio, "*cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea*".

No se hace referencia al ingreso, como no podía ser de otro modo, respecto de las declaraciones presentadas también fuera de plazo, puesto que en éstas debe ser la Administración quien proceda a su liquidación, y así, respecto de éstas, se aludirá a "*las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo*".

Por consiguiente, para que sea de aplicación el art.61.3 LGT, se requiere en primer lugar la presentación fuera de plazo²¹ tanto de las declaraciones como de las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones²².

Pero además, también será preciso que, en cualquier caso, resulte una cantidad a pagar al Erario público; es decir, debe existir deuda tributaria, ya que el propio precepto lo exige al referirse a "ingresos" en el primer supuesto y a "liquidaciones" en el segundo²³. Si bien para el supuesto de las liquidaciones, tal conclusión se extrae de una interpretación conjunta de los arts.61.3 y 127 LGT; pues este último precepto, que regula el recargo de apremio, requiere para su procedencia la existencia de una deuda tributaria no ingresada. Por lo que, si de resultas de la liquidación administrativa practicada como consecuencia de una

¹⁹En el ámbito penal, el alcance que debe darse al requerimiento, de cara a la exclusión de la responsabilidad penal, viene establecido en el párrafo primero del art.305.4 del vigente Código Penal, en los siguientes términos: "*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*".

²⁰El subrayado es nuestro.

²¹Entendemos correcta la terminología utilizada por la LGT al utilizar el término "fuera de plazo", puesto que después de vencido éste, ya sea el establecido para presentar las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien las simples declaraciones, no habrá ningún otro, a diferencia de lo que sucedía con la prórroga, sino una mera expectativa o hipótesis que puede conllevar a cualquiera de estas tres posibilidades: 1ª. Que se produzca la presentación o el ingreso fuera de plazo sin un requerimiento previo. 2ª. Que el ingreso o la presentación sea como consecuencia de un requerimiento, pudiendo darse dos tipos de conductas en cuanto al ingreso: ingreso posterior a la regularización practicada por la Administración, o ingreso anterior a aquélla, teniendo en este caso el carácter de mero ingreso a cuenta, con la única consecuencia del devengo de intereses hasta el momento del pago. 3ª. Que la deuda prescriba por haber transcurrido el plazo de prescripción.

²²Vid.: PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, ...", op.cit., IV, págs.58 y 59.

²³En parecidos términos se expresa MUÑOZ BAÑOS, C.: "Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública", Ed.Edersa, Madrid, 1996, pág.242.

presentación extemporánea de una declaración tributaria, o bien, de la presentación fuera de plazo de una declaración-liquidación o autoliquidación, no correspondiese cantidad a pagar, el precepto aplicable en cuestión sería, en cambio, la letra a) del art.78.1 LGT, que califica dicha conducta como una infracción tributaria simple por haber incumplido una obligación o deber tributario, consistente en: "*La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas*".

Asimismo, la letra e) del art.81 LGT considera como criterio de graduación de la sanción por la infracción simple cometida: "*La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración*". Para MERINO JARA, nunca procederá la aplicación de este criterio ya que la falta de cumplimiento espontáneo ya constituye infracción simple²⁴. Sin embargo, la opinión de este autor debe matizarse pues, la infracción simple viene constituida por la falta de presentación, mientras que la espontaneidad en el cumplimiento requiere en primer lugar un incumplimiento inicial (que sería la falta de presentación), así como un cumplimiento posterior no motivado por un requerimiento administrativo. Por ello consideramos, en la línea de lo manifestado por PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, que será el cumplimiento espontáneo lo que debe considerarse como criterio de graduación, aunque este criterio no obraría para rebajar la sanción más allá de su cuantía mínima²⁵, pero sí para incrementarla²⁶.

Por último, y como un posible supuesto de aplicación del art.61.3 LGT, consideramos oportuno analizar qué ocurre en aquellos casos, como en el IRPF, IS e IVA, en los que se establece la obligación de realizar pagos a cuenta o fraccionados, ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o llevar a cabo ingresos a cuenta, pero que el obligado tributario no procede a realizarlos en los plazos establecidos, sino que, o bien en la declaración anual, o bien en la de un trimestre posterior al precedente, dentro del período impositivo, procede a ingresarlos integrados en aquella declaración. ¿Estaríamos ante el supuesto contemplado en el art.61.3 LGT y por tanto le sería de aplicación el régimen de recargos en él contenido?

En primer lugar, queda claro que, con independencia de la identificación de la procedencia de las cantidades ingresadas, se estaría realizando un ingreso fuera de plazo sin requerimiento. Pero tenemos dudas, en cambio, para considerar que estemos ante un supuesto subsumible dentro del art.61.3 LGT²⁷. En efecto, el precepto en cuestión exige que estos ingresos correspondan a "declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo", lo que parece indicar que estas declaraciones deberán identificarse como extemporáneas, es decir, que el obligado tributario deba precisar que se trata de una actuación llevada a cabo de un modo extemporáneo, por lo que si a pesar de quedar regularizada, de hecho, la situación tributaria con el ingreso en la ulterior declaración de las cantidades que debieron ingresarse con anterioridad, no se indica que se ha regularizado, no quedará constancia a la Administración de la actuación extemporánea²⁸, por lo que es perfectamente posible que incluso quede sin rehabilitar el desequilibrio producido en el patrimonio del acreedor como consecuencia del cumplimiento tardío. Y es que, hasta que la Administración no descubra que se ha producido tal circunstancia, no podrán liquidarse los susodichos recargos; y éstos no se van a poder liquidar hasta que se conozcan por la Administración las cantidades que debieron ser ingresadas en concepto de pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta; cantidades que, por otra parte, no quedarán detalladas en la ulterior declaración, donde va a quedar integrada la extemporánea.

²⁴Cfr.: MERINO JARA, I.: "Infracciones y sanciones", en AA.VV.: "La reforma de la Ley General Tributaria", op.cit., pág.387.

²⁵Cfr.: PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: op.cit., págs.282 y 283.

²⁶En este sentido regula el art.15 del RD 1930/1998, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, los criterios de graduación de las sanciones pecuniarias por infracción tributaria simple.

²⁷Como ingreso que cae dentro del presupuesto que contempla el art.61.3 LGT así es entendido por BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.109, así como por MUÑOZ BAÑOS, C.: op.cit., págs.185 a 187. Este es también el criterio expresado en el Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 15 de abril de 1996, al que también se refiere el último autor citado.

²⁸Idea que también puede deducirse de lo expuesto por MUÑOZ BAÑOS: op.cit., págs.186 y 187.

Por ello consideramos que no estamos ante un supuesto del art.61.3 LGT sino ante una conducta constitutiva de infracción tributaria grave, ya que no se ha regularizado conforme establece el art.61.3 LGT²⁹. Este es el sentido que se le ha querido otorgar a la nueva redacción dada por la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a los arts.89 y 114 LIVA -relativos a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y a la rectificación de deducciones respectivamente-, en los que se recoge esta misma consideración, por lo que se refiere a este impuesto³⁰, y sobre el que trata el Informe de 26 de enero de 1998 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, relativo al tratamiento fiscal de las cantidades correspondientes al IVA que no fueron declaradas ni ingresadas en plazo y que se ingresan en una liquidación posterior a la presentada en plazo³¹. Por consiguiente, aquel ingreso realizado extemporáneamente sin conocimiento de la Administración, va a tener como única consecuencia su consideración como cantidad a cuenta de la subsiguiente liquidación administrativa, por lo que, sin perjuicio de la instrucción del correspondiente expediente sancionador, los intereses de demora que corresponderá abonar como consecuencia del retraso en el pago se van a exigir hasta el día en que tuvo lugar el ingreso de la deuda.

²⁹En parecidos términos, se pronunció el TEAR de Asturias, en Resolución de 21-3-97, relativa a ingresos extemporáneos de declaraciones trimestrales por IVA que se llevaron a cabo en el último trimestre del ejercicio, aunque la legislación aplicable fue la vigente hasta la reforma operada por la Ley 25/1995. Así, esta Resolución no ha considerado aplicable el régimen de recargos contenido en el art.61.2 LGT, sino el procedimiento sancionador, al considerar a la conducta llevada a cabo por el contribuyente, realizadora de la infracción contenida en el art.79.a) LGT, ya que "en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre declara mayores cuotas que las que en verdad le corresponden, comprobándose posteriormente que las mismas debían haberse declarado e ingresado en las autoliquidaciones de los trimestres anteriores del ejercicio [...]. En la autoliquidación del cuarto trimestre de cada ejercicio, el sujeto pasivo oculta que parte de las cuotas declaradas e ingresadas no corresponden a este trimestre sino a los anteriores, declarándolas como cuotas correspondientes al cuarto trimestre, no existiendo una regularización voluntaria por parte del mismo, sino que ha sido precisa una comprobación por parte de la Inspección de los Tributos para determinar las cuotas imputables a cada período trimestral. La interesada habrá incurrido en un supuesto de infracción tributaria grave tipificado en el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria en los períodos impositivos trimestrales en los que dejó de ingresar parte de la deuda tributaria".

³⁰Establecen en concreto estos preceptos:

Art.89 LIVA, apartados uno y cinco, este último en su párrafo primero: "*Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.*

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas [...]

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria [...]".

Art.114 LIVA, apartado dos.2º, párrafo primero: "*Cuando la rectificación determine una modificación del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria*".

³¹En este Informe se establece que: "Cuando en el curso de comprobaciones inspectoras se descubra que un sujeto pasivo, en vez de presentar la correspondiente declaración rectificativa extemporánea, está incluyendo e ingresando en autoliquidaciones presentadas formalmente en plazo cuotas devengadas en períodos anteriores, de forma que no ponga en conocimiento de la Administración Tributaria la existencia de ingresos efectuados fuera de plazo, no procederá aplicar el régimen de recargos previsto en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria. Si se aprecia culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo, procederá la aplicación de las sanciones correspondientes por infracción grave del artículo 79 a) de la citada Ley".

c).ENTRADA EN VIGOR DE LA NORMA.- Determinados los supuestos a los que serán de aplicación los recargos, resta ahora por determinar la aplicación temporal de este régimen pues, si bien la Ley 25/1995 entró en vigor el día 23 de julio de 1995, es decir, el día siguiente a su publicación en el BOE, tal y como recoge su Disposición Final Primera, la Ley será aplicable a los recargos que se devenguen a partir de dicha fecha, "*cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación*", añadiendo en su apartado segundo:

"Los recargos establecidos en la presente Ley se aplicarán a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo que se presenten a partir de la entrada en vigor de la misma, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos imposables con que guarden relación".

Asimismo, la Disposición Transitoria Segunda preceptúa que:

"El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995³², siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación"³³.

Esta "especie de retroactividad", tal y como es calificada la transcrita DT2^a por HINOJOSA TORRALVO³⁴, obedeció a la intención de propiciar la presentación de estas regularizaciones durante la tramitación del Proyecto de Ley³⁵. Sin embargo, no tiene sentido la referencia a las declaraciones en esta disposición puesto que, como ya quedó establecido en su momento, a éstas no era de aplicación el anterior régimen de recargos³⁶. No por ello quedaron huérfanas de retroactividad puesto que los efectos retroactivos de la Ley 25/1995 no se limitaron al régimen de los recargos sino que en la DT1^a se hicieron extensivos, como no podía suceder de otra forma, a las infracciones cometidas anteriormente que no hubieran adquirido firmeza, entre las que hay que ubicar a las cometidas por no haber presentado la declaración en los plazos establecidos. En concreto, consagra el apartado 1 de la DT1^a: "*La nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza*".

Centrándonos en la aplicación retroactiva de los recargos, debemos hacer siquiera una breve referencia comparativa con respecto a aquellos introducidos por la DA14 de la Ley 18/1991. A diferencia de la Ley de 1995, la Ley de 1991 en ningún momento hizo alusión a su aplicación retroactiva, siendo la vía interpretativa de la Administración la que les otorgó tal carácter, lo cual, como vimos, no quedó exento de críticas; a las que se añadió el carácter sancionador con que se dotó a esta figura. Sin embargo, de las disposiciones transcritas de la ley de 1995 parece desprenderse la naturaleza no sancionadora de los recargos, ya que con independencia del nuevo régimen jurídico, al que nos referiremos con posterioridad, comienza su aplicación estimulando positivamente el pago³⁷, al determinar su procedencia con carácter

³²Fecha en que fue publicado el Proyecto de Ley en el Boletín de las Cortes.

³³Por ello, la RTEAC de 9-5-96, ha declarado inaplicable el régimen de recargos establecidos por la Ley 25/1995 a una autoliquidación presentada antes del 1 de febrero de 1995. En el mismo sentido se expresa la STSJ de Castilla-La Mancha de 26-6-97.

³⁴Cfr.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.29.

³⁵Este era el sentido con que se expresaba la enmienda nº46 presentada a esta disposición por el Grupo Socialista en el Congreso, recogida en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 15-3-95.

³⁶Vid.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: últ.op.cit., págs.30 y 31.

³⁷El estímulo positivo del pago era una de las notas características de los recargos, según la doctrina establecida por el TC en la Sentencia 164/1995 y sucesivas, y que, sin embargo, como vimos, no cumplían las figuras introducidas por la Ley 18/1991, ya que, como ha manifestado ESEVERRI: "La ineficacia del precepto ha sido patente, pues lejos de conminar al ciudadano a la observancia de sus deberes tributarios aunque lo fueren intempestivamente, le han conducido al incumplimiento de sus obligaciones tributarias y a aguardar al requerimiento de los órganos encargados de la

retroactivo, siempre y cuando fuese más beneficioso para el deudor³⁸, mientras que, por otra parte, extiende el límite de la aplicación retroactiva del régimen sancionador, más beneficioso que el anterior, a la firmeza de la sanción³⁹. En cambio, de conceptuar los actuales recargos como medidas sancionadoras, se debería admitir su aplicación retroactiva sin ningún límite temporal, conforme al principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables⁴⁰. Sin embargo, de cara a determinar la aplicación retroactiva de los recargos, ni siquiera es preciso proceder a tal conceptualización pues, según dispone el art.4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: "*Las normas que regulen el régimen de las infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado*"⁴¹. Y es que la retroactividad que se otorga a los recargos tras esta Ley, no puede venir de la mano de su consideración como medida sancionadora no favorable o restrictiva de derechos individuales⁴², sino en sincronía con la finalidad que a ellos se les ha querido dotar por el legislador, cual es, tal y como se establece en la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, la de "fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias", ya que mal se podría llevar a cabo dicha finalidad si en una hipotética reforma del régimen de los recargos no se promoviera el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, a la hora de concretar en la práctica la retroactividad de la norma, surgieron dudas en la aplicación de los intereses de demora, puesto que la Ley 25/1995 ha supuesto un cambio a la hora de liquidar el tipo de interés, ya que según reza la actual letra c) del art.58.2 LGT: "*El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado*

comprobación tributaria habida cuenta de la desproporcionada reacción del Ordenamiento tributario ante el retraso en el cumplimiento de sus deberes para el ingreso de las deudas pendientes de pago"; cfr.: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", en AA.VV.: op.cit., pág.88.

³⁸Sin embargo, la retroactividad se encuentra limitada al 1 de febrero de 1995, por lo que entienden PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS que "esta previsión de retroactividad limitada no cuadra con la naturaleza de auténtica sanción que debe atribuirse a los recargos que regulaba el antiguo apartado 2 del artículo 61 LGT"; cfr.: op.cit., pág.661.

³⁹Por este motivo, y al reputarse medidas sancionadoras los recargos de 1991, les sería de aplicación el régimen más favorable. En este sentido, aunque considerando también sancionadores los actuales recargos, entiende ALFONSO GALÁN que debiera haberse aplicado retroactivamente el art.61.3 sin límite temporal alguno; vid.: ALFONSO GALÁN, R.M.: "La naturaleza jurídica del recargo único del art.61.2 de la Ley General Tributaria", Rev.Jurisprudencia Tributaria, n°73, 1996, pág.22.

⁴⁰Vid.: HINOJOSA TORRALVO, op.cit., pág.31, ALFONSO GALÁN, R.M.: op. et loc.cit. Para LÓPEZ ESPADAFOR, la aplicación retroactiva de la norma más favorable, al ser un principio del Derecho sancionador, representa un dato más en favor del reconocimiento de la naturaleza sancionatoria de los recargos; cfr.: LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: "Los recargos por presentación extemporánea de las declaraciones tributarias", en LASARTE ÁLVAREZ, J.(Coordinador): "Manual General de Derecho Financiero", Tomo II, 2ªed., Ed.Comares, Granada, 1997, pág.418; vid., en parecidos términos, MORILLO MÉNDEZ, A.: "Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades", Rev.Impuestos, n°23, 1995, pág.9.

⁴¹En virtud de esta disposición, la RTEAC de 15-4-98 ha declarado aplicable retroactivamente y sin límite temporal el régimen de recargos del art.61.3 LGT, establecido por la Ley 25/1995, aplicándose éstos en el supuesto en ella planteado en lugar de los vigentes hasta dicha reforma.

⁴²Como así lo fundamenta la doctrina; vid.: TELLO BELLOSILLO, J.Mª: "La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Rev.Estudios Financieros, n°180, 1998, pág.119; PEÑA GARBÍN, J.M.: "Los efectos del Estatuto del Contribuyente sobre la inspección de los tributos", Ref.Estudios Financieros, n°182, 1998, pág.103. JUAN LOZANO, A.Mª: Comentario al art.4, en AA.VV.: "Estatuto del Contribuyente...", op.cit., pág.33, les confiere naturaleza mixta o cuasisancionadora. ALONSO MURILLO, F.: Comentario al art.4, op.cit., págs.32 y 33, considera que el régimen jurídico de estos recargos establecido en la LGT exige que a efectos de una defensa de su constitucionalidad no puedan tener naturaleza sancionadora, mientras que la equiparación que se hace en este precepto entre las normas que regulan los recargos y las que regulan las infracciones y sanciones tributarias, de cara a otorgar efectos retroactivos a las más favorables, "en nada contribuye a la seguridad jurídica, que era precisamente el objetivo perseguido por esta norma, máxime cuando parece abogar por la naturaleza sancionadora de tales recargos".

en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente"; es decir, su cuantía no va a permanecer invariable, como sucedía hasta esta Ley, sino que va a mutarse en función de los cambios introducidos en los tipos por las sucesivas Leyes de Presupuestos; era preciso, por tanto, determinar qué tipo de interés sería de aplicación en el régimen transitorio.

De este modo, la Instrucción nº7 de la Dirección General de la AEAT, de 28 de julio de 1995, procedió a dictar normas para el cálculo de los intereses de demora, así como para la aplicación de los recargos del art.61.3 de la LGT, tras la aprobación de la Ley 25/1995.

·Por lo que se refiere a los intereses de demora, a pesar de ser más acorde con los principios de justicia y con la naturaleza jurídica de esta institución, así como con ciertos pronunciamientos jurisprudenciales anteriores a esta modificación, que abogaban por no considerarlos invariables⁴³, se dotó a la reforma de efectos *ex nunc*, es decir, sólo para los intereses devengados a partir de la entrada en vigor de la Ley de 1995, es decir, del 23-7-95, sería de aplicación el nuevo art.58.2.c). En realidad, la Instrucción distingue tres supuestos distintos:

-Aquéllos en los que el devengo de intereses comienza y finaliza antes del 23-7-95, en los que indiscutiblemente se aplicará el tipo vigente a su devengo.

-Cuando el devengo comienza con anterioridad a dicha fecha pero finaliza en un momento posterior a aquélla, debiéndose distinguir dos períodos distintos de cálculo: desde el día del devengo hasta el 22-7-95, en el que se aplicará el tipo invariable, como en el primer supuesto, y desde el 23-7-95 en adelante, en el que será de aplicación el nuevo art.58.2.c) LGT.

-Para los casos en que el devengo se origina después del 23-7-95, se atenderá a la hipotética variabilidad del tipo de interés, es decir, habrá que calcular separadamente los intereses de demora que correspondan a cada momento, aplicando el tipo vigente en cada uno de ellos, sumando posteriormente los importes parciales calculados.

·En cuanto a los recargos del art.61.3, éstos excluyen la aplicación de intereses en retrasos inferiores al año; pero cuando lo superan, junto al recargo del 20% se deben liquidar intereses de demora. Así, en coherencia con el régimen transitorio de liquidación de intereses establecido en el párrafo anterior, deberían distinguirse los tres supuestos reseñados. Sin embargo, no fue este el criterio mantenido por la Instrucción comentada, la cual otorgó carácter retroactivo a la liquidación de intereses de demora con arreglo a la nueva redacción del art.58.2.c) LGT, para las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995. Aplicación retroactiva con la que no podemos estar de acuerdo puesto que los intereses de demora han sido carentes en todo momento de naturaleza sancionadora, a pesar de que, por los motivos expuestos anteriormente, hubiera sido deseable esta aplicación retroactiva pero en todos los supuestos, por lo que no alcanzamos a comprender el alcance de tamaña discriminación⁴⁴.

d). RÉGIMEN JURÍDICO.- El art.61.3 LGT va a regular con carácter general la procedencia de un recargo del 20%, cuya cuantía va a poder verse reducida al 15%, 10% o 5%, si el retraso en la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación, no excede de doce, seis o tres meses, al término del plazo voluntario de presentación o ingreso⁴⁵, respectivamente,

⁴³Pronunciamientos ya citados en otro lugar de este trabajo, entre los que destacan por su cuantía los del TSJ de Cataluña.

⁴⁴Abogando por haber mantenido el sistema de cálculo de intereses según el procedimiento previsto en la normativa vigente en el momento de devengo de los intereses, se manifiesta ESPEJO POYATO, I.: "Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria", Rev.Impuestos, nº3, 1996, págs.28 y 29; quien entiende que con este tratamiento distinto "se rompe así, sin ningún motivo, sin ninguna explicación lógica y, lo que es más grave, sin ninguna base legal, el régimen transitorio general de cálculo de intereses de demora...". Ello ha llevado a BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., págs.82 y 83, a defender la ilegalidad en este punto de la Instrucción referida.

⁴⁵Debemos achacar a un error del legislador que el precepto haga referencia al "término del plazo voluntario de presentación e ingreso", pues de considerar la conjunción copulativa se estaría excluyendo a las deudas de contraído previo, lo cual no guarda coherencia con la referencia establecida unas líneas más arriba, en el mismo art.61.3 LGT, al aludir al "ingreso o la presentación de la declaración"; vid., haciendo la misma advertencia: MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo", Rev.Quincena Fiscal, nº19, 1995, pág.47.

excluyéndose, en cualquiera de los supuestos, "las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse".

Del mismo modo, y a pesar de que, en coherencia con el régimen general de exigencia de intereses de demora, contenido en el apartado 1 de este mismo precepto, se determina que éstos se van a exigir junto con el recargo del 20%, no va a suceder lo mismo en los retrasos inferiores al año, pues se excluye su procedencia, de ahí que, en estos últimos, el recargo procedente reciba la denominación legal de "único"⁴⁶.

Consideramos por otra parte, que las referencias que se hacen en el precepto citado a la exclusión de sanciones obedecen al deseo de dejar claro el tenor de las letras a) y b) del art.79 LGT, que preceptúan la no realización de la infracción grave cuando, a pesar de haberse dejado de ingresar o no haberse presentado las declaraciones para que la Administración pudiera practicar la correspondiente liquidación, dentro de los plazos establecidos, se hubiera procedido a regularizar la situación tributaria con carácter previo a un requerimiento administrativo; tema éste, el de la no realización de la infracción, sobre el que incidiremos cuando abordemos el estudio de la naturaleza jurídica de esta figura.

Ya que, como ha quedado dicho, en función del retraso en la presentación de las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, el recargo va a tener diferentes cuantías, y no se va a excluir en todos la exigencia de intereses de demora, vamos a proceder a referirnos a cada una de las hipótesis que pueden darse:

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, habiendo transcurrido doce meses: En este supuesto, procederá la exigencia de un recargo del 20%, junto con el que se devengarán intereses de demora⁴⁷.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido tres meses: Se aplicará un "recargo único" del 5%.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido seis meses: Conlleva la procedencia de un "recargo único" del 10%.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido doce meses: Se va a exigir un "recargo único" del 15%.

Pero asimismo, otras hipótesis deben considerarse pues, se establece en el párrafo segundo del art.61.3 LGT la compatibilidad de estos recargos "con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley", "cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea". Si bien, antes de proceder a detallar la distinta casuística que puede dar lugar de la aplicación de la citada posibilidad, debemos hacer varias puntualizaciones.

Así, en primer lugar, debe hacerse una advertencia en lo relativo a la denominación de "único" del recargo por retrasos inferiores a doce meses. En efecto, si, como acabamos de indicar, cuando no se produzca simultáneamente el ingreso, junto con la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, se van a compatibilizar los recargos con el establecido en el art.127 LGT, mal podemos hablar en este caso de recargo único. Aún así, consideramos que la denominación obedece al deseo del legislador de dejar patente que, aun procediendo el devengo de intereses de demora, con base en el régimen general de exigencia, establecido en el art.61.2 LGT por la misma ley que ha dado nueva redacción al art.61.3, es decir la tantas veces aludida Ley 25/1995, éstos van a quedar excluidos cuando los retrasos sean inferiores a un año; y el hecho de denominar único al recargo lo es también para diferenciarlo del resto.

⁴⁶Como "recargo tipo" es calificado por HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.16; mientras que, atendiendo a la variación de su cuantía en función del tiempo transcurrido, es denominado "recargo único variable" por BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.180.

⁴⁷Por este motivo HINOJOSA le otorga la denominación de "atípico" o "*sui generis*"; cfr.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.20. BALLARÍN ESPUÑA se referirá a él como "recargo fijo más intereses de demora"; cfr.: BALLARÍN ESPUÑA, M.: op. et loc.cit. CALERO GARCÍA lo conceptuará como "recargo innominado"; cfr.: CALERO GARCÍA, M.L.: "La nueva regulación del recargo único..." op.cit., pág.60.

También, y al hilo de esta consideración debemos plantearnos si, de lo contenido en el art.61.3 LGT, nos enfrentamos ante un recargo o varios recargos. En efecto, en un primer momento se establece el devengo de un recargo del 20%, cuya cuantía puede quedar reducida, obteniendo en esta hipótesis la denominación de "único". Así, podría deducirse que en realidad se trata de la misma figura pero sometida a distintas cuantías en función del retraso. Sin embargo, a esta figura se le compatibiliza con otra, por voluntad del legislador, *ope* párrafo segundo del art.61.3 LGT, aludiéndose entonces a ella en plural: "*Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley*". Por consiguiente, opinamos que nos encontramos ante dos tipos de recargos: el recargo del 20% y el recargo único en sus diferentes cuantías⁴⁸.

Cuestión distinta es la indicada compatibilidad con el denominado en el párrafo segundo del art.61.3 LGT "*recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley*"⁴⁹. Así, teniendo en cuenta esta previsión legal, podemos hablar asimismo de dos tipos de recargos, con independencia del retraso y por tanto sin tener en cuenta las diferentes cuantías que se establecen, atendiendo a la existencia o no de pago simultáneo a la presentación extemporánea: el **recargo por presentación extemporánea y pago simultáneo**, y el **recargo por simple presentación extemporánea**. Tipología que nos va a servir para determinar la naturaleza jurídica de las figuras contempladas en el art.61.3 LGT.

Por otra parte, y en lo que concierne al término "*ingreso*" a que se alude en el art.61.3 LGT, que debe llevarse a cabo al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, para que no entre en juego el recargo establecido en el art.127 LGT, debe ser entendido en un sentido amplio, abarcando éste la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda⁵⁰. Este mismo es el sentido que ha otorgado la Administración tributaria a este término en las Instrucciones nº7 de la Dirección General de la AEAT, de 28-7-95, así como en la de 2-11-95, del Departamento de Recaudación de la AEAT, relativa esta última al devengo y liquidación de intereses de demora y del recargo de apremio a tenor de la aprobación y entrada en vigor de la Ley 25/1995.

También, y a pesar de no establecerse expresamente en el art.61.3 LGT, se compatibilizará el recargo contenido en este precepto con el del art.127, en el caso de deudas de contraído previo. Ello procederá en la siguiente hipótesis: cuando presentada fuera de plazo sin requerimiento una declaración, supuesto éste de devengo del recargo del art.61.3 LGT, si finalizado el plazo que debe otorgar la Administración al deudor, una vez se haya practicado la correspondiente liquidación administrativa de la deuda, ésta no ha sido satisfecha, quedará iniciado el período ejecutivo, según se establece, para este tipo

⁴⁸También considera que estamos ante dos recargos diferentes, no uno solo con dos cuantías en función del tiempo, HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.16; vid., asimismo, CALERO GARCÍA, M.L.: op. et loc cit. Como "recargos «de regularización»" son denominados por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., y HERRERA MOLINA, P.M.: "La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario", Rev.de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº20, 1996, pág.356.

⁴⁹Sin perjuicio de un posterior desarrollo más detallado del recargo de apremio, en realidad y a pesar de otorgársele tal denominación, en cambio, el art.127 LGT no hará mención expresa a aquél, regulando un recargo del 20% que se exige con intereses de demora, que va a ser del 10% excluyendo los intereses, si se procede al pago de la deuda tributaria no ingresada antes de que se notifique al deudor la providencia de apremio. Este segundo recargo no puede considerarse en puridad recargo de apremio puesto que es la providencia de apremio la que marca el inicio del procedimiento de apremio, según se desprende del art.127 en sus apartados 3, párrafo primero y apartado 4. Al respecto, estos apartados establecen:

"3.El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

[...].

4.La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago".

⁵⁰No parece estar muy de acuerdo con el alcance indicado LACORTE SENTENACH, C.J.: "Autoliquidaciones extemporáneas", Rev.Estudios Financieros, nº153, 1996, pág.56.

de deudas, en el art.126.3 a) LGT⁵¹, siendo consecuencia de este inicio, tal y como se desprende del art.127 LGT, el devengo del recargo en él contenido; haciéndose compatibles de este modo ambos recargos también para el caso de deudas de contraído previo⁵². Pero también para este supuesto debe hacerse la misma observación que hemos realizado para las deudas declaradas-liquidadas o autoliquidadas; en esta hipótesis, el ingreso debe entenderse también realizado en un sentido amplio, es decir, para que entre el juego el art.127 LGT no debe haberse solicitado, antes de la finalización del plazo otorgado tras la liquidación administrativa, aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda liquidada administrativamente. También esta consideración es recogida, aunque no de un modo del todo claro, por la citada Instrucción de 2-11-95⁵³.

Una vez llevadas a cabo las precisiones que nos proponíamos realizar, pasemos pues a detallar las distintas hipótesis que, en combinación con el art.127 LGT, pueden tener lugar según el art.61.3 LGT:

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, habiendo transcurrido doce meses, con posterior notificación de la providencia de apremio: En este supuesto, procederá la exigencia del recargo del 20%, junto con los intereses de demora, según establece el párrafo primero del art.61.3 LGT. A su vez, al haberse notificado la providencia de apremio corresponderá el abono del recargo del 20% establecido en el art.127 LGT, junto con los intereses de demora⁵⁴.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido tres meses, con posterior notificación de la providencia de apremio: Se aplicará el "recargo único" del 5%, junto con el recargo de apremio del 20% más los intereses de demora.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido seis meses, con posterior notificación de la

⁵¹En concreto se establece que el período ejecutivo se inicia: "a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso".

⁵²Idea que parece estar implícita en las siguientes afirmaciones de HINOJOSA TORRALVO: "Esta compatibilidad, [...], no es aplicable en los supuestos de recargos por ingresos que corresponderán a declaraciones presentadas para su liquidación, puesto que por mucha imaginación que se tenga, el recargo del artículo 127 sólo se puede aplicar a deudas que habiendo debido y podido ingresarse, no se ingresaron, y parece claro que no se puede ingresar una deuda cuya liquidación depende de la Administración, hasta que ésta no la liquide"; cfr.: op.cit., pág.28. Por consiguiente, debemos añadir a las palabras del autor que una vez liquidada esta deuda, como hemos puesto de manifiesto, si no se paga en el plazo establecido, quedará apremiada; como por otra parte afirman, en términos parecidos, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria", Rev.Estudios Financieros, nº161-162, 1996, pág.35.

⁵³Se establece en la letra b), apartado 1, de su disposición segunda, relativa al "Régimen de aplicación del artículo 127 de la Ley General Tributaria", que éste será aplicable:

"1ºEn el caso de deudas liquidadas por la Administración o de deudas a ingresar mediante declaración, liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso sin que éste se haya efectuado ni solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago o compensación de la deuda.

2ºCuando se presenten declaraciones, liquidaciones extemporáneas, sin ingreso ni simultánea petición de aplazamiento, fraccionamiento o compensación".

Comentábamos en el texto lo poco afortunado de lo ahora recogido en esta nota pues, obsérvese cómo en el Departamento de Recaudación de la AEAT, no parecen tener claro todavía o, al menos así se desprende del párrafo 2º transcrito, el juego de los arts.61.3 y 127 LGT, ya que cuando se presenten declaraciones extemporáneas, el ingreso no puede llevarse a cabo simultáneamente, pues requiere la posterior liquidación administrativa, y sólo, como en cambio bien se expresa en el párrafo 1º, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso sin haberse efectuado ni solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda, se entenderá iniciado el período ejecutivo, y con él devengado el recargo del art.127 LGT.

⁵⁴Posteriormente nos referiremos a las excepciones que se van a producir, dentro del régimen de los recargos, en el régimen general de procedencia de los intereses de demora.

providencia de apremio: Conlleva la procedencia del "recargo único" del 10%, junto con el recargo de apremio del 20% más los intereses de demora.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido doce meses, con posterior notificación de la providencia de apremio: Se va a exigir el "recargo único" del 15%, junto con el recargo de apremio del 20% más los intereses de demora.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, habiendo transcurrido doce meses, con ulterior ingreso previo a la notificación de la providencia de apremio: Procederá la exigencia del recargo del 20%, junto con los intereses de demora, según se establece en el párrafo primero del art.61.3 LGT; así como, al no haberse notificado la providencia de apremio corresponderá el abono del recargo del 10% establecido en el art.127 LGT.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido tres meses, con ulterior ingreso previo a la notificación de la providencia de apremio: Se aplicará el "recargo único" del 5%, junto con el recargo del 10% sin los intereses de demora.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido seis meses, con ulterior ingreso previo a la notificación de la providencia de apremio: Conlleva la procedencia del "recargo único" del 10%, junto con el recargo del 10% del art.127 LGT.

-Presentación extemporánea de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, no habiendo transcurrido doce meses, con ulterior ingreso previo a la notificación de la providencia de apremio: Se va a exigir el "recargo único" del 15%, junto con el recargo del 10% del art.127 LGT.

e).NATURALEZA JURÍDICA.- El análisis de la naturaleza jurídica de los recargos contenidos en el art.61.3 LGT, dada, como acabamos de ver, la combinación de situaciones que pueden darse, requiere diferenciar varias circunstancias.

En primer lugar, ya ha quedado establecido a lo largo de estas líneas, que estos recargos se devengan por la simple presentación de las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones; de ahí que su no ingreso conlleve, además, la aplicación de otro recargo cuyo régimen y naturaleza jurídica son, como veremos, distintos. Por ello, no tiene ningún sentido sostener que los actuales recargos se establecen para fomentar el pago voluntario⁵⁵, ya que ello supone dotarles de carácter sancionador cuando se exigen por la simple presentación extemporánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, a las que no se acompaña del correspondiente ingreso, puesto que de tal hipótesis no se deriva un pago voluntario, únicamente se lleva a cabo una presentación extemporánea de la correspondiente declaración. Podría afirmarse entonces que su naturaleza jurídica va a quedar condicionada en función del pago simultáneo o no a la presentación extemporánea de aquéllas.

Sin embargo, admitiendo que la finalidad con que se establecen los recargos es para favorecer el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de las obligaciones tributarias⁵⁶, ello debe implicar por un lado la no aplicación de sanciones⁵⁷ así como, al cumplirse fuera de plazo, la necesidad de la existencia de

⁵⁵Esta parece ser la opinión de CALVO ORTEGA, ya que cuando se refiere al recargo en general, afirma que "la finalidad de este recargo (y del pago voluntario fuera de plazo del que trae causa) es facilitar al máximo el cumplimiento de la obligación tributaria"; cfr.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero...", op.cit., pág.223.

⁵⁶Con independencia de si éstas son las de simple presentación de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien las de ingreso de la correspondiente deuda tributaria. Tampoco precisa en un primer momento la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 qué obligaciones son éstas, al indicar que la reforma tiende a favorecer el "cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias", aunque a continuación, y al referirse a los recargos, les denomina "recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo", y ello entendemos que es debido a que junto a éstos, está incluyendo al recargo contenido en el art.127 LGT en la cuantía del 10%, ya que este se devenga por ingresar la deuda con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio.

⁵⁷Cuya finalidad no guarda precisamente relación con el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

medidas indemnizatorias que tiendan a restablecer el equilibrio patrimonial roto como consecuencia del retraso en el pago; medidas que, en nuestro ordenamiento jurídico, vienen representadas por los intereses de demora⁵⁸.

En efecto, por lo que respecta a la exclusión de sanciones, el art.61.3 LGT así lo establece. Sin embargo, ya vimos cómo, a pesar de producirse una declaración en similares términos en la redacción que precedió al presente precepto, en realidad se estaban enmascarando, bajo la denominación de recargos, auténticas medidas sancionadoras. Ello requiere determinar si, pese al *nomen iuris* otorgado por el legislador en la presente redacción del art.61.3 LGT, se ha seguido conservando el carácter sancionador de las figuras en él contenidas.

Así, en primer lugar debemos relacionar la regulación de estas medidas con la actual configuración de las infracciones tributarias graves y determinar la ilicitud o no de la conducta consistente en presentar fuera de plazo las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones que conllevan haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria.

Como ya hiciéramos referencia en otro lugar de este trabajo, la regularización previa al requerimiento, en la actual regulación de la LGT, supone una circunstancia que excluye la calificación de la conducta como infracción tributaria grave, ya que técnicamente se ha sustituido, con la nueva redacción del art.79 a) de la LGT, la existencia de una excusa absolutoria, o de una circunstancia atenuante, por cumplimiento extemporáneo pero voluntario, por una nueva tipificación de las infracciones tributarias graves.

En concreto, esta letra a) establece que será infracción grave:

*"Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley"*⁵⁹

De este modo, la regularización conforme a lo establecido en el art.61.3 LGT, es decir, el cumplimiento extemporáneo previo al requerimiento administrativo va a dejar sin contenido la comisión de la infracción grave⁶⁰, esto es, no se va a considerar cometida la infracción⁶¹.

⁵⁸SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ considera que "el cumplimiento espontáneo pero tardío de las obligaciones de declaración y pago de deudas tributarias debe ser objeto de un encarecimiento, derivado del cumplimiento anormal, que vaya más allá de la mera compensación financiera por el retraso y que al tiempo suponga la exoneración de las sanciones a que se sea acreedor por la infracción de no declarar e ingresar"; Cfr.: SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: op.cit., pág.11.

⁵⁹Por lo que se refiere a la referencia al art.127, ésta quiere significar que, faltando el ingreso, lo procedente sea el apremio; es decir, cuando habiéndose presentado en plazo una declaración-liquidación o autoliquidación, el ingreso no se lleva a término, o presentándose fuera de plazo, aquél no se produce; así como en las deudas de contraído previo, cuando su liquidación no se paga en los plazos establecidos al efecto.

⁶⁰Si ha existido requerimiento se entiende cometida la infracción. Por este motivo preceptúa la letra b) del art.79 LGT que constituye infracción grave: "*No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación*". (El subrayado es nuestro).

⁶¹Vid.: PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: op.cit., págs.247 y 248; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Comentario al artículo 79 de la LGT", en AA.VV: "La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio", op.cit., pág.152; MERINO JARA, I.: "Infracciones y sanciones", op.cit., pág.372; GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.483. A similar conclusión llegan MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.9, donde afirman: "el tipo de lo injusto se delimita negativamente, de forma que únicamente el ingreso efectuado tras el requerimiento de la Administración se encuentra incluido en la definición de la infracción"; cfr., en parecidos términos, PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: op.cit., págs.66 y 67. Para FALCÓN Y TELLA, a pesar de considerar que no se ha realizado la infracción, entiende que estamos ante un ilícito no tipificado como infracción, de ahí que "tal incumplimiento sólo se encuentra tipificado en el artículo 61 de la LGT, y no en los artículos 77 y ss"; cfr.: FALCÓN Y TELLA, R.: "Los ingresos fuera de plazo...", op.cit., pág.7.

Sin embargo, esta afirmación no ha estado exenta de polémica, pues también hay opiniones que entienden que la comisión de la infracción se lleva a cabo por la simple falta de ingreso⁶². Así, sostienen éstos que "la conducta consistente en omitir en el plazo reglamentario la declaración-liquidación o la declaración a efectos de una liquidación administrativa o en presentarlas inexactas o incorrectas, encierra ya de manera completa lo que la doctrina penalista denomina el «desvalor jurídico» que se sanciona, es decir el «tipo de injusto»"⁶³, considerando de este modo el cumplimiento extemporáneo previo al requerimiento como una excusa absolutoria⁶⁴.

De todos modos, si como afirma BALLARÍN ESPUÑA, el ingreso fuera de plazo se considera pago voluntario (ex art.126.2 LGT), difícilmente se puede entender que integra el tipo del art.79.a) al ser incongruente que la propia LGT considere a la vez una misma conducta como lícita y constitutiva de infracción grave; llegándose a la misma conclusión interpretando sistemáticamente las letras a) y b) del art.79 LGT, de las que se desprende la "provocación" de la declaración⁶⁵. Por ello, tampoco puede considerarse excusa absolutoria⁶⁶, puesto que éstas tienen su razón de ser dentro del procedimiento que

⁶²Vid., entre otros, CAYÓN GALIARDO, A.: op.cit., pág.28; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", op.cit., pág. 89; HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.16; GARCÍA NOVOA, C.: "Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria", Rev.Impuestos, nº19, 1996, pág.25; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., pág.196; y MUÑOZ BAÑOS, C.: op.cit., págs.71 y 72. La misma consideración parece desprenderse de CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., pág.321.

Por su parte, RODRÍGUEZ BEREIJO considera que "se ha efectuado una delimitación de las conductas infractoras que atiende básicamente al momento del ingreso [tipificando la omisión de ingresos tributarios del art.79.a)]..."; cfr.: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España", op.cit., pág.85.

⁶³Cfr.: PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995,...", IV, op.cit., pág.55.

⁶⁴Vid.: PALAO TABOADA, C.: últ.op.cit., pág.61; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", op.cit., pág.89; HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., págs.16 y 25; MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.S.: "La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo", op.cit., pág.49; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., págs.191 y 196. ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: "Procedimientos Tributarios", 6ªed., Ed.M.Pons, Madrid, 1996, págs.351 y 355, entienden que nos encontramos ante una eximente o circunstancia exculpatoria de la responsabilidad, al igual que las contenidas en el art.77.4 LGT; en el mismo sentido, vid.: PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: op.cit., págs.64 y 65. Por el contrario, JIMÉNEZ ESCOBAR, MONTERO SIMÓ y PANIAGUA AMO, aun considerando que tras la reforma de la LGT, la regularización constituye un elemento determinante del tipo, se muestran críticos con esta situación pues de este modo se ocasionan lo que ellos denominan "disfuncionalidades", que se habrían evitado de haber considerado al art.61 como excusa absolutoria y no como elemento determinante del tipo; cfr.: JIMÉNEZ ESCOBAR, J, MONTERO SIMÓ, M y PANIAGUA AMO, J.: "Deficiencias técnicas del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria", Rev.Estudios Financieros, nº176, 1997, págs.85 a 93. No obstante, y aunque, como ha quedado reflejado en una nota anterior, PONT MESTRES y PONT I CLEMENTE nieguen la existencia de una excusa absolutoria en el ámbito de la LGT, entienden estos autores que en el Código Penal "se configura, ciertamente, una excusa absolutoria, porque el legislador así lo ha establecido, pero una cosa es el Código Penal, que, en este caso, excluye de responsabilidad penal, y otra la LGT que completa el tipo de infracción con el requerimiento previo"; cfr.: PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: op.cit., pág.68.

⁶⁵Cfr.: BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.179. Asimismo, entiende la autora que actualmente el ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo ha dejado de ser causa de exclusión de la sanción por infracción grave para ser causa excluyente de la propia infracción, calificándolo técnicamente como desistimiento voluntario en la tentativa.

Sin embargo, contrario a la interpretación sistemática, se muestra PALAO, quien considera que la redacción actual del art.79.a) y b) LGT es fruto de una técnica deficiente; cfr.: PALAO TABOADA, C.: op.et loc.cit.

⁶⁶Entienden que no es excusa absolutoria, entre otros, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: op.cit., pág.195; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Comentario al artículo 79 de la LGT", op.cit., pág.152; BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.178. M.A.HERRERA MOLINA opina que ya no es excusa absolutoria, sino causa de justificación, puesto que se destipifica la conducta, cfr.: HERRERA MOLINA, M.A.: "El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el

determina la comisión de un ilícito, una vez que se ha apreciado su existencia, y el art.61.3 LGT se aplica cuando no se ha producido la comprobación o investigación de la situación tributaria del que actúa extemporánea pero voluntariamente⁶⁷.

Pero, a pesar de que nos hayamos decantado por determinar la imposibilidad técnica de considerar sanciones a los recargos del art.61.3 LGT, resta por dilucidar si, a pesar de ello y del *nomen iuris* empleado por el legislador, la cuantía de estas figuras se aproxima a la de las sanciones, pues, en este caso -y a pesar de los reparos que pusimos a la doctrina del TC que simplifica de este modo la conceptualización como sancionadora de cualquier medida que alcance o se aproxime al importe de las sanciones, incluso de las atenuadas⁶⁸-, habrá que reputarlas sancionadoras⁶⁹.

De este modo, al establecerse en el art.87.1 LGT la cuantía mínima de las sanciones por infracciones graves en una multa pecuniaria proporcional del 50%, y preverse en el art.82.3 LGT que "*La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule*", es decir, que la sanción que correspondiera tras la aplicación de este último precepto sería de un 35%, la cantidad a tener en cuenta a efectos de reputar sancionadora una medida no denominada como tal, cual es el supuesto que estamos contemplando, sería precisamente un 35%. Y puesto que en el actual régimen de recargos tal cuantía no existe, quedando la máxima establecida en un 20%, no cabría reputar sancionadores a aquéllos⁷⁰.

No obstante, para precisar la naturaleza jurídica de los recargos previstos en el art.61.3 LGT, se requiere analizar detalladamente todos y cada uno de ellos; cuestión que acometeremos una vez hayamos dejado constancia de la necesidad, en cualquier caso, y como habíamos apuntado al comienzo de este epígrafe, de la exigencia de medidas indemnizatorias. Y así, puesto que el cumplimiento fuera de plazo de la obligación que conlleva un ingreso de la deuda tributaria, representa un supuesto típico de procedencia de intereses de demora, ya que éstos se devengan por "*el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe*"⁷¹, éstos deberían exigirse si no junto a los recargos, al menos englobados en ellos. Precisamente el legislador los ha excluido en retrasos inferiores a doce meses, lo cual implica que en esta coyuntura el recargo adquiera en parte una finalidad indemnizatoria, de la que es espuria en retrasos que superan aquéllos.

Para conseguir el fin que nos hemos propuesto, esto es, determinar la naturaleza jurídica de los recargos por presentación extemporánea, vamos a echar mano de la clasificación que de éstos establecimos, teniendo en cuenta la existencia o no de pago simultáneo a la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación:

e)1.El recargo por presentación extemporánea y pago simultáneo.- Se devenga éste por la presentación extemporánea e ingreso simultáneo de las declaraciones-liquidaciones y

Código Penal", Rev.Impuestos, nº21, 1995, pág.29.

⁶⁷En parecidos términos se expresa GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.483.

⁶⁸Arranca esta doctrina de la STC 164/1995, en la que se establece: "*si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción*".

⁶⁹Siguiendo exclusivamente el criterio cuantitativo mantenido por la doctrina del Tribunal Constitucional, MARTÍNEZ AGUADO negará su naturaleza sancionadora; vid.: MARTÍNEZ AGUADO, J.: "Comentarios a la Ley 25/1995, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria", Rev.Gaceta Fiscal, nº142, 1996, pág.196.

⁷⁰No lo entiende así MONTESINOS OLTRA, para quien el recargo del 20% "coincidirá con la sanción mínima cuando se aplique la reducción de 30 puntos por conformidad al acta"; cfr.: MONTESINOS OLTRA, S.: "La nueva regulación de las declaraciones extemporáneas en el marco del régimen sancionador", RDFHP, nº246, 1997, págs.939 y 940.

⁷¹Cfr.art.61.2 LGT.

autoliquidaciones, así como, en el caso de las deudas de contraído previo, por la presentación extemporánea de la declaración con ingreso posterior a la liquidación practicada administrativamente, dentro del plazo otorgado para su pago. La cuantía de esta figura varía en función del retraso en la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación, 5%, 10%, 15% y 20%, con lo que parece que, de cara a otorgar una naturaleza indemnizatoria a la figura, se estaría teniendo en cuenta, en cierta medida, el factor temporal a que aludimos cuando estudiamos los factores que debían contener las medidas indemnizatorias. Sin embargo, el factor tipo excede en mucho del correspondiente al del interés de demora⁷², ya que éste es anual, mientras que con la aplicación de los recargos, por un solo día de retraso corresponde un 5%; cuantía que decrece proporcionalmente con el retraso en todos los recargos -excepto en el del 20%, ya que este último conlleva asimismo el devengo de intereses de demora-, hasta el último día del correspondiente período en el que cada uno se devenga.

Así, por lo que respecta a los **recargos** que hemos denominado "**únicos**", esto es, del **5, 10 y 15%**, éstos vienen a indemnizar el retraso en el pago en una cuantía, en cierta medida, proporcional al tiempo de retraso, ya que, el primero se devenga hasta los tres primeros meses, el segundo hasta los seis y el tercero hasta los doce meses. Pero, como acaba de advertirse, la indemnización que representan no tiene en cuenta realmente el tiempo transcurrido, ya que los intereses se devengan por días, mientras que esta figura, de cara a su procedencia, ni siquiera tiene en cuenta los meses transcurridos, sino los tres, seis o doce siguientes. Representa por tanto una medida indemnizatoria⁷³ a tanto alzado⁷⁴ que cumple

⁷²Según ha establecido la DA6ª de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001, el tipo de interés de demora para 2001 es del 6'5%.

⁷³Como simple medida resarcitoria, en los retrasos inferiores a un año, es decir, cuando se aplican los recargos únicos, ha sido calificada por MORILLO MÉNDEZ, A.: "Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades", op.cit., pág.14.

⁷⁴Para PÉREZ ROYO, al absorber a los intereses de demora, "podían ser considerados como una especie de compensación forfetaria o a tanto alzado por el retraso. Téngase en cuenta, además que en muchos casos la desviación entre la cuantía del recargo y la procedente por la exigencia de intereses de demora puede ser de escasa cuantía"; cfr.: PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", op.cit., 5ªed, pág.235; a cuya tesis se suma GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., pág.29. PÉREZ HERRERO, L.: "El cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias", Rev.Actualidad Financiera, nº1, 1996, págs.43 y 49, entiende que el interés de demora queda subsumido en la aplicación de los recargos únicos, si bien se desprende un carácter no resarcitorio, aunque relativo, en la cuantía del recargo exigible que sea superior a la que correspondería a la indemnización por el uso del dinero.

Más allá van aquellos autores que consideran que el exceso sobre la cantidad que hubiese correspondido de haberse exigido intereses de demora, representaría una medida sancionadora; cfr.: LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: op.cit., pág.417; aunque reducida como consecuencia del arrepentimiento espontáneo, vid.: MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., págs.203 y 204. BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., págs.264 a 266, aboga por una naturaleza mixta en parte indemnizatoria, en la cuantía equivalente al interés de demora, y en parte sancionadora, en cuanto exceda de dicho interés. ALFONSO GALÁN, R.M.: "La naturaleza jurídica del recargo único...", op.cit., pág.21, predica de ellos cierto carácter sancionador, sobre todo del 20%; mientras que CALERO GARCÍA, M.L.: op.cit., págs.61 y 65, considera que con el recargo único, "parece que el legislador ha optado por un cálculo a forfait estableciendo un tanto alzado de indemnización y de sanción, para evitarse la problemática de la imposibilidad de especificar qué porcentaje corresponde a cada una de ellas"; añadiendo a continuación que el recargo único "podría considerarse un «híbrido» entre una indemnización, al excluir a los intereses de demora, y una sanción. Ahora bien, el exceso en la imposición de este recargo no responde a una mayor actividad, empleo de medios, o un mayor coste para la Administración, fundamento del recargo de apremio; por consiguiente, puede afirmarse que en lo que exceda de la mera finalidad indemnizatoria es una sanción administrativa...".

Por otra parte, considera CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., pág.225, que al superar la cuantía del recargo la de los intereses, "es evidente que tiene un cierto carácter sancionatorio", para afirmar a continuación: "De cualquier manera, que tal recargo tenga, en parte, un carácter sancionatorio (retributivo y de prevención) no significa que por ello exclusivamente pueda calificarse de sanción, ya que éste es un concepto jurídico-formal, establecido expresamente por la ley caso por caso y con esta denominación, lo que no sucede con el recargo que estudiamos, excluido expresa y formalmente del capítulo de la LGT que establece de manera explícita y pormenorizada las infracciones y sanciones tributarias". Es interesante al respecto traer aquí las siguientes palabras de GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.487: "aun admitiendo estos recargos como un *tertium genus* entre el interés tributario y una multa por incumplimiento, que se asemejan en mayor medida a lo segundo en función del tiempo transcurrido desde la

asimismo con la finalidad típica de los recargos consagrada por nuestro máximo intérprete constitucional, esto es, disuadir del incumplimiento así como estimular positivamente el pago, una vez aquél se ha producido⁷⁵.

·En cambio, cualquier resquicio indemnizatorio quiebra con el **recargo del 20%**, al proceder éste junto con los intereses de demora⁷⁶. Hay quien ha considerado que el art.61.3 LGT regula un recargo de prórroga "como el del viejo Reglamento General de Recaudación"⁷⁷. Otros, admitiéndolo en cuanto a la forma, lo rechazan por su contenido y finalidad⁷⁸. Por ello, una cosa es la calificación que a efectos terminológicos se le otorgue y otra bien distinta la verdadera función que cumpla en nuestro ordenamiento⁷⁹.

Por otra parte, al devengarse el recargo en esa cuantía a partir del primer año del retraso, y permanecer invariable durante todo el tiempo que dure éste, se ha entendido que exigir intereses de demora en este caso vendría a nivelar la decreciente cuantía que experimenta esta figura con el transcurso

finalización del plazo voluntario y desde la fecha en que cada uno de los recargos resulta de aplicación, en la parte que exceden del interés no pueden considerarse sino sanciones automáticas revestidas de otro *nomen iuris*".

⁷⁵Sin embargo, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS consideran que puesto que son tratados de manera similar quienes se retrasan en un día que los que se retrasan en noventa; el que se retrasa en noventa y un días que quien se retrasa en ciento ochenta y uno; así como quien se retrasa en ciento ochenta y dos días que quien lo hace en trescientos sesenta y cinco, ello va a suponer cierta potenciación en el retraso porque "una vez dispuestos a pagar, salvo que existan datos que permitan presumir cualquier intervención inmediata de la Administración, los obligados preferirán hacerlo siempre al final de cada tramo (a los tres, seis o doce meses)"; cfr.: op.cit., pág.199. Vid., en similares términos, FALCÓN Y TELLA, R.: "Los ingresos fuera de plazo...", op.cit., pág.11.

En cambio, para CAYÓN GALIARDO, "si se establecen varios tipos o porcentajes en atención al tiempo del retraso en el pago, los saltos de porcentajes de presión efectiva que se producen al pasar de un porcentaje a otro por el mero transcurso de un día pueden ser calificados de arbitrarios y carentes de sentido"; afirmando posteriormente: "La ley mantiene su opción por que sea el propio sujeto pasivo quien determine el recargo que debe pagar eligiendo el momento para actuar (declarando, ingresando con autoliquidación o ingresando con declaración-liquidación). Puede ser su deseo el dar un componente de seguridad a todos los que actúan en estas circunstancias y evitar que una cierta inactividad de la Administración que demorase una liquidación pudiese alterar el tipo de recargo que correspondería aplicar, fijando siempre el establecido para el día en el que el contribuyente eligió para hacer su declaración"; cfr.: CAYÓN GALIARDO, A.: op.cit., págs.20 y 40.

⁷⁶Considera RANCAÑO MARTÍN, M^a.A.: "El delito de defraudación tributaria", Ed.M.Pons, Madrid, 1997, pág.116, que con ello se desvirtúa la pretendida naturaleza indemnizatoria del recargo. En contra, y considerando la "finalidad claramente indemnizatoria" de los recargos del art.61.3 LGT, se pronuncia MUÑOZ BAÑOS, C.: op.cit., pág.183.

⁷⁷Cfr.: MARTÍNEZ AGUADO, C.: op.cit., pág.197, para quien además la cuantía del recargo "es razonable y creo que podrá cumplir como mecanismo reparador frente a la Hacienda Pública y no disuasorio para una voluntaria regularización". Por su parte, VALENTÍN-FERNÁNDEZ SANTACRUZ considera que los recargos del art.61.3 LGT "responden a la misma filosofía que el eliminado recargo de prórroga, coincidiendo básicamente los caracteres de ambas figuras"; cfr.: VALENTÍN-FERNÁNDEZ SANTACRUZ, M.J.: "El inicio del período ejecutivo tras la modificación de la Ley General Tributaria", Rev.Quincena Fiscal, n°11, 1996, pág.11.

⁷⁸Cfr.: MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: op.cit., 6ªed., 1995, pág.442.

⁷⁹CALVO ORTEGA, aun calificando al recargo como de prórroga, afirma que su denominación es convencional, "ya que la prórroga en el Derecho de Obligaciones es un acto esencialmente del acreedor que aquí, sin embargo, no interviene (a diferencia de lo que sucede con el aplazamiento)", definiéndolo como "la cantidad adicional que se suma a la cuota tributaria por el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de la obligación tributaria; es decir, sin que medie requerimiento de la Administración. [...] dentro de un plazo flexible e indeterminado que comienza con la finalización del período voluntario y termina con la recepción del requerimiento"; cfr.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., págs.223 y 225.

del tiempo⁸⁰. Si bien otros opinan que "la exigencia en todo caso de interés de demora representa claramente una medida disuasoria de la opción por demoras superiores a los dos años, por razón de ventajas financieras posibles"⁸¹. Disuasión que, en opinión mayoritaria de la doctrina, viene a otorgarle un carácter sancionador⁸².

⁸⁰Cfr.: LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: op.cit., pág.417. Así, en la Memoria que acompañó al Proyecto que dio lugar a la Ley 25/1995, se justificó que mantener la incompatibilidad entre el recargo y los intereses, como en la regulación anterior, podía hacer atractivo, desde el punto de vista financiero, retrasarse durante dos o más años en el pago, ya que la contribución del interés de demora al porcentaje de incremento de la deuda tributaria, una vez transcurridos los dos primeros años de retraso, tendría la misma cuantía que el mismo recargo; vid.: PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: op.cit, pág.43.

Por otra parte, y para atenuar el "error de salto" que se produce de un modo más destacado por pasar del recargo del 15% al del 20% con intereses de demora, se propuso no liquidar intereses de demora por el primer año de retraso; vid.: ESPEJO POYATO, I: op.cit., pág.24, así como PEÑA GARBÍN, J.M.: "Los recargos por ingresos fuera de plazo tras la reforma de la L.G.T. Comentarios", Rev.Gaceta Fiscal, nº137, 1996, págs.172 y 173; aunque, como advirtieron éstos, no ha sido éste el criterio administrativo.

⁸¹Cfr.: LÓPEZ GETA, J.M.: "La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", Rev.Impuestos, nº17, 1995, pág.106. PÉREZ HERRERO considera que a medida que nos alejamos de la terminación del plazo voluntario de cumplimiento, el régimen de recargos se hace gravoso para el obligado, "tanto por la cuantía del recargo como de los intereses de demora"; cfr.: PÉREZ HERRERO, L.: "El cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias", op.cit., pág.50.

Mientras que para MORILLO MÉNDEZ "la carga que comportan [los recargos] a partir del transcurso de un año es considerable, hasta que a poco a poco se vayan alejando del punto de partida en cuanto a cómputo; el interés de demora determinante de montantes globales suavemente crecientes, por efecto del citado transcurso, no obsta para que el recargo, a partir de un momento determinado, ligeramente superior al año, disminuya en peso financiero relativo, dado su tipo fijo máximo alcanzado (20%)", queriendo con ello significar "las dificultades para encontrar la causa de que el castigo financiero creciente se convierta en decreciente a partir de un determinado momento, a no ser que se piense en que es necesario dar a la Administración un margen, a partir del cual resulta muy improbable que no haya actuado ya", lo cual, dados los medios de control con que cuenta la Administración, es posible que así sea; cfr.: MORILLO MÉNDEZ, A.: "La deuda tributaria: concepto, estructura y elementos integrantes", Rev.Gaceta Fiscal, nº139, 1996, pág.222.

⁸²Cfr.: MORILLO MÉNDEZ, A.: "Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades", op.cit., pág.14; HERRERA MOLINA, M.A.: op. et loc.cit. Para ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", en PALAO TABOADA, C., RAMALLO MASSANET, J., SOLER ROCH, M.T., ESCRIBANO LÓPEZ, F., MENÉNDEZ MORENO, A., y CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "Temas pendientes de Derecho Tributario", Ed.Cedecs, Barcelona, 1997, pág.106, nos encontramos ante sanciones camufladas. Entiende HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.20, que cuando se aplica sin el de apremio "podría considerarse que nos hallamos ante un recargo que hace las veces de recargo de apremio «adelantado»", añadiendo que "este recargo tiene todos los visos de ser una sanción por ingresar extemporáneamente". Para GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., págs.29 a 31 y 36, estamos ante una sanción "rebajada" por la incidencia de una atenuante de arrepentimiento espontáneo (en parecidos términos se expresa LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: op.cit., pág.418); aunque, si se excluyese la exigencia de intereses, desaparecería el matiz sancionatorio. ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: op.cit., pág.80, consideran que estamos ante una sanción de carácter penal y no indemnizatorio o civil; vid., en similar sentido: PÉREZ HERRERO, L.: op.cit., pág.49. GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.487. Para FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero español", op.cit., 19ªed., 1997, pág.462, se trata de una "sanción especial [...] a la que son aplicables los principios y normas generales que rigen todo el orden punitivo". El matiz sancionador del art.61.3, que se ve atenuado por la gradación de los recargos que atiende al tiempo transcurrido, es predicado por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., y HERRERA MOLINA, P.M.: op.cit., pág.356.

Para ALBIÑANA, al excluir las sanciones, y exigirse además junto al recargo intereses de demora, al ser éstos "de carácter resarcitorio, parece evidente que tal recargo perseguirá una finalidad persuasoria o represiva (que el legislador no confiesa), pero que ni una ni otra son ajenas a las sanciones ni a las penas en general"; cfr.: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "El ajetreado artículo 61 de la Ley General Tributaria", Rev.Tapia, nº86, 1996, pág.10. El "carácter disuasorio y punitivo, no meramente indemnizatorio, de este nuevo recargo" es predicado por los autores del "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op.cit., 6ªed., 1995, pág.443. BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., págs.265 y 266, aboga por la finalidad "intimidatorio-represiva", puesto que, otorgarle un matiz indemnizatorio "conduciría al absurdo que, por un mismo retraso, la Administración se hallara doblemente resarcida".

Pero, de considerar que nos encontramos ante una medida sancionadora debería matizarse la tesis de aquéllos que entienden que el art.61.3 LGT contiene una excusa absolutoria, ya que la consecuencia jurídica de ésta no se cumpliría en su totalidad, de ahí que lo procedente sería afirmar que, en este caso, el cumplimiento extemporáneo sin requerimiento estaría amparado en puridad por una atenuante de arrepentimiento espontáneo⁸³.

En realidad, entiendo que nos enfrentamos ante una medida disuasoria que asimismo estimula positivamente el pago de las deudas tributarias, a pesar de que su cuantía permanezca invariable, estímulo que se consigue mantener, como hemos advertido, con la imposición de otra figura con la que guarda cierto parentesco, los intereses de demora.

Sin embargo, una precisión debemos hacer al respecto de esta última institución. Ya vimos cómo la disuasión era una característica de los intereses de demora, consagrada por el máximo intérprete constitucional en la STC 76/1990, por la que se justificó la diferencia porcentual existente en el tipo indemnizatorio a pagar por la Administración y por los contribuyentes. De este modo, entendemos que al representar la función disuasoria una vía a caballo entre la indemnización y la sanción, santificada por el máximo intérprete de la Constitución, y encontrarse también presente en los recargos⁸⁴, cuando ambos se exigen conjuntamente se produce una doble exacción que priva de sentido la exigencia de uno de ellos, al menos en lo que representa de disuasión. Así, en orden a mantener la procedencia de ambas instituciones, el tipo de interés de demora que deberá abonar el deudor tributario, que paga extemporáneamente pero de un modo voluntario, deberá ser aquel privado de todo matiz disuasor, y que no es otro que el que abona la Administración cuando ocupa la posición deudora⁸⁵. Por ello, consideramos plausible que este tipo sea el mismo en los supuestos de devoluciones tributarias del IRPF, IS e IVA, en los términos expuestos en otro lugar de este trabajo, ya que con ello se ha conseguido devolver, al menos en estos supuestos, a los intereses de demora la naturaleza jurídica indemnizatoria de la que nunca se les debió privar o al menos enturbiar. No obstante, y hasta en tanto en cuanto no ha sido aprobada la Ley 1/1998, de 26 de febrero de 1998, que regula los derechos y garantías de los contribuyentes, que en sus arts.10 y 11 contempla, tanto para los supuestos de devoluciones de ingresos indebidos como para las devoluciones de oficio, que la Administración deberá abonar el mismo tipo de interés de demora a los contribuyentes -lo cual, como afirma su Exposición de Motivos, permite "profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos"-, no podía predicarse la verdadera naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, carentes de cualquier matiz disuasor, para quedar reservado éste en exclusiva a los recargos, a partir de la entrada en vigor de la citada Ley. Hasta la entrada en vigor

⁸³Vid., en este mismo sentido, GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.483. El propio GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., págs.29 a 31, a pesar de afirmar que estamos ante excusa absolutoria, sin embargo manifiesta que existe atenuante de arrepentimiento espontáneo. Naturaleza próxima a la excusa absolutoria le otorga SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: op.cit., pág.11.

PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS consideran que, desde el punto de vista material, este recargo "sigue teniendo un marcado matiz sancionador, tanto por la finalidad que persigue, como por la cuantía del mismo"; y añaden: "La cuantía del recargo, sin embargo, denuncia que estamos ante una especie de cláusula penal que, a nuestro parecer - que, insistimos no coincide con el del Tribunal Constitucional-, en derecho público sólo pueden ser calificadas como infracciones, reducidas, eso sí, en base a una especial circunstancia atenuante: el arrepentimiento espontáneo"; trasladando estas consideraciones también a los recargos únicos, "siempre en lo que excedan del interés de demora", predicando también para ellos un matiz sancionador; cfr.: PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: op.cit., págs.196 a 198.

⁸⁴Ya expusimos que para CALVO ORTEGA la finalidad disuasoria se encontraba presente en ambas instituciones; cfr.últ.op.cit., pág.225; por su parte PALAO también va a indicar que "este componente disuasorio difumina en cierta medida el carácter estrictamente resarcitorio del interés y produce un cierto solapamiento con los recargos por ingreso tardío del artículo 61.3 y de apremio"; cfr.: PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, ...", op.cit., IV, pág.53.

⁸⁵Para GARCÍA NOVOA, "jurídicamente, no existe ninguna salvedad a la fijación de un interés específico para las relaciones tributarias -lo que justificaría la compatibilidad del interés legal con ese 25% de incremento- siempre que este interés fuera el aplicable a los retrasos producidos en todas las relaciones de índole tributario, sea quien sea el deudor", cfr.: GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., pág.33.

de esta Ley⁸⁶, carecía de sentido exigir junto al recargo unos intereses disuasorios, por lo que considero que su compatibilidad va a proceder a partir de este momento, cuando el tipo de interés exigible en este supuesto es el mismo que corresponde abonar a la Administración cuando es deudora.

e)2.El recargo por simple presentación extemporánea.-Llegados a este punto, y puesto que en este caso no ha existido un ingreso simultáneo, debemos plantearnos si la simple intimación al cumplimiento de la obligación de presentación o puesta en conocimiento de la Administración de la deuda tributaria es suficiente para dotar de naturaleza jurídica propia al recargo⁸⁷.

En efecto, consideramos que la procedencia de este recargo obedece a la voluntad del legislador de fomentar el cumplimiento voluntario, pero fuera del plazo inicialmente establecido, de las obligaciones tributarias consistentes en la simple presentación de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, con independencia de su ingreso, pues el simple conocimiento de la deuda tributaria por la Administración acreedora es suficiente para que ésta pueda proceder a la práctica de su liquidación y recaudación por la vía ejecutiva. De este modo se compatibiliza la exigencia de este recargo con el establecido en el art.127 LGT.

Al igual que el analizado en el apartado anterior, su cuantía variará en función del retraso en el cumplimiento de la obligación de presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación, 5%, 10%, 15% y 20%, si bien y en orden a conferirle naturaleza indemnizatoria a la figura, y con independencia del factor tipo -para el que son de aplicación las mismas consideraciones que hemos realizado en relación con el anterior recargo-, en cuanto al factor temporal debe añadirse que, al continuar la deuda impagada, la procedente medida indemnizatoria por el retraso en el pago no quedaría cumplida en su totalidad hasta en tanto en cuanto no se proceda al pago de la deuda, devengándose en puridad hasta ese momento los pertinentes intereses de demora.

Así, y por lo que concierne al denominado "**recargo único**", es decir, el procedente cuando la simple presentación ha tenido lugar no habiendo transcurrido doce meses, debemos indicar que la naturaleza jurídica de esta figura difiere en parte de la estudiada en el epígrafe anterior. Ello se debe en primer lugar a que, cumpliendo con una característica típica de los recargos, esto es, disuadir del incumplimiento, no llega a estimular positivamente el pago, únicamente la presentación de la declaración⁸⁸.

Por otra parte, el carácter indemnizatorio se va a encontrar presente, al igual que en el "recargo único" por presentación e ingreso, representando también una indemnización a tanto alzado. Si bien, y a diferencia de aquél, al no resultar pagada la deuda, podría considerarse que el exceso que representa esta medida indemnizatoria a tanto alzado serviría para cubrir los daños y perjuicios producidos en el patrimonio del acreedor hasta el pago íntegro de la deuda. Nada más lejos de la realidad puesto que, como indica el tantas veces reiterado párrafo segundo del art.61.3 LGT, cuando a la presentación no acompaña el ingreso, se devenga el recargo establecido en el art.127 LGT; recargo este último que, si ha sido notificada la providencia de apremio, conlleva asimismo la exigencia de intereses de demora, y éstos, como veremos se van a devengar desde el momento en que entra en juego el art.127 LGT⁸⁹; mientras que,

⁸⁶Según establece su Disposición Final séptima: "La presente Ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» -con la salvedad hecha, para el 1 de enero de 1999, de la nueva regulación del régimen de la prescripción-, y habiéndose publicado el día 27 de febrero de 1998, su entrada en vigor será el día 19 de marzo.

⁸⁷HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.20, entiende que en este supuesto "el recargo atípico del 20 por 100 no cubriría aquella función [que hemos recogido anteriormente en otra nota y que el autor calificaba de sanción por ingresar extemporáneamente], ya que abierto el período ejecutivo (art.126.3.b), se aplica el recargo de apremio del artículo 127 en otro 20 por 100. Este recargo parece, entonces, una sanción por no ingresar".

⁸⁸Así afirma ALBIÑANA que "no parece que el actual artículo 61.3 de la Ley General Tributaria estimule el pago de las deudas tributarias, sino la declaración del correspondiente hecho imponible"; cfr.: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "El ajetreado artículo 61 de la Ley General Tributaria", op.cit, pág.10.

No obstante, el estímulo positivo lo cumplirá, como estudiaremos a continuación, el recargo del art.127 LGT en su cuantía del 10%.

⁸⁹Como afirman los autores del "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op.cit., 8ªed., 1997, pág.498, nada se

si no ha sido notificada la providencia de apremio, se devengará un recargo del 10% sin intereses que va a representar, al igual que el "recargo único", una indemnización a tanto alzado, a la vez que disuade del incumplimiento⁹⁰. Esta es una muestra más de la adulteración por el legislador del régimen jurídico de los intereses de demora, que los hace devengarse hasta que se pone en conocimiento de la Administración la deuda tributaria⁹¹ y los vuelve a exigir a partir de este momento, siempre y cuando se haya notificado al deudor la providencia de apremio.

Por los motivos expuestos, podemos afirmar que el "recargo único" por simple presentación va a ostentar una naturaleza indemnizatoria a tanto alzado, así como disuasoria o estimuladora de la presentación de las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.

aclara en la Ley acerca de cuándo se exigirán los intereses de demora; por este motivo PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, op.cit., pág.199, manifiestan que "para evitar resultados tan alejados de la proporcionalidad a la que la Ley apela en tantas ocasiones (por ejemplo, arts.128.3, 142.3) nos parece oportuno proponer una interpretación difícilmente compatible con la literalidad del artículo 61.3 LGT, pero no con su espíritu: excluir a efectos del cómputo de los intereses de demora los primeros doce meses"; sin embargo, la Instrucción nº7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT, en su instrucción tercera, en relación con la liquidación del recargo del 20% del art.61.3 LGT, establece que: "Cuando proceda la liquidación del interés de demora, éste se calculará desde el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario antes mencionado hasta la fecha de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación, [...]"; añadiéndose a continuación: "Cuando además del recargo y, en su caso, del interés de demora devengados por la presentación extemporánea proceda, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, la exigencia del recargo de apremio, el órgano liquidador remitirá la declaración-liquidación o autoliquidación al órgano de Recaudación competente, una vez se haya practicado la liquidación del recargo y, si procede, del interés de demora devengado hasta la fecha de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación".

Asimismo, en la Instrucción de 2-11-1995, del Departamento de Recaudación de la AEAT, relativa al devengo y liquidación de intereses de demora y del recargo de apremio a tenor de la aprobación y entrada en vigor de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, se establece que "cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, el recargo será del 10 por 100 y no se exigirán intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo". Mientras que si el ingreso de la deuda ha tenido lugar con posterioridad a la notificación de la providencia de apremio: "Procederá la exigencia de los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo". No es esto último lo que se deriva del párrafo segundo del art.109.1 RGR en su redacción dada por el RD 448/1995, de 24 de marzo, al determinar que: "*Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 108, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del procedimiento de apremio*"; de ahí que, tras la modificación de la LGT, a la que responden las citadas Instrucciones, debamos considerar derogado este precepto reglamentario, ya que no encuentra una previsión similar en la Ley, como era la anterior redacción del art.128 LGT. También es considerado derogado el indicado precepto del RGR por ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: op.cit., pág.499; así como por MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.S.: "La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo", op.cit., pág.48, quienes también se van a referir a la dualidad existente a la hora de exigir intereses de demora; vid. sobre este último aspecto: GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., págs.34 y 35. Por el contrario, considerará de aplicación dicho precepto reglamentario CARRERA RAYA, F.J.: "Período ejecutivo y procedimiento de apremio: problemas que suscita la normativa vigente", Rev.Gaceta Fiscal, nº155, 1997, pág.49.

⁹⁰Por contra, entiende FALCÓN Y TELLA que, en el supuesto en el que ha habido un retraso superior a doce meses, "si sumamos el recargo del 20% (compatible en este caso con los intereses de demora) al recargo de apremio (exigible según el art.127.1 LGT en su versión reducida del 10 por 100 aunque no se haya dictado la providencia de apremio ni, por tanto, incurrido en coste alguno), nos encontraríamos con una «cláusula penal» que se acerca peligrosamente a la cuantía de las sanciones"; cfr.: FALCÓN Y TELLA, R.: "Los ingresos fuera de plazo...", op.cit., pág.10.

⁹¹Cuando procede el recargo del 20% con intereses por presentación extemporánea, éstos se devengan desde la finalización del plazo voluntario hasta la presentación de la declaración extemporánea; vid.: CARRERA RAYA, F.J.: op.cit., págs.46 y 48; MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.12; MUÑOZ BAÑOS, C.: op.cit., pág.185.

·En cuanto al **recargo del 20%**, adolece de cualquier matiz indemnizatorio, al devengarse éste junto con los intereses de demora; intereses que, como ha quedado reflejado a lo largo de este apartado, se devengarán hasta el mismo momento de la presentación de la declaración, ya que a partir de entonces regirá lo dispuesto en el art.127 LGT. Por ello, y al no estar presente el carácter indemnizatorio en este recargo, sólo puede predicarse de él la disuasión y el estímulo a la presentación de la declaración.

f).JUSTIFICACIÓN DE LOS RECARGOS DEL ART.61.3 LGT COMO INSTITUCIÓN AUTÓNOMA EN EL SENO DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.- Una vez hemos abordado el estudio de la naturaleza jurídica de los recargos contenidos en el art.61.3 LGT, en orden a intentar otorgarles una justificación a su procedencia podemos afirmar que nos encontramos ante medidas disuasorias que intiman al cumplimiento de las obligaciones tributarias, estimulándolo en unos casos con la presentación e ingreso y en otros con la simple presentación, suficiente para que la Administración tenga conocimiento de la deuda tributaria y pueda proceder a recaudarla coactivamente⁹².

Asimismo gozan de cierto matiz indemnizatorio a tanto alzado que, sin embargo, desaparece cuando se exigen conjuntamente con los intereses de demora⁹³, de ahí que ya no pueda afirmarse en este último supuesto que cumplan con un cometido resarcitorio, con el que sí cumplía el recargo introducido por la Ley 46/1985⁹⁴.

Pero, con vistas a otorgarles una caracterización como institución autónoma dentro de nuestro sistema tributario, podemos afirmar de todos ellos que representan intentos autocompositivos de finalización del procedimiento de recaudación de los tributos que, según los casos, van a tener lugar con el ingreso simultáneo a la presentación extemporánea de las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien tras la liquidación practicada una vez han sido puestas éstas en conocimiento de la Administración por los mismos obligados tributarios⁹⁵. Con su devengo se evita la puesta en marcha, o al menos, la paralización, si no ha llegado a notificarse el requerimiento, de los mecanismos inspectores y sancionadores tributarios, ya que cuando el pago no tiene lugar junto con la presentación, lo que se activa es el inicio del procedimiento de recaudación por la vía de apremio, de ahí que comience a partir de entonces el devengo del recargo establecido en el art.127 LGT⁹⁶.

⁹²MORENO FERNÁNDEZ predica de ellos un doble componente (cierto componente "disuasor" -al ser superior al tipo de interés de demora- y un "estímulo" al ser inferior a la cuantía de las sanciones), aunque con la misma finalidad: el cumplimiento voluntario de las obligaciones; cfr.: MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., pág.182.

Por su parte, entienden JIMÉNEZ ESCOBAR, MONTERO SIMÓ y PANIAGUA AMO que "lo que el legislador pretende incentivar de forma directa no es tanto el ingreso de la deuda tributaria no ingresada en plazo voluntario, sino que el sujeto autoliquide un tributo que va a conllevar el ingreso de deuda tributaria, y ello aunque no ingrese de forma espontánea y voluntaria esa deuda"; cfr.: op.cit., págs.92 y 93.

⁹³Por ello se predica de esta compatibilidad cierto matiz sancionador; vid.: VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., y HERRERA MOLINA, P.M.: op.cit., pág.356.

⁹⁴Recargo que fue calificado por el TC en la Sentencia 164/1995 como un recargo por pagos tardíos espontáneos, los cuales, no se van a dar en todos los supuestos del actual art.61.3 LGT.

⁹⁵Como una institución autónoma del ámbito tributario ha sido configurada por MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.12. Asimismo consideran que "en los supuestos previstos en el artículo 61.3 existen dosis de voluntariedad en la actuación del obligado tributario" (pág.27), así como que "Se trata de una previsión legal que acoge una fórmula cercana a lo que se ha venido a denominar «terminación convencional de los procedimientos tributarios»" (pág.28).

⁹⁶En este sentido, el Dictamen nº9, de 1995, del CES sobre el Proyecto de Real Decreto existente en la anterior legislatura, para desarrollar las disposiciones de la LGT en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de ley, y en relación con los efectos de la regularización voluntaria, establece: "La exclusión de las sanciones por infracciones tributarias, aun manteniendo el recargo del 20% y los intereses de demora, supone la adecuación de este precepto al artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, cuya finalidad pretende ser evitar que un exceso de trámites conduzca a aumentar la litigiosidad tributaria, restándole a la Administración Tributaria eficacia recaudatoria. [...] Así, la posibilidad de que el infractor de una norma reconozca voluntariamente su responsabilidad y de que el pago voluntario de la deuda y sus recargos ponga fin al procedimiento o se establezcan reducciones en su cuantía, como es el caso de esta

Por otra parte, y con independencia de la justificación que se quiera dar a estas figuras, también debe indicarse la aparición de fisuras en la configuración de estos recargos, puesto que cualquier posible causa de justificación de la responsabilidad⁹⁷, no va a poder ser invocada hasta en tanto en cuanto no se entienda realizada la infracción, supuesto éste que se producirá, como hemos establecido, con el requerimiento administrativo⁹⁸. De ahí que, el contribuyente que, no habiendo presentado la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación en el plazo establecido al efecto, por haber concurrido una causa justificativa de la responsabilidad, decidiese regularizar su situación tributaria, si desea hacer constar aquélla, deberá esperarse a la notificación del requerimiento, con lo que, de ser apreciada, será tratado más favorablemente -al no aplicarse la sanción, pero sí los intereses de demora⁹⁹- que de haber procedido a regularizar su situación tributaria con anterioridad al requerimiento administrativo¹⁰⁰. Excepción a estas fisuras la encontramos en la actual redacción de los citados arts.89 y 114 de la LIVA en los que se permite la regularización, sin que proceda la imposición de sanciones ni de recargos cuando la rectificación se lleve a cabo en las autoliquidaciones siguientes y se deba a un error fundado de Derecho¹⁰¹; circunstancias que también van a ser tratadas en el citado Informe de 26 de enero de 1998, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT¹⁰².

disposición, responde al objetivo de simplificación de trámites y de agilidad en el desarrollo del procedimiento ajustado a los plazos que se establezcan, y en tal sentido se valora positivamente su inclusión en el texto objeto de Dictamen"; cfr.: Dictamen nº9, de 1995, ..., op.cit., pág.159.

⁹⁷A las que nos hemos referido en otro lugar de este trabajo.

⁹⁸Por esto mismo advierte GARCÍA GÓMEZ que "en determinados casos podrían no darse las condiciones mínimas de imputabilidad o concurrir otras circunstancias de exclusión de la acción, de tal forma que nos podemos encontrar ante determinadas conductas que no darían origen a la comisión de una infracción grave en el seno del procedimiento, por ausencia de tipicidad o culpabilidad en la acción del obligado, y que, por el contrario, deben soportar el recargo automático previsto por el ordenamiento"; cfr.: GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.483.

A pesar de ello, según ha manifestado GASCÓN CATALÁN, "la Administración Tributaria está concediendo, aunque no en todos los casos, el trámite de audiencia en el procedimiento de aplicación de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo y que el trámite de audiencia se ha convertido en una exigencia insoslayable en el procedimiento de liquidación en los términos previstos en el artículo 123 de la Ley General Tributaria"; cfr.: GASCÓN CATALÁN, J.: "Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995", Rev.Crónica Tributaria, nº77, 1996, pág.141. Por ello, entiende PALAO TABOADA que "aun considerando el recargo como una prestación tributaria distinta de las sanciones [...], el correspondiente acto de liquidación debe estar rodeado de las necesarias garantías; entre ellas, la de estar debidamente motivado [...] y la de audiencia previa (arts.123.3 LGT y 84 Ley 30/1992)"; trámite este último que considera el autor "sería indispensable para dar ocasión al contribuyente de demostrar, por ejemplo, la inexistencia de infracción por falta de culpabilidad en el retraso"; cfr.: PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, ...", op.cit., IV, pág.75. Sin embargo, debemos matizar esta última afirmación de PALAO por cuanto, de seguir su postura, no se debería demostrar la inexistencia de infracción como dice el autor sino la existencia misma de causas de justificación a los efectos de excluir la sanción.

⁹⁹Tal y como preceptúa el art.77.5 LGT.

¹⁰⁰Como ya tuviera ocasión de afirmar BERLIRI, en relación con el ordenamiento jurídico italiano, "la tendencia a endosar al contribuyente la carga de liquidar directamente el impuesto, tendencia que se viene afirmando cada vez más en nuestra legislación, es especialmente inquietante cuando la Ley a aplicar no resulte simple y clara y las comprobaciones de hecho sean complejas y difíciles, de manera que en la liquidación de los impuestos puedan cometerse, de total buena fe, incluso errores graves. En estos casos, en efecto, no sólo se traslada al contribuyente costes adicionales no despreciables, sino que se le expone a sanciones (recargo por pago tardío o insuficiente [en realidad se está refiriendo a la *sopratassa*, a la que vamos a dedicar unas líneas en el último apartado de este trabajo]) por hechos que no le son imputables", en "Principios de Derecho Tributario", vol.III, Madrid, 1974, Trad.C.Palao, pág.92.

¹⁰¹Establecen estos artículos:

Segundo párrafo del art.89.Cinco: "*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en*

Por este motivo, y salvando la excepción a que acabamos de referirnos, se ha propuesto que "se le confiera al hecho del cumplimiento espontáneo, aunque fuera de plazo, una incidencia sobre la culpabilidad que permita que cuando tal pago sea consecuencia de una de las llamadas excusas absolutorias -fuerza mayor, etc.- sea procedente también la anulación del concepto mismo de conducta acreedora de un reproche"¹⁰³.

No obstante, el art.28.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, parece abrir una pequeña vía, siquiera parcial, a la posibilidad de argüir causas justificativas de la responsabilidad cuando se den las circunstancias establecidas en dicho precepto: "*Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar a la Administración tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación...*". Esto es, el requerimiento ya ha existido con respecto a las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, pero no en cuanto al resto; por lo que si el obligado tributario desea regularizar su situación tributaria en relación con la parte del tributo y ejercicios no inspeccionados y cree estar amparado por alguna causa justificativa de la responsabilidad, para evitar la exacción de los recargos deberá acogerse a la posibilidad conferida en este precepto y solicitar que la comprobación de su situación tributaria tenga carácter general.

B)EL RECARGO DE APREMIO (COMO RECARGO POR PAGO VOLUNTARIO EN PERÍODO EJECUTIVO Y COMO RECARGO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO).

que se deba efectuar la rectificación".

Segundo párrafo del art.114.Dos.2º: "*No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas".*

¹⁰²En él se señala que "En aquellos supuestos en que la rectificación de las cuotas repercutidas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que impliquen un aumento de las inicialmente repercutidas deriven de un error fundado de Derecho o de una de las causas del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con el apartado cinco del artículo 89 de la Ley 37/1992 (en la redacción dada por el art.10 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre), el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación de la cuota, no procediendo la imposición de sanciones ni del recargo del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria".

¹⁰³Cfr.: CAYÓN GALIARDO, A.: op.cit., pág.32. Para ESEVERRI "el molde para graduar estas conductas no es la condena de unas, por perniciosas, al infierno de las sanciones tributarias, y la estancia de las otras en el purgatorio de los recargos del artículo 61 para que «sufran» una mayor presión fiscal no equiparable a la que se proyecta sobre el infractor. Entiendo que el arrepentimiento espontáneo como excusa absolutoria, ha debido contemplarse como criterio atenuante para proceder a la graduación de las sanciones y debe valorarse en la instrucción del procedimiento sancionador correspondiente"; cfr.: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", op.cit., pág.96. Asimismo, entiende FALCÓN que se debe "limitar la exigencia del recargo a los supuestos en que existe un retraso culpable por parte del contribuyente, pues sólo entonces cabe apreciar la existencia de una «actitud dilatoria» y el riesgo de que ésta se generalice que tanto parece preocupar al Tribunal. Cuando -por poner un ejemplo extremo- el ingreso tardío se produce como consecuencia de haber seguido el contribuyente, en un primer momento, el criterio sentado por la propia Administración en contestación a una consulta, o cuando la falta de ingreso inicial cuenta con el apoyo de un criterio jurisprudencial posteriormente modificado, no parece que, ni siquiera desde la perspectiva de la sentencia que comentamos, sea posible exigir recargo alguno..., lo que en buena lógica debe llevar a la anulación de los recargos correspondientes, en cuanto excedan del interés de demora, cuando no haya existido mora o retraso culpable por parte del contribuyente. Pues no tiene sentido una medida «disuasoria» cuando la conducta que se pretende evitar se debe a error o de cualquier otra forma se ha puesto la diligencia debida"; cfr.: FALCÓN Y TELLA, R.: "Los ingresos fuera de plazo...", op.cit., pág.8.

El sentido del título utilizado en este epígrafe, como "recargo de apremio", es puramente convencional y obedece a la referencia que a él se hace tanto en el párrafo segundo del art.61.3 LGT¹⁰⁴, como también en el art.37.3 LGT¹⁰⁵, así como al intento de justificar la ubicación legal en el art.127 LGT de los recargos en él contenidos, ya que éste evita denominarlos. En efecto, establece el art.127 LGT en su primer apartado:

"El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo"

Tal vez esta omisión a la alusión directa del recargo de apremio en el propio art.127 sea debida a la evolución de la postura del legislador, consistente en considerar el devengo automático de este recargo con el inicio del período ejecutivo, desvinculándolo así de la providencia de apremio, y que tantos reveses ha sufrido por parte tanto de la doctrina como de la jurisprudencia¹⁰⁶.

Antes de pasar a analizar la naturaleza jurídica de los recargos contenidos en el art.127 LGT vamos a detallar el régimen jurídico de estas figuras.

Como ya vimos cuando analizamos los recargos por declaración voluntaria extemporánea, los recargos del art.127 se van a devengar, tal y como preceptúa el párrafo segundo del art.61.3 LGT, "cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación extemporánea", lo que va a hacer compatibles ambos tipos de recargos¹⁰⁷. Compatibilidad que también era predicable con respecto a las deudas derivadas de la presentación extemporánea de declaraciones, cuando, finalizado el plazo para su ingreso, una vez liquidada administrativamente la deuda, éste no tenía lugar.

También quisimos precisar que el término "ingreso" debía entenderse utilizado en un sentido amplio, comprendiendo, de este modo, la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda; criterio que, como vimos, es el seguido por la Administración.

Pero asimismo, el devengo de estos recargos se va a originar, tal y como se desprende de los arts.126 y 127 LGT, cuando finalice el plazo establecido reglamentariamente para el ingreso, tanto de deudas liquidadas por la Administración tributaria, cuya declaración previa haya sido presentada en plazo, como de las declaradas-liquidadas o autoliquidadas; nos referimos en este último caso a los supuestos en que, presentándose en plazo las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, sin embargo el ingreso no tiene lugar dentro de este plazo. Para estas hipótesis, al no haber existido presentación extemporánea de la declaración, no serán de aplicación los recargos del art.61.3 LGT.

¹⁰⁴Puesto que en él se establece que los recargos que hemos denominado recargos por declaración voluntaria extemporánea "serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley".

¹⁰⁵Se referirá a él en los supuestos de responsabilidad, en concreto dictamina: "El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente", el cual establece: "Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio".

¹⁰⁶Sobre la evolución legislativa y jurisprudencial sobre el tema, ya nos hemos referido en otra parte de este trabajo; no obstante, deseamos destacar además el trabajo de GALÁN RUIZ, J.J.: "La exigencia automática del recargo de apremio tras la reforma de la Ley General Tributaria de 1995. Evolución normativa y jurisprudencial", Rev.Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n°67, 1995, págs.19-29.

¹⁰⁷En realidad se compatibilizará con los del art.127 el que denominamos "recargo por simple presentación extemporánea".

Además, debemos añadir que todos los supuestos a los que resulte de aplicación el art.127 LGT se encuentran dentro del período ejecutivo, ya que tal y como establece el art.126.3 LGT:

"El período ejecutivo se inicia:

a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquella".

Sin embargo, de este precepto se desprende que el vencimiento del plazo en período voluntario no va a determinar sin más el inicio de período ejecutivo, sino que va a ser preciso además que la Administración tenga constancia de la existencia de una deuda tributaria liquidada y no ingresada, bien en el plazo reglamentariamente establecido para ello, bien en el momento en que el obligado tributario presenta su autoliquidación extemporáneamente y sin realizar el ingreso; sólo a partir de ese momento va a iniciarse el período ejecutivo¹⁰⁸. Siendo en el art.127 LGT donde se van a regular las consecuencias del inicio del período ejecutivo; esto es, el devengo de los recargos en él contenidos.

Por otra parte, frente al período ejecutivo, la LGT contraponen el pago voluntario; así en su art.126.1 se establece que: *"La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo"*, considerando en el art.126.2 que *"El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley"*. No obstante, y a pesar de lo establecido por la LGT, consideramos que también es posible llevar a cabo pagos voluntarios en el período ejecutivo¹⁰⁹, a los que ya no serán de aplicación los recargos del art.61.3 sino, si se nos permite la expresión, el recargo de apremio reducido del art.127, que va a tener como límite la notificación¹¹⁰ de la providencia de apremio; teniendo ésta un efecto similar al establecido para las declaraciones extemporáneas en el art.61.3, en el sentido de eliminar la actuación voluntaria y no conminada por un requerimiento¹¹¹.

Por tanto, la notificación de la providencia de apremio va a tener como consecuencia el devengo del **recargo del 20%**, recargo que, por otra parte, podemos denominar en puridad **recargo de apremio**, puesto que éste se inserta en el procedimiento del mismo nombre, cuyo inicio no va a coincidir con el del período ejecutivo, sino con la notificación de la providencia de apremio, como expresamente reconoce el apartado tercero del art.127: *"El procedimiento de apremio se iniciará mediante la providencia de apremio"¹¹² notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe*

¹⁰⁸Vid., en estos mismos términos, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Comentario al artículo 61 de la LGT", en AA.VV.: op.cit., pág.86. No parecen entenderlo así los autores del "Curso de Derecho Financiero y Tributario"; op.cit., 8ªed., 1997, pág.509: "el momento de inicio del período ejecutivo, [...] se produce el día siguiente de la finalización del plazo de ingreso voluntario [...]".

¹⁰⁹Vid.: CARRERA RAYA, F.J.: op.cit., págs.43 y 44; SOPENA GIL, J.: "Comentario al artículo 126 de la LGT", en AA.VV.: "La reforma de la Ley General Tributaria...", op.cit., pág.311; VALENTÍN-FERNÁNDEZ SANTACRUZ, M.J.: op.cit., pág.12. Para ESCRIBANO LÓPEZ es posible realizar un pago voluntario una vez iniciado el período ejecutivo, aunque va más allá de nuestra consideración y entiende que aun notificada la providencia de apremio va a ser posible el pago voluntario: "incluso tras la notificación de la providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de apremio, aún sigue previéndose un período de tiempo durante el cual el sujeto realizará un pago, voluntario en cuanto no es el resultado de un procedimiento de ejecución. Ciertamente se paga compelido por el anuncio del mismo, pero sigue siendo voluntario por contraposición al que resulta de la ejecución de los bienes"; cfr.: ESCRIBANO LÓPEZ, F.: op.cit., págs.101 y 102; en parecidos términos, vid.: SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: op.cit., pág.4.

¹¹⁰CALVO ORTEGA matiza que debe ser la recepción de la notificación; cfr.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,..." , op.cit., pág.226.

¹¹¹En similar sentido se expresa BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.207.

¹¹²Que según se establece en el apartado cuarto de este artículo: *"es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago"*.

su pago con el recargo correspondiente"; por este motivo, cuando la deuda ha sido ingresada antes de su notificación no se exigirá el recargo de apremio del 20%.

Por otra parte, si admitiéramos la denominación de recargo de apremio para el **recargo del 10%**, aunque fuese como "recargo de apremio reducido"¹¹³, ello no querría significar que para su exacción fuese precisa la instrucción del procedimiento de apremio¹¹⁴ sino que, iniciado el período ejecutivo, la deuda ha sido susceptible de ser recaudada en apremio¹¹⁵; otra cosa es que la deuda se pague con anterioridad al inicio de dicho procedimiento, lo cual no quiere decir que no hayan podido iniciarse los trámites para tal fin. Por ello, y para evitar confusiones terminológicas que pueden hacer resurgir las polémicas existentes en regulaciones anteriores del recargo de apremio¹¹⁶, consideramos más preciso hablar de **recargo por pago voluntario en período ejecutivo**¹¹⁷. No puede denominarse recargo por pago sin requerimiento puesto que el requerimiento ha podido producirse con anterioridad, durante el pago voluntario a que se refiere el art.126.2 LGT¹¹⁸; es decir, estaríamos en el supuesto en el que no habiendo sido de aplicación el art.61.3 LGT, por haber existido este requerimiento y por tanto, ser procedente la instrucción de un expediente sancionador, con posterioridad a la liquidación practicada por la Administración, si no se ha procedido al pago de esta deuda una vez finalizado el plazo concedido, la deuda habrá quedado incurso en período ejecutivo y el pago anterior a la notificación de la providencia de apremio conllevará la exigencia de este recargo.

Por lo aducido, el recargo del 10% del art.127 LGT es el único que en puridad puede denominarse también recargo por pago extemporáneo, puesto que los del art.61.3, como vimos, no

¹¹³ Así es denominado por PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: "El tiempo del pago en Derecho Tributario..." op.cit., pág.226; BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.207; MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.31; SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: op.cit., pág.13. GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., pág.38, aunque afirma que ha perdido su razón de ser como recargo de apremio; en parecidos términos MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., pág.184, considera que su denominación se debe a su ubicación sistemática, y no a su naturaleza.

¹¹⁴ Por este motivo entiende MORILLO MÉNDEZ que su denominación ha dejado de ser adecuada, al no quedar vinculada al inicio del procedimiento de apremio, considerando que estamos ante una figura unitaria, matizada mediante dos subtipos o modalidades del recargo de apremio: "previa o suave", para el recargo del 10%, y "posterior o fuerte", para el del 20%; cfr.: MORILLO MÉNDEZ, A.: "Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades", op.cit., págs.8, 16 y 17.

¹¹⁵ Por este motivo el art.127.2 LGT establece que: "*Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio [...]*".

Así, SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ considerará que el período ejecutivo tiene dos etapas: inicial o de apremiabilidad, y la de apremio; cfr.: SÁNCHEZ-BLANCO Y CODORNIÚ, E.: op.cit., pág.4.

¹¹⁶ Que recogimos en CARRASCO PARRILLA, P.J.: Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias. Ed.Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000.

¹¹⁷ CALVO ORTEGA, aun refiriéndose a éste como recargo de apremio, también lo calificará como "recargo de apremio (aunque sea bonificado)" o "recargo por período ejecutivo"; vid.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,..." op.cit., pág.327. HINOJOSA TORRALVO propone para su denominación los siguientes nombres: "recargo ejecutivo o recargo por impago o incluso recargo del período ejecutivo"; vid.HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.53. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., y HERRERA MOLINA, P.M.: op.cit., pág.356, lo califican como "recargo ejecutivo"; en los mismos términos, vid.: CORCUERA TORRES, A. y BLASCO DELGADO, C.: "El inicio y los efectos del período ejecutivo en la nueva Ley General Tributaria", Rev.Impuestos, nº19, 1996, pág.52; así como PÉREZ DE VEGA, L.: "La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias", Tesis doctoral, inédita, Valladolid, 1997, pág.320.

¹¹⁸ Tal vez por este motivo RAMALLO MASSANET se refiera, dentro del período ejecutivo, a la fase de "ingreso sin requerimiento de apremio"; denominando "recargo blando" al recargo procedente por dicho ingreso y a la hipótesis en la que se devenga éste "impropiamente, por supuesto, segunda excusa absoluta"; cfr.: RAMALLO MASSANET, J.: "Los nuevos recargos...", op.cit., págs.64 a 66.

requieren el pago para su devengo, basta la simple presentación de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones¹¹⁹.

Una última cuestión deseamos abordar, dentro de las referencias al régimen jurídico del "recargo de apremio" y es qué sucede cuando, incurso la deuda en el período ejecutivo, se llevan a cabo pagos parciales con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio. Opinamos con BALLARÍN ESPUÑA que en estos casos debería corresponder la aplicación del recargo del 10%, siendo procedente para el resto de deuda impagada el del 20%, ya que el RGR admite la realización de pagos parciales con efectos extintivos dentro del período ejecutivo¹²⁰. Conclusión a la que llegamos de una interpretación a sensu contrario del art.21.1 RGR, el cual establece: "*Para que el pago produzca los efectos que le son propios, tratándose de recaudación en período voluntario, ha de ser de la totalidad de la deuda*".

Lo cierto es que en la hipótesis del art.61.3 LGT, nada se desprende en contra de esta consideración; sin embargo, podría argumentarse que para este supuesto, según el citado precepto del RGR no se admitirían pagos parciales en período voluntario, mientras que por otra parte sí son admitidos éstos, según el criterio de la Administración¹²¹. No obstante, entendemos que con este criterio no se está contraviniendo lo establecido en el RGR ya que en él se está haciendo referencia al período voluntario de pago, el cual tiene una duración inferior al "pago voluntario" que, como hemos visto, trasciende a aquél¹²².

En cambio, estando la deuda en período ejecutivo, el criterio administrativo entiende que si existe un ingreso en este período, con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, éste deberá comprender la totalidad de la deuda apremiada; así se expresa la Instrucción de 2-11-95, del Departamento de Recaudación de la AEAT, relativa al devengo y liquidación de intereses de demora y del recargo de apremio, determina al respecto que se girará el recargo del 20% sobre el total de la deuda¹²³. Asimismo, y según este criterio, no se le va a equiparar, como en cambio sucedía en la hipótesis del art.61.3 LGT, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento¹²⁴. Sin embargo, por lo que respecta a la

¹¹⁹Una opinión contraria puede verse en CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., pág.327, para quien "...teniendo en cuenta que ya existe el recargo por ingreso extemporáneo, [...], este segundo recargo tiene una operatividad limitada. En definitiva, siempre estaremos ante un ingreso fuera de plazo".

¹²⁰Cfr.: BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.208.

¹²¹Se establece en la Instrucción nº7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de los recargos del art.61.3 LGT, que "En el supuesto de falta de ingreso de la totalidad o parte de la cuota resultante de la declaración-liquidación o autoliquidación sin petición simultánea de aplazamiento, fraccionamiento o compensación procederá además la liquidación del recargo de apremio previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria ..." (El subrayado es nuestro).

¹²²En cambio, para PÉREZ HERRERO el período voluntario "tiene una duración igual al período temporal en que es posible el pago voluntario, es decir el período de prescripción"; cfr.: PÉREZ HERRERO, L.: op.cit., pág.45. En este sentido entiende PÉREZ DE AYALA que estamos en período voluntario en sentido amplio o impropio; cfr.: PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: "El tiempo del pago en Derecho Tributario..." op.cit., pág.225.

¹²³En concreto dictamina: "Ingreso parcial del principal de la deuda pendiente al inicio del período ejecutivo: En la providencia de apremio se consignará el importe ingresado como ingreso a cuenta y se exigirá el recargo de apremio del 20 por 100 que se girará sobre el total de la deuda pendiente al inicio del período ejecutivo y será liquidado en la propia providencia de apremio que se notificará al deudor". Aunque debemos indicar que la liquidación de intereses que conlleva el devengo de este recargo sí tendrá en cuenta la fecha del ingreso parcial.

¹²⁴Establece la citada Instrucción que "cuando se solicite aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda con posterioridad al inicio del período ejecutivo, el recargo de apremio será el del 20 por 100 y se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio de tal período ejecutivo, y ello con independencia de si tal solicitud se formulara antes o después de la fecha en que hubiera sido notificada al deudor la providencia de apremio". Criterio que encontraría cierto respaldo normativo en el párrafo segundo del art.51.6 RGR, relativo a la solicitud de aplazamiento en período ejecutivo: "*Cuando se presente en período ejecutivo, sin perjuicio de la no suspensión del procedimiento, podrán paralizarse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la resolución del aplazamiento*"; aunque debemos afirmar que a pesar de que el RD 448/1995, de 24 de marzo, dio nueva redacción a este precepto, en aquella

compensación, según la citada Instrucción, equivaldrá al ingreso siempre y cuando se hubiese solicitado y reconocido con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, debiendo cubrir el importe total de la deuda apremiada; ya que en caso contrario tendrá los mismos efectos que un pago parcial en período ejecutivo, con las consecuencias que acabamos de señalar¹²⁵.

a).NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO DE APREMIO.- Hasta la Ley 33/1987, que modificó el art.128 LGT, que era el precepto donde se regulaba el recargo de apremio, la función que se le atribuía era la de compensar a la Administración por los gastos de iniciación del procedimiento de apremio.

Y es que sobre la naturaleza del recargo de apremio han existido opiniones de lo más variopintas, partiendo de aquéllas que le han otorgado un carácter indemnizatorio¹²⁶ (que se difuminó una vez se hizo compatible con los intereses de demora)¹²⁷, sancionador (en cuanto cumpliría una función represiva o intimidatoria para hacer frente al ilícito que suponía el pago fuera de plazo)¹²⁸, de carácter mixto o híbrido entre sancionador e indemnizatorio configurándolo como "una obligación accesoria de naturaleza compleja, cual es la de una impropia sanción por lesión del interés en el pago puntual, cumpliendo una función indemnizatoria del daño causado por el incumplimiento"¹²⁹, pasando por quienes lo han

fecha no había sido aprobada todavía la Ley 25/1995, que modificó, entre otros, el art.127 LGT.

¹²⁵La misma consideración se puede extraer de los arts.67.3 y 68.3.a) del RGR.

Según preceptúa el primero de ellos, relativo a la solicitud de compensación: "*Cuando se presente en período ejecutivo, sin perjuicio de la no suspensión del procedimiento, podrán paralizarse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la resolución de la solicitud*". Una vez acordada la compensación, si el crédito es inferior a la deuda, establece el segundo de los preceptos citados: "*La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, procediéndose a su apremio, si no es ingresada a su vencimiento o continuando el procedimiento si la deuda estaba ya apremiada*".

¹²⁶GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "El interés de demora en materia tributaria", op.cit., pág.118.

La SAT de Madrid, de 24-2-87 estableció que "*no tiene el carácter de sanción, sino que es una suma accesoria a la deuda principal que tiende a resarcir los gastos causados cuando el impago de aquélla determina la necesidad de proceder a su exacción forzosa...*".

¹²⁷La RTEAC de 13-3-97, considerará que el recargo de apremio "*es plenamente compatible con la exigencia de intereses de demora, pues, aunque éstos también tienen una naturaleza compensatoria, su objeto, muy distinto, es indemnizar del coste financiero ocasionado por el retraso habido en el cumplimiento de la obligación de dar la suma de dinero adeudada a la Hacienda Pública*"; en parecidos términos se pronunció la SAN de 17-9-96.

GARCÍA NOVOA entiende que aunque ambas figuras tienen una función resarcitoria, ésta es distinta pues es diferente el ámbito de especificidad: "El interés resarce la falta de pago en plazo, el recargo de apremio restituye o compensa los concretos gastos de la Administración consistentes en acudir a un procedimiento administrativo especial..."; aunque, admitiendo la compatibilidad de ambas figuras afirma que "quizás lo conveniente, de lege ferenda, sea una reducción del importe del recargo de apremio que, exigido conjuntamente con los intereses, puede resultar excesivo. Su naturaleza compensatoria exige someter la fijación de su cuantía al criterio de que una indemnización debe compensar el daño producido, pero no exceder del mismo, pues de lo contrario provocaría un enriquecimiento injusto en el indemnizado"; cfr.: GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., págs.36 y 37. GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.492, le otorga un carácter indemnizatorio al recargo, aunque "no se le puede negar por su propia naturaleza un cierto efecto disuasorio en tanto trata de evitar el eventual retraso en el pago de los sujetos obligados".

¹²⁸Vid.LÓPEZ DÍAZ, A.: "La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio", op.cit., págs.137 y 138, donde afirma que "el recargo de apremio que surgió inicialmente con una naturaleza distinta, se convirtió, debido a las modificaciones legislativas parciales, en una medida sancionatoria..."; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: op.cit., págs.208 y 209.

La STSJ de Valencia, de 10-4-92, lo calificó de "*auténtica sanción por ingreso fuera de plazo, en vez de un recargo exigible por haber obligado a la Administración a recurrir a un procedimiento ejecutivo*". En contra, y entre otras, las Sentencias del TSJ de Madrid, de 17-10-96, de la Audiencia Nacional, de 11-5-93 y 22-10-96, y la RTEAC de 8-5-96 y 13-3-97, niegan su carácter sancionador.

¹²⁹Cfr.: SOLER ROCH, Mª.T.: op.cit., pág.142; a quien seguirán MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.33.

El TSJ de Cataluña será quien sostenga una postura a favor de una figura de naturaleza mixta, considerando

considerado una tasa por la prestación de un servicio público cuyo devengo viene provocado por la morosidad del deudor¹³⁰, hasta la postura que sostiene el carácter resarcitorio por los gastos ordinarios del procedimiento de apremio¹³¹, ya que los gastos extraordinarios son sufragados con las costas¹³².

En efecto, es esta última postura la que debemos tomar en consideración y así predicar de él la naturaleza de una prestación accesorio que tiene como finalidad sufragar los gastos ordinarios originados a la Administración como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio, y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la ejecución del patrimonio del deudor que se ve materializada con la emisión de la providencia de apremio¹³³.

que el recargo de apremio tiene un "un componente «cuasipunitivo» que se incorpora al procedimiento de ejecución mediante la institución jurídica del apremio sobre el patrimonio y a través del cual se induce al contribuyente a pagar antes de la iniciación de la vía ejecutiva. De este modo, se penaliza, a quien obliga a la Administración a recurrir a dicho procedimiento excepcional y se retribuyen los servicios de recaudación que lo llevan a efecto. Ello comporta la necesidad de que la exigibilidad de dicho recargo esté vinculada a la efectiva y legítima iniciación del apremio aludido [...]. El fundamento de tal recargo se fundamenta en el inicio del procedimiento de apremio, es decir, cuando se haya dictado la providencia de apremio y ésta haya sido, a su vez, notificada debidamente al sujeto pasivo"; cfr.: Sentencias de 26-1-93, 15-6-93, 4-10-95, y de 27-5-97, entre otras.

¹³⁰Vid., en este sentido ROSSY, H.: "Procedimientos recaudatorios", Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág.470.

Con posterioridad, se considerará que el recargo de apremio "equivale a una tasa por la prestación de un servicio adicional, la iniciación de otro procedimiento paralelo de ejecución...", por la STSJ de Valencia, de 23-7-92, que a su vez rechazará el carácter sancionador.

¹³¹Para Ignacio PÉREZ ROYO, la finalidad del recargo de apremio "no es sancionadora o indemnizadora del perjuicio ocasionado a la Administración por el retraso en el pago, dada su compatibilidad con los intereses de demora, sino más bien la de compensar los gastos ordinarios de la apertura de un nuevo procedimiento para el cobro de la deuda tributaria"; cfr.: PÉREZ ROYO, I.: op.cit., págs.988 y 989. Por su parte, Fernando PÉREZ ROYO consideró que puede entenderse "que se trata de una figura en la que se suman diversas justificaciones: por un lado, incentivar al pago puntual; por otro, indemnización a la Administración de los gastos ordinarios del procedimiento de apremio y de la propia existencia del servicio de recaudación ejecutiva", negándole el carácter sancionador ya que "en todo caso, su función sería análoga a la que cumplen las cláusulas penales por incumplimiento en los contratos"; cfr.PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario..." op.cit., 3ªed., 1993, pág.225. Posteriormente ha afirmado este autor junto con AGUALLO AVILÉS que el recargo de apremio "no tiene otra función que la de indemnizar los gastos ordinarios (el extraordinario forma parte de las costas) que se producen con la apertura de un nuevo procedimiento -el de apremio- para el cobro de la deuda tributaria"; cfr.: PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: op.cit., pág.179. Por su parte, HINOJOSA TORRALVO considera que el actual recargo de apremio "responde a una finalidad compensadora de la puesta en funcionamiento de la actividad administrativa tendente a la ejecución del patrimonio del deudor. Es un recargo indisolublemente unido al procedimiento de apremio, de modo que no se puede exigir, no sólo al margen del procedimiento, sino tampoco antes de que el deudor haya sido notificado a través de la providencia de apremio"; cfr.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.53.

En el sentido de las opiniones recogidas se manifestó el TEAC en Resolución de 8-5-96, al considerar que el recargo de apremio "no tiene el carácter de una sanción impuesta por la comisión de una infracción tributaria, sino que se trata de una cantidad devengada con ocasión del procedimiento de apremio, y en compensación a los gastos que el mismo origina, por no haberse ingresado una cantidad determinada dentro del plazo establecido para ello, y que responde a una obligación «ex lege» y accesorio de la deuda principal tal como lo dispone el artículo 58.2.d) de la Ley General Tributaria"; posteriormente también se pronunciará al respecto la RTEAC, de 13-3-97, considerando que su naturaleza es "compensatoria de los gastos ordinarios que le ocasiona a la Administración el tener que recurrir a un procedimiento ejecutivo para hacer efectivos sus créditos (los gastos extraordinarios encajan en el concepto de «costas»); manifestándose en parecidos términos la SAN de 17-9-96.

¹³²Estas van a regularse en los arts.153 a 157 del RGR, estableciéndose en el art.153.3 RGR que los gastos ordinarios no se podrán incluir como costas.

¹³³Vid.: GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., pág.40.

Partidario, sin embargo, de conferirle en la actualidad naturaleza eminentemente sancionadora se muestra PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995...", op.cit., IV, pág.78. CALVO ORTEGA, aboga por una naturaleza

b).NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO POR PAGO VOLUNTARIO EN PERÍODO EJECUTIVO.- Tras haber perfilado la naturaleza jurídica del recargo de apremio, queda fuera de toda duda que dentro de esta caracterización pueda tener cabida el recargo reducido del 10%, ya que junto a la automaticidad de su exigencia se une el hecho de que se devengue sin intereses de demora, a pesar de haberse procedido al abono de la deuda tributaria fuera de plazo, pero previamente a la notificación de la providencia de apremio.

Así, la doctrina se encuentra dividida en torno a la caracterización de esta figura¹³⁴, ya que hay quienes consideran que estamos ante una medida de carácter indemnizatorio¹³⁵, pasando aquellos que se decantan por una naturaleza mixta, entre una indemnización y una sanción¹³⁶; así como los que le otorgan un carácter sancionador¹³⁷.

difícil de determinar, puesto que los intereses de demora tienen un carácter indemnizatorio, las sanciones proceden por la comisión de las infracciones y las costas del procedimiento de ejecución (a cargo del apremiado) son un concepto independiente de los anteriores, por lo que considera que: "De todo ello resulta que el recargo de apremio tiene una naturaleza sancionatoria (lo que sería contrario al principio *non bis in idem*) o constituye una especie desnaturalizada de tasa por la utilización del servicio de recaudación ejecutiva de la Administración; cfr.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., pág.226.

¹³⁴Para CALVO ORTEGA: "La naturaleza del recargo reducido es confusa y su justificación difícil. Si no ha habido requerimiento (providencia de apremio) estamos en presencia de un ingreso extemporáneo"; este recargo "no tiene justificación clara y sí parece contrario al principio *non bis in idem* [...] El recargo de apremio se justificaría sólo por un dato formal: la apertura de un período ejecutivo"; cfr.: CALVO ORTEGA, R.: "Curso de Derecho Financiero,...", op.cit., págs.226 y 327. Para HINOJOSA TORRALVO, "Este recargo no tiene otra justificación que el impago de las deudas liquidadas o autoliquidadas en el plazo voluntario de ingreso -no las no autoliquidadas, porque puede darse el supuesto de hecho del artículo 61.3-", y puesto que a juicio del autor, esto también constituye una infracción tipificada en el art.79.a) LGT, ello le hace convivir al recargo del 10% en el mismo espacio que una sanción grave; "en realidad lo que es una sanción -dejar de ingresar en los plazos establecidos- sigue siéndolo, pero el recargo lo que hace es encubrir otra auténtica sanción, que es adicional a la existente. Esto no es ilegal, y puede que ni siquiera sea injusto, pero si es una sanción hay que darle un régimen jurídico propio de las sanciones"; cfr.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.53. CORCUERA TORRES y BLASCO DELGADO consideran que este recargo no puede justificar los gastos que producen el apremio al no haberse iniciado todavía, "por lo que habrá que considerarle como un elemento que se añade a la cuota tributaria, cuya naturaleza o bien es la misma que la de los recargos del artículo 61, [...], o bien debe considerarse sancionadora, en cuyo caso el fundamento jurídico de este tipo de recargo sería muy dudoso, al no encontrarse tipificada la infracción que originaría la imposición de la sanción en estos casos"; cfr.: CORCUERA TORRES, A. y BLASCO DELGADO, C.: op.cit., págs.52 y 53.

¹³⁵GARCÍA NOVOA entiende que representa una compensación a tanto alzado de los intereses correspondientes al período ejecutivo; "así, y a modo de incentivo del ingreso antes de que la Administración tenga que poner en marcha el procedimiento recaudatorio, el legislador opta por rebajar la cuantía de la compensación por el ingreso tardío de la deuda tributaria, fijándola, no en el interés de demora, sino en un porcentaje forfaitario del 10%. Esto, como vimos, es jurídicamente legítimo, pero debe hacerse a través de una figura compensatoria específica y no operando una rebaja sobre el recargo de apremio, pues obrar así supone una nueva desnaturalización de una figura que tiene una finalidad distinta en nuestro ordenamiento"; cfr.: GARCÍA NOVOA, C.: op.cit., pág.38.

¹³⁶ESCRIBANO LÓPEZ le otorga cierto carácter indemnizatorio al hacerlo incompatible con los intereses de demora; sin embargo, en su opinión "se ha querido disuadir a los contribuyentes con una medida que por carecer de función específica posiblemente pueda ser declarada contraria al ordenamiento, no obstante la idea que la subyace, la de blindar la hipoactividad administrativa, mediante el encarecimiento del incumplimiento de deberes tributarios. Sin embargo hay que rechazar lo que podríamos denominar sanciones camufladas, de las que también se pueden encontrar ejemplos en el art.61.3, producidas automáticamente sin respeto de las garantías de un procedimiento sancionador y sin tener que probar la culpabilidad del sujeto, [...]"; cfr.: ESCRIBANO LÓPEZ, F.: op.cit., págs.105 y 106.

¹³⁷Vid.: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: op.cit., pág.53, quien asimismo aboga por el consiguiente establecimiento de garantías del derecho sancionador. GARCÍA MORENO, V.A.: "Algunas consideraciones en torno a las consecuencias derivadas de la reforma del procedimiento de recaudación en vía de apremio", Rev.Civitas REDF, nº92, 1996, pág.657, le reconoce cierta naturaleza sancionadora.

De admitir la última postura, entiendo que en todo caso estaríamos, ante una sanción por ingresar. Sin embargo, no considero que nos enfrentemos ante ninguna sanción. En primer lugar, desde el punto de vista formal, ya el ingreso extemporáneo queda excluido como infracción tributaria cuando procede la aplicación del art.127 LGT, tal y como se desprende de lo establecido en la letra a) del art.79 LGT¹³⁸; pero también debe excluirse tal concepción desde el punto de vista de su cuantía, puesto que ésta no alcanza ni siquiera la de las atenuadas.

Por otra parte, como afirmamos en otro lugar de este trabajo, este recargo guarda ciertas similitudes con el extinto recargo de prórroga, que se introdujo para solventar los problemas que se presentaban cuando, finalizado el plazo voluntario de ingreso, se pagaban las deudas con anterioridad a la expedición de la certificación de descubierto y a la notificación de la providencia de apremio, puesto que de este modo se evitaba la exacción del apremio¹³⁹. En efecto, ambos se devengan como consecuencia del retraso en el pago, son incompatibles con el recargo de apremio y los intereses de demora y ponen fin al procedimiento de recaudación. Así ha sido visto también el presente recargo por algunos autores¹⁴⁰.

Sin embargo, ostenta algunas características que lo alejan de aquél. En efecto, el pago voluntario en período ejecutivo va a excluir la aplicación de sanciones, mientras que el pago en prórroga no las excluía, pues el recargo de prórroga era compatible con las sanciones. Ahora ya no se quiere reprimir, como entonces, la presentación tardía de las declaraciones, al menos por lo que se refiere al devengo de este recargo, ya que dicha "represión", de haberse producido, habrá sido previa al devengo de este recargo, esto es, con la imposición del regulado en el art.61.3 LGT. Asimismo el recargo de prórroga se ubicaba dentro del período de pago voluntario, mientras que el actual, si bien se devenga por haberse realizado un pago voluntario, este concepto va a superar dicho período, extendiéndose también dentro del período ejecutivo¹⁴¹. Pero en realidad, ¿estamos ahora ante la concesión de un beneficio extraordinario para ingresar, como en el antiguo recargo de prórroga, o más bien ante la imposibilidad técnica de exigir el recargo de apremio antes de notificar la providencia de apremio?; ¿no estaríamos, al fin y al cabo, ante un recargo que intima al pago, ante la amenaza de una consecuencia más perjudicial que no es sino la compensación por haber obligado a la Administración al inicio de la recaudación coactiva de sus créditos?.

¹³⁸ Será infracción tributaria grave "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley". Esto es, y por lo que se refiere al art.127, que faltando el ingreso, lo procedente sea el apremio, por cuanto que la Administración ya ha tenido conocimiento de la deuda, bien sea por haberse presentado en plazo una declaración-liquidación o autoliquidación sin ingreso, o presentándose extemporáneamente, aquél no se materializa; así como en las deudas de contraído previo, cuando su liquidación no se paga en los plazos establecidos al efecto.

¹³⁹ Según explicó ALLER RODRÍGUEZ, C.: "Recaudación de Tributos", Ed.Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, págs.222 y 223. Por ello, años más tarde GONZÁLEZ SÁNCHEZ propuso la exigencia de un recargo de apremio cuyo porcentaje se graduase "en función de la fase en que se realice el pago de la deuda"; según el autor: "el recargo de apremio debería presentar distintas modalidades adaptadas al momento del procedimiento de apremio en que se pague la deuda; estas modalidades pueden ser: de cantidad fija, de forma proporcional, mediante la fijación de un porcentaje y/o de composición mixta (cantidad fija y porcentaje)"; cfr.: GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "El interés de demora en materia tributaria", op.cit., pág.120.

¹⁴⁰ Vid.: MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., págs.31 y 32. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "Los recargos por pagos extemporáneos...", op.cit., págs.184 y 187, quien considera que su naturaleza corresponde a un recargo de prórroga, calificándolo, de este modo como "recargo de prórroga especial". Los autores del "Curso de Derecho Financiero y Tributario", entienden que este "recargo atenuado [...] que se sigue denominando de apremio, se parece extraordinariamente al recargo de prórroga regulado en el art.61.3"; si bien consideran que "Este recargo es inútil y no hace sino introducir distorsiones en el sistema diseñado por la LGT para el pago extemporáneo, como se pone de manifiesto por la constatación de que se llegaría al mismo resultado práctico con la simple aplicación de los recargos de prórroga a que alude el art.61.3"; cfr.: MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", op.cit., 8ªed., 1997, pág.509.

¹⁴¹ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: op.cit., pág.495, entiende que no estamos ante el viejo recargo de prórroga, ya que el actual recargo está en una situación indefinida que se hace depender de la notificación de la providencia de apremio, que se lleva a cabo en el período ejecutivo; por lo que considera que estamos ante el recargo de apremio rebajado.

También se ha visto en él el recargo de apremio reducido, que en idéntica cuantía se previó en el Estatuto de Recaudación de 1948¹⁴², aunque éste afectaba solamente a las deudas recaudadas por recibo y sólo si el pago se llevaba a cabo en un plazo determinado de tiempo¹⁴³.

Puesto que estamos ante un recargo por pago voluntario, debemos manifestar que la voluntariedad en el pago, una vez la Administración tributaria es concedora de la deuda, no puede fundarse en la incertidumbre que existe, como en los supuestos del art.61.3 LGT, acerca de si se producirá o no el requerimiento administrativo, sino cuándo se producirá, identificando en este caso el requerimiento, como ya hemos afirmado unas líneas más arriba, con la notificación de la providencia de apremio. Por este motivo, el pago de la deuda previo a la notificación del apremio, siendo consciente el deudor del conocimiento de la deuda por la Administración¹⁴⁴, va a obedecer al deseo de finalizar el procedimiento de recaudación tributaria con el menor coste posible¹⁴⁵, tanto para él como para la Administración, que de este modo no le exigirá el recargo de apremio ni los intereses de demora.

Así, consideramos que este recargo tiene unos caracteres que lo convierten en una figura autónoma, independiente del recargo de apremio, cuya naturaleza obedece a una triple caracterización. Presenta en primer lugar un carácter indemnizatorio, por cuanto la función que cumplen los intereses de demora como indemnización por los perjuicios causados en el patrimonio del acreedor como consecuencia del retraso en el pago, es ahora suplida por este recargo reducido; siendo en la cuantía que excede de los intereses que hubiesen podido corresponder donde se encuentran los otros dos caracteres. En efecto, supone, por una parte, una indemnización a tanto alzado por la posible puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la recaudación coactiva de la deuda tributaria¹⁴⁶, ya que bien puede haberse dictado la providencia de apremio pero que en el momento de producirse el pago ésta no haya sido todavía notificada al deudor¹⁴⁷. Pero además, y como última característica, nos enfrentamos también, como en los recargos del art.61.3 LGT, ante un intento autocompositivo de la finalización del procedimiento recaudatorio por parte del deudor.

¹⁴²Vid.: BALLARÍN ESPUÑA, M.: op.cit., pág.207, nota nº14; aunque, como advierte la autora, el pago con recargo de apremio reducido establecido en 1948 podía realizarse durante un plazo determinado mientras que ahora esta posibilidad finaliza en el momento en que se notifica la providencia de apremio, y el anterior no exigía intereses, mientras que ahora se excluyen.

¹⁴³Vid., sobre el antiguo recargo de apremio reducido, SOLER ROCH, M.T.: op.cit., págs.62 y 63.

¹⁴⁴Porque ha sido él mismo quien ha presentado la declaración-liquidación o autoliquidación sin el correspondiente ingreso, o bien porque ha sido la Administración quien le ha notificado la liquidación de la deuda.

¹⁴⁵Para SOPENA GIL este recargo supone un "incentivo a que el ingreso se realice cuanto antes, sin esperar el trámite procedimental correspondiente a la vía ejecutiva"; cfr.: SOPENA GIL, J.: "Comentario al artículo 127 de la LGT", en AA.VV.: "La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio", op.cit., pág.318.

¹⁴⁶Como simple indemnización a tanto alzado, sustitutiva de los intereses de demora que hubieran podido corresponder desde la finalización del período voluntario de pago hasta el momento en que la deuda es ingresada, así como una medida indemnizatoria por los gastos operativos realizados por la Administración como actividad preparatoria del procedimiento de apremio previos al momento del pago es caracterizado por MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., GALÁN SÁNCHEZ, R.Mª y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: op.cit., pág.33.

¹⁴⁷Hipótesis que va a contemplar la citada Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT, de 2-11-95.

Una opinión contraria a esta consideración se encuentra en RAMALLO MASSANET, para quien la Administración, en esta hipótesis, no ha incurrido en coste alguno para lograr este pago; cfr.: RAMALLO MASSANET, J.: "Los nuevos recargos...", op.cit., pág.64.