

Grado en: **DERECHO**

Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna

Curso: **2018/2019**

Convocatoria: **JULIO**

**[LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS. EN
PARTICULAR, EL RECARGO DE APREMIO]**

[The accesory tax obligations. In particular, the pressure surcharge]

Realizado por el alumno/a Doña **ASHLEY GONZÁLEZ PÉREZ**

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 constitute an increase of the percentage over the value of a payment or collection that is made, generally, by default of the same, in order to penalize the breach in date of the assumed obligation. Therefore, the tax surcharges are those amounts that must be paid in addition to the tax that has not been paid in the time that corresponds in each case. These surcharges are part of the tax debt.

These surcharges have a compensatory and sanctioning function in which the sanctioning carácter predominates.

Within these surcharges we can find the surcharges for extemporaneous declaration, the surcharges of the executive period and the surcharge in the way or urgency.

Although they may present common characteristics, the interests of delay with surcharges can not be confused.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Los recargos constituyen un incremento del porcentaje sobre el valor de un pago o cobro que se realiza, generalmente, por mora de los mismos, con el fin de penalizar el incumplimiento en fecha de la obligación asumida. Por tanto, los recargos tributarios son aquellas cantidades que deben pagarse de forma adicional al tributo que no se ha pagado en el tiempo que en cada caso corresponda. Estos recargos forman parte de la deuda tributaria.

Estos recargos tienen una función indemnizatoria y sancionadora en la que predomina el carácter sancionador.

Dentro de estos recargos nos podemos encontrar con los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y el recargo en la vía de apremio.

Aunque puedan presentar características comunes, no cabe confundir los intereses de demora con los recargos.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN | 5 |
| LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS | 8 |
| EL INTERÉS DE DEMORA TRIBUTARIO | 10 |
| 1. Cuantificación del interés de demora tributario | 12 |
| 2. El tipo de interés de demora | 13 |
| LOS RECARGOS | 13 |
| 1. Los recargos por declaración extemporánea | 14 |
| 2. Los recargos del período ejecutivo | 19 |
| 3. En especial, los recargos del procedimiento de apremio | 25 |
| El abono de la totalidad de la deuda pendiente como requisito común al recargo ejecutivo y al recargo de apremio reducido | 32 |
| La notificación de la providencia de apremio y el pago de la deuda apremiada como requisitos propios del recargo de apremio reducido | 32 |
| Los requisitos para la exigencia del recargo de apremio ordinario | 33 |
| Cuantificación de los recargos del período ejecutivo | 33 |
| CONCLUSIONES | 34 |
| BIBLIOGRAFÍA | 36 |

I. INTRODUCCIÓN

La definición normativa de tributo nos la proporciona nuestra actual Ley General Tributaria en su artículo 2.1, disponiendo que *“son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”*

Hoy en día, es común en una gran parte de la doctrina española reconocer que el tributo no es una relación jurídica, ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo una institución o instituto jurídico, es decir, un recurso o conjunto de normas. Así lo ha explicado SAINZ DE BUJANDA¹, cuando nos decía que el tributo *“no es otra cosa que el recurso de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”*. La doctrina coincide en afirmar que el tributo es una institución, es decir, un conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función de su “ratio unitaria”, o finalidad financiera a la que sirve, la cual se concreta en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a cargo de quienes han realizado un hecho que pone de manifiesto su capacidad económica.

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 ser el instrumento jurídico a través del cual se hace efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de las arcas públicas en función de la capacidad económica, tal y como aparece recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española².

Es una prestación coactiva, en tanto que constituye una prestación patrimonial pública. Así lo confirma la Disposición Adicional Primera de la Ley General Tributaria en la redacción dada a la misma por la Ley de Contratos del Sector Público. El objeto de la

¹ SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1982, pág. 147.

² 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.”*

obligación tributaria principal consiste en entregar a un ente público una cantidad de dinero con la finalidad de contribuir a la financiación del gasto público.

En cuanto a la obligación tributaria principal, el artículo 19.3 de la Ley General tributaria nos ofrece su objeto: *“La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”*.

Tal y como lo explica 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.

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 y la misma se encuentra regulada en el artículo 56 de la Ley General Tributaria⁴. Nuestra Ley General Tributaria, incorpora, además, el concepto de deuda tributaria del que la citada cuota es sólo uno de sus componentes.

Dispone el artículo 58 de la Ley General Tributaria que: *“la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria*

³ FERREIRO LAPATZA, J.J, *Curso de Derecho Financiero Español*, 24º Edición, cit., p. 379.

⁴ Artículo 56 Ley General Tributaria “1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”. Este precepto pone de manifiesto que, a partir de la denominada cuota tributaria, pueden surgir otras cantidades a pagar por el contribuyente, que son obligaciones accesorias a la obligación tributaria principal. “Son obligaciones tributarias accesorias -dice el artículo 25.1 de la Ley General Tributaria- aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.” Son, por tanto, aquellas obligaciones cuyo nacimiento se encuentra vinculado con otra obligación tributaria. Entre esas obligaciones accesorias podemos mencionar la obligación de pagar intereses de demora o el pago de recargos.

Por otra parte, la Ley General Tributaria señala el concepto de deuda tributaria. En lo relativo a la deuda tributaria, el contribuyente puede quedar obligado a pagar otras obligaciones que tienen carácter accesorio respecto a la obligación tributaria principal. El conjunto integrado por la cuota tributaria y las obligaciones accesorias es lo que constituye la deuda tributaria.

Por tanto, y a partir de todo lo expuesto, hemos de entender el tributo como un recurso de la Hacienda Pública, cuyo núcleo esencial es la obligación tributaria principal, que nace como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir con el fin primordial de obtener ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. La aplicación de las restantes normas que forman parte de este conjunto normativo que es el tributo puede dar lugar a consecuencias diversas, destacando, las obligaciones que, como accesorias de la principal, sirven, fundamentalmente, al fin de hacer efectiva la obligación tributaria principal.

A lo largo de nuestro trabajo nos vamos a centrar en el estudio de las obligaciones tributarias accesorias que, como ha señalado la profesora HERNÁNDEZ GARDE⁵,

⁵HERNÁNDEZ GARDE, M^a BELÉN, *Las obligaciones tributarias accesorias* (tesis doctoral), Universidad de La Laguna. Departamento de Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa, 2015. p. 13.

constituyen unas obligaciones complementarias de la obligación tributaria principal y de las obligaciones a cuenta. Sin la existencia de tales obligaciones, no es posible el nacimiento de una obligación accesoria. 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. Dentro de las obligaciones tributarias accesorias, centraremos nuestra atención, fundamentalmente, en los recargos.

II. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

Aparte de la obligación tributaria principal, nuestro ordenamiento jurídico recoge otro tipo de obligaciones pecuniarias que ya hemos citado anteriormente y que se denominan obligaciones accesorias.

La Ley General Tributaria, en el apartado 1 del artículo 25, define a las obligaciones tributarias accesorias 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”*.

A la hora de definir estas obligaciones tributarias nos vamos a acoger al concepto dado por la profesora SOLER ROCH⁶ que las define como *“aquellas en las que el presupuesto de hecho, aún siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento de la obligación accesoria”*.

No hace falta insistir en que la accesoriedad implica, en líneas generales, una conexión de dependencia de la obligación respecto de la principal o de la obligación a cuenta. Nos vamos a centrar en destacar sus notas características, tal y como ha hecho el profesor CLAVIJO HERÁNDEZ⁷:

- A. En primer lugar, estas obligaciones surgen de un presupuesto de hecho que guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia

⁶ SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, REDF, núm. 25, 1980, p. 17.

⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Las obligaciones tributarias accesorias*, Hacienda Canaria, núm. 10, pp. 37 y 38.

sería imposible el nacimiento de la obligación accesoria. Dada su condición de obligaciones legales, las obligaciones accesorias nacen como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma.

Pero, en todo caso, debe tenerse claro que una vez nacidas, las prestaciones accesorias tienen cierta independencia respecto de la obligación tributaria principal.

- B. En segundo lugar, en cuanto al importe de la prestación de la obligación accesoria, su cuantía no coincide con la de la obligación tributaria principal a la que complementan.
- C. En tercer lugar, existe una identidad subjetiva entre la obligación tributaria accesoria y la obligación tributaria principal a la que va unida. Ya hemos dicho que el nacimiento de las obligaciones accesorias está vinculado al incumplimiento de otra obligación, siendo esto así, resulta coherente que el deudor de ambas obligaciones sea siempre el mismo sujeto.
- D. Y, en cuarto y último lugar, la finalidad de las obligaciones tributarias accesorias no es la obtención de recursos económicos por parte de un Ente público, que es lo propio de la obligación tributaria principal, ni tampoco participar de la finalidad garantista propia de las obligaciones a cuenta, sino indemnizar al Ente público por el perjuicio originado por la falta de disponibilidad en el plazo correspondiente de las cantidades adeudadas, o bien, incentivar el cumplimiento, o disuadir o penalizar por el incumplimiento de otra obligación tributaria.

Por los demás, ha de añadirse que estas obligaciones accesorias son obligaciones “ex lege”, de carácter pecuniario, que se aplican sin necesidad de la concurrencia de un retraso culpable en el ingreso de la deuda tributaria.

En cuanto a las clases, las obligaciones accesorias pueden clasificarse, atendiendo a la enumeración del artículo 25 de la Ley General Tributaria, en cuatro tipos:

- A. La de satisfacer el interés de demora.
- B. La de abonar los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- C. Las de pagar los recargos del período ejecutivo.
- D. Cualquier otra que imponga la ley.

III. EL INTERÉS DE DEMORA TRIBUTARIO

El apartado 1 del artículo 26 de nuestra Ley General Tributaria ofrece una definición del interés de demora tributario: *“el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución impropcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.*

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado”.

Por tanto, siguiendo la definición propuesta por la profesora HERNÁNDEZ GARDE⁸, podemos definir el interés de demora tributario como aquella obligación accesoria de carácter indemnizatorio impuesta por la ley que consiste en el pago de una suma de dinero a la Hacienda Pública en todos aquellos supuestos en los que se produce un retraso en el ingreso de la deuda tributaria, o bien se disfrute indebidamente de una devolución tributaria.

Las características que entrañan los intereses de demora son las siguientes:

- Es una obligación automática, puesto que no exige la previa intimación de la Administración tributaria para realizar tal pago.
- Es una obligación objetiva, dado que tampoco se requiere la existencia de culpabilidad en la realización del presupuesto objetivo de dicha obligación accesoria.
- Se trata de una obligación “ex lege”. Lo que significa que su nacimiento tiene lugar como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho previsto en la Ley.

⁸ HERNÁNDEZ GARDE, M^a BELÉN, *Las obligaciones tributarias accesorias*, op. cit., p. 67.

- Constituye una obligación accesoria. Tal y como señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁹, *“cuando la cuota tributaria u otra obligación a favor de la Hacienda no se satisfacen en el tiempo previsto para su normal cumplimiento nace una obligación accesoria y accidental de la obligación principal y que, además, será dependiente de ella tanto por lo que se refiere a su origen como a su cuantía”*.
- Tiene una finalidad indemnizatoria. Se configura como un mecanismo que trata de indemnizar al acreedor por el retraso en la satisfacción de su derecho de crédito o el disfrute de una devolución indebida.

Dado su carácter de obligación accesoria e indemnizatoria, podría afirmarse que el presupuesto para la exigencia del interés de demora tributario es el retraso en el pago de una deuda tributaria, o bien, la obtención de una devolución improcedente; sin embargo, la Ley General Tributaria, en el artículo 26.2, señala los supuestos de manera concreta:

- a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo en las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, en cuyo caso 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.
- c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

⁹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *El interés de demora en materia tributaria*, CT, núm. 55, 1986, pp. 126 y 127.

- d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido, en cuyo caso no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.
- e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.
- g) En los casos de aplazamiento o fraccionamiento.
- h) En los supuestos de denegación de una solicitud de compensación en período voluntario, cuando la deuda sea ingresada en el plazo concedido al efecto.
- i) En los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación y pérdida de exenciones, deducciones e incentivos fiscales.

No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

i. Cuantificación del interés de demora tributario

Tres son los elementos que se requieren para liquidar los intereses de demora: el primero, es el período o número de días a lo largo del que se produce el retraso; el segundo, será la base o importe no ingresado en plazo (o indebidamente devuelto); y, el tercero, es el tipo de interés aplicable.

Hemos de afirmar, tal y como ha señalado MEDRANO IRAZOLA¹⁰, que el periodo de liquidación de los intereses de demora se extenderá:

¹⁰ MEDRANO IRAZOLA, S. *Las obligaciones tributarias accesorias. El interés de demora y los recargos* (artículo), 2004. p. 166

- A. Con carácter general, desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la declaración o del plazo de ingreso de la deuda tributaria, hasta el día en que se efectúe el pago.
- B. Y, en el supuesto de devoluciones obtenidas indebidamente, desde el día en el que se obtuvo la devolución, hasta aquél en el que se reembolse su importe.

ii. El tipo de interés de demora

La norma de referencia en esta cuestión es la prevista en el apartado 3 del artículo 26 de la Ley General Tributaria, *“el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado”*.

Por otro lado, como dispone el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, la cuantía del interés seguirá siendo *“el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente”*.

IV. LOS RECARGOS

Siendo figuras próximas, advertimos, desde este momento, que no cabe confundir los intereses de demora con los recargos. El recargo es el incremento de un porcentaje sobre el valor de un pago o cobro que se realiza, generalmente, por mora de los mismos, con el fin de penalizar el incumplimiento en fecha de la obligación asumida. Por tanto, los recargos tributarios son aquellas cantidades que deben pagarse de forma adicional al tributo que no se ha pagado en el tiempo que en cada caso corresponda. Estos recargos forman parte de la deuda tributaria.

En los recargos, nos podemos encontrar con la posible **función indemnizatoria** de los mismos. Para ello debemos tener en cuenta que el recargo de apremio previsto para los ingresos posteriores a la providencia de apremio (20%) resulta compatible con los intereses de demora y que convive con las costas del procedimiento. Por ello, esa función

indemnizatoria quedaría limitada a la cobertura de los gastos ordinarios que origina el procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la deuda impagada.

Por su parte, la modalidad del 10% prevista para los supuestos de pago efectuado con anterioridad a la providencia de apremio excluye los intereses de demora generados desde el inicio del período ejecutivo lo que despliega, además, un efecto de incentivo para que el obligado tributario cumpla voluntariamente, aunque sea fuera de plazo.

Por otra parte, nos encontramos con la **naturaleza mixta** del recargo, en la que predomina su carácter sancionador. La situación descrita nos sitúa ante una naturaleza mixta: indemnizatoria únicamente en la parte que corresponde con los intereses generados (recargo del 10 por ciento) o con los costes ordinarios del procedimiento de apremio (recargo del 20 por ciento). Se plantea entonces, la duda sobre la naturaleza de la parte del recargo que excede la cuantía de la indemnización procedente.

Teniendo en cuenta que la indemnización que incorpora el recargo se calcula anticipada e independientemente del coste o del perjuicio generado, y no coincide necesariamente con éste, ello nos aproxima a la cláusula penal. En nuestro derecho se considera como cláusula penal aquella prestación que el deudor se compromete a satisfacer al acreedor para el caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de la obligación principal. Y ésta puede cumplir diversas funciones: puede sustituir a la obligación principal y a la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso; puede suplir únicamente a la indemnización de daños y, por último, puede suceder que la cláusula penal se exija conjuntamente con la obligación principal y con la reparación de los daños, en cuyo caso adquiere un carácter meramente sancionatorio.

Dentro de los recargos podemos diferenciar los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo.

i. Los recargos por declaración extemporánea

Los recargos por declaración extemporánea se encuentran regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, que dispone que: “*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.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, diez o quince 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 periodo 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 periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

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 periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

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

Cabe mencionar que puede darse el caso de que el contribuyente presente, extemporáneamente, la autoliquidación y, sin embargo, no impera la cuota correspondiente.

El devengo de los recargos no está supeditado a que finalmente el ingreso se haga efectivo, pues, si el obligado tributario al tiempo de producirse la presentación extemporánea no efectúa el pago o, en su defecto, no solicita, simultáneamente, el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda, se iniciará el periodo ejecutivo, devengándose, junto al recargo por declaración extemporánea, el recargo del periodo ejecutivo, así como, los intereses de demora que, en su caso, sean exigibles.

En cuanto a las características de los recargos por declaración extemporánea, tenemos las siguientes:

- Son una obligación “ex lege”. El devengo de la obligación del recargo se produce cuando acontece el presupuesto de hecho previsto en la Ley, el cual requiere la concurrencia de diferentes requisitos:
 - a) El incumplimiento del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación o declaración, es decir, la extemporaneidad de la declaración o autoliquidación.
 - b) La presentación de la declaración o autoliquidación sin que medie requerimiento previo de la Administración, es decir, la espontaneidad de su presentación.
 - c) La existencia de la deuda a ingresar.
 - d) La identificación expresa del periodo impositivo de liquidación y la mención de los datos relativos a dicho periodo.

- Constituyen una obligación accesoria. Como señala la profesora SOLER ROCH¹¹, la accesoriidad de la obligación de los recargos se puede determinar por dos notas características:
 - a) En primer lugar, porque el supuesto que da lugar a la imposición del recargo se refiere a una situación que afecta al cumplimiento de la obligación tributaria principal.
 - b) Y, en segundo lugar, porque la exigibilidad del recargo una vez devengado se suma automáticamente a la obligación tributaria principal cuyo incumplimiento dio lugar al mismo, que sigue a partir de ese momento la suerte de dicha obligación.
- Son obligaciones de carácter automático. La aplicación de los recargos por declaración extemporánea no precisa de un procedimiento en el que el obligado tributario disponga de un trámite de audiencia o en el que puedan esclarecerse las causas de su retraso.
- Tienen una finalidad indemnizatoria y punitiva. Indemnizatoria en cuanto proporcionan una compensación económica al acreedor perjudicado por el retraso y, disuasoria, frente a posibles incumplimientos que, cuando se compatibiliza con la exigencia de intereses de demora, alcanza el grado de sancionadora.

Atendiendo al tiempo del retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación sin requerimiento previo, cabe distinguir las siguientes modalidades de recargos:

- A. Recargos del 5, 10 ó 15 por ciento, cuando la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del correspondiente plazo de presentación.
- B. Recargo del 20 por ciento, cuando la presentación de la declaración o autoliquidación tiene lugar transcurridos doce meses.

El devengo de estos recargos regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria se produce como consecuencia de la presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración, tal y

¹¹ SOLER ROCH, M.T., *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1974. p. 124

como precisa el apartado 1 de dicha norma. Pero el propio artículo 27 suma a estas exigencias otras dos, por un lado, la existencia de cantidad a ingresar, y, por otro, la identificación del periodo impositivo de liquidación al que se refieren las autoliquidaciones presentadas extemporáneamente.

A la vista de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley General Tributaria, el importe de la deuda en concepto de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo que debe hacer frente el obligado tributario al que se le aplique este régimen, depende, básicamente, de dos parámetros: por un lado, de la duración que hubiera alcanzado su retraso y, por otro, de la cuantía a ingresar que resulte de la autoliquidación o de la liquidación administrativa derivada de la declaración. Junto a esos elementos, resulta necesaria la mención de la posible reducción en un 25 por ciento del importe de los recargos cuando concurren las condiciones previstas en el apartado 5 del artículo 27 de la Ley General Tributaria, que, en concreto, son las siguientes: 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 Ley¹², 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

¹² Apartado 2 del artículo 62 de la Ley General Tributaria: “*En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.

del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

ii. Los recargos del periodo ejecutivo

El periodo ejecutivo es el momento en el tiempo a partir del cual la administración puede iniciar las actuaciones encaminadas a hacer efectivo el cumplimiento de la deuda a través del procedimiento de apremio. El artículo 161.1 de la Ley General Tributaria fija el momento a partir del que se produce el inicio del período ejecutivo distinguiendo entre deudas derivadas de una liquidación administrativa y las que debieron ingresarse mediante autoliquidación. En el primer caso, el período ejecutivo habrá comenzado desde el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario, de conformidad con el artículo 62 de la Ley General Tributaria. En cambio, tratándose de autoliquidaciones, cuando éstas se hubieran presentado en el plazo previsto en la normativa de cada tributo, el período ejecutivo se abrirá al día siguiente de la finalización de dicho plazo, aunque, si la presentación es extemporánea, el período ejecutivo se iniciará al día siguiente de la presentación si no paga la deuda autoliquidada en el momento mismo de la presentación.

El periodo ejecutivo no se inicia cuando finaliza el periodo voluntario de pago, ya que para su inicio necesita que exista una deuda liquidada, vencida y exigible, no pagada en periodo voluntario y conocida por la Administración Tributaria.

El principal efecto que produce el inicio del periodo ejecutivo es la posibilidad de iniciar el correspondiente procedimiento de apremio con el fin de recaudar la deuda no satisfecha. Por tanto, no hay que confundir el inicio del periodo ejecutivo con el inicio del procedimiento de apremio que se regula en el artículo 167 de la Ley General Tributaria, ya que este último se inicia dentro del periodo ejecutivo con la notificación al deudor de la providencia de apremio. Se trata, por tanto, de dos realidades distintas de la potestad recaudatoria, pero relacionadas, ya que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio.

Tal y como señala el artículo 160 de la Ley General Tributaria, la recaudación de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante el cumplimiento del obligado en período voluntario o bien, a falta de éste, en período ejecutivo, período en el que el deudor tiene todavía posibilidad para pagar espontáneamente si no se le ha notificado la providencia de apremio y, si no lo hace, será la Administración la que podrá proceder contra su patrimonio tras la iniciación del procedimiento de apremio.

Las consecuencias del inicio del período ejecutivo son varias:

- 1) La Administración puede proceder a la recaudación mediante el procedimiento de apremio.
- 2) Serán exigibles los intereses de demora del artículo 26 de la Ley General Tributaria.
- 3) Y, también, los recargos del período ejecutivo del artículo 28 de la Ley General Tributaria.

La Ley General Tributaria regula los recargos del período ejecutivo en el artículo 28:

“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.

- *El recargo ejecutivo será del 5 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*
- *El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período 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 apremias.*
- *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.*

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.”

Hemos de precisar que, según el último párrafo del apartado 1 del artículo 28 de la Ley General Tributaria, los tres recargos son incompatibles entre sí y su cuantía se determinará teniendo en cuenta la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, incluidos los intereses de demora y eventuales recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Como podemos ver, la Ley General Tributaria, en su articulado, no define qué se entiende por recargos del periodo ejecutivo. Sin embargo, en la doctrina, sí se han propuesto definiciones. Así, por ejemplo, el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ¹³ señala que los recargos del período ejecutivo *“constituyen unas obligaciones accesorias de naturaleza resarcitoria y punitiva, cuyo devengo se origina cuando la deuda tributaria ha entrado en período ejecutivo, por no haberse satisfecho su importe en el período voluntario de pago”*.

En cuanto a las características de los recargos del período ejecutivo nos encontramos con las siguientes:

- Son una obligación “ex lege”. El devengo de los recargos del período ejecutivo requiere la concurrencia del presupuesto de hecho previsto en la norma. En este sentido, el apartado 1 del artículo 28 de la Ley General Tributaria establece que el nacimiento de los recargos del período ejecutivo se produce con el inicio del período ejecutivo.

En cuanto al período ejecutivo, el apartado 1 del artículo 161 de la Ley General Tributaria dispone que comenzará:

- a) *“En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*

¹³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Las obligaciones tributarias...* Hacienda Canaria, op. Cit., p. 48.

En estos casos, al constar el importe de la deuda en la liquidación, con anterioridad incluso a la apertura del período voluntario de ingreso, el período ejecutivo comienza una vez que concurren los restantes presupuestos, es decir, finaliza el período voluntario, sin que se haya extinguido la deuda.

En cualquier caso es necesaria la liquidación administrativa de la deuda, ya que, en tanto no exista liquidación administrativa no podrá iniciarse el período ejecutivo. Quiere ello decir que, aunque transcurra el período para la presentación de la correspondiente declaración, no se iniciará el período ejecutivo en tanto que la Administración no dicte una liquidación y finalice el período voluntario concedido para su ingreso.

En este tipo de deudas resulta crucial la correcta notificación de la liquidación, cualquiera que sea la modalidad de que se trate, ya que de ella depende la exigibilidad de la deuda y, consiguientemente, el inicio del período voluntario de ingreso. A su vez, dado que la duración del período voluntario de ingreso se determina en función de la fecha de la notificación, se puede afirmar que, sin perjuicio de que puedan concurrir otras alteraciones del período voluntario de ingreso, la fecha de la notificación va a ser el momento clave que permita determinar, luego del cómputo del período voluntario de ingreso, el inicio del período ejecutivo.

La enorme relevancia de la notificación de la liquidación, tanto para la eficacia de los actos, como para la seguridad jurídica de los obligados al pago, queda patente, en el artículo 138 de la Ley General Tributaria, donde se menciona su ausencia, a la que habría que añadir la notificación incorrecta, como una de las causas de oposición a la procedencia del apremio.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación”.

El supuesto que está contemplando la norma es el de las deudas objeto de declaración-liquidación o autoliquidación, cuando tal declaración o autoliquidación ha sido presentada por el particular, es decir, cuando la Administración conoce el importe de la deuda. Por tanto, el período ejecutivo comienza:

- a) Si la declaración-liquidación o autoliquidación se presentó en período voluntario, una vez finalizado dicho plazo voluntario, sin que se haya procedido a su ingreso.
- b) Si la declaración-liquidación o autoliquidación se presenta después de finalizado el período voluntario, el inicio del período ejecutivo tendrá lugar en el momento de tal presentación, siempre que no se acompañe del oportuno ingreso.

Podemos entender que el único recargo que, en sentido estricto, se devenga sin más con el inicio del período ejecutivo es el recargo ejecutivo del 5 por ciento, pues para la aplicación de los recargos del 10 y del 20 por ciento se requiere, además, la notificación de la providencia de apremio.

Debe precisarse que los requisitos para el devengo de los recargos del período ejecutivo son, pues, los mismos que para el inicio del período del que toman su nombre, y son:

- A. El transcurso del período voluntario sin que se hubiera ingresado la obligación tributaria.

En función del tipo de deuda, el período voluntario de recaudación se iniciará a partir de la fecha de notificación de la liquidación al obligado al pago, de la apertura del plazo recaudatorio o de la fecha de comienzo del plazo señalado para su presentación. Y, finalizará, el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso, con una única salvedad, en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo y sin realizar el ingreso o que no vayan acompañadas de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, el período voluntario concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación¹⁴.

De ahí que, agotados estos plazos sin ingreso de la deuda tributaria se iniciará el período ejecutivo, a no ser que el obligado hubiera presentado una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, o hubiera interpuesto recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción. En el primer caso, la suspensión se mantendrá mientras se tramitan las solicitudes, en cambio, tratándose de sanciones, el

¹⁴ Cfr. Artículo 160 Ley General Tributaria.

inicio del período ejecutivo no se producirá hasta que exista resolución firme en la vía administrativa y finalice el plazo de ingreso que se abre con la notificación de aquella¹⁵.

B. La existencia de una deuda cuantificada.

Bien porque la Administración tributaria la haya liquidado, bien porque el obligado hubiera determinado su importe y presentado la correspondiente autoliquidación.

Es un requisito *sine qua non* para el inicio del período ejecutivo y, por tanto, para el devengo de los recargos del mismo nombre, que la prestación tributaria esté determinada o liquidada, ya que si no estuviese cuantificada es imposible exigir su cumplimiento. Por ello, si el obligado no presentó declaración o autoliquidación, no se inicia automáticamente el período ejecutivo y debe ser la Administración la que mediante las actuaciones de comprobación e investigación oportunas determine el importe de la deuda que, de no ser ingresada en el plazo abierto tras la notificación de la liquidación, quedará incurso en la fase de recaudación ejecutiva¹⁶.

- Constituyen una obligación accesoria. El carácter accesorio de las obligaciones que derivan de los recargos del período ejecutivo es evidente a partir tanto de la definición de obligaciones accesorias del artículo 25 de la Ley General Tributaria¹⁷, como de los elementos que el artículo 58 de la misma ley¹⁸ señala como integrantes de la deuda tributaria.
- Son obligaciones de carácter automático. El carácter automático de los recargos se entiende porque se produce su devengo automático tras la finalización del período voluntario de pago.

Pero este carácter automático sólo es predicable, en sentido estricto, del recargo ejecutivo del 5 por ciento, dado que su devengo requiere únicamente el inicio del período ejecutivo. Los recargos de apremio reducido y ordinario del 10 y 20 por ciento exigen, además, la notificación de la providencia de apremio.

¹⁵ Cfr. Artículos 65.5, 72.2, 161.2 y 212.3 a) Ley General Tributaria.

¹⁶ FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Servicio Publicaciones Facultad de Derecho, ed. 2017. p. 298.

¹⁷ Apartado 1 del artículo 25 de la Ley General 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”.

¹⁸ Apartado 2 c) del artículo 58 de la Ley General Tributaria: “Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por los recargos del período ejecutivo”.

- Tienen una finalidad indemnizatoria y punitiva. La finalidad de los recargos del período ejecutivo es indemnizatoria y punitiva, en tanto que constituyen una figura híbrida a medio camino entre el resarcimiento y la sanción. La proximidad del recargo al resarcimiento o a la sanción está en función del tipo de recargo de que se trate.

Así, en el recargo ejecutivo y en el de apremio ordinario, el carácter indemnizatorio es evidente dada la compatibilidad de los mismos con los intereses de demora. En cambio, si nos fijamos en que el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento es compatible con los intereses de demora que se devengan desde el inicio del período ejecutivo, es claro que nos encontramos ante una medida punitiva, dado que el daño patrimonial que ha sufrido la Hacienda lo compensa el interés de demora que es compatible con el recargo.

Hemos expuesto brevemente un concepto aproximado de los diferentes tipos de recargos que existen, ahora bien, a continuación, nos centraremos en explicar los recargos del período de apremio, que son los que verdaderamente interesan a este trabajo.

iii. **En especial, los recargos del procedimiento de apremio**

El procedimiento de apremio es aquel procedimiento de ejecución forzosa a través del cual una entidad pública, con apoyo de la providencia de apremio dictada por sí misma, procede a la realización efectiva de su crédito de derecho público mediante la ejecución individualizada sobre el patrimonio del deudor.

Este procedimiento se inicia mediante la notificación al obligado tributario de la providencia de apremio en la que se identifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos del período ejecutivo y se le requiere para que efectúe el pago. En cuanto a los efectos del inicio del procedimiento de apremio, podemos señalar:

- a) La Administración tributaria podrá ejercer sus potestades ejecutivas para el cobro de la deuda pendiente.
- b) Tras la notificación de la providencia de apremio el obligado tributario tendrá otro plazo de ingreso contemplado en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria. Es obvio que también podrá realizar el ingreso en cualquier momento del período

ejecutivo: antes de la notificación de la providencia de apremio o después de finalizar el plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria. La diferencia entre realizar el ingreso en cada momento estará en el diferente recargo del periodo ejecutivo y los intereses de demora que habrá que liquidar según lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a los recargos de apremio, se tratan de una obligación legal, que se devenga en el momento del inicio del período ejecutivo, que se cuantifica en función de la cuantía de la deuda impagada y que debe ser objeto de liquidación administrativa y notificación al particular.

En contra de lo que se suele afirmar, la obligación así nacida no es una obligación accesoria de la deuda tributaria. El recargo de apremio va a seguir un trámite independiente de la deuda tributaria sobre la que se calcula, en el sentido de que será objeto de otro acto administrativo diferente, con otros plazos de ingreso diferentes, e incluso con la posibilidad de resultar incurso en apremio. Pensamos por todo ello que el recargo de apremio no puede considerarse como una obligación accesoria ya que no aparece subordinado a otra prestación principal, sin perjuicio de que algunos elementos de esta incidan en el recargo. Precisa de la existencia de otra prestación, que debe resultar incumplida, en el momento de su devengo, pero, una vez producido éste, su existencia, y su extinción, se producen de forma autónoma.

En una primera aproximación, y de forma meramente descriptiva, el recargo de apremio se configura como un recargo sobre la deuda tributaria no ingresada. Esta primera consideración, a pesar de su carácter formal, sí tiene ciertas repercusiones. La consideración como recargo sobre la deuda tributaria y no sobre la cuota, elimina cualquier duda sobre la aplicación del mismo cuando las cantidades impagadas corresponden a conceptos que, sin ser consideradas como cuotas tributarias, sí se integran dentro de la deuda tributaria, como puede ser el caso de sanciones o intereses de demora.

Existen dos tipos de recargos dentro del periodo de apremio, los cuales vamos a pasar a exponer a continuación.

➤ **El recargo de apremio reducido**

Es del 10 por ciento y se aplica 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 la Ley General Tributaria¹⁹ para las deudas apremiadas. Es incompatible con la exigencia de intereses de demora del periodo ejecutivo.

➤ **El recargo de apremio ordinario**

Es del 20 por ciento y se aplica cuando no concurren las circunstancias citadas para los recargos anteriores, es decir, el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido. El recargo de apremio ordinario es compatible con la exigencia de intereses demora del periodo ejecutivo.

En cuanto a la naturaleza jurídica de estos recargos, tenemos que hacer una serie de precisiones:

- **Exclusión de la naturaleza tributaria**

La primera cuestión que debemos resolver, de las muchas que se plantean en torno a la naturaleza jurídica del recargo de apremio, es la referente a si el recargo de apremio constituye o no una figura tributaria.

En este sentido, ALLER²⁰, señala que “el recargo acrecienta el importe de las deudas sin que pueda hablarse por ello de que su naturaleza sea estrictamente la de una sanción o pena”. De esta afirmación puede extraerse que el recargo, al ser un incremento de la cuota participa de la misma naturaleza de aquéllas. Sin embargo, esta última idea, no resulta admisible, puesto que la Ley General Tributaria engloba los recargos y las cuotas dentro

¹⁹Apartado 5 del artículo 62 de la Ley General Tributaria: “Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.”

²⁰ ALLER RODRÍGUEZ, C., *De la aplicación del recargo de apremio según las clases de deuda*, CT, núm. 3, 1972. p. 75

de la categoría de la deuda tributaria, pero de ello no se deriva que todas las prestaciones englobadas en la deuda tengan naturaleza de tributo.

También dentro de esta corriente que considera el recargo como una figura de naturaleza tributaria, hay que incluir la posición de ROSSY²¹ cuando señala que “el carácter del recargo de apremio es el de Tasa de un servicio público cuyo devengo lo provoca la morosidad del deudor...”.

A nuestro entender, existen diferencias sustanciales entre el recargo y la tasa en cuanto a su finalidad y objetivos. Mientras el recargo pretende desincentivar el incumplimiento y se basa en el interés del acreedor en el cumplimiento puntual de la obligación tributaria, la tasa tendría como objetivo cubrir el coste del servicio, circunstancia esta que difícilmente se podría respetar cuando el recargo se calcula en función de la deuda impagada, y con independencia del momento procedimental en que se satisfaga. Lo que hace la Ley General Tributaria no es reclamar un tributo por la existencia de un nuevo hecho imponible sino que, simplemente, exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la normativa tributaria establece.

Descartada, pues, la posibilidad de que el recargo posea naturaleza tributaria, nos restan tres posibilidades en cuanto a su naturaleza: o posee una finalidad indemnizatoria, o se trata de una sanción, o, en último término, responde a una finalidad mixta, en parte indemnizatoria y en parte sancionatoria.

- **El recargo como indemnización**

Debemos tener en cuenta que el recargo de apremio previsto para los ingresos posteriores a la providencia de apremio (20%) resulta compatible con los intereses de demora y que convive con las costas del procedimiento. Por ello esa función indemnizatoria quedaría limitada a la cobertura de los gastos ordinarios que origina el procedimiento de apremio para el cobro de la deuda impagada.

²¹ ROSSY, H., *Procedimientos recaudatorios*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972. p. 87

Por su parte, la modalidad del 10% prevista para los supuestos de pago efectuado con anterioridad a la providencia de apremio excluye los intereses de demora generados desde el inicio del período ejecutivo.

Pues bien, la configuración como figura indemnizatoria de las dos modalidades del recargo apuntadas presenta, a nuestro entender, algunas debilidades:

- En el supuesto de satisfacción de la deuda con anterioridad a la providencia de apremio no existe, en principio, ninguna actividad administrativa, al menos que sea conocida por el contribuyente, cuyos gastos ordinarios puedan convertirse en objeto del recargo. Podría decirse que en este caso la función indemnizatoria no tiende a cubrir tales gastos, que no existen, sino los intereses de demora, que no se cobrarían en estos supuestos. Incluso visto así, tampoco resulta aceptable que el recargo se calcule en un porcentaje fijo (10%) con independencia del tiempo transcurrido cobrándose lo mismo cuando el retraso es de un día que cuando abarca varios meses o incluso años, lo que, en lugar de incentivar, casi desincentiva el pago con posterioridad al inicio del período ejecutivo, resultando menos gravoso a quien demora más el ingreso, si bien es cierto que esa demora conlleva la amenaza de que entre tanto pueda recibirse la notificación de la providencia de apremio, lo que elevaría la cuantía del recargo al 20%, además de la exigencia de los intereses de demora.
- Si nos referimos a la modalidad del 20% prevista para los supuestos de pago posterior a la providencia de apremio, su función indemnizatoria sólo puede ir referida a los costes ordinarios generados con motivo del procedimiento de apremio. Para ello, el recargo debería atender a los costes realmente provocados, debiendo modularse en función del momento del procedimiento en que el particular procediese al cumplimiento de la deuda, a efectos de adecuar su importe a tales costes. Sin embargo, el recargo se cuantifica en un porcentaje de la deuda impagada para su cobro. No es fácil admitir que los costes ordinarios dependan exclusivamente del montante de la deuda, sin tomar en consideración los trámites precisos para su recaudación coactiva.
- Por último, la exclusión expresa del tipo infractor consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria para los supuestos en que proceda el

recargo de apremio, erosiona su naturaleza indemnizatoria y aproxima dicho recargo a las sanciones, al exigirse en supuestos que, si no fuese por dicha exclusión normativa, encajarían en el tipo infractor.

Los problemas apuntados, dificultan la configuración del recargo como figura indemnizatoria, es decir, como una sanción civil, en la medida en que no hay una adecuación entre la cuantía exigida y el perjuicio o coste generado.

- **La naturaleza mixta del recargo: el predominio de su carácter sancionador**

La situación descrita nos sitúa ante una naturaleza mixta: indemnizatoria únicamente en la parte que corresponde a los intereses generados (recargo del 10%) o con los costes ordinarios del procedimiento de apremio (recargo del 20%).

Se plantea entonces, la duda sobre la naturaleza de la parte del recargo que excede la cuantía de la indemnización procedente.

Teniendo en cuenta que la indemnización, si así se le quiere denominar, que incorpora el recargo, se calcula anticipada e independientemente del coste o del perjuicio generado, y no coincide necesariamente con éste, ello nos aproxima a la cláusula penal.

En nuestro derecho se considera como cláusula penal o pena convencional aquella prestación que el deudor se compromete a satisfacer al acreedor para el caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de la obligación principal. Y, en relación a la función a desempeñar por dicha cláusula penal, ésta puede cumplir diversas funciones: puede sustituir a la obligación principal y a la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso; puede suplir únicamente a la indemnización de daños y, por último, puede suceder que la cláusula penal se exija conjuntamente con la obligación principal y con la reparación de los daños, en cuyo caso adquiere un carácter meramente sancionatorio.

De estos tres supuestos, el más semejante al recargo de apremio es el último, es decir, el de la cláusula penal que se exige conjuntamente con la obligación principal y la indemnización de daños, pues el recargo que se exige integra la deuda tributaria conjuntamente con la cuota tributaria y los intereses de demora.

Como características comunes del recargo de apremio y la cláusula penal se puede señalar el hecho de que ambas figuras tienen como presupuesto el incumplimiento puntual de la obligación y, al mismo tiempo, producen un efecto intimidatorio y de estímulo al cumplimiento en tiempo y forma.

Sin embargo, a pesar de dichas semejanzas, existe una diferencia entre el recargo de apremio y la cláusula penal. Esa diferencia radica en que la cláusula penal tiene su origen en el acuerdo de voluntades de las partes, las cuales determinan su cuantía, función y modalidad, mientras que el recargo de apremio viene directamente impuesto por el ordenamiento.

Así pues, si la función del recargo de apremio, coincidente con la cláusula penal, es la de estimular el cumplimiento temporáneo de la obligación tributaria y castigar, en su caso, el retraso o el incumplimiento, pero, por el contrario, no se establece por acuerdo de las partes, sino por la voluntad de la ley, debemos concluir que estamos ante una sanción administrativa.

A la luz del parecer mayoritario del TC, el principal inconveniente para la consideración del recargo de apremio como una sanción sería su cuantía. En efecto, el recargo del 10% previsto para los ingresos efectuados antes de la providencia de apremio debería correr la misma suerte de la cuantía mínima de los intereses enjuiciado por el TC. En ambos casos, la cuantía es idéntica, y su imposición sustituye a los intereses, lo que, según los criterios expuestos impediría su consideración como sanción.

Por lo que se refiere al recargo del 20%, genera, a nuestro entender, muchas más dudas: de una parte, resulta compatible con los intereses de demora, por lo que su función indemnizatoria quedaría limitada a los gastos ordinarios del procedimiento. Y, por otra parte, su cuantía asciende notablemente, aproximándose a las sanciones.

En cualquier caso, además de las dudas que nos ofrece la existencia de una figura que disuade el incumplimiento, sin que tenga finalidad represiva, entendemos que la proximidad de la cuantía del recargo con las sanciones tipificadas como tales no puede convertirse en elemento esencial para atribuirle o no la finalidad represiva.

En conclusión, pues, consideramos que el recargo de apremio se ha convertido en una medida híbrida, sólo parcialmente indemnizatoria, pero, a nuestro entender, sancionadora, en cuanto excede la compensación de los perjuicios causados.

Una vez expuestos los diferentes tipos de recargos del período ejecutivo, hemos de centrarnos en el devengo de los mismos, que es el inicio del período ejecutivo. Ahora bien, como no existe sólo un recargo del período ejecutivo, sino tres, es claro que los requisitos para su exigencia no son los mismos en cada caso.

1. El abono de la totalidad de la deuda pendiente como requisito común al recargo ejecutivo y al recargo de apremio reducido

Los apartados 2 y 3 del artículo 28 de la Ley General Tributaria exigen, como requisito *sine qua non*, para la aplicación de los recargos del 5 y 10 por ciento que la deuda no ingresada en período voluntario se pague totalmente.

Por ello, si el deudor no abona la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación e la providencia de apremio no se podrá beneficiar de la aplicación del recargo ejecutivo y sobre la totalidad de la deuda se aplicará el recargo del 10 o del 20 por ciento. Lo mismo sucederá tratándose de pagos parciales efectuados en el plazo abierto tras la notificación de la providencia de apremio, sólo que entonces el recargo que no se podría aplicar sería el de apremio reducido, por lo que habría que aplicar el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento.

2. La notificación de la providencia de apremio y el pago de la deuda apremiada como requisitos propios del recargo de apremio reducido

Requiere, en primer lugar, la iniciación del procedimiento de apremio con la notificación de la providencia de apremio en la que se identifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos de apremio y se insta al deudor para que efectúe el pago y, en segundo lugar, el abono del propio recargo dentro del plazo previsto en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria.

Una vez recibida la notificación de la providencia de apremio, el pago de la deuda deberá efectuarse:

- A. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- B. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El incumplimiento de estos plazos o el ingreso de una cantidad inferior a la suma del principal de la deuda y el recargo de apremio reducido determinará el devengo del recargo de apremio ordinario del 20 por ciento.

3. Los requisitos para la exigencia del recargo de apremio ordinario

La aplicación de este recargo no se caracteriza por la exigencia de otros requisitos adicionales, lo que lo distingue es el incumplimiento de aquéllos que se demandan para tener derecho al recargo ejecutivo o de apremio reducido. El devengo del recargo de apremio ordinario comporta necesariamente el inicio del período ejecutivo y del procedimiento de apremio.

Cuantificación de los recargos del período ejecutivo

Ya hemos indicado anteriormente que los recargos del período ejecutivo son tres: el recargo ejecutivo del 5%, el recargo de apremio reducido del 10% y el recargo de apremio ordinario del 20%, y que su aplicación varía según las vicisitudes en las que se encuentre la deuda en vía ejecutiva.

Por lo que respecta a la base de cálculo de los recargos del período ejecutivo, basta con señalar que está constituida por la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario. Cabe entender que para la cuantificación de los recargos, además de la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, debemos tener en cuenta la existencia de cualquier otro componente de la deuda tributaria como pueden ser los intereses de demora o los recargos por declaración extemporánea²².

²² MEDRANO IRAZOLA, S, *Las obligaciones tributarias accesorias...* op. cit., p. 194.

V. CONCLUSIONES

En vista de todo lo que se ha expuesto en este trabajo, se pueden establecer las siguientes conclusiones:

PRIMERA. Las obligaciones tributarias accesorias constituyen unas obligaciones complementarias de la obligación tributaria principal y de las obligaciones a cuenta. Sin la existencia de tales obligaciones, no es posible el nacimiento de una obligación accesoria. No obstante, una vez nacida, las prestaciones accesorias tienen cierta independencia respecto de la obligación tributaria principal o a cuenta preexistente.

El origen común de las obligaciones tributarias accesorias se encuentra en el incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación tributaria principal o cuenta. Su propósito está orientado a cumplir una doble finalidad: por un lado, indemnizar al acreedor tributario por el perjuicio originado por la falta de disponibilidad de las cantidades adeudadas, y, por otro, incentivar el cumplimiento, o disuadir o penalizar por el incumplimiento.

SEGUNDA. El interés de demora tributario puede definirse como aquella obligación accesoria de carácter indemnizatorio impuesta por la ley que consiste en el pago de una suma de dinero en todos aquellos supuestos en los que se produce un retraso, en el ingreso de la deuda tributaria, o bien se disfrute indebidamente de una devolución tributaria.

El interés de demora tiene una finalidad compensatoria por el perjuicio ocasionado como consecuencia de la falta de disponibilidad de las cantidades no ingresadas en plazo o disfrutadas indebidamente.

TERCERA. Los recargos por declaración extemporánea son obligaciones accesorias de carácter automático e indeclinable y de finalidad tanto indemnizatoria como punitiva, que se devengan como consecuencia de la presentación espontánea y extemporánea de autoliquidación o declaraciones de las que deriva una cantidad a ingresar.

La naturaleza de estos recargos es mixta: por un lado, tienen un carácter compensatorio por el retraso, pero, por otro, persiguen disuadir del incumplimiento de la obligación tributaria.

CUARTA. Los recargos del período ejecutivo constituyen una modalidad de obligación tributaria accesoria de carácter automático y finalidad tanto indemnizatoria como punitiva cuyo presupuesto de hecho común es el inicio del período ejecutivo que acontece como consecuencia de la falta de ingreso de la deuda tributaria en período voluntario.

La función y naturaleza de estos recargos son distintas y van desde el resarcimiento a la Administración Tributaria por no haber cumplido la obligación tributaria principal o a cuenta en el período voluntario de pago, hasta la penalización de ese incumplimiento del deudor, pasando por la disuasión de conductas no deseadas desde el punto de vista recaudatorio y el incentivo al cumplimiento voluntario.

BIBLIOGRAFÍA

ALLER RODRÍGUEZ, C., *De la aplicación del recargo de apremio según las clases de deuda*. CT, núm. 3, 1972.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Las obligaciones tributarias accesorias*. Hacienda Canaria, núm. 10.

FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Servicio Publicaciones Facultad de Derecho, ed. 2017.

FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons. VOL I, 24ª Edición, 2014.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *El interés de demora en materia tributaria*. CT, núm. 55, 1986.

HERNÁNDEZ GARDE, M^a BELÉN. *Las obligaciones tributarias accesorias* (tesis doctoral), Universidad de La Laguna. Departamento de Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa, 2015.

HERRERA MOLINA, PEDRO M. *Recargos y Sanciones Tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, N°12, 2015.

LÓPEZ DÍAZ, ANTONIO. *Período Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*. Cuadernos de jurisprudencia tributaria. Editorial Cizur Menor Navarra: Aranzadi, 2001.

MEDRANO IRAZOLA, S. *Las obligaciones tributarias accesorias. El interés de demora y los recargos* (artículo), 2004.

Memento práctico Francis Lefebvre: Fiscal 2018. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 2018.

ROSSY, H., *Procedimientos recaudatorios*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 2ª edición, 1991.

SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1974.

SOLER ROCH, M. T. *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, REDF, núm. 25, 1980.