



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2014/2015
Convocatoria: Julio

**LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN
REQUERIMIENTO PREVIO.
SURCHARGES BY UNSEASONABLE STATEMENTS WITHOUT PREVIOUS
REQUIREMENTS.**

Realizado por el alumno: D. Roberto Brito de Ganzo.

Tutorizado por la Profesora: Lda. M^a Belén Hernández Garde.

Departamento: Disciplinas Jurídicas Básicas.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

ABSTRACT

Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, regulados en el artículo 27 LGT 2003, son obligaciones tributarias accesorias a las que el artículo 25.1 LGT define como aquéllas *“que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.”* Su nacimiento está vinculado con otra obligación tributaria, ya sea una obligación principal o los pagos a cuenta. Surgen de un presupuesto de hecho que guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería totalmente imposible el nacimiento de la obligación accesoria. Es por tanto, condición imprescindible la existencia de otra obligación tributaria. Ahora bien, una vez nacida esta obligación accesoria alcanza independencia respecto de la ya preexistente. Se diferencian de la obligación precedente de la que dependen por su contenido y su devengo está conectado con el incumplimiento de la de presentación de declaraciones y autoliquidaciones en los plazos previstos en la Ley para cada tributo.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Charges for extemporaneous statement without prior request, as regulated in article 27 LGT 2003, are ancillary tax obligations that the article 25.1 LGT defines as those "which consist of cash benefits that must be paid to the tax authorities and whose requirement is imposed in relation to other tax liability. ". Their formation is linked to another tax liability, either a primary obligation or prepayments. The charges arise from a budget that is directly related to a tax liability that is already done, and without whose existence, the formation or the accessory/incidental obligation would be impossible. Therefore, the existence of another tax liability is an essential requirement. However, once this incidental obligation is originated, it reaches independence from the already existing one. They differ from the previous obligation on which they depend for their content and their accrual is connected with the breach of the filing of returns and self-assessments within the period specified by The law for each tax.

Sumario:

- I. Introducción.**
- II. Evolución histórica.**
- III. Concepto, características y clases.**
 - A. Concepto.**
 - B. Características.**
 - C. Clases.**
- IV. Naturaleza jurídica.**
 - A. La naturaleza indemnizatorio o sancionadora de los recargos.**
 - B. El recargo como excusa absolutoria o causa de atipicidad.**
- V. Régimen jurídico.**
 - A. Ámbito de aplicación.**
 - B. Liquidación de los recargos**
 - C. Requisitos formales.**
- VI. Conclusiones Finales.**
- VII. Bibliografía.**

I. Introducción.

Tal y como se reconoce en su Exposición de Motivos, la nueva Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre (de ahora en adelante LGT 2003), ha querido introducir una mejora técnica en la sistematización del Derecho tributario general mediante una nueva estructura más detallada y didáctica. Ejemplo de ello es la regulación de la relación jurídico-tributaria y, en particular, de las diferentes obligaciones tributarias que contiene el Título II de la ley bajo el epígrafe de “Los Tributos”.

La Sección II del Capítulo I de este Título II, está dedicada a la ordenación de las obligaciones materiales y formales para el obligado tributario, esto es:

1. La obligación tributaria principal.
2. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.
3. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.
4. Las obligaciones tributarias accesorias.
5. Las obligaciones tributarias formales.
6. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

De esta clasificación nos interesa destacar la categoría de las denominadas obligaciones tributarias accesorias pues entre ellas se encuentra la que hemos elegido como objeto de este trabajo: los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En cuanto al tratamiento dado a las obligaciones accesorias en la LGT 2003 debemos poner en valor que se regulan de forma conjunta, al contrario de su antecesora la LGT de 1963, donde los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea y del periodo ejecutivo se ordenaban de manera dispersa a lo largo de su articulado.

La finalidad de esta regulación unitaria debería ser la de proporcionar un mayor entendimiento de las instituciones reguladas en este Título II, logrando con ello una visión de conjunto de su régimen jurídico. Sin embargo, para MEDRANO IRAZOLA¹ la sistemática adoptada por la LGT dista mucho de ser satisfactoria, su discrepancia

¹ Medrano, S. (2004). *Estudios sobre la nueva ley general tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 157 y 159.

radica en que las tres modalidades de obligaciones tributarias agrupadas como accesorias, son efectivamente susceptibles de regulación separada, pero no en cuanto al carácter accesorio que comparten, ni siquiera porque se trate de obligaciones pecuniarias, sino en virtud de que son obligaciones que nacen como consecuencia del incumplimiento puntual, o cumplimiento extemporáneo de otra obligación. Por lo que en lugar de configurarse como accesorias tendrían que haberlo hecho como obligaciones pecuniarias consecuentes al cumplimiento tardío.

II. Evolución histórica.

Los recargos por declaración extemporánea han experimentado importantes cambios normativos desde sus orígenes hasta la actualidad. Para una mayor comprensión del contenido de este epígrafe vamos a estructurarlo en dos apartados. El primero se dedica a la etapa que transcurre desde la LGT de 1963 hasta su modificación parcial llevada a cabo por la Ley de 10/1985, mientras que el segundo se centrará en el periodo comprendido desde la modificación parcial de la LGT mediante Ley de 18/1991 hasta la actual LGT 2003.

A. Desde la entrada en vigor de la LGT de 1963 hasta su modificación parcial mediante Ley 10/1985

De inicio, la LGT de 1963 no establecía ningún recargo o medida de esta naturaleza para los supuestos de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. No obstante, sí se aplicaban recargos de apremio a los pagos tardíos de deudas previamente liquidadas por la Administración.

Unos años más tarde, el Real Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, crea un “plazo de prórroga” para llevar a cabo el pago entre el periodo voluntario y el inicio de la vía de apremio². La profesora SOLER ROCH³ afirmaba que los efectos del cumplimiento excepcional dentro del

² Artículo 92 Reglamento General de Recaudación de 1968, el que regulará los plazos de prórroga.

³ Soler, M. T., Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, págs.. 163-165. La información fue extraída del

plazo de prórroga, fueron asimilados a los del cumplimiento ordinario o puntual, alcanzándose a través de una obligación accesorio, el recargo de prórroga, computado a un porcentaje de la deuda principal. Así pues, esta figura adquiriría una función compensadora o niveladora.

Son dos las peculiaridades que observó LÓPEZ DÍAZ⁴ respecto de los plazos de prórroga recogidos en el artículo 92 del RGR de 1968 cuando se aplicaban a autoliquidaciones:

- Al no existir liquidación administrativa el sujeto pasivo podía retrasar el ingreso de la deuda de forma indefinida, influyendo sobre su cuantía y vulnerando el carácter ex lege de la obligación tributaria, puesto que el recargo independientemente de cuando realizara el ingreso siempre sería del 10 por 100.
- La imposibilidad de apertura del procedimiento de apremio, puesto que el vencimiento del plazo de prórroga se producía con el ingreso de la deuda.

Por estas razones, este autor prefiere hablar más bien de un plazo de demora, que de un plazo de prórroga.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria derogó el plazo de prórroga y su recargo al establecer una nueva regulación en su artículo 61.2 para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, de forma que a partir de su entrada en vigor, en estos casos se abonará el interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudiera ser exigibles por las infracciones cometidas.

Este nuevo régimen resultaba realmente gravoso para los obligados tributarios, puesto que además de los intereses de demora correspondientes, se imponía una sanción respecto de la que no queda claro si se trataba de la que correspondía a la infracción simple por la presentación de la declaración/liquidación fuera del plazo⁵, o si se trataba

trabajo de Marco, E. (2009, noviembre.). *La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español*. Revista de Contabilidad y Tributación., Núm. 320, pp. 3-40.

⁴ López, A., *La recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1992, pág. 95. La información fue extraída del trabajo de Marco, E. (2009, noviembre.). *La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español*. Revista de Contabilidad y Tributación., Núm. 320, pp. 3-40.

⁵ Artículo 61 LGT de 1963.

de la infracción grave por la falta de ingreso⁶. En el último caso, el resultado logrado era poco satisfactorio, sancionándose el mero retraso con regularización voluntaria del mismo modo que los supuestos de incumplimiento absoluto por parte del sujeto pasivo.

Ese mismo año se aprobó el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre sobre Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias, que en su artículo 4, aclara que el 61.2 LGT 1963 excluye la aplicación de las sanciones cometidas por infracciones graves.

Poco después, sería la Ley 46/1985, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, la que en su Disposición Adicional 31ª, elimina toda sanción que pudiera ser exigible por las infracciones cometidas, con una nueva modificación del artículo 61.2, con el tenor siguiente:

“Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán así mismo el abono del interés de demora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria”.

La exigencia de este interés mínimo del 10 por 100 de la deuda generó una gran controversia que culminó con la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad, cuya causa se resolvió mediante la STC 164/1995, de 13 de noviembre. Los magistrados del Alto Tribunal consideraron que el recargo no es contrario a la Constitución, ya que carecía de la finalidad represiva, o de castigo, específica de las sanciones, sin olvidar que la cuantía de las sanciones es muy superior a este interés mínimo del 10 por 100. A pesar de no ser este un argumento definitivo sino indiciario de su naturaleza, añaden que si la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, entonces sí podría afirmarse que se trata de una sanción. Por último, aunque el Tribunal reconoce que el recargo posee una finalidad disuasoria, ello no lo convierte en una sanción, puesto que no toda figura orientada a disuadir ciertos comportamientos tiene carácter sancionador⁷.

⁶ Artículo 79 LGT de 1963.

⁷ Alude el TC a “los tributos con función extrafiscal y, en particular, al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas”.

B. Desde la modificación parcial de la LGT mediante Ley 18/1991 hasta la actualidad

La siguiente reforma del recargo por declaración extemporánea se lleva a cabo en la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸, en la que destaca la creación de nuevos recargos del 10, 50 y 100 por 100 de la deuda tributaria.

Con arreglo al nuevo régimen recogido en el artículo 61.2 LGT, la presentación extemporánea de las declaraciones o autoliquidaciones significaba el devengo de un recargo del 50 por 100, reducido al 10 por 100 si se efectuaba el ingreso dentro de los tres meses siguientes a la conclusión del plazo voluntario de pago. En caso de que la autoliquidación extemporánea se presentase sin el ingreso correspondiente, el recargo aumentaba considerablemente, llegando a ser del 100 por 100.

Estos nuevos recargos merecían el apelativo de recargos únicos, que excluyen la liquidación de los intereses de demora y las sanciones. Pero resultan muy gravosos no sólo por su elevada cuantía sino también para su aplicación no se atendía a los días exactos del retraso, de tal forma que en el caso del recargo del 10 por 100 generan un trato totalmente desigual entre los que ingresaban el importe de su deuda el primer día del trimestre, frente a quienes lo hacían el último.

En este sentido, conviene mencionar que los nuevos recargos, lejos de solucionar los problemas generados por el anterior artículo 61.2 LGT, consiguieron que en la práctica, resultara extremadamente complicada su aplicación al ser equiparables, por razón de su cuantía, a una sanción, de manera que los contribuyentes carecían de un verdadero incentivo para presentar voluntariamente la declaración o autoliquidación.

Este modelo resucitó el debate doctrinal y jurisprudencial iniciado con el anterior recargo mínimo, siendo el Tribunal Constitucional⁹ el que finalmente debió pronunciarse sobre la verdadera naturaleza del recargo por declaración extemporánea, valorando si cumplían una función indemnizatoria semejante a la que tienen los

⁸ De ahora en adelante IRPF.

⁹ De ahora en adelante TC.

intereses de demora, o si consistían en una medida de carácter sancionador. Esta oportunidad se produce gracias a la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad respecto al recargo único del 50 por 100 y que resolverá el TC en la STC 276/2000, de 16 de noviembre. En primer lugar, se descarta su naturaleza indemnizatoria, puesto que el resarcimiento a la Administración Tributaria se alcanza a través de intereses de demora cuya cuantía es inferior al recargo del 50 por 10. En cambio, la cuantía del recargo, al no diferenciarse sustancialmente de las sanciones, hace que no pretenda disuadir y resarcir del pago extemporáneo, sino castigar a aquellos que no hubieran cumplido con su obligación tributaria en plazo. De modo, que al contrario de lo resuelto en la STC 164/1995, el recargo es declarado inconstitucional.

Antes de que el Alto Tribunal se pronunciara, el artículo 61.2 LGT fue objeto de una nueva reforma mediante Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria¹⁰, pasando a regularse en el apartado tercero las siguientes categorías de recargos:

- Un recargo único del 5, 10 o 15 por 100, cuando el ingreso o la presentación de la declaración se efectúe dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, con exclusión del interés de demora y las sanciones que hubieran podido exigirse.
- Por el contrario, si los ingresos o las declaraciones extemporáneas, se presentan en un plazo superior a 12 meses se aplicará un recargo del 20 por 100, excluyendo las sanciones exigibles, pero no así los intereses de demora.

Si la presentación de la declaración/liquidación extemporánea, no se acompañaba del ingreso de la deuda correspondiente, incluido el recargo, cabía la aplicación del recargo de apremio regulado en el artículo 127 LGT¹¹.

La LGT 2003, no ha introducido cambios sustanciales en relación a las cuantías de los recargos por declaración extemporánea que acabamos de señalar. Se mantienen por tanto los recargos del 5, 10 y 15 por 100, según si la autoliquidación o la declaración se efectúe dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo señalado para la presentación e ingreso. En caso de que la autoliquidación o declaración se

¹⁰ Señalar que la modificación del artículo 61, con la inclusión del apartado tercero, se aplicó con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1995.

¹¹ Actualmente recargo del período ejecutivo, regulado en el artículo 28 LGT.

presente una vez transcurridos doce meses, el recargo ascenderá al 20 por 100. Como ya indicamos al inicio de este trabajo, la LGT 2003 regula esta materia en su artículo 27, a cuyo tenor:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación

extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento”.

Siguiendo a MEDRANO IRAZOLA¹², entre las novedades más relevantes de la nueva regulación, podemos destacar los siguientes:

- El propio artículo 27 LGT define el concepto de requerimiento previo como *“cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”*¹³.
- El apartado 4 del artículo 27 LGT establece por primera vez la obligatoriedad de que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen el periodo impositivo de liquidación y contengan los datos relativos al mismo. En caso de incumplimiento de este requisito, según establece el artículo 191.6 LGT¹⁴, no se aplicarán los recargos sino que la presentación extemporánea será constitutiva de infracción leve, sancionada con multa proporcional del 50 por 100.
- Se establece que el recargo se calculará sobre el importe a ingresar de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas.

¹² Medrano, S. (2004). *Estudios sobre la nueva ley general tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 190 y 191.

¹³ La definición dada por el artículo 27 LGT es similar al concepto utilizado por la anterior LGT en su artículo 66.1: *“a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador”*.

¹⁴ El artículo 191.6 LGT establece: *“6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria”*.

- Los intereses de demora que se excluyen son los devengados hasta la presentación o autoliquidación dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido.
- Si la presentación se efectúa pasados los doce primeros meses, los intereses de demora que se exigirán son los referidos al periodo transcurrido desde el día siguiente al transcurso de esos doce meses hasta el momento de la presentación tardía.
- Aunque la compatibilidad con los recargos del periodo de apremio, no representa una novedad sí lo es en relación con los intereses de tal período. Se advierte que esta compatibilidad se produce cuando no se realice el ingreso ni se presente solicitud de fraccionamiento, aplazamiento o compensación, junto con la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Finalmente, indicar que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo un quinto apartado al artículo 27 LGT 2003, estableciendo una reducción del 25 por 100 del recargo, en los supuestos de realización del ingreso al momento de la presentación, o en plazo voluntario de pago abierto con la correspondiente notificación de liquidación.

III. Concepto, características y clases.

A. Concepto

En este apartado comenzaremos refiriéndonos al concepto de “*recargo*” que aporta la Real Academia Española, ya que, en el ámbito tributario español no existe una norma que defina jurídicamente el término “*recargo*”, como si lo hace, por ejemplo, la legislación italiana en relación con la *soprattasse*¹⁵, entendida como:

“la suma que el trasgresor de una norma financiera debe pagar a favor del Estado, además de las sanciones penales o administrativas establecidas por la violación de las normas financieras”.

¹⁵ Término italiano equivalente al nuestro de “*recargo*”.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, recargo es aquella “cantidad o tanto por ciento que se recarga, por lo general a causa del retraso en un pago”. A nivel doctrinal el profesor CAYÓN GALIARDO¹⁶ contribuye con su propia explicación de este concepto, señalando que el recargo se define como “una prestación de carácter patrimonial a favor de un ente público pero cuya existencia está subordinada a la existencia de otra principal respecto de la que debe o puede guardar una conexión interna más compleja”.

No obstante, en Italia los soprattasse o recargos no se suelen añadir a las multas que aplican la Administración o los Tribunales, sino que en vez de aplicarlo a cabo de forma individual, optan por hacerlo conjuntamente con los intereses de demora, en los supuestos en que el cumplimiento se efectuó tardíamente.

Tradicionalmente, el legislador en el ámbito jurídico-tributario ha sido cauteloso reservándose la figura del recargo como un instrumento cuyo carácter no ha sido rigurosamente punitivo para los supuestos de incumplimiento del contribuyente. Es por tanto, este posible carácter punitivo o disuasorio el que nos permite individualizar al “recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo”, respecto a los distintos tipos de recargo o incluso de otras figuras jurídicas como son la mora, el aplazamiento o la prórroga.

Desde mediados del siglo pasado, la doctrina ha distinguido tres clases de recargos:

- Aquellos que son una sobrecarga tributaria (recargos de naturaleza tributaria).
- Los que constituyen recargos por mora (recargos de naturaleza indemnizatoria).
- Las sanciones por falta de cumplimiento de la obligación (recargos de naturaleza sancionadora).

Junto a estos, puede considerarse que en España se ha creado una cuarta clase de recargo: los recargos de naturaleza mixta¹⁷.

¹⁶ Cayón, A. M., “Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del artículo 61.3”. Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, pág. 36. La información fue extraída del trabajo de Martín, J., Galán, R. & Rodríguez, J. (1996, agosto-septiembre). *Recargos por Declaración Extemporánea*. Revista de Contabilidad y Tributación., Núm. 161-162., pág. 8.

¹⁷ Ballarín, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 232. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

De cara al estudio de la naturaleza jurídica de los recargos extemporáneos, merece la pena profundizar un poco más en el análisis de estas cuatro categorías:

a) Los recargos de naturaleza tributaria.

Nos encontramos ante los recargos previstos en el apartado d) del artículo 58.2 LGT 2003. De acuerdo con la interpretación que realiza el Tribunal Supremo¹⁸, debemos entender que los recargos legalmente establecidos sobre las bases nunca constituyen cuota, sino que se unen a ésta dando lugar a la deuda tributaria¹⁹.

b) Los recargos de naturaleza indemnizatoria.

Ante el incumplimiento del ingreso de la deuda tributaria dentro del plazo y el consiguiente daño que a la Administración se le ocasiona se prevé el devengo de los recargos de naturaleza indemnizatoria. Según señala BALLARÍN ESPUÑA²⁰ si dicho retraso se ocasiona por causa permitida en el Ordenamiento Jurídico, no tiene que implicar ilícito civil. Sin embargo, si el Ordenamiento Jurídico prevé algún recargo porque el ingreso se ha efectuado extemporáneamente y sin causa lícita, dicha conducta constituirá un ilícito civil²¹.

c) Los recargos de naturaleza sancionadora.

Según PÉREZ ROYO²², se dirigen a castigar al sujeto que ha cometido una infracción mediante su conducta, pudiendo entenderse que la misma “*Está constituida*,”

¹⁸ De ahora en adelante TS.

¹⁹ STS de 18 de septiembre de 1978 (Ar.2892).

²⁰ Ballarín, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 234. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

²¹ Como por ejemplo, los intereses de demora que se devengan en los casos de ingreso fuera de plazo con o sin requerimiento previo.

²² Pérez, F. *Infracciones y sanciones tributarias. Estudios de Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1972, págs. 24-25. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino únicamente por aquellas conductas para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo. Quedan fuera por consiguiente, no solo los supuestos en que la reacción se concreta en una sanción de naturaleza civil, sino también en aquellos otros casos en los que la reacción del ordenamiento manifiesta una finalidad de garantía o de aseguramiento de la deuda tributaria”.

En este sentido, cualquier consecuencia jurídica ligada a una infracción tributaria, adquiere finalidad intimidatoria-represiva. Así, que constituyen una pena los recargos constituidos sobre una deuda tributaria a través de los cuales se pretenda intimidar a los sujetos pasivos de la obligación, para que lleven a cabo una determinada conducta y, al mismo tiempo, sancionarlos en caso de incumplimiento.

d) Los recargos de naturaleza mixta.

Pueden ser definidos como aquéllos que tienen una doble función, por una parte indemnizatoria y por otra parte sancionadora. En esta categoría pueden incluirse las cláusulas penales que las partes pueden pactar para el caso de incumplimiento de las obligaciones contractuales. Igualmente forman parte de este grupo los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT 2003 puesto que, por una parte, compensan por el retraso, y por otra, penalizan al deudor impuntual.

La definición legal del “*recargo por declaración extemporánea*” la encontramos en el artículo 27.1 LGT 58/2003 que dice así:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”.

Sin dejar de reconocer la labor didáctica del legislador, lo cierto es que, como destaca MEDRANO IRAZOLA²³, esta definición legal resulta incompleta al no

²³ Medrano, S. (2004). *Estudios sobre la nueva ley general tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 155 a 191.

incorporar los elementos cuantitativos del recargo y limitarse a procurar los siguientes elementos configuradores:

- Es redundante respecto de la indicación de su naturaleza de prestaciones accesorias, pues ya se dijo en el artículo 25.1 LGT 58/2003²⁴.
- Los sujetos a los que se puede aplicar el recargo son exclusivamente los obligados tributarios y los sujetos infractores. Esta clase de recargos es inaplicable a la deuda por sanciones.
- El presupuesto que hace nacer la obligación de satisfacer estos recargos es la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, es decir, la extemporaneidad de la presentación unida a la espontaneidad, es lo que de forma combinada activa la aplicación de los recargos como excepción al régimen normal del interés de demora más la potestad sancionadora.

Partiendo de la definición legal que establece el artículo 27.1 LGT 2003, el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ²⁵ define al “*recargo por declaración extemporánea*” como:

“aquella obligación accesorio o complementaria de naturaleza resarcitoria o punitiva, que se devenga por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, siempre que de la autoliquidación resulte una cantidad a ingresar, o tratándose de declaraciones, de la posterior liquidación de la Administración”.

Como se verá, la diferencia principal entre ambas definiciones estriba en la advertencia de que el recargo por declaración extemporánea, únicamente puede exigirse respecto de autoliquidaciones o declaraciones de las que resulte una cantidad a ingresar. En caso contrario, si el resultado es a devolver, compensar o cuota cero, deberá aplicarse el régimen de las infracciones tributarias y no el del recargo por declaración extemporánea.

²⁴ Véase artículo 25.1 LGT 58/2003.

²⁵ Clavijo, F.F. (2004). *Las Obligaciones Tributarias Accesorias*. Hacienda Canaria., Núm. 10, pág. 45.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta este momento, propongo como definición de “*recargo por declaración extemporánea*” la siguiente:

“aquella obligación accesoria, de carácter legal y automático que deberá abonarse por la presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones sin que para ello hubiera mediado requerimiento previo de la Administración Tributaria”

B. Características

Partiendo del concepto dado anteriormente, los recargos por declaración extemporánea presentan las características que se detallan a continuación:

- Se constituyen como una obligación *ex lege* cuyo nacimiento se enlaza con la realización del correspondiente presupuesto de hecho señalado en la ley, esto es, la presentación fuera de plazo de declaraciones o autoliquidaciones, sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.
- Es una obligación accesoria, puesto que su existencia está subordinada a la obligación tributaria principal y una vez devengada esta obligación formará parte de la deuda tributaria que señala el artículo 58.2 LGT 2003.
- Tiene carácter automático e imperativo, producido su presupuesto de hecho, el recargo se devenga sin más.
- Constituye una carga para el obligado tributario, por la que a cambio obtiene un doble beneficio:
 - La posibilidad de presentar su declaración o autoliquidación una vez finalizado el periodo voluntario.
 - Que no se le exijan las sanciones que en otro caso serían aplicables.
- Desde un punto de vista de política legislativa, los recargos representan una medida que favorece la regularización voluntaria, ampliando las posibilidades de cumplimiento voluntario del “*Deber de contribuir*”, reforzando así su efectividad.
- Los recargos vienen a equiparar la situación del obligado tributario que ha presentado la declaración dentro del plazo voluntario con la de aquel sujeto que lo lleva a cabo de forma extemporánea, sin desvirtuar la existencia del periodo voluntario.

- Constituye una compensación para el acreedor que soporta el cumplimiento tardío de la obligación de presentar las declaraciones o autoliquidaciones en plazo.

C. Clases

El artículo 27 LGT 2003 distingue entre cuatro tipos de recargos, en función del tiempo que transcurra entre la presentación de la declaración o autoliquidación y la conclusión del periodo voluntario:

- Si la presentación se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo señalado, el recargo es del 5 por 100.
- Si se lleva a cabo la presentación dentro de los seis meses, el recargo es del 10 por 100.
- Si lo es hasta doce después, el recargo es del 15 por 100.
- Finalmente, cuando haya transcurrido más de doce meses, el recargo será del 20 por 100.

IV. **Naturaleza jurídica.**

La naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, ha originado una discusión doctrinal y jurisprudencial en torno a si ésta es de carácter indemnizatoria o sancionadora. Por otro lado, se ha planteado si son una excusa absolutoria o causa de atipicidad. Ya de entrada excluimos que sea un tributo, puesto que el propio artículo 27 LGT 58/2003 los define como una prestación accesoria.

1. **La naturaleza sancionadora o indemnizatoria de los recargos**

Determinar si el recargo por declaración extemporánea tiene o no naturaleza indemnizatoria o sancionadora, dependerá de la finalidad con que se haya establecido. El incumplimiento del pago de la deuda tributaria dentro del plazo legalmente

establecido, no siempre impide que se pueda cumplir con posterioridad. Con el fin de evitar el estímulo que podría encontrar el contribuyente en el pago tardío, se estableció la obligación de indemnizar los daños causados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria. El verdadero inconveniente radica en determinar cuál es la figura apropiada que permita a la Administración Tributaria el resarcimiento de tal perjuicio. No cabe duda alguna, de que la figura adecuada para resarcir el daño a la Hacienda Pública por la mora causada es el interés de demora, sin embargo, también es posible que el recargo por declaración extemporánea pueda sustituir a esta figura.

D. Debate doctrinal sobre la naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea.

En relación a esta cuestión, la corriente doctrinal mayoritaria opina que el recargo del 20 por 100 supone imponer un correctivo a quien no ingresa el importe de la deuda tributaria dentro del periodo voluntario de pago y se retrasa más de un año en hacerlo. Téngase en cuenta, además, que en este caso procederá la indemnización de los daños que haya tenido la Administración Tributaria, mediante los intereses de demora correspondientes.

En cuanto a la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del 5, 10 y 15 por 100, con carácter general la doctrina le confiere una doble naturaleza, resarcitoria y sancionadora. Son indemnizatorios en cuanto sustituyen a los intereses de demora, y sancionadores en la medida que su cuantía exceda de la que correspondería a los intereses.

Como muestra de lo dicho, sirve la opinión de MORILLO MÉNDEZ²⁶, el cual ratifica que: *“Los recargos por presentación extemporánea y espontánea por declaraciones o autoliquidaciones y el recargo de apremio por no tener una finalidad exclusivamente resarcitoria participan en cierto modo de la naturaleza de las sanciones por su carácter disuasorio”*. En este sentido, el primer autor señala que: *“Los recargos*

²⁶ Morillo Méndez, A. *Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades*. Impuesto, No. 23, Madrid, 1995, pág. 14. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

presentan una naturaleza resarcitoria en los casos en que el retraso no supera los doce meses y sancionadora a partir de ese momento”.

Por el contrario, son defensores de la naturaleza exclusivamente indemnizatoria MUÑOZ BAÑOS²⁷, el cual señala que los recargos tienen una finalidad indemnizatoria y son exigibles debido al retraso en los ingresos, y es por ello que el recargo por declaración extemporánea es incompatible con las sanciones y en algunos casos pueda sustituir a los intereses de demora. Y también, CRUZ AMORÓS²⁸, para el que “*el pago voluntario y espontáneo del contribuyente le exime de responsabilidad en materia de sanciones tributarias, siempre que sea anterior a cualquier tipo de actuación administrativa*”. Por tanto, como regla general, se reflexionaba acerca de si el recargo no participaba de la naturaleza jurídica de las sanciones, puesto que no requería de la existencia de culpabilidad por presentar fuera de plazo autoliquidaciones o declaraciones, ni tampoco se acercaba a aquéllas en relación con su procedimiento de imposición.

Finalmente, otros expertos como SALES GARGALLO y BALLARÍN ESPUÑA²⁹, se decantan por estimar sancionadora la naturaleza del recargo por declaración extemporánea. Encuentran su fundamento en la tutela del interés público que contiene la norma tributaria, teniendo la Administración Estatal necesidad de recaudar las previsiones presupuestarias para ocuparse de las necesidades financieras de la sociedad. Por tanto, es loable un régimen diseñado a evitar la demora en el ingreso de deudas tributarias y la sanción acontece no solo de la infracción cometida al ingresar tardíamente la cuantía, sino por la relación con el objetivo social que se procura salvaguardar.

²⁷ Muñoz, C. *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. 2ª edición, Edersa, Madrid, 1999, pág. 207. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

²⁸ Cruz, M. *Hacia una nueva Ley General Tributaria. Cuadernos de formación*. Tema central, Escuela de Hacienda Pública, Inspección de Tributos, Madrid, 1995. Pág. 14. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

²⁹ Sales, F. *Naturaleza sancionadora del recargo de prórroga*. *Crónica Tributaria*. Núm. 17, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 111 y ss., y Ballarín, M. *Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria*. C. T., No. 82-3. Madrid, 1997, págs. 35 y ss. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

E. Doctrina del TC acerca de la naturaleza jurídica de los recargos extemporáneos.

La STC 164/1995, de 13 de noviembre, resolvió una cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 61.2 de la antigua LGT 1963, que establecía para el supuesto de ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, el abono de un interés de demora que no podría ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria. La cuestión en sí, se centraban en que ese 10 por 100 de interés de demora ocultaban una sanción, además de que se aplicaba sin procedimiento alguno, ni audiencia al interesado y con carácter objetivo, quebrantando así las garantías en materia sancionadora recogidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución Española³⁰.

El TC desestimó las cuestiones, apoyando la constitucionalidad de la norma jurídica, basando su razonamiento en la negativa de considerar al recargo una realmente una sanción. Señalaba el Tribunal que se trataba de un recargo que no tenía *“verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo (...) específica de las sanciones”*. Para advertir la falta de la función sancionatoria se argumentó que la cuantía de una sanción supera de manera clara el importe del recargo del 10 por 100, aceptando inclusive que este argumento no es definitivo, sino indiciario, agregando el propio tribunal que *“si pese al nomen iuris³¹ 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. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva (...)”*. Para el TC, esta finalidad disuasoria no transforma al recargo en una sanción, puesto que no toda figura orientada a disuadir determinados comportamiento se puede considerar una sanción.

No obstante, en dicha sentencia se formuló un voto particular por el Magistrado Don Rafael de Mendizábal y Allende, al cual también se adhirió el Magistrado Vicente Gimeno Sendra. Este voto particular, realmente consideraba que al inicio del retraso, el recargo del 10 por 100 establecía una multa o sanción pecuniaria, de tal forma que se

³⁰ Véase artículos 24 y 25 Constitución Española.

³¹ Latinismo utilizado en el mundo jurídico cuyo significado es el siguiente: principio de primacía de la realidad.

trataba de una *“manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora”*, interpretando por tanto los Magistrados que *“podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias”*. De este modo, se advierte ya del voto particular y los fundamentos de la Sentencia que esta cuestión no sería pacífica en el TC, ni tampoco en la doctrina.

Por otro lado, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, resolvió varias cuestiones de inconstitucionalidad sobre el mismo art. 61.2 de la antigua LGT 1963, pero con una redacción diferente a la analizada en la Sentencia anterior, a saber:

“Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100.”

Las cuestiones solo afectaban al recargo único del 50 por 100. La polémica giró en torno a si tiene o no este recargo naturaleza de sanción. Pese a la *“clara voluntad del legislador de excluir el recargo del ámbito de las sanciones”*, advierte el Tribunal que *“es evidente que algunos rasgos externos del recargo le confieran cierta imagen sancionadora”* y añade además que *“ni el nomen iuris empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni la clara voluntad del legislador de excluir una medida del ámbito sancionador, constituyen un dato decisivo a la hora de precisar si los arts. 24.2 y 25.1 CE resultan aplicables”*, aunque reitera la idea de la STC 164/1995 de que *“tampoco basta por sí sola a estos efectos la circunstancia de que la medida de que se trata (...) se imponga como consecuencia de un incumplimiento previo de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el ciudadano y la*

Administración, o que la reacción del Estado ante dicho incumplimiento consista en un acto restrictivo de derechos” para considerarla por tanto una sanción.

Concluye la Sentencia dando relevancia al elemento cuantitativo y dice: *“Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuicamos –un 50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT. En efecto, (...) la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT, de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre Infracciones y Sanciones de la Ley General Tributaria. La única diferencia apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante para como para favorecer el pago voluntario (...)”.*

En definitiva, la sentencia declara inconstitucional y nulo, el recargo del 50 por 100.

Tomaré un ejemplo de PÉREZ ROYO y DE AGUALLO AVILÉS³², a modo ilustrativo. Señalan que calculando los recargos a saldar por ingresos extemporáneos sobre una deuda tributaria de 1.000.000 de euros, un día solamente de retraso acarrea la obligación de satisfacer 50.000 euros, mientras que si se hubieran aplicado los intereses de demora, la cuantía habría sido infinitamente inferior, en concreto de 289 euros. Además, el régimen que se establece en estos recargos es realmente desproporcionado porque trata de igual forma diferentes conductas sin importar la gravedad de ellas. Indican que: *“Paga igual quien se retrasa un día que quien se retrasa 90; quien se retrasa 91 que quien se retrasa 181; quien se retrasa 182 días que quien se retrasa 365 días”.*

2. El recargo como excusa absolutoria o causa de atipicidad

³² Pérez Royo, F y Aguallo Avilés, A. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Mc Graw Hill, Madrid, 1995, págs. 197-198. La información fue extraída del trabajo de Alejandro Ibarra Rodríguez, *Temas actuales de derecho tributario: El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*, J. M. Bosch Editor 2005, pág. 101 a 134.

Se puede considerar al recargo por declaración extemporánea como una excusa absoluta o como una causa de atipicidad.

Según ha manifestado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de diciembre de 1986, al señalar que, bajo la denominación de excusas absolutorias, se «*vienen comprendiendo un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica [...], que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en ellos las notas de antijuridicidad tipificada y culpabilidad*».

Por otro lado, “*las causas de atipicidad se dan en los supuestos en los que concurren unas determinadas circunstancias que suponen la exclusión de la tipicidad de la conducta, negando con ello su inclusión dentro del tipo penal*”.

El Profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ³³, no considera al recargo como una excusa absoluta sino causa de atipicidad, puesto que los artículos 191 y 192 LGT 58/2003 exceptúan estas regularizaciones del artículo 27 LGT 58/2003 del tipo de las infracciones tributarias correspondientes a de dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación del tributo dentro del plazo señalado en la ley y el incumplimiento de presentar de forma correcta y completa las declaraciones para que la Administración pueda llevar a cabo la liquidación de los tributos que no se exijan mediante autoliquidación..

En este sentido, señala el artículo 191 LGT 2003, que:

“*Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley*”.

De igual modo, refleja el artículo 192 LGT 2003:

“*Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria*

³³ Clavijo, F.F. (2004). *Las Obligaciones Tributarias Accesorias*. Hacienda Canaria., Núm. 10, pág. 46.

pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley”.

Como podemos observar a través de estos dos preceptos, la propia Ley nos está indicando que se trata de una causa de atipicidad, ya que está excluyendo a las regularizaciones del artículo 27 LGT 2003 del ámbito de las infracciones tributarias. .

Por su parte, el artículo 179.3 LGT 58/2003, vincula la voluntariedad como una causa de exclusión de la responsabilidad³⁴ y establece lo siguiente:

“Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas”.

Esta voluntariedad despliega efectos en todo el marco sancionador, con la única excepción de las infracciones tributarias que no ocasionen un perjuicio económico a la Hacienda Pública, de modo que si fuera así, operaría como un mero atenuante de la responsabilidad, como así lo recoge el artículo 198.2 LGT 58/2003.

Esta disposición fue incluida durante la tramitación en el Parlamento de la LGT 58/2003, teniendo por finalidad afianzar la seguridad jurídica para estimular el cumplimiento espontáneo de obligaciones tributarias³⁵. En cuanto a la naturaleza, se ha planteado una discusión, en torno a si se considera una causa de justificación en relación con el artículo 179.2 LGT 58/2003, o por el contrario, como una excusa absolutoria cumpliendo la misma función que señala el artículo 305.4 Código Penal para el delito fiscal

³⁴ La espontaneidad exoneradora de responsabilidad viene definida en el artículo 2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen Sancionador Tributario, que señala lo siguiente:

“A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador”.

³⁵ Enmienda nº 342, *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Senado, VII Legislatura, Serie II, núm. 156 e, 21 de octubre de 2003.

V. Régimen Jurídico.

1. Ámbito de aplicación

a. Presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones sin requerimiento previo.

El artículo 27.1 LGT 2003 nos indica que se trata de una obligación accesoria, estando subordinada su exigencia a la obligación tributaria, ya sea una obligación principal o los pagos a cuenta. Para su nacimiento deben concurrir las circunstancias siguientes:

- Que la declaración o autoliquidación se haya presentado fuera del plazo legalmente señalado.
- Que la declaración o autoliquidación haya sido presentada de forma voluntaria, “*sin requerimiento previo de la Administración Tributaria*”.
- Que de la autoliquidación resultare una cantidad a ingresar, mientras que si lo presentado extemporáneamente es una declaración, la cantidad a ingresar debe ser consecuencia de la ulterior liquidación por la Administración Tributaria.

b. Declaraciones.

Este régimen de recargos se aplica no solo a las autoliquidaciones, sino a las liquidaciones derivadas de la presentación extemporánea de declaraciones. Para la aplicación de los recargos será necesario que la Administración liquide la deuda y la notifique el obligado tributario, a partir de esa fecha se abre el período voluntario de pago (artículo 62.2 LGT 2003). Si finalizado este plazo no se ha ingresado la deuda tributaria, se devengará los recargos del período ejecutivo del artículo 28 LGT 2003³⁶.

³⁶ Artículo 28 LGT 2003 que establece lo siguiente: “*El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*”

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

c. Autoliquidaciones con ingreso.

- Si la presentación de la autoliquidación y el ingreso se llevan a cabo dentro de los tres, seis o doce meses siguientes a la finalización del plazo voluntario, se devengará un recargo único del 5, 10 o 15 por 100, excluyendo los intereses de demora y las sanciones.
- Si la presentación de la autoliquidación y el ingreso se realizan tras los doce meses siguientes al término del plazo voluntario, el recargo ascenderá a un 20 por 100, más los intereses de demora, excluidas las sanciones.

d. Autoliquidaciones sin ingreso.

Cuando el contribuyente no realiza el ingreso al tiempo de la presentación extemporánea de la autoliquidación, al día siguiente comienza el período ejecutivo, salvo que se solicite fraccionamiento, aplazamiento o compensación. El inicio de tal período determina que además de la liquidación de los recargos del artículo 27 LGT 2003, se exigirán también los recargos e intereses correspondientes al período ejecutivo previstos en el artículo 28 LGT 2003.

2. Liquidación de los recargos

El recargo y el interés de demora, serán liquidados por la Administración Tributaria y notificado al obligado tributario.

a. Tipos y base de liquidación.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo”.

El importe a abonar en concepto de recargo se determina aplicando el porcentaje correspondiente al retraso sobre la base de liquidación.

El primer párrafo del apartado 2 del artículo 27 LGT, nos indica que la cuantía del recargo puede variar dependiendo del tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo. Así pues, si la presentación se lleva a cabo dentro de los tres primeros meses, el recargo será del 5 por 100, si es dentro de los seis primeros meses, el recargo será del 10 por 100 y si es dentro de los doce primeros meses, el recargo será del 15 por 100. Este recargo, se aplicará sobre el importe total de la cantidad a ingresar, derivada de las declaraciones extemporáneas, excluyendo las posibles sanciones y los intereses de demora que se hayan devengado hasta la presentación de la declaración o autoliquidación.

El párrafo segundo hace referencia al recargo del 20 por 100 exigible cuando el plazo transcurrido desde la finalización del plazo de presentación sea superior a 12 meses, excluyéndose las sanciones como en los demás supuesto, pero con la diferencia de que sí se aplicarán los intereses de demora que se hubieran devengado desde el día siguiente al transcurso de los 12 meses hasta el momento en que el obligado tributario lleve a cabo la presentación de la declaración o autoliquidación.

b. Reducción del 25 por 100.

El artículo 27.5 LGT 2003 ofrece la posibilidad de una reducción del 25 por 100 del importe del recargo cuando se ingrese importe restante del mismo y la deuda correspondiente a la autoliquidación o declaración presentada en el plazo que establece el artículo 62 LGT 58/2003. También se aplicará la misma reducción *“siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.”*

El párrafo segundo de este apartado 5, señala que cuando el ingreso del recargo o de la deuda no se hubiera realizado en los plazos señalados, el importe de la reducción se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado.

3. Requisitos formales

Tal y como establece el apartado 4 del artículo 27 LGT 2003, *“Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

VI. Conclusiones Finales.

PRIMERA. Los recargos por declaración extemporánea forman parte de las obligaciones tributarias accesorias a las que en el artículo 25.1 LGT se define como aquéllas *“que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.”*

Desde este punto de vista, su devengo está conectado con el incumplimiento de otra obligación, en concreto, la de presentación de declaraciones y autoliquidaciones en los plazos previstos en la normativa reguladora de cada tributo.

SEGUNDA. Aunque su presupuesto de hecho coincida con el de las infracciones reguladas en los artículos 191 y 192 LGT, el legislador ha decidido ofrecer un tratamiento diferente a aquellos contribuyentes que, aunque tarde, deciden regularizar voluntariamente su situación tributaria frente a los que persisten en el incumplimiento. Por ello, la aplicación de los recargos requiere que la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tenga lugar *sin requerimiento previo de la Administración.*

TERCERA. Con carácter general la doctrina les confiere una doble naturaleza resarcitoria y sancionadora, pues, por una parte, indemnizan a la Administración por los perjuicios que el retraso le ocasiona y, por otro, constituyen medidas con un claro

carácter disuasorio de comportamientos no deseados por el Ordenamiento Jurídico. La primera de esas finalidades es más clara respecto de los recargos del 5, 10 y 15 por 100, mientras que en el recargo del 20 por 100 parece más evidente su finalidad punitiva dada su compatibilidad con los intereses de demora.

CUARTA. A pesar de presentar ciertas similitudes con las sanciones, los recargos por declaración extemporánea se aplican de manera automática sin que para ello la Administración deba seguir algún tipo de procedimiento especial. A esto se debe añadir que su exigibilidad no implica la culpabilidad del obligado, el devengo de los recargos se produce de forma automática.

VII. Bibliografía.

- Medrano, S. (2004). *Estudios sobre la nueva ley general tributaria (Ley 58/2003, de 1 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 155 a 191.
- Ibarra, A. (2005). *El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica*. En *Temas actuales de Derecho Tributario*. (pp. 101-134). Madrid: J.M. Bosch Editor.
- Cayón, A. (2014, enero-marzo). *Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida*. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 104, pp. 13-26.
- García, C. (2014, febrero.). *Recargos por declaración extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria*. *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 3, pp. 31-63.
- Marco, E. (2009, noviembre.). *La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español*. *Revista de Contabilidad y Tributación.*, Núm. 320, pp. 3-40.
- Clavijo, F.F. (2004). *Las Obligaciones Tributarias Accesorias*. *Hacienda Canaria.*, Núm. 10, pp. 35-52.
- Martín, J., Galán, R. & Rodríguez, J. (1996, agosto-septiembre). *Recargos por Declaración Extemporánea*. *Revista de Contabilidad y Tributación.*, Núm. 161-162., pp. 5-44.