

Grado en: **DERECHO**

Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna

Curso: **2018/2019**

Convocatoria: **MARZO**

**[RECARGOS POR DECLARACIÓN O AUTOLIQUIDACIÓN
EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO]**

[Surcharge for untimely declaration or self-liquidation without prior notice]

Realizado por el alumno/a Doña **CARLA GONZÁLEZ COELLO**

Tutorizado por el Profesor/a Don **ALBERTO GÉNOVA GALVÁN**

Departamento: **Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la
Empresa**

Área de conocimiento: **Derecho Financiero y Tributario**



ABSTRACT

The surcharges for extemporaneous declaration or self-liquidation without prior notice are previously fixed percentages that are part of the accessory obligations which depend on a previously contracted principal obligation.

The doctrinal debate about the nature of the surcharges for extemporaneous declaration or self-liquidation without prior notice is enriching from the legal point of view. In all types of surcharges there are nuances that have been interpreted differently by the Constitutional Court in many judgments, by the Superior Courts of Justice of some Autonomous Communities and by many authors who understand Tax Law.

The doctrinal positions on this subject can be summarized in:

If the amount of the surcharges is not higher than the delay interest, the nature of these surcharges will be compensatory.

If the amount resulting from the application of the surcharge is higher than the delay interest, its purpose is to dissuade or stimulate timely compliance.

If the amount exceeds the sanctions, its nature will be punitive or punitive.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo son unos porcentajes fijados previamente que forman parte de las obligaciones accesorias las cuales dependen de una principal ya contraída anteriormente.

El debate doctrinal acerca de la naturaleza de los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo es enriquecedor desde el punto de vista jurídico. En todos los tipos de recargos existen matices que han sido interpretados de manera diferente por el Tribunal Constitucional en muchas sentencias, por los Tribunales Superiores de Justicia de



algunas Comunidades Autónomas y por muchos autores entendidos en Derecho tributario.

Las posturas doctrinales en torno a este tema pueden sintetizarse en:

Si el importe de los recargos no es superior a los intereses de demora la naturaleza de estos recargos será indemnizatoria.

Si el importe que resulta de aplicación del recargo es superior al de los intereses de demora su finalidad es disuasoria o estimuladora del cumplimiento tempestivo.

Si el importe supera al de las sanciones su naturaleza será punitiva o sancionadora.



ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN	4
El tributo	
• El momento del pago en la obligación tributaria principal	
• Obligaciones accesorias a la obligación tributaria principal	
2. LOS RECARGOS	8
Recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración	
• Concepto	
• Características	
• Clases	
• Naturaleza jurídica	
• Régimen jurídico	
4. CONCLUSIONES	22
5. BIBLIOGRAFÍA	24



1. INTRODUCCIÓN:

El tributo es el recurso más importante de la Hacienda pública en cuanto a la aportación que el mismo hace a la financiación del sector público, encontrando su fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de las arcas públicas en función de su capacidad económica, como aparece recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española.¹

Resulta sorprendente que siendo el tributo una parte tan importante dentro del Derecho tributario y existiendo una amplia variedad de conceptos del mismo, ninguno de ellos haya conseguido explicarlo en su totalidad ni haya logrado convencer a toda la doctrina. Sobre esto se pronunció CORTÉS DOMÍNGUEZ al afirmar que *“paradójicamente, una rama tan estudiada y tan elaborada como el Derecho tributario ha descuidado profundamente el análisis del concepto que le sirve de plataforma. No es que no existan definiciones del tributo –hay una larga teoría de ellas-, sino que el tributo todavía no ha conseguido en la Ciencia jurídica un concepto que sea plenamente válido y que haya merecido la aceptación de la mayoría de la doctrina tributaria”*². En el fondo de ello está la complejidad del fenómeno tributario, que comprende más que la obligación tributaria principal a que se refiere el artículo 19 LGT.

Para acotar la definición de tributo partiremos de que el mismo es una prestación coactiva. Es una prestación patrimonial pública y la prestación en sí es el objeto de cualquier obligación. El objeto de esta obligación es una prestación que consiste en entregar a un ente público una cantidad de dinero con la finalidad de contribuir a la financiación del gasto público.

La explicación del tributo no como una relación de poder sino como una relación obligacional se la debemos a varios autores destacando especialmente el papel que tuvo ALBERT HENSEL. Ellos

¹ Artículo 31.1 de la Constitución Española: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

² CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: <<Ordenamiento tributario español>>, I, Tecnos, Madrid, 2a. ed., 1970, p. 168.



vieron que la obligación explicaba mejor que cualquier otra institución jurídica las relaciones que surgen entre el Estado y los ciudadanos y así el Estado podría hacer efectiva la prestación tributaria.

Hemos identificado al tributo con una obligación que se basa en la entrega de una suma de dinero al ente público y esta obligación es denominada **obligación tributaria principal**.

Como bien explicaba el profesor FERREIRO: *“La obligación tributaria principal es el tributo, entendido éste como obligación. Las características que definen y delimitan el tributo son, pues, las mismas que definen y delimitan la obligación tributaria principal”*³.

Por otro lado, en base a lo que dispone el artículo 19 de la Ley General Tributaria: *“La obligación tributaria principal tiene por objeto la cuota tributaria”*.

Nuestro Derecho tributario denomina como contribuyente a aquella persona que realiza el hecho imponible y por ello queda obligado a pagar como tributo una determinada cantidad que recibe el nombre de cuota tributaria. Entendemos por **cuota tributaria** la cantidad de dinero que es entregada al ente público para la financiación del gasto público.

Que una persona esté obligada como contribuyente a pagar la cuota tributaria no le exime de pagar otras cantidades debidas fruto de otras obligaciones accesorias a esa principal. Entre esas obligaciones accesorias podemos mencionar la obligación de pagar intereses de demora o el pago de recargos. Es, precisamente, la concurrencia de estas otras obligaciones en el tributo, además de la obligación tributaria principal, lo que nos lleva a entender el tributo como lo que jurídicamente es: un recurso de la Hacienda pública, en tanto que conjunto normativo, dando lugar los presupuestos de hecho de las diversas normas que integran ese conjunto a consecuencias diversas; la fundamental, sin duda, es la derivada del hecho imponible: la obligación tributaria principal; sin embargo, existen otras obligaciones que, en tanto establecidas por normas tributarias han de ser calificadas como tributarias y, en tanto que de algún modo están al servicio o acompañan a la obligación tributaria principal, son calificadas como accesorias o subsidiarias.

³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Curso de Derecho Financiero Español>>, cit., p. 379.



Por otro lado, por **deuda tributaria** se entiende la suma de todas las cantidades debidas en la totalidad de obligaciones que puede contraer una misma persona. Un ejemplo de ello lo encontramos con el retraso en el pago de una determinada obligación contraída así, en el momento de hacer frente a ese pago no solamente se deberá abonar el mismo sino que también se deberá hacer frente, por ejemplo, al pago de los intereses de demora derivados de su retraso al pagar tal cantidad.

Tras lo expuesto, resulta fácil pensar que lo que la Ley quiere es asegurar el sostenimiento a los gastos públicos y por tanto, establecer un sistema legal que evite incumplimientos o retrasos en la obligación de pagar. De aquí nacen las obligaciones accesorias a la principal.

De las diversas obligaciones tributarias, centramos nuestra atención en unas que se relacionan con el momento del pago de la obligación tributaria principal: los recargos por declaración extemporáneo, por lo que, antes de entrar en el análisis de esta categoría, nos referiremos brevemente a ese momento del pago.

El momento del pago de la obligación tributaria principal

En nuestro Derecho se suele utilizar la palabra devengo para hacer referencia al momento en que nace la obligación de contribuir al ya haberse realizado el hecho imponible. En este momento, el Estado puede recibir el tributo pues se entiende nacida la obligación tributaria principal.⁴

No obstante, que se haya producido el nacimiento de la obligación tributaria no quiere decir que la misma, el cumplimiento de la misma, sea inmediatamente exigible. Una referencia a lo mencionado se hace en el artículo 21.2 de la Ley General Tributaria: *“La ley propia de cada tributo*

⁴ Artículo 21.1 de la Ley General Tributaria: *“El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”*

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”



podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.”

Por otro lado, para entender el momento de tiempo en las obligaciones vamos a citar lo que manifestaron DÍEZ-PICAZO y GULLÓN que defendían que *“la idea de tiempo puede utilizarse para designar el momento inicial o final del fenómeno jurídico en que la obligación consiste o el momento de producción de los efectos. Se habla entonces de obligaciones a término o con término. El término puede ser el momento que marca el comienzo de la relación obligatoria (término inicial) o el momento que marca su expiración (término final). Puede ser también el momento señalado para la exigibilidad de la prestación o para la realización del cumplimiento o pago”*.⁵

En base a lo expuesto vamos a atender al tiempo de la prestación. Dentro del pago de la obligación tributaria podemos encontrar dos tiempos de prestación, uno es el periodo voluntario y otro el periodo ejecutivo.

En ambos periodos es admisible un cumplimiento voluntario, espontáneo, de la prestación y en los dos las normas tributarias crean situaciones jurídicas diversas y en especial crean obligaciones accesorias de la obligación principal.

Obligaciones accesorias a la obligación tributaria principal

Además de la obligación tributaria principal y las obligaciones tributarias subsidiarias, el ordenamiento jurídico recoge otro tipo de obligaciones. Estas son un tipo de obligaciones pecuniarias, que ya hemos citado anteriormente, y que se denominan **obligaciones accesorias**.

Para estudiar la naturaleza de estas obligaciones así como sus clases vamos a citar lo recogido en el artículo 25.1 de la Ley General Tributaria: *“Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que*

⁵ Díez-Picazo, L. y Gullón, A.: Sistema de Derecho civil, vol. II, Tecnos, Madrid, 1975, p.126.



se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.”

Las obligaciones accesorias se diferencian de las demás por su contenido y por la finalidad que tienen. Así, FERREIRO establecía que la reparación del daño o la compensación de un gasto es el fin de los intereses o recargos, el castigo y la prevención es el fin de las sanciones y la restitución del tributo pagado es el fin de las obligaciones entre particulares derivadas del tributo.⁶

2. LOS RECARGOS:

A diferencia de los intereses, un recargo es un porcentaje único y fijado previamente. Este porcentaje lo que hace es aumentar la cantidad a pagar en una determinada obligación contraída.

Dentro de los recargos podemos encontrar recargos por declaración extemporánea y recargos del periodo ejecutivo. En los recargos del periodo ejecutivo (regulados en el *artículo 28 de la Ley General Tributaria*⁷) no nos vamos a detener ya que, vamos a estudiar los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo.

⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Curso de Derecho Financiero Español>>, cit., p. 254

⁷ Artículo 28 de la Ley General Tributaria: “1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley. Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. 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...”



Recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo

En el caso de los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento por parte de la Administración estos se aplican sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación o también sobre el importe de la liquidación que se deriva de la declaración extemporánea.

Los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo sufrieron un gran número de modificaciones en su regulación. Las reformas anteriores a 1995 estaban basadas no en lograr una regulación de esta figura en sí, sino en solucionar los problemas provocados por el cumplimiento tardío de la obligación al pago.

Hasta 1991 no existió una regulación de esta figura. La norma creadora de esta figura fue la Ley 18/1991, de 6 de junio. A partir de ahí, los obligados tributarios podían regularizar su situación de forma espontánea en relación con cualquier concepto tributario nacido antes del 1 de enero de 1990.

Concepto:

En lo referente al concepto de recargo por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, la Ley General Tributaria del año 2003 en el apartado 1 del artículo 27 define este tipo de recargos de la siguiente forma: *“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”*.

No existen definiciones de esta figura por parte de la doctrina ya que la misma se ha limitado a estudiar su posible inconstitucionalidad y la delimitación de su naturaleza. Pero, podemos hacer uso de la definición que da el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ para quien este recargo es aquella *“obligación accesoria o complementaria de naturaleza resarcitoria y punitiva, que se devenga por la*

“6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.”



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”⁸.

Otra definición es la propuesta por la profesora VELARDE ARAMAYO quien define estos recargos como *“normas técnicas que permiten subsanar el incumplimiento del deber de declarar o autoliquidar, a la vez que estimulan la regularización tributaria voluntaria (mediante la no imposición de sanciones ni intereses) y el pago del importe adeudado, creando una ficción jurídica que permite retrotraer la acción del contribuyente al momento de cierre del periodo voluntario, y que además con la finalidad de evitar una clara e incongruente desigualdad entre los distintos contribuyentes conlleva un incremento de la carga tributaria que carece de carácter sancionador o resarcitorio”*.⁹

No obstante, esta última definición ha sido objeto de numerosas críticas al entender que no es necesaria la creación de una ficción jurídica ya que el cumplimiento de tales deberes es una causa de atipicidad. En el derecho penal, atípicas son todas aquellas acciones que no se adecuan a la norma penal prescrita, por lo que no son punibles. También se ha objetado la falta de reconocimiento de la naturaleza mixta de estos recargos.

Características:

En primer lugar, estos recargos forman parte de una **obligación que nace directamente de la ley**. El devengo de la obligación de este recargo se produce bien con el incumplimiento del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación o declaración (extemporaneidad), la presentación de la declaración o autoliquidación sin que medie requerimiento previo de la Administración

⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., <<Las obligaciones tributarias...>>, op.cit., p.45

⁹ VELARDE ARAMAYO, M. S., <<Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea>>, Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I, Aranzadi, Pamplona, 2010, p.689.



(espontaneidad), la existencia de deuda a ingresar y la identificación expresa del periodo impositivo de liquidación y la mención de los datos relativos a dicho periodo; en definitiva, por darse en la realidad el presupuesto de hecho previsto por la norma tributaria.

Por otro lado, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo es una **obligación accesoria**. Prueba de ello lo podemos encontrar en múltiples preceptos de la Ley General Tributaria como el artículo 25: *“Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley”*.

La profesora SOLER ROCH ¹⁰ señaló que la accesoriidad de la obligación de estos recargos se debe a que el supuesto que da lugar a la imposición del recargo se refiere a una situación que afecta al cumplimiento de la obligación tributaria principal y que la exigibilidad del recargo una vez devengado se suma automáticamente a la obligación tributaria principal cuyo incumplimiento dio lugar al mismo.

En tercer lugar, es una **obligación de carácter automático**. Con esto queremos decir, que la aplicación de estos recargos no necesita de un procedimiento concreto. Una vez transcurrido el periodo voluntario de presentación solamente se puede optar entre cumplir con la obligación o esperar por una actuación de la Administración. Es por eso, como veremos más adelante, que muchos autores entienden que estos recargos no pueden ser entendidos como una sanción pues de serlo, habrían de ir acompañadas del procedimiento sancionador propio de las sanciones.

Puede darse el caso de que no se haya podido presentar la autoliquidación por no haber puesto la Administración los medios adecuados para ello y por tanto, sin culpa del particular, como ocurrió en la *Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2009* ¹¹ donde se declaró improcedente el recargo del 5% ante la inexistencia de formularios, impresos o modelos oficiales para efectuar la presentación de la autoliquidación y por tanto, la imposibilidad material de realizar el pago.

¹⁰ SOLER ROCH, M.T., Los recargos de prórroga y apremio, op. cit., p.171.

¹¹ Podemos citar al respecto más sentencias, las cuales resolvieron de la misma forma, como fueron la SSAN de 30 de marzo y 12 de diciembre de 2011.



Clases:

Los recargos por declaración extemporánea se aplican en función del tiempo transcurrido al momento de realizar el pago.

Cuando hayan pasado menos de tres meses desde el momento en el que se tuvo que haber realizado el pago se aplicará un **recargo del 5 %** y tendrá como objetivo compensar el retraso producido en la realización del pago.

En este cumplimiento voluntario, al no haber existido requerimiento por parte de la Administración aunque se haga fuera de plazo, no se exigirán sanciones ni intereses de demora. El hecho de que no se apliquen ni sanciones ni intereses es porque la Administración lo que busca es incentivar este cumplimiento voluntario aunque se haga fuera de plazo.

Cuando el cumplimiento de la obligación al pago se haga una vez transcurridos tres meses pero sin que lleguen a transcurrir seis meses el **recargo** será de un **10%** pero tampoco se exigirán ni sanciones ni intereses de demora por las mismas razones que en el recargo anteriormente visto.

Cuando el cumplimiento se lleve a cabo entre los seis meses y los doce meses el **recargo** a aplicar será de un **15%** y tampoco se exigirán sanciones ni intereses de demora.

Por último, cuando el retraso exceda de doce meses el **recargo** será del **20 %**. En este caso, la sanción como en los supuestos anteriores queda excluida pero sí que se exigen intereses de demora. El interés de demora se liquida desde el día siguiente al cumplimiento de esos doce meses mencionados hasta que se presente la autoliquidación o declaración.

Una vez hemos aplicado el importe del recargo al caso concreto procederá una reducción del 25 % siempre y cuando se den en el caso concreto una serie de requisitos:

- Que se ingrese en su totalidad el importe restante del recargo en el periodo abierto para ello tras la notificación de su liquidación.



- Que se ingrese el importe de la deuda al tiempo de la presentación de la autoliquidación. Cuando hablamos de la deuda nos referimos a la producida como consecuencia de la autoliquidación llevada a cabo.

- Que se ingrese en su totalidad el importe de la deuda que ha sido liquidada por la Administración a la vista de la declaración extemporánea y que se haga en el correspondiente periodo voluntario.

Naturaleza jurídica:

Para determinar la naturaleza jurídica de estos recargos hay que atender a la finalidad que tienen los mismos, la misma puede consistir en:

- Disuadir a los obligados tributarios del incumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública.
- Promover el cumplimiento, aunque sea tardío, de sus obligaciones con la Hacienda Pública de manera espontánea es decir, antes del requerimiento por parte de la Administración.

El debate doctrinal y jurisprudencial en torno a la naturaleza de estos recargos ha orbitado en torno a tres criterios:

1. Su carácter indemnizatorio.
2. Su finalidad sancionadora.
3. Su posición entre una finalidad resarcitoria y una finalidad disuasoria.

(A estos tres criterios se han añadido otros, que veremos más adelante, como son el supuesto de excusa absoluta, la cláusula penal o causa de atipicidad.)



Los Recargos como medida sancionadora

La doctrina, de manera mayoritaria, entiende que la diferencia entre la cantidad debida, según el interés de demora aplicable y el 10 % de recargo, debía considerarse como una sanción (al ser los intereses de demora inferiores al 10 %) y por tanto, no podía aplicarse automáticamente pues se deberá hacer por medio del procedimiento sancionador.

El Tribunal Constitucional se pronunció ante esto en la STC 164/1995¹² en la que defendió la función resarcitoria además de disuasoria o de estímulo del recargo.

La Disposición Adicional 14. Dos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, modifica el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria: El precepto determinaba un recargo del 50 % para aquellos retrasos que fueran superiores a los tres meses y si la deuda no era ingresada al tiempo de la presentación de la autoliquidación y no era solicitado el aplazamiento se aplicaba un recargo único del 100 %.

Esta nueva regulación podemos explicarla atendiendo a la reforma del IRPF que se llevó a cabo que lo que produjo en palabras de GOROSPE OVIEDO es que *“se elevó la cuantía de los recargos, para compeler a los contribuyentes a que acudieran prestos a esa especie de <<amnistía fiscal>>, pero los efectos fueron los contrarios a los pretendidos por el legislador”*¹³.

También podemos explicar esta nueva regulación atendiendo al hecho de que la Administración podía beneficiarse de la omisión del expediente sancionador al no aplicar sanción alguna.

Por su parte, el Tribunal Constitucional se pronunció acerca de la constitucionalidad de los recargos mencionados del 50 % y del 100%. Al respecto, cabe mencionar la **Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre** en donde el Tribunal reconoció la función resarcitoria, a través del interés de

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995 de 13 de noviembre: Esta sentencia además de declarar la naturaleza no sancionadora del recargo del 10% resolvió también acerca de la constitucionalidad del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria.

¹³ GOROSPE OVIEDO, J.I., <<La inconstitucionalidad de los recargos del artículo 61.2 LGT y sus consecuencias>>, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 22, 2000, parte Estudio.



demora y reconoció la función coercitiva, disuasoria o de estímulo del recargo del 50 % pero, concluyó que el recargo desempeña una función de castigo propio de los actos sancionadores.

Más tarde con la reforma parcial de la Ley General Tributaria que hizo la Ley 25/1995 de 20 de junio se introdujo un nuevo régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo que fue recogido por el artículo 61.3 de la LGT. Hablamos de los recargos del 5%, 10 % y 15 % que se aplicaban cuando el ingreso tenía lugar dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo de pago. El recargo del 20 % se aplicaba cuando el retraso era superior al año.

Lo que el legislador quería era eliminar los rasgos sancionadores presentes en este tipo de recargos aplicando una serie de medidas como fueron:

- Una menor cuantía frente a los recargos anteriores, alejándolos así de las sanciones.
- Un incremento del número de recargos lo cual, permitía diferenciar el efecto de pagar dentro de los tres meses siguientes o hacerlo en los seis siguientes.

No obstante, algunos autores como IBARRA RODRÍGUEZ siguieron defendiendo el carácter sancionador de los recargos al afirmar que *“el legislador de haber perseguido tan sólo indemnizar a la Administración por el perjuicio que le causa el ingreso tardío, debió de haber exigido simplemente intereses de demora”*.¹⁴

Los Recargos como medida indemnizatoria

Son pocos los autores partidarios de esta tesis. Entre ellos vamos a citar las palabras del profesor PEDRAZA BOCHONS para el cual los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea *“continúan siendo un deber pecuniario accesorio del deber de pago de la cuota tributaria, con una*

¹⁴ IBARRA RODRÍGUEZ, A., <<El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica>>, en la obra Temas actuales de Derecho Tributario, J.M. Bosch Editor, 2005, PP.128 Y 129.



función indemnizatoria; esto es, con el fin de resarcir a la Hacienda pública por el retraso producido en el cumplimiento”¹⁵.

También algunos Tribunales Superiores de Justicia (Balears, Canarias...) sostienen la finalidad compensatoria de los recargos del 50 % y del 100 %.

Fue la reducción del importe de los recargos al 5%, 10 % y 15 % junto con la exclusión de los intereses de demora por el retraso en la presentación lo que provocó que algunos autores como fue el caso de PÉREZ ROYO que habían defendido el carácter sancionador del recargo del 50 % afirmaran que estos recargos “*podrían ser considerados como una especie de compensación forfetaria o a un tanto alzado por el retaso*”¹⁶.

Los recargos como medida de naturaleza mixta

El Tribunal Constitucional contempla una tercera vía aparte del carácter sancionador o resarcitorio de los recargos. Este tercer mecanismo incluiría rasgos coincidentes con los anteriores pero no de la misma manera.

Este Tribunal considera que en el recargo no se aprecia una finalidad represiva o punitiva, como sí se aprecia en las sanciones, y fundamenta su opinión en estas tres razones:

- El propio artículo 61.2 de la LGT excluye la imposición de las sanciones que pudieran ser exigibles.
- Porque la cuantía de las sanciones supera el importe del recargo.
- Porque la finalidad disuasoria no determina una naturaleza sancionadora.

A pesar de afirmar esto, el Tribunal Constitucional admite que el recargo presenta algunos rasgos que le dan un carácter sancionador pues es una respuesta a una conducta tipificada como ilícita

¹⁵ PEDRAZA BOCHONS, J.V., <<Los ingresos fuera de plazo...>>, op. cit., p.27.

¹⁶ PÉREZ ROYO, F., <<Derecho Financiero y Tributario...>>, op. Cit., 5º ed., p.235.



tributariamente hablando. Pero sostiene el Tribunal sostiene que, en todos los casos, estaremos ante una medida disuasoria y no ante una sanción.

Sin embargo, un amplio sector de autores no se muestra de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional en base a que consideran que el TC se contradice cuando reconoce que el recargo no tiene una finalidad represiva a pesar de que este admite que su presupuesto es un hecho ilícito. Además, defienden la inexistencia de medidas con una finalidad disuasoria como si se tratara de una categoría aparte de las demás. Y en último lugar, sostienen que si un recargo se aplica a aquella persona que no ha cumplido con el pago cuando debía de haberlo hecho este no ha servido para disuadir el incumplimiento pues ya se ha producido.

En lo que respecta a los recargos que actualmente están vigentes, la mayoría de los autores toman como si de un mismo grupo se trataran a los recargos del 5 %, del 10 % y del 15 % y de otro al recargo del 20 %. Esta separación que se hace suele responder a que en los tres primeros recargos no se exigen intereses de demora mientras que sí que se exigen en los recargos del 20 %.

Para PÉREZ ROYO los recargos del 5, 10 y 15 por ciento *“podrían ser considerados como una especie de compensación forfetaria o a tanto alzado por el retraso”*¹⁷.

En el caso del recargo por 20 % su equiparación a una sanción es una opinión prácticamente unánime en la doctrina.

La profesora VELARDE ARAMAYO afirma que *“el único mecanismo previsto por nuestra legislación para el resarcimiento derivado del transcurso del tiempo es el previsto en el artículo 26 de la LGT (intereses de demora)”*¹⁸. De ahí, que a su juicio, los recargos tengan como única finalidad la de estimular la regularización voluntaria de los obligados y contribuyentes de buena fe.

¹⁷ PÉREZ ROYO, F., <<Derecho financiero y tributario...>>, op. cit., 5º ed., p. 235.

¹⁸ VELARDE ARAMAYO, M.S., <<Naturaleza jurídica de los recargos...>>, op.cit., pp. 676 y ss.



Los recargos como cláusula penal

La consideración de estos recargos como una cláusula penal se explica como un intento de justificación a la penalización económica que comportan los mismos.

Sin embargo, una gran parte de la doctrina del Derecho Tributario, han criticado esta comparación alegando el origen convencional de la cláusula penal frente al carácter “ex lege” de los recargos.

El Tribunal Constitucional lo que hizo fue asimilar la función de los recargos a la de la cláusula penal que pudieran convenir las partes en virtud de su voluntad para impulsar el cumplimiento de las obligaciones en las relaciones privadas.

Los recargos como excusas absolutorias

Como la regulación del recargo excluye la aplicación de las sanciones que pudieran exigirse, esto llevó a una parte de la doctrina a afirmar que como la responsabilidad penal se eliminaba gracias a la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, esta operaba en nuestro Derecho como una excusa absoluta. Excusa absoluta en lo referente a la no exigibilidad de sanción.

Para el profesor GARCÍA NOVOA¹⁹ sólo los recargos del 5, 10 y 15 por ciento son excusas absolutorias pues la sanción que correspondería es sustituida por una medida resarcitoria, la cual es incompatible con los intereses de demora por eso son los únicos recargos que pueden percibirlos. No sucede lo mismo respecto al recargo del 20 % cuya aplicación junto a los intereses de demora lo convierte en una sanción.

¹⁹ GARCÍA NOVOA, C., <<Las consecuencias del impago del tributo...>>, op. cit., p.260.



Para otra parte de la doctrina, la identidad entre excusa absolutoria y recargo no existe. Esta opinión la fundamentan en base a una serie de razones, entre ellas, que estamos ante un supuesto de atipicidad pues la regularización voluntaria excluye la infracción

Los Recargos como causa de atipicidad

Algunos autores, entre ellos CLAVIJO HERNÁNDEZ, consideran que los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria excluyen del tipo que describen la regularización prevista en el artículo 27 de la misma ley.

Siguiendo a IBARRA RODRÍGUEZ²⁰, las posturas doctrinales en torno a la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo pueden sintetizarse en:

1. Si el importe de los recargos no es superior a los intereses de demora, su naturaleza será indemnizatoria.
2. Si el importe que resulta de la aplicación del recargo es superior al de los intereses, su finalidad será disuasoria o estimuladora del cumplimiento tempestivo.
3. Si su importe se acerca o supera al de las sanciones será punitivo o sancionador.

Para concluir con el análisis de la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea, vamos a citar las palabras del profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ al respecto, para quien estos recargos *“tienen una naturaleza mixta, con elementos de la indemnización y la pena, como lo ponen de manifiesto los recargos del 5, 10 y 15 por ciento.*

Los tres tienen un carácter compensatorio por el retraso en el pago. Sin embargo, su función no es sólo ésta; también estos recargos tratan de estimular el cumplimiento dentro de plazo de la

²⁰ IBARRA RODRÍGUEZ, A., <<El recargo por declaración extemporánea...>>, op.cit., p.124.



obligación tributaria y de disuadir su incumplimiento, lo cual es notorio cuando su cuantía es del 20 por ciento.

En este caso el recargo tiene un claro carácter punitivo, con una función de garantía del cumplimiento de la obligación tributaria similar, según enseña el TC (Sentencia de 13 de noviembre de 1995), a la que, en materia civil, tiene la cláusula penal. Tan es así que este recargo del 20 % constituye una autentica pena <<ex lege>> cumulativa pues su importe es exigible además de los intereses de demora...”.

Régimen jurídico:

El pago de estos recargos se encuadra dentro de una obligación tributaria pecuniaria. Esta obligación se entenderá cumplida en el momento de la presentación de declaraciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin que haya tenido lugar requerimiento alguno por parte de la Administración.

El devengo del recargo por declaración o autoliquidación extemporánea realizada fuera de plazo no se interrumpirá aunque en el momento de presentación del mismo se presente una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria.

Además, en el momento de presentación de los mismos no se podrá alegar la improcedencia de la deuda al entenderse que este no es el momento oportuno para ello pues se puede haber presentado mucho antes y no se hizo.

Estos recargos no tienen naturaleza jurídica de sanción, no podemos tratarlos como a una sanción.



Requisitos necesarios para la exigencia de estos recargos:

Lo primero con lo que debemos contar, es con una presentación extemporánea de las declaraciones o autoliquidaciones. Además, dichas presentaciones han de hacerse sin que conste requerimiento previo por parte de la Administración.

No obstante, si lo que presentamos son autoliquidaciones y no declaraciones, hay que tener en cuenta que se ha de identificar de manera expresa a qué periodo impositivo de liquidación se refieren y los datos que se adjunten solamente pueden referirse a dicho periodo impositivo.

¿Qué ocurriría si faltara algún ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta incluidos en la autoliquidación que se presenta?

Para responder a esta pregunta, debemos de tener en cuenta lo mencionado anteriormente en base a la presentación de autoliquidaciones y es que la falta de los dos requisitos anteriores conllevaría la no aplicación de estos recargos. Pero, si lo que faltara fuera algún ingreso o pago de la autoliquidación se producirá una infracción tributaria en base a lo recogido en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria: *“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...”*. Esta infracción tributaria será considerada como leve en base al artículo 191.2 de la misma ley.

En cuanto a la finalidad que tienen estos recargos, es la de evitar que los obligados tributarios regularicen su situación tributaria por medio de declaraciones que pertenecen a liquidaciones posteriores del impuesto. Esto suele darse, por ejemplo, cuando en las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se incluyen cantidades que pertenecen a trimestres anteriores.



Cuantificación de estos recargos:

Para llevar a cabo la cuantificación de estos recargos se ha de tener en cuenta la base sobre la que se aplican y su tipo.

La base está conformada por la cantidad resultante de la autoliquidación extemporánea o por el importe de la liquidación de la declaración extemporánea.

En lo referente al tipo se distingue la aplicación de los recargos del 5 %, 10 %, 15 % y 20 % que ya detallamos anteriormente cuando hablamos de las clases de recargos.

3. CONCLUSIONES:

El tributo es una prestación coactiva de la Hacienda pública cuyo objetivo es entregar una cantidad de dinero para contribuir a la financiación del sector público.

La Ley busca, en último término, asegurar el sostenimiento de los gastos públicos y, para ello, establece un sistema que evite incumplimientos o retrasos en la obligación de pagar.

Dentro del pago de la obligación tributaria, podemos encontrar dos tipos de prestaciones: periodo voluntario y periodo ejecutivo.

El recargo es un porcentaje único y fijado previamente que aumentará la cantidad a pagar en una determinada obligación contraída. El recargo por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo se aplica sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación, o también sobre el importe de la liquidación que se deriva de la declaración extemporánea.

Los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea tienen naturaleza de obligaciones tributarias accesorias y por tanto, consisten en prestaciones pecuniarias que deben ser satisfechas a la Administración Tributaria y cuya exigencia se imponen en relación con otra obligación tributaria. El devengo de este recargo se produce con el incumplimiento del plazo voluntario, sin requerimiento previo por parte de la Administración y con la exigencia de la deuda a ingresar.



Actualmente existen cuatro tipos de recargos por declaración o autoliquidación extemporánea:

5 %: cuando pasa menos de tres meses desde el momento en que se tuvo que hacer el pago. En ellos, no existe pago de interese de demora ni sanción.

10 %: cuando pasa más de tres meses y menos de seis meses. Tampoco existen intereses de demora ni sanción.

15 %: cuando pasan más de seis meses y menos de doce meses. No existen intereses de demora ni sanción.

20 %: cuando pasan más de doce meses. No existe sanción pero sí intereses de demora que se computarán a partir de esos doce meses.

El debate doctrinal y jurisprudencial en torno a la naturaleza de estos recargos ha girado en torno a varios criterios:

- Su carácter indemnizatorio
- Su finalidad sancionadora
- Su posición entre una finalidad resarcitoria y una disuasoria

El debate doctrinal acerca de los recargos por declaración o autoliquidación extemporánea es enriquecedor desde el punto de vista jurídico. La existencia de matices en todos los tipos del recargo ha contribuido a aumentar la controversia entre sentencias del Tribunal Constitucional²¹, algunos Tribunales Superiores de Justicia ²²y la opinión de un amplio sector de autores que conforman la doctrina del Derecho Tributario.

Los temas que han alineado la controversia son:

- Su carácter sancionador

²¹ Entre estas sentencias encontramos la STC 164/1995 de 13 de noviembre o la STC 276/2000 de 16 de noviembre.

²² Entre estos TSJ destacamos al de Canarias o Baleares, entre otros.



- Su finalidad indemnizatoria
- Su objetivo resarcitorio
- Su espíritu disuasorio
- Su identificación como excusa absoluta
- Su asimilación a causa de atipicidad

Para concluir, siguiendo a IBARRA RODRÍGUEZ, las posturas doctrinales en torno a la naturaleza de estos recargos pueden sintetizarse en:

- Si el importe de los recargos no es superior a los intereses de demora su naturaleza es indemnizatoria.
- Si el importe que resulta de la aplicación del recargo es superior a los intereses de demora su finalidad es disuasoria o estimuladora del cumplimiento tempestivo.
- Si el importe se acerca o supera al de las sanciones será punitivo o sancionador.

4. BIBLIOGRAFÍA:

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: <<Ordenamiento tributario español>>, I, Tecnos, Madrid, 2a. ed., 1970.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Curso de Derecho Financiero Español>>.

DÍEZ-PICASO, L. y GULLÓN, A.: <<Sistema de Derecho civil, vol. II, Tecnos, Madrid, 1975

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., <<Las obligaciones tributarias...>>

VELARDE ARAMAYO, M. S., <<Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea>>, Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I, Aranzadi, Pamplona, 2010.



SOLER ROCH, M.T., <<Los recargos de prórroga y apremio>>

GOROSPE OVIEDO, J.I., <<La inconstitucionalidad de los recargos del artículo 61.2 LGT y sus consecuencias>>, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 22, 2000, parte Estudio.

IBARRA RODRÍGUEZ, A., <<El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica>>, en la obra Temas actuales de Derecho Tributario, J.M. Bosch Editor, 2005.

PEDRAZA BOCHONS, J.V., <<Los ingresos fuera de plazo...>>.

PÉREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario...,

GARCÍA NOVOA, C., <<Las consecuencias del impago del tributo...>>, op. cit., p.260.

HERNÁNDEZ GARDE, M^a BELÉN, <<Las obligaciones tributarias accesorias>>

FRANCIS LEFEBVRE, <<Memento práctico>>, Fiscal 2010.