



ESTUDIOS

■ **Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria**

■ **María José Fernández Pavés**

Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada
Miembro de la AEDAF

Antonia Jabalera Rodríguez

Dpto. de Derecho Financiero y Tributario. Mención de Doctorado Europeo
Universidad de Granada

■ **SUMARIO:**

1. Delimitación de la figura

2. Evolución en su configuración legal

- 2.1. El recargo por aplazamiento o prórroga
- 2.2. El interés de demora como recargo de prórroga
- 2.3. Los recargos únicos
- 2.4 Los recargos del art. 61-3º LGT de 1963

3. Los recargos por declaración extemporánea en la actual ley general tributaria

- 3.1. Supuesto de hecho de aplicación del precepto
 - 3.1.1. Declaración simple o autoliquidada correcta y con resultado a ingresar
 - 3.1.2. Declaración o autoliquidación extemporánea
 - 3.1.3. Presentada sin que haya mediado un requerimiento administrativo previo
 - 3.1.4. Identificación y limitación de datos al período impositivo autoliquidado
- 3.2. Consecuencia jurídica de su realización
 - 3.2.1. Aplicación de un recargo por declaración extemporánea y espontánea
 - 3.2.2. Exigencia del interés de demora, en su caso
 - 3.2.3. Posible compatibilidad con los recargos del período ejecutivo

I. Delimitación de la figura

La figura a la que nos vamos a referir en este trabajo, y que actualmente se denomina de forma conjunta en sus distintas variantes como recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, según reza el art. 27 LGT, es una de las prestaciones que se engloban dentro de las obligaciones tributarias accesorias, junto con el interés de demora tributario y los recargos del período ejecutivo; y por tanto, como obligaciones tributarias materiales que derivan para el obligado tributario, en su caso, de la relación jurídico-tributaria, son además uno de los posibles componentes de la deuda tributaria, en este caso en su contenido no esencial o necesario. Efectivamente, entre el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos, se pueden derivar obligaciones materiales y formales para el obligado tributario (como después se denominan), además de para la Administración, junto a la imposición de sanciones; formando a la primera categoría citada la obligación tributaria principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y éstas, las obligaciones accesorias.

Aunque se comprende fácilmente que lo anterior puede parecer un trabalenguas, o resultar un galimatías para los que no son muy entendidos en la materia, y aún incluso para éstos, sin necesidad de ruborizarse por ello dado que es perfectamente entendible; consideramos necesario hacer esta referencia al entronque que efectúa la actual Ley General Tributaria al respecto, puesto que de la ubicación de las distintas prestaciones tributarias, materiales y formales, en una u otra modalidad o concepto, derivan claramente efectos y consecuencias jurídicas relevantes en cuanto a su regulación y régimen aplicable. Concretamente, las obligaciones tributarias accesorias se definen en el art. 25-1º LGT aunque de forma bastante poco sustancial, como aquellas obligaciones distintas de las demás comprendidas en esta Sección (lo cual dice poco de entrada, por no decir nada), que consisten en prestaciones pecuniarias (es decir, son obligaciones materiales de ingreso, no deberes formales) que se deben satisfacer a la Administración tributaria (a cargo de los sujetos obligados, por tanto) y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria (o lo que es lo mismo, son accesorias, como su propio nombre indica, y no principales). Por tanto, son obligaciones tributarias accesorias las obligaciones tributarias que adeuda el obligado tributario a la Administración, de carácter accesorio o dependientes de otras (resulta una perogrullada, pero es así).

Dentro de las mismas, podemos encontrar tres modalidades en la actualidad, frente a las cuatro que tradicionalmente se consideraban así, aunque no por expresa calificación legal, en el texto de la anterior Ley¹, coincidentes en esencia con tres de ellas: el interés de demora (ahora bastante más diversificado), los recargos por declaración extemporánea sin

¹ Nos referimos a los recargos legales, los previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la anterior LGT, el interés de demora y el recargo de apremio; dado que las sanciones pecuniarias, a pesar de incluirse a continuación como un apartado más del art. 58-2º LGT anterior, no eran ya consideradas mayoritariamente con toda razón ni por la jurisprudencia ni por la doctrina, como obligaciones accesorias de la principal.

requerimiento previo (antes referidos simplemente por el precepto donde se regulaban, art. 61-3º LGT anterior) y los recargos del período ejecutivo (en este caso, rebautizados y ampliados; quizá por ello ahora se refieran en plural frente al singular tradicional); quedando por lo tanto ya, claramente fuera de dicha categoría, los conocidos como recargos legales, es decir «los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos» (art. 58-2º,d) LGT).

2. Evolución en su configuración legal

Esta figura tributaria, que ha pasado por distintas vicisitudes desde que empezó su metamorfosis a partir de lo que durante mucho tiempo había sido el recargo por aplazamiento o prórroga, unas veces con un nombre propio más o menos acertado, otras sin denominación salvo por referencia a su ubicación legal, como ocurría en el texto inmediatamente anterior en vigencia con la anterior Ley; ha ido paulatinamente aumentando su campo de aplicación y su compatibilidad con el resto de prestaciones accesorias que pueden acompañarla, paralelamente a ir disminuyendo su significación cuantitativa, siempre fijada en términos porcentuales; lo que demuestra la complejidad que reporta su estudio y análisis pormenorizado, dada la cantidad, variedad y relevancia práctica de los sucesivos y frecuentes cambios habidos en su concepto y régimen jurídico. No obstante lo cual, parece que siempre ha tenido en cierta forma un hilo conductor común, más o menos evidente según el momento de su regulación al que nos refiramos, que nos permite enlazar todas sus versiones, precisamente como consecuencia de la evolución producida en una misma figura o institución tributaria.

Sin afán de exhaustividad ni de profundización excesiva en el tema², dado la limitación de espacio que podemos dedicar a ello por el carácter eminentemente práctico que pretendemos marcar a este trabajo, sí nos parece oportuno hacer unas referencias necesariamente rápidas y breves a los momentos más recientes de esa evolución mencionada; puesto que en este caso en concreto, como en muchos otros, resulta muy ilustrativo tenerla presente para comprender mejor su concepto, e interpretar en definitiva más adecuadamente su regulación actual y régimen jurídico aplicable recogidos en la actual Ley General Tributaria.

2.1. El recargo por aplazamiento o prórroga

El punto de partida que vamos a tomar para repasar esta evolución normativa respecto de los recargos que nos ocupan, es la aparición de la anterior Ley General Tributaria de 1963, cuyo art. 58-2º,c) inicial establecía la aplicación de un recargo por aplazamiento o prórroga cuando se ingresara la deuda tributaria en las prórrogas de los plazos para el ingreso voluntario reguladas en el entonces vigente Reglamento General de Recaudación³, que lo establecía

² En este sentido, si resulta de interés, puede consultarse M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS: *La Autoliquidación Tributaria*; IEF-Marcial Pons, Madrid. 1995 (pgs. 215 y ss.), donde se hace un repaso más minucioso y detallado a esta evolución normativa.

³ Tal como derivaba de los arts. 91 y 92 del Real Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

en el 5%; evitando con ello el apremio que supondría, entre otras cosas, el recargo del mismo nombre del 20% en este caso, dado que el interés de demora (entonces al tipo del interés legal del dinero) se reservaba para los casos de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

El Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, por el que se instrumentaron medidas coyunturales de la política económica, dio nueva redacción a la letra b) del precepto antes mencionado, referente al interés de demora tributario en este caso; estableciéndolo desde su entrada en vigor en el tipo básico del Banco de España, además vigente al tiempo de practicarse la liquidación (lo cual fue muy criticado en aquellos momentos, por dejar en manos de la Administración en cierta forma, la aplicación de uno u otro tipo en su caso). Por su parte, la aparición de la Ley General Presupuestaria de 1977, supuso el establecimiento de una regulación general respecto de cualquier cantidad adeudada a la Hacienda pública, en el sentido de devengar interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, a igual tipo básico del Banco de España, pero según el que estuviera vigente el día de vencimiento del plazo de ingreso; lo cual abrió una gran polémica sobre si esto suponía compatibilizar el recargo de prórroga con el pago del interés de demora, aunque con la regulación específica aportada por el Decreto-Ley mencionado, o si por el contrario, el criterio de prevalencia de ley especial seguía excluyendo en estos casos el pago de éste último, en cualquiera de sus modalidades, debiendo ingresarse por tanto tan solo dicho porcentaje del 5%.

El primer cambio relevante sobre lo que acabamos de ver, vino de la mano del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictaron normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable, al modificar varios preceptos del Reglamento General de Recaudación, entre otros los relativos a este tema, elevando el porcentaje del recargo de prórroga hasta el doble, es decir el 10%, y reduciendo sustancialmente los supuestos en que resultaba de aplicación; además, se incluyó un pronunciamiento expreso sobre su incompatibilidad con el recargo de apremio, pero sin embargo no se hizo lo propio respecto del pago de intereses de demora. No obstante, dicha incertidumbre normativa duró poco tiempo, escasamente un mes, ya que la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, alteró sustancialmente esta materia.

2.2. El interés de demora como recargo de prórroga

Como decimos, en concreto, la Ley 10/1985 redactó de nuevo el art. 58-2º,b) así como el art. 61-2º LGT anterior; lo que implicaba en la práctica la efectiva desaparición de los supuestos en que resultaba aplicable el recargo de prórroga, para verse sustituido por la exigencia del interés de demora; corroborado por el Reglamento General de Recaudación que se promulgó unos años después⁴, del cual desaparecía cualquier referencia al recargo de prórroga y al período extraordinario de pago voluntario que justificaba su exigencia,

⁴ Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, y que lógicamente vino a derogar al anterior.

aunque no hubiera sucedido lo mismo con el texto legal, que tuvo que esperar todavía bastantes años para ver desaparecer esa referencia al recargo por aplazamiento o prórroga de su art. 58-2º,c).

En efecto, atendiendo al segundo de aquellos preceptos citados, los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, comportarán el abono del interés de demora; el cual, por el primero de ellos en este caso, ahora se fijaba en el interés legal del dinero vigente el día en que comience su devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado estableciera otro diferente; sin perjuicio todo ello de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. La Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para el año siguiente, vino de nuevo a modificar lo anterior; dando a través de su Disposición Adicional 31ª una redacción distinta de nuevo al art. 61-2º LGT; señalando que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarían el pago del interés de demora, ahora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las sanciones cometidas, pero cuyo resultado de la aplicación de dicho interés, no podría ser inferior al 10% de la deuda tributaria no ingresada. Por lo tanto, se estaba transformando al interés de demora en un recargo del 10%⁵, hasta el momento en que el retraso en el ingreso supusiera sobrepasar dicho porcentaje, calculado en el tipo señalado, recuperando con ello su carácter estricto de interés moratorio.

2.3. Los recargos únicos

Fue posteriormente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF curiosamente, la que otra vez más a través de una Disposición Adicional, la 14ª punto Dos en este caso, establecía con efectos desde el comienzo del año siguiente, una nueva redacción más para el art. 61-2º LGT, sin duda alguna la más polémica de todas ellas, y no sin razón⁶; según la cual, ahora los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, se aclaraba, sufrirían (muy bien utilizado el término) un recargo único del 50%⁷ (igual al importe de la sanción mínima por infracción grave), con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles, lógicamente, no faltaba más; aunque reduciéndolo al coincidente 10%, si el ingreso se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación

⁵ Dicho recargo fue declarado constitucional, en las Sentencias de nuestro Tribunal Constitucional 164 y 198 de 1995 (13-noviembre y 21-diciembre, respectivamente) y 44/1996, 14-marzo.

⁶ En M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS: *La Autoliquidación Tributaria*, cit. (pgs. 227 y ss.) se estudia con bastante detenimiento esta nueva y polémica redacción del precepto de referencia; del mismo modo, puede consultarse de la misma autora "Inconstitucionalidad por incumplimiento en ciertos recargos tributarios de garantías constitucionales", *Los Derechos Humanos. Libro Homenaje al Excmo. Sr. D. Luis Portero García*; Universidad de Granada, Granada. 2001 (pgs. 191 a 209), donde se analizan los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto.

⁷ El Tribunal Constitucional admitió a trámite por diversas providencias, varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, planteadas por la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; declarando inconstitucional y nulo el inciso primero del apartado inicial del párrafo 2º del art. 61 LGT anterior; en esta redacción, es decir; el establecimiento de ese recargo único del 50%, mediante su Sentencia TC 276/2000, 16-noviembre.

e ingreso. Sin embargo, cuando los obligados tributarios no efectuaran el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, y además sin haber solicitado expresamente el aplazamiento o fraccionamiento del pago; se les exigiría en vía de apremio, transformándose además el porcentaje de este recargo único, como estamos viendo pasaban a denominarse, nada menos que en el del 100%⁸, es decir, duplicando la cantidad a ingresar:

Esta modificación del precepto mencionado no conllevó sin embargo, tampoco la adecuación en este caso del texto del art. 58-2º,c) LGT anterior al contenido de este art. 61-2º de la misma, que continuaba haciendo referencia al recargo por aplazamiento o prórroga como posible prestación accesoria incluíble, en su caso, en el contenido no necesario o eventual de la deuda tributaria; a pesar de que hacía ya algunos años, como hemos visto, que realmente había desaparecido como tal, un recargo de prórroga de nuestro sistema tributario. Hubo de esperarse algo más, a la nueva y última redacción que tuvo dicho precepto legal, eso sí, ahora ya como párrafo tercero del art. 61 LGT anterior; para que se modificara igualmente la mención contenida en el art. 58-2º LGT anterior; del mismo modo cambiando de párrafo, en este caso a la letra b) del mismo, pasando a denominarse precisamente por referencia al precepto donde se contenía su regulación legal, como recargos del art. 61-3º LGT; ambos cambios operados, en este caso, por la Ley 25/1995, segunda gran norma que operó una importante modificación parcial de la Ley General Tributaria

2.4. Los recargos del art. 61-3º LGT de 1963

Desde esta nueva redacción, los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, así como, las liquidaciones administrativas derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo; sufrirían un recargo del 20%, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si el retraso en su pago o presentación superaba un año desde la fecha de finalización del plazo previsto para ello. No obstante, si el ingreso o la presentación se efectuaba dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes a dicho término del plazo voluntario de presentación e ingreso; se aplicaría un recargo único del 5%, 10% o 15% respectivamente, en este caso con exclusión, tanto del interés de demora como de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Y además, dichos recargos eran compatibles con el recargo de apremio, en cualquiera de sus dos variantes, cuando los obligados tributarios no efectuaran el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea. Esta redacción del precepto, cuya entrada en vigor se produjo el 23 de julio de 1995, tuvo efectos retroactivos inicialmente desde

⁸ Del mismo modo, el Tribunal Constitucional, en relación con el segundo apartado de este art. 61-2º que establecía un recargo del 100%, pero ahora estimando un Recurso de Amparo; reconoció que vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador; planteándose el propio Tribunal una Cuestión de Inconstitucionalidad sobre el mismo (curioso) en su Sentencia TC 291/2000, 30-noviembre.

el 1 de febrero del mismo año⁹; si bien, con la aparición de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se aplicó retroactivamente ya sin límite temporal, por la previsión contenida en el art. 4-3^o¹⁰ de dicho Estatuto del Contribuyente.

Correlativamente, la misma Ley 25/1995, redactó de nuevo el art. 58 LGT anterior; destacando, además de la importante ampliación que operó sobre el concepto tradicional y clásico de la deuda tributaria en su párrafo primero, al incluir como nuevas modalidades de su contenido esencial o necesario a los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, además de la habitual cuota tributaria; los diversos cambios operados sobre las letras que se referían a las otras prestaciones que también podían formar parte, en su caso, de la deuda tributaria, contenidas ahora en su párrafo segundo, como son la correspondiente al interés de demora, que ya se identificaba, aunque con igual tipo, con el vigente a lo largo del período en el que se devengase, en lugar de ser el vigente el día de comienzo de su devengo, y la relativa a los recargos a los que nos referimos, que pasaban a denominarse como recargos previstos en el apartado 3 del art. 61 LGT visto; además de invertir su referencia, puesto que estos últimos pasaban a la letra b), y el interés de demora a la letra c) de dicho art. 58-2^o LGT anterior.

3. Los recargos por declaración extemporánea en la actual ley general tributaria

Como decíamos al principio de este trabajo, actualmente es el art. 27 LGT el precepto que contiene fundamentalmente el concepto y regulación esencial de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, como se denomina el propio artículo, cuyo régimen jurídico se complementa con algunas otras referencias legales; y como vamos a ver enseguida, realmente no hay diferencias sustanciales en cuanto al régimen inmediatamente anterior a éste, derivado de la última versión al respecto contenida en la anterior Ley General Tributaria, sino que las diferencias son más bien por ciertas precisiones efectuadas para aclarar determinadas circunstancias, y en algunas matizaciones que se efectúan sobre aspectos no esenciales de dichos recargos.

3.1. Supuesto de hecho de aplicación del precepto

De entrada, entroncando con lo que recogíamos al iniciar este estudio, comienza diciéndonos el párrafo primero de dicho precepto legal, que los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias, que deben satisfacer los obligados tributarios

⁹ Por la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 25/1995, según la cual, el régimen de los recargos previstos en la misma, sería de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resultara más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de su presentación.

¹⁰ «Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias así como el de los recargos tendrá efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado».

como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Vemos por tanto que el supuesto de hecho que implica la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, parte de una situación coincidente con la regulación anterior; es decir, el punto de partida es la presentación extemporánea, o fuera del plazo establecido para ello en la normativa, de una declaración tributaria digamos simple o de una autoliquidación tributaria, con o sin el ingreso que debía acompañarla, esto es indiferente como veremos más adelante; y sin que además haya mediado requerimiento administrativo alguno, es decir, de forma espontánea, como suele denominarse a tal situación de corrección de una conducta inicialmente irregular o incorrecta, por propia iniciativa del sujeto en principio desviado en su actuación frente a la Administración tributaria, pero antes de que ésta en su caso, haya podido detectarlo y por tanto requerirlo formalmente para que lo subsane.

Luego son tres los elementos que conforman la situación fáctica o supuesto de hecho de la norma, para aplicar la consecuencia jurídica de la misma, que estudiaremos a continuación con mayor detenimiento en cuanto a su verdadera significación e implicaciones jurídicas:

- presentación de una declaración o de una autoliquidación, independientemente de que se efectúe o no el ingreso respectivo en este segundo caso.
- efectuada fuera del plazo previsto para ello en la normativa correspondiente, es decir, extemporáneamente.
- y sin que haya mediado previamente ningún requerimiento administrativo para ello, por lo tanto, espontáneamente.

3.1.1. Declaración simple o autoliquidada correcta y con resultado a ingresar

3.1.1.1. Declaración o autoliquidación con resultado positivo

En relación con la primera condición, efectivamente la ley habla de declaraciones y de autoliquidaciones solamente, y además respecto de esta segunda figura, independientemente del ingreso que pueda acompañarla, dado que lo que parece importar a estos efectos, es la parte que tiene esta última de declaración, y no las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria que la acompañan; obviando con ello los supuestos en que podría determinarse en la autoliquidación una cantidad que resulte a devolver o compensar, así como en general, no considerando a las comunicaciones de datos en este caso. Luego lo que sí conllevarán tanto una como otra, en su caso, es un pago, un ingreso derivado de su contenido, nunca un resultado negativo¹¹; pero además, ese posible ingreso o, mejor dicho, el retardo en efec-

¹¹ En el mismo sentido se pronuncia J.M. HERRERO DE EGAYA ESPINOSA DE LOS MONTEROS cuando comenta este precepto en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (R. HUESCA BOADILLA Coordinador); Thomson-Aranzadi, Navarra.2004 (pg.219).

tuarlo, no es lo determinante, lo que importa al legislador para imponer estos recargos, sino antes al contrario, el retraso en conocer y disponer de los datos informativos necesarios sobre la existencia misma de la obligación tributaria así como sobre su importe, los habitualmente conocidos como “datos idóneos” para liquidar, que serán los que precisa tener la Administración para poder hacerlo.

Ello es así por varias razones, unas contenidas en el mismo art. 27 LGT, y otras al ponerlo en relación con las propias definiciones de estas tres figuras tributarias, contenidas básicamente en los arts. 119 a 121 LGT. Efectivamente, por una parte, el precepto de referencia establece la exigencia de una serie de recargos, con o sin acompañar del interés de demora como vamos a ver, que no son más que un tanto por ciento o porcentaje matemáticamente hablando, que por ello en todo caso, se deben girar sobre cantidades positivas a ingresar; sobre cuantías a pagar a la Hacienda, dado que sobre un importe negativo no cabría hablar; desde luego, de la exigencia del pago de un recargo en pura lógica conceptual; además de que la propia redacción del artículo lo precisa, sin duda alguna, cuando nos especifica sobre qué magnitud se calcularán dichos porcentajes o recargos, *«sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas»*.

Completado, como decimos, con los conceptos mismos de declaración y autoliquidación, frente a la comunicación, puesto que si la primera se configura como *«todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»*, no implicando la aceptación o reconocimiento por el sujeto declarante de la procedencia de la obligación tributaria; al contrastarlo con el concepto de comunicación, vemos que ésta se refiere concretamente a *«la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver»*; luego la ley habla de declaración cuando el resultado de la aplicación de la información que contiene es positivo, es decir, a ingresar; mientras que la perfila como comunicación de datos cuando el resultado de la aplicación de su información es negativo, a devolver en este caso. Por tanto, ese importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, como dice el precepto, es siempre positivo.

Frente a esta disyuntiva, la figura de la autoliquidación, en principio, engloba ambas posibilidades por su resultado cuantitativo, ya que la ley la define como *«declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar»*; luego la diferencia con las otras dos instituciones, es que la autoliquidación añade un plus de actuación debida por el sujeto, no sólo informa o declara / comunica a la Administración, sino que además calcula o cuantifica el ingreso / la devolución o compensación que deriva de esa información que contiene. Pero en este caso, el art. 27-2º LGT visto, habla tan sólo del importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones para calcular los recargos;

por tanto, resulta evidente que estamos ante declaraciones o autoliquidaciones, con resultado de ingreso en todo caso¹².

Aunque, como señalábamos, a pesar de esto último, en estos momentos lo que importa al legislador no es propiamente el retraso en el ingreso correspondiente que deriva de esas declaraciones o autoliquidaciones, sino la tardanza en su misma presentación; puesto que, en todo caso, para la exigencia de toda esta serie de recargos modulados en cierta forma, según la menor o mayor distancia entre la finalización del plazo establecido para ello, y el momento de la presentación de esas declaraciones o autoliquidaciones; lo verdaderamente determinante, es que la Administración tributaria no haya recibido la información necesaria que precisa conocer; sobre los elementos constitutivos de la obligación tributaria, incluidos los que determinan su importe o cuantía, en el plazo previsto en la normativa para ello, a efectos de poder liquidar en su caso la deuda tributaria correspondiente.

Dado que, de una parte, estos recargos se aplican no sólo a autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas, que sí conllevan de entrada un pago junto a su presentación, sino también a declaraciones tributarias simples con iguales características, que habrán de esperar necesariamente a que la Administración las liquide para exigirse su ingreso; dichos recargos se aplicarán precisamente, sobre el importe de la liquidación administrativa que resulte de la declaración presentada fuera de plazo, incluso si ésta se ingresa en el plazo que prevea de pago voluntario en función de la fecha de su notificación; o bien sobre el importe de la autoliquidación, se haya procedido o no a su presentación junto con el ingreso de la misma, da igual. Y además, porque dichos recargos son perfectamente compatibles con los recargos del período ejecutivo que pudieran corresponder¹³, si no se efectúa el ingreso respectivo al tiempo de la presentación de la autoliquidación fuera de plazo, así como, aunque no se diga expresamente, si no se paga la liquidación derivada de la declaración extemporánea en su plazo voluntario de ingreso. Luego, evidentemente, estos recargos, como su propio nombre indica, se pagan por presentar declaraciones tributarias, simples o autoliquidadas, fuera de plazo sin requerimiento previo; con independencia del momento en el que se efectúa finalmente el ingreso correspondiente que deriva de cada una de ellas.

3.1.1.2. *Realizada además correctamente*

Y decimos, por presentar las declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar extemporánea y espontáneamente, además habiéndolas realizado de forma correcta, en

¹² Como vamos a tener ocasión de ver más adelante, resulta igualmente ilustrativo a estos efectos que, a la hora de definir las infracciones tributarias, el art. 198 LGT referido, entre otras, a la infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, curiosamente no remita como causa de exclusión de su aplicación por regularización de la situación tributaria del sujeto a este art. 27 LGT; cuando sí ocurre así en los arts. 191-1º y 192-1º LGT.

¹³ Recargos que se devengan con el inicio del período ejecutivo, y que revisten tres modalidades: recargo ejecutivo del 5% si se paga toda la deuda no ingresada en voluntaria antes de la notificación de la providencia de apremio, recargo de apremio reducido del 10% si se paga toda la deuda no ingresada en voluntaria y el propio recargo antes de finalizar los plazos dados en la providencia de apremio notificada, y recargo de apremio ordinario del 20% en los demás casos.

cuanto a la información y datos que deben contener en ambos casos sobre el hecho imponible realizado, el sujeto pasivo obligado tributario, y los demás elementos determinantes de la cuantía de la obligación tributaria; dado que en caso contrario, si se ocultan, falsean o ignoran datos relevantes a estos efectos, formulando por tanto una declaración incompleta, incorrecta o inexacta, ya sea ésta simple o debiendo autoliquidarse (no olvidemos que, a estos efectos, lo determinante es el retraso en la información y no en el ingreso); entonces habrá de excluirse la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento, para acudir al régimen infractor que corresponda según los casos.

Y es que, efectivamente, si analizamos la definición de las conductas infractoras contenidas respectivamente en el art. 191-1º LGT respecto de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, y en el art. 192-1º LGT relativo a la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; observamos cómo en el primero de ambos artículos, se dice que constituye dicha infracción 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, con la salvedad de que se regularice de acuerdo al art. 27 LGT, o que proceda la aplicación del art. 161-1º,b) LGT, es decir, que se inicie el período ejecutivo de recaudación por haberla presentado pero sin realizar el ingreso correspondiente, con lo cual, procede la apertura del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado tributario, como completa ahora el párrafo tercero de ese mismo precepto, caso que ahora no nos interesa desarrollar dada la temática de este trabajo¹⁴; y de la misma manera, en el segundo precepto citado, se recoge el incumplimiento con la obligación de “presentar de forma completa y correcta las declaraciones” o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación adecuada, de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, con la misma exclusión, salvo que se regularice con arreglo al art. 127 LGT que venimos estudiando.

¹⁴ Aunque en la actual Ley General Tributaria se redacta con menor acierto la remisión normativa en esta cuestión, por intentar hacerla con mayor precisión, en relación con la anterior (antes remitía en su conjunto al art. 127 LGT anterior, que regulaba tanto el inicio del período ejecutivo, con el devengo de los recargos de apremio correspondientes, como el procedimiento de apremio abierto con la providencia respectiva, en sus distintos párrafos); dado que realmente es a esto segundo a lo que se quiere referir, para excluir la aplicación del régimen infractor, y no al simple inicio del período ejecutivo. En este sentido, la verdadera esencia de la conducta infractora es, más que la falta de ingreso en sí, la ausencia de aporte de información en plazo por parte del sujeto a la Administración, sobre esos datos idóneos para liquidar; como ya ocurría con el art. 79,a) LGT anterior; y al igual que sucede respecto del incumplimiento con los tributos que no se rigen por el sistema de autoliquidación, a los que se refiere el precepto siguiente (art. 192 LGT y art. 79,b) LGT anterior). Puesto que si la autoliquidación se ha presentado correctamente formulada, no lo olvidemos, tanto dentro como fuera de plazo (a ambas posibilidades se refiere el art. 161-1º,b) LGT); lo que procede por parte de la Administración es la apertura del procedimiento de apremio (art. 161-3º LGT), dado que posee la información que precisa para verificar el resultado de la autoliquidación y liquidar su importe, requiriendo su pago o cumplimiento a través de ese procedimiento ejecutivo, en lugar de abrir un expediente sancionador al respecto.

Luego evidentemente, en ambos casos, la conducta infractora implica el no haber presentado en el plazo correspondiente, bien sea la declaración simple o bien sea autoliquidada, correcta y completamente realizada. Por lo que, la razón de discernimiento entre la aplicación del régimen de los recargos por declaración extemporánea o, por el contrario, de este régimen sancionador en la modalidad que proceda, es que se haya regularizado espontáneamente o no conforme al art. 27 LGT, la falta inicial de presentación de la declaración o autoliquidación correctamente formulada, o lo que es lo mismo, sin que haya mediado ningún requerimiento por parte de la Administración tributaria para la subsanación de la conducta inicialmente ilícita; la cual se entiende “convalidada” con esa espontaneidad en su regularización, para evitar el inicio del procedimiento sancionador correspondiente, a cambio del pago del recargo que proceda. Razón por la cual, el contenido del art. 27 LGT excluye expresamente en todos los supuestos de aplicación que regula, las sanciones que hubieran podido exigirse, en otro caso, para ser congruente con ello.

Cosa que no ocurre, sin embargo, respecto de otra de las conductas infractoras descritas por la Ley y relacionada en parte con las anteriores, concretamente recogida en el art. 198 LGT entre otras, como infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que proceda perjuicio económico, ha de entenderse en principio correctamente realizadas; en cuyo caso, no hay exclusión de su aplicación por la regularización correspondiente, dado que como hemos visto, el art. 27 LGT se refiere tan sólo a dichas figuras con resultado positivo, es decir, a declaraciones o autoliquidaciones correctas, extemporáneas y espontáneas, de las que derive un ingreso; excluyéndose, por tanto, los supuestos de su falta de presentación luego subsanada, de los que no deriva un perjuicio económico, como vemos, en los que en todo caso, cabría en principio iniciar expediente sancionador por dicha conducta infractora, eso sí, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, como aclara el precepto.

Y por si hubiera alguna duda, continuando con su redacción, en el párrafo segundo del mismo se abunda en esta idea, al establecer que, no obstante lo anterior, si las declaraciones o autoliquidaciones se presentaran fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, supuesto de aplicación inicial del art. 27 LGT como sabemos; lo que ocurre es que se opera una reducción a la mitad de la sanción correspondiente¹⁵, pero sin excluirse en absoluto el procedimiento sancionador y la imposición, en su caso, de la misma aunque rebajada, a cambio de recargo alguno. Continuando además, en relación con el otro sentido ahora, que si se hubieran presentado en plazo las declaraciones o autoliquidaciones que no deben perjudicar económicamente a la Hacienda, no lo olvidemos, pero de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, y posteriormente se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, otras complementarias o sustitutivas de las anteriores, se debe entender aunque no se diga, corrigiendo dichas situaciones pero sin pro-

¹⁵ Así como la reducción también a la mitad, de los límites mínimo y máximo de la sanción, cuando se trata concretamente de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento del deber de suministro de información recogido en los arts. 93 y 94 LGT, caso que no nos interesa.

ducir a pesar de ello dicho perjuicio económico; no se producirán las infracciones de los arts. 194¹⁶ o 199¹⁷ LGT en relación con las primeras presentadas en plazo pero incorrectamente, imponiendo tan sólo la sanción que resulte de este otro precepto respecto de lo declarado fuera de plazo, en aplicación de la no exclusión de responsabilidad que recoge en general el art. 179-3º LGT en su segundo apartado¹⁸, más que como excepción al principio de concurrencia de sanciones tributarias, contenido en el art. 180-3º LGT¹⁹.

2.1.2. Declaración o autoliquidación extemporánea

El segundo elemento necesario para que se dé el presupuesto de hecho de aplicación de los recargos contenidos en el art. 27 LGT, consiste en que la declaración tributaria o la autoliquidación correspondiente, se haya presentado fuera del plazo establecido para ello en la normativa, es decir, de forma extemporánea como normalmente se denomina; por tanto, supone que la irregularidad o incorrección cometida por el obligado tributario con su conducta, la cual da origen a la exigencia del recargo por declaración extemporánea que proceda, como prestación tributaria accesorio que se sumará al contenido esencial de su deuda tributaria, es precisamente el no haberla realizado dentro de los plazos que prevé la normativa para la presentación de una declaración simple o de una autoliquidación, y por tanto, haberlo hecho una vez que ha concluido dicho período para realizarla.

Esto implica varias cuestiones que conviene precisar; para aclarar definitivamente el supuesto de hecho regulado que conlleva la aplicación de estos recargos; primero, que ha de ser la primera declaración o autoliquidación que se entrega a la Administración, la conocida como inicial para entendernos, y no una autoliquidación complementaria de otra anterior; ni una declaración de las mismas características o sustitutiva de ella, como permite el art. 122 LGT en sus distintos párrafos, para completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad,

¹⁶ Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones sin que éstas se hayan obtenido, o beneficios o incentivos fiscales, siempre que no proceda una falta de ingreso por la autoliquidación, o la ausencia de presentación de la declaración, correctamente realizadas ambas, o una determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en declaraciones futuras, o en general de cantidades a incluir sin que se produzca falta de ingreso ni devolución indebida.

¹⁷ Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

¹⁸ «Lo dispuesto en el párrafo anterior (los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones o autoliquidaciones, entre otras, presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con su presentación) se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley (dado que se refiere a otro supuesto, presentación correcta aunque fuera de plazo) y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes». Luego cabe deducir, a sensu contrario que, la regularización excluida de responsabilidad en su primer apartado, debe haberse producido estando todavía en plazo de presentación para dichas declaraciones o autoliquidaciones en general, y además formulándolas correctamente; puesto que el art. 122-1º LGT califica como declaraciones complementarias o sustitutivas y como autoliquidaciones complementarias, tanto las presentadas dentro del plazo establecido para ello, como las efectuadas con posterioridad; de ahí sacar de dicha exclusión de responsabilidad en el segundo apartado, las regularizaciones voluntarias tardías e incorrectas.

¹⁹ «La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. Entre otros supuestos,... la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley».

o para completar o reemplazar las declaraciones previas siempre que se haga constar expresamente de cuál de ambas se trata, respectivamente; y en segundo lugar, que además se haya realizado, como ya hemos visto, de forma completa, correcta y exacta en su contenido, pero, y ahí es donde decimos está la irregularidad, no tempestiva sino extemporáneamente, dado que será el retraso en su realización respecto del plazo previsto en la normativa para presentar una u otra, lo que determine el considerar esta conducta del sujeto no totalmente acorde a Derecho y, por ende, merecedora de la exigencia de un recargo por declaración extemporánea, a sumar en el importe final de su deuda tributaria.

Y precisamente por ello, en tercer lugar, será la extensión o prolongación de dicho retraso, es decir, el que haya transcurrido un menor o un mayor tiempo desde que finalizó el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, hasta que finalmente se realizó ya fuera de dicho período; lo que determine la graduación respectiva del tipo de recargo que deba aplicarse a cada caso concreto, incidiendo igualmente sobre su compatibilidad o no con la exigencia del interés de demora. Puesto que, como sabemos, en función de que se haya retrasado desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, hasta los tres meses contados a partir de ahí, o bien desde los tres meses y un día hasta los seis meses posteriores, o desde el día siguiente a esos seis meses hasta los doce meses, o bien finalmente desde un año y un día en adelante²⁰, cabe entender hasta el plazo de prescripción lógicamente²¹; el recargo se aplicará en un porcentaje respectivamente del 5%, del 10%, del 15% o del 20%, además, sin intereses de demora en los tres primeros casos, o con los intereses de demora devengados a partir de finalizar esos primeros doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para su presentación hasta que ésta se haya efectuado, en principio, tanto si es una declaración como si es una autoliquidación con ingreso.

El punto inicial de cómputo del plazo demorado en cuanto a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas, es decir, la fecha para empezar a contar los tres meses de retraso como primera opción; será el día siguiente al momento de finalización del plazo establecido en la normativa aplicable correspondiente, para presentar una declaración tributaria o una autoliquidación. Por lo tanto, tenemos que acudir a esa normativa, para determinar el inicio y la terminación de dicho plazo de presentación, y por consiguiente, el comienzo del retraso o extemporaneidad en la misma, fijado en el día siguiente a su conclusión, que como vamos a ver, la hallaremos por una remisión en ambos casos de la Ley General Tributaria.

²⁰ Cabe deducir que los plazos acaban en el límite de tiempo señalado, a los 3, 6 o 12 meses exactamente, y que, por tanto, el siguiente tramo temporal comienza el día siguiente a haberse concluido cada uno de ellos; puesto que, de una parte, se dice literalmente que las declaraciones o autoliquidaciones han de presentarse “dentro” de ellos (luego tres meses y un día queda ya fuera, y así sucesivamente), y de otro lado, aunque no se excluya de cada plazo sucesivo el período comprendido en el tramo anterior; resulta evidente que ésa ha de ser su interpretación, desde nuestro punto de vista, puesto que de lo contrario, se llegaría al sin sentido que las presentadas transcurrido más de un año, tendrían que pagar los cuatro recargos juntos, sin considerar ahora el interés de demora, puesto que tanto los 3, como los 6 como los 12 meses están comprendidos dentro de más de un año.

²¹ Como corrobora por otra parte el art. 122-1º LGT, cuando señala que los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para ello o con posterioridad, *«siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria»*.

En este sentido, respecto del plazo para declarar en primer lugar, nos indica tan sólo el art. 119-3º LGT *in fine* que se determinará reglamentariamente, en cuanto que alude a que se pueda presentar concretamente una posible rectificación de las opciones que deban ejercitarse, solicitarse o renunciarse con su presentación, sólo “en el período reglamentario de declaración” y no con posterioridad a él; puesto que el resto del precepto, en sus dos apartados anteriores, no hace ninguna referencia a este plazo para realizar y presentar una declaración tributaria, y el art. 122-1º LGT por su parte, habla de un “plazo establecido para su presentación” pero sin identificar dónde ha de fijarse. Por su parte, el art. 120 LGT ni siquiera califica al plazo para presentar una autoliquidación, en función de la norma que haya de establecerlo; dado que el apartado segundo de su párrafo tercero sólo habla de “plazo para la presentación de la autoliquidación”, como en términos ya más generales hace también el art. 122-1º LGT ya referido, aunque si lo adjective en cambio el art. 67-1º LGT como tal, junto al anterior; al establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la potestad liquidadora de la Administración, en el día siguiente al que finaliza el plazo reglamentario para declarar o autoliquidar: Luego habremos de acudir en ambos casos a otras disposiciones distintas de la propia Ley General Tributaria para completar este dato, concretamente, a la normativa propia de cada uno de los tributos vigentes, para saber cuál es su plazo de declaración o, en su caso, para autoliquidarlo; en este sentido, y respecto de la autoliquidación tributaria concretamente, sabemos que dicho plazo establecido para su presentación, se considera además simultáneamente plazo de pago voluntario de la misma, dado su concepto y contenido según hemos visto²².

3.1.3. Presentada sin que haya mediado un requerimiento administrativo previo

La tercera condición general que ha de cumplir el supuesto de hecho de aplicación de esta norma, coincidente del mismo modo con la regulación inmediata anterior del texto de la Ley precedente, es que la presentación de esa declaración o autoliquidación fuera de plazo se haya realizado además, sin que haya mediado ningún requerimiento previo por parte de la Administración tributaria; es decir, el sujeto obligado tributario no la presentó en el plazo correspondiente que tenía para ello, y a pesar de eso, sin haber sido notificado al respecto por el órgano administrativo al que corresponda, en su caso, velar por el cumplimiento tempestivo de dicho deber de conducta, requiriéndole la subsanación de ese incumplimiento; ha decidido espontáneamente él mismo corregir la desviación de su conducta, por el motivo que sea, no hace al caso, antes de que la Administración pueda detectarlo y girarle, entonces ya sí, el acto administrativo correspondiente, requiriéndole la presentación de la declaración o autoliquidación respectiva aunque sea ya fuera de plazo.

Y esto es así dado que, no lo olvidemos, entre la relación ejemplificativa que se contiene en el art. 29-2º LGT de lo que la misma Ley llama obligaciones tributarias formales, es decir, deberes de conducta o de comportamiento, en tanto que, sin tener carácter pecuniario, son impuestos por la normativa a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, estando rela-

²² Ahora el art. 62-1º LGT nos dice, precisamente al respecto, que «las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo».

cionado su cumplimiento con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios; su letra c) recoge la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, además de comunicaciones, sin hacer mención alguna al momento respectivo para ello. Lógicamente, el deber u obligación formal debe cumplirse en el plazo establecido para hacerlo en la normativa reguladora del caso; pero si no fuera así, la Administración goza de la potestad correspondiente para poder requerir al obligado tributario la subsanación de ese incumplimiento inicial, presentando al menos fuera de plazo, esa declaración o esa autoliquidación no realizada cuando debía, en ejercicio de la función administrativa dirigida a la realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y otras obligaciones formales, dentro de la gestión de los tributos (art. 117-1º,e) LGT).

El mismo art. 27 LGT aclara a continuación, en el segundo apartado de su párrafo primero, qué se considerará como requerimiento previo de la Administración tributaria²³, para evitar cualquier confusión al respecto que pudiera surgir, como desafortunadamente se había planteado con la normativa anterior coincidente²⁴; señalando que puede consistir en cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario (por lo tanto, debidamente notificada), conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Luego, consistirá en un acto administrativo en sentido estricto, aunque se utilice la palabra actuación, que ha de dictarse y notificarse correctamente²⁵ al sujeto pasivo u obligado tributario que resulte ser su destinatario como vamos a ver; y cuya finalidad y contenido versa sobre la pretensión administrativa de lograr el cumplimiento con la normativa tributaria, en tanto que debe tender o conducir a reconocer la existencia de una deuda tributaria, regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, comprobar o inspeccionar en su caso la conducta del obligado tributario en relación con el cumplimiento de sus deberes y obligaciones con la Hacienda, asegurar en la medida de lo posible que así sea, o cuantificar ya el importe de dicha deuda tributaria en su caso, y hasta aquí las posibles pretensiones administrativas del requerimiento.

Sin embargo, entre esas finalidades posibles pretendidas con este requerimiento, vemos que nada se dice de conducir al pago o recaudación de la deuda, dado que como vimos, lo que importaba es el retraso en el aporte de la información a la Administración para la exigencia de estos recargos y no la mora en el pago, para lo cual están previstas otras medidas de reacción por parte de la Ley General Tributaria; de ahí que la enumeración contenida en el precepto de referencia, coincida plenamente con las actuaciones administrativas que pueden inte-

²³ En este sentido, hay quién ha considerado su definición legal excesivamente amplia y ambigua, planteando como alternativa el concepto de requerimiento previo circunscrito solamente a las actuaciones de la Administración tributaria, notificadas al obligado tributario, con el fin de que presente la correspondiente autoliquidación o declaración (M. VEGA HERRERO y J.L. MUYOÑ DEL CASTILLO: "Tributos y obligaciones tributarias", *La nueva Ley General Tributaria*; Thomson-Civitas, Navarra. 2004; pgs. 117 y 118).

²⁴ En este sentido, parece haberse atendido a la recomendación de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT de marzo de 2001, que señaló la conveniencia de «definirse, de modo expreso y en el precepto de la LGT dedicado a estas prestaciones, el concepto de requerimiento previo».

²⁵ En este sentido puede consultarse A. JABALERA RODRÍGUEZ: "La notificación en la nueva LGT"; *Civitas, R.E.D.F.*, nº 128. 2005.

rrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria), iniciado el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (arts. 66,a), 67-1º segundo apartado y 68-1º a) LGT); frente a la misma posibilidad en relación con la prescripción de su derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, cuyo cómputo se inicia el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago en período voluntario, que puede interrumpirse por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria (arts. 66,b), 67-1º apartado tres y 68-2º,a) LGT en este otro caso).

Vemos por tanto también, en segundo lugar, que ese posible acto administrativo de requerimiento que impediría, de producirse, la aplicación de este precepto, por carecer entonces de esa condición necesaria en la presentación extemporánea de la declaración simple o autoliquidada (su espontaneidad); lo que no ha debido es de ser notificado, no hablamos en cambio de producirse. A esto en concreto es a lo que se refiere la Ley, cuando dice que no se haya llevado a cabo ningún requerimiento administrativo previo al sujeto “con su conocimiento formal”, se haya dictado o no ese acto administrativo en su caso, y por tanto, hubiera ya detectado o no realmente la Administración esa ausencia o falta de presentación; por la exigencia que tiene toda actuación administrativa para su eficacia, no para su validez como sabemos, de ser debidamente notificada al sujeto. Y además, no ha de haberse producido dicha notificación del requerimiento con carácter previo a la presentación extemporánea; pero nada se dice si se produce con posterioridad a ella, por ejemplo, porque el acto administrativo ya se hubiera dictado, y mientras se consigue notificar, el sujeto presenta su declaración o autoliquidación, espontáneamente todavía por tanto; puesto que dicho obligado tributario no se puede considerar requerido, hasta que recibe su notificación correspondiente, que es la única a estos efectos que puede enervar la aplicación del precepto, no el que la Administración haya podido detectar la carencia, ni que hubiera procedido a dictar por tanto ese requerimiento, ni siquiera que haya cursado incluso dicha notificación, si ésta no ha llegado a efectuarse en todo caso.

En este sentido, debe hacerse notar además, que dicho acto administrativo es referido en la Ley sin ninguna asignación competencial, es decir, sin que haya sido atribuido a órgano administrativo alguno en concreto, dentro de la estructura interna de la Administración tributaria; a pesar de lo cual, sabemos que será principalmente a cargo de los órganos gestores u oficinas liquidadoras, o bien de los inspectores tributarios, según los casos, dado que son los que tienen atribuidas las funciones y competencias relacionadas con las actuaciones administrativas a las que se deben dirigir dichos requerimientos tributarios que acabamos de referir, frente a los órganos de recaudación tributaria por una parte, y a los encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas por otra, en este caso además, como función ya separada de la de aplicación de los tributos (art. 83-2º LGT).

En concreto, dentro de las actividades dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como define el art. 83-1º LGT el ámbito que corresponde a la aplicación de los tributos; se desarrollarán de una parte, las actuaciones de comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, de control de la obligación de facturar; de verificación de datos, de comprobación de valores o comprobación limitada, o la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de ellas, como funciones propias de la gestión tributaria (art. 117-1º LGT en varios de sus apartados); así como de otra parte, las funciones administrativas de investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los ignorados por la Administración, de comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, de comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos necesarios para la determinación de las obligaciones tributarias, de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales, de actuaciones de comprobación limitada, y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas, cuando sean llevadas a cabo por la inspección tributaria (diversos apartados ahora del art. 141 LGT).

Finalmente, habrá de haberse producido ese requerimiento administrativo en el seno de un procedimiento de gestión o de inspección que no haya caducado por haber superado, en su caso, el plazo máximo establecido en la normativa para su desarrollo sin haber concluido correctamente, es decir, notificando la resolución que le pone término normalmente²⁶; por lo tanto, en general, dentro de unas actuaciones gestoras que hayan concluido como máximo a los seis meses de haberse iniciado²⁷, o bien en un procedimiento inspector que haya finalizado dentro del año, o excepcionalmente, como máximo prolongado hasta los 24 meses en total si se diera alguno de los supuestos previstos en el art. 150-1º LGT. Puesto que, en caso contrario, si se hubiera producido la caducidad del expediente correspondiente en que aquel acto de requerimiento se hubiera producido; entre otras consecuencias, esa actuación administrativa no tendrá la consideración de requerimiento tributario a los efectos previstos en el art. 27-1º LGT, es decir, no impedirá, a pesar de haberse producido, la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea, como establece el apartado segundo del art. 104-5º LGT.

3.1.4. Identificación y limitación de datos al periodo impositivo autoliquidado

Finalmente, el párrafo cuarto del precepto de referencia que venimos comentando, establece como novedad total, dado que nada se decía ni en los mismos términos, ni siquiera

²⁶ Dado que el art. 103-1º LGT impone en principio a la Administración tributaria, la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, con las únicas salvedades de su párrafo segundo que no hacen al caso; teniendo en cuenta además, pero a estos solos efectos, que será suficiente acreditar por la Administración que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, como establece ahora el art. 104-2º LGT.

²⁷ Por ser el plazo general establecido en el art. 104-1º LGT, y no tener otro fijado expresamente en su normativa correspondiente.

de manera que pudiera relacionarse con ello de alguna forma en la normativa anterior al respecto; lo que podemos calificar como un requisito formal, si se quiere entender así aunque no lo es solamente como vamos a ver, para la aplicación del contenido de este artículo, o lo que es lo mismo, de dicho régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, en lugar del régimen sancionador que pudiera corresponder en su caso; lo que parece dejar entrever que el legislador claramente lo considera más favorable, lo cual podría discutirse, sobre todo en ciertos supuestos. Dicho condicionante legal se aplica sólo parcialmente, curiosamente no cuando se trata de declaraciones tributarias; y consiste en que las autoliquidaciones en este caso extemporáneas y espontáneas, deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren, conteniendo además únicamente los datos relativos a dicho período; cosa que sin embargo no se impone cuando se trata de declaraciones tributarias extemporáneas y espontáneas como decimos, lo cual nos llama bastante la atención²⁸.

Luego dicho requisito añadido se exige solamente a los supuestos de presentación de autoliquidaciones, con los demás elementos ya vistos, que por tanto han de identificarse de forma expresa con el ejercicio o período impositivo al que se refieren, haciéndolo constar, el cual a su vez será anterior al que correspondería efectuar en esas fechas, dado que son autoliquidaciones extemporáneas, no lo olvidemos, hasta aquí requisito que parece exclusivamente formal; pero que además, implica también que dichas autoliquidaciones han de contener únicamente los datos relativos a ese período de liquidación, y no, por ejemplo, además reflejar los correspondientes al ejercicio que sí procedería autoliquidar en ese plazo, de presentarse en él²⁹. Luego si se presenta en el mismo período de autoliquidación, tanto la información y operaciones de cuantificación correspondientes relativas al período correcto que corresponde, como además, las relativas a otro anterior; esto no podrá hacerse en un sólo acto del particular, sino que habrán de presentarse dos autoliquidaciones, además esta segunda extemporánea perfectamente identificada como tal, y conteniendo tan solo los datos pasados o antiguos de ese otro ejercicio retrasado, no los correspondientes a ese momento, lo cual ya claramente escapa a lo que puede considerarse exclusivamente una exigencia de formalidad y no sustantiva, en cierta forma.

Con ello, lo que se “ganará”, pues el legislador parece considerarlo en todo caso una ventaja como decimos frente a la otra alternativa, es que se pueda aplicar el régimen

²⁸ Todavía más si lo contrastamos con la clasificación que se hace de ambas figuras en el art. 122 LGT, definiendo en el primer caso tan sólo la posibilidad de autoliquidaciones complementarias de las iniciales, sean éstas tempestivas o extemporáneas (que no es el caso que nos ocupa, dado que esas son complementarias de la inicial y no ésta propiamente dicha, como ocurre en nuestro caso), y cuya finalidad puede ser exclusivamente completarlas o modificarlas, no reemplazarlas, se dice curiosamente, siempre que de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior; o una cantidad a devolver o compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, es decir, digamos un saldo favorable a la Hacienda pública; mientras que respecto de las declaraciones y comunicaciones en este caso, diferencia el mismo precepto entre complementarias y sustitutivas, con la finalidad de completar o reemplazar, ahora ya sí (no de modificar por tanto, luego habrán de contener todos los datos del ejercicio, se supone) las presentadas con anterioridad, pero haciendo constar expresamente en este caso si se trata de una u otra modalidad.

²⁹ En el *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT* (pgs. 20 y 21) la Comisión para la reforma de la LGT ya mencionada pretendía con este condicionante evitar «que los sujetos realicen regularizaciones encubiertas beneficiándose de la aplicación del régimen de recargos. Así puede suceder, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la declaración de cuotas repercutidas en períodos posteriores al de su devengo».

jurídico de los recargos por declaración extemporánea contenido en este art. 27 LGT, en lugar del régimen sancionador que correspondería en otro caso; concretamente, el recogido en el art. 191 LGT, como infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, ya comentada anteriormente. Precisamente su párrafo sexto, congruente con ello, nos dice que, no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, es decir, básicamente cuándo se considera a dicha infracción como grave (párrafo 3º) o muy grave (párrafo 4º); siempre constituirá infracción leve, la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, sin cumplir los requisitos establecidos en el art. 27-4º LGT para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, es decir, identificarlo expresamente y limitar su contenido tan sólo a dichos datos como venimos comentando.

Y además insiste a continuación, estableciendo que esta exclusión de los recargos y, por tanto, la consiguiente aplicación del régimen sancionador como infracción leve, no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los cuales, hubiera sido notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria; lógicamente, porque dicho acto administrativo previo impide la aplicación de estos recargos, con lo que se calificará a la infracción cometida según proceda, de acuerdo al contenido total de este precepto, como infracción leve, grave o muy grave. Luego, si se cumple este requisito formal-material novedoso, es cuando se aplica realmente el régimen de los recargos por declaración extemporánea, aunque sea una condición tan sólo para el caso de autoliquidaciones; y si no se cumple, se aplica el régimen sancionador, pero como infracción leve en todo caso, si sólo falta esto, o el general que proceda, si además carece el supuesto de hecho del requisito de espontaneidad.

3.2. Consecuencia jurídica de su realización

Una vez que hemos delimitado con cierta precisión cual es el supuesto de hecho, con cuya realización, se aplicará la consecuencia jurídica de la norma tributaria que venimos comentando; debemos abordar a continuación, el análisis de esa consecuencia jurídica, es decir, cuál es el verdadero mandato jurídico contenido en este precepto de la Ley General Tributaria, qué efectos o consecuencias incorpora la norma respecto de sus destinatarios, principalmente los obligados tributarios que presentan esa declaración o autoliquidación extemporánea y espontánea, haciendo referencia expresa al período impositivo correspondiente y conteniendo solamente los datos relativos al mismo en este último caso.

En este sentido, resulta evidente que la principal consecuencia o efecto jurídico derivado, en tanto que se producirá en todos los supuestos de aplicación de esta norma; es el devengo y consiguiente exigencia en su momento correspondiente de un recargo tributario, cuya tipología o importe porcentual variará en función de la duración del retraso en la presentación de los datos necesarios correspondientes a esa declaración simple o autoliquidada fuera de plazo. A lo cual habrán de añadirse, no obstante, las dos prestaciones que es posible sumar al tipo del recargo que corresponda, ahora ya tan sólo en algunas de

esas situaciones; una el interés de demora tributario, devengado durante un cierto período de tiempo relacionado con los plazos establecidos de presentación y de efectiva realización de esa declaración extemporánea; y la otra, en segundo lugar, alguna de las modalidades vigentes actualmente de recargos del período ejecutivo, sea más directamente o por el contrario de manera más indirecta, como vamos a ver; al ser compatibles éstos en determinados supuestos con aquel otro recargo. Además, por supuesto, de las consecuencias o efectos negativos de su aplicación, la exclusión en todos los supuestos en que rige este art. 27 LGT, de las sanciones que hubieran podido corresponder por las posibles infracciones tributarias cometidas, de verse demostrada su comisión en el procedimiento sancionador correspondiente; a lo cual no nos vamos a volver a referir de nuevo, dado que lo hemos tratado en cierta forma al analizar los elementos y requisitos precisos que ha de revestir el supuesto de hecho de aplicación de esta norma, con lo cual, a ello nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias.

3.2.1. Aplicación de un recargo por declaración extemporánea y espontánea

Las distintas modalidades posibles de recargos por declaración extemporánea se definen en el párrafo segundo del precepto de referencia, señalando en principio que si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para su presentación, sola o junto con el ingreso que ha de acompañarla en el segundo caso, el recargo será respectivamente del 5%, 10% o 15%; calculándose el mismo sobre el importe de la liquidación derivada de las declaraciones extemporáneas, o sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, según sea el caso, y excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse así como los intereses de demora devengados hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Y continúa diciendo dicho apartado de la norma que, si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa una vez transcurrido el año desde que terminó el plazo establecido para la presentación; entonces el recargo será del 20%, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse, pero ya no la totalidad de los intereses de demora que correspondan hasta el momento de su presentación, sino tan sólo los relativos a esos primeros 12 meses que determinan la aplicación de este recargo; dado que se exigirán los correspondientes al tiempo transcurrido desde el día siguiente al término del año posterior a la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración, hasta el momento en que esa declaración o autoliquidación se presente efectivamente, a diferencia de los casos anteriores.

3.2.1.1. Devengo y exigibilidad del recargo

Entrando en la primera cuestión a tratar al respecto de este recargo, cabe señalar que el mismo se devenga por el hecho de presentar una declaración o una autoliquidación fuera del plazo previsto para ello, sin que haya mediado un requerimiento administrativo al respecto; es decir, desde ese día de la presentación extemporánea y espontánea, nace la obligación tributaria accesoria de pago del recargo que proceda, por haberse devengado con dicha actuación del obligado tributario. Otra cosa distinta será, sin embargo, cuándo se

liquide o cuantifique y, con ello, pueda exigirse el ingreso del mismo; puesto que aquí ya sí difiere la respuesta que habremos de dar en función de que haya sido una declaración tributaria simple o, por el contrario, una autoliquidación tributaria, el acto debido del sujeto incumplido en cuanto al requisito de su realización tempestiva.

Dado que, en el primer caso, si se trata de una declaración extemporánea y espontánea, como venimos diciendo, habrá de esperarse al momento en que la Administración tributaria proceda a cuantificar el importe de la deuda derivada de los datos contenidos en esa declaración, para girar entonces ya sí, el recargo que proceda sobre el importe del principal o contenido esencial de esa deuda; requiriendo su pago por tanto, en la misma liquidación tributaria dictada por la Administración, que exigirá al menos la cuota tributaria u obligación principal, o la obligación de realizar pagos a cuenta en su caso, además del propio recargo por declaración extemporánea. Esto es así evidentemente, porque el cumplimiento con el deber de declarar que tienen los obligados tributarios, implica tan sólo un deber de aportación de datos, de informar a la Administración sobre los datos idóneos relativos a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, sin realizar ninguna otra actuación, ninguna calificación jurídica, aplicación de normas o cuantificación o cálculo propiamente dicho de la deuda tributaria.

Luego, como todo acto administrativo, una vez que dicha liquidación tributaria que contiene la exigencia del recargo, entre otras prestaciones tributarias, haya sido notificada correctamente al sujeto; se abrirá entonces el plazo de pago voluntario del mismo como componente de esa deuda ya liquidada, que se prolongará desde la fecha de recepción de la notificación de dicho acto administrativo, por tanto éste cuenta, hasta el día veinte del mes siguiente o bien el día cinco del segundo mes posterior; dependiendo de que la notificación de la liquidación se haya efectuado entre los días uno y quince o, por el contrario, dieciséis y último de cada mes, respectivamente, y si aquéllos fueran inhábiles, hasta el inmediato hábil posterior (art. 62-2º LGT). Luego, el recargo se devenga propiamente cuando se presentó la declaración fuera de plazo, pero no se hace exigible su pago hasta que la liquidación administrativa ha sido debidamente notificada³⁰.

Frente a esto, cuando se trata por el contrario de una autoliquidación extemporánea y espontánea, mientras que el momento del devengo sí que sigue siendo exactamente el mismo, coincidiendo plenamente con lo ya señalado respecto de una declaración, en cambio, no se da esa equiparación sobre cuándo haya de entenderse producida la exigibilidad del pago del recargo; dado que al tratarse de esta figura, el momento de presentación de la autoliquidación tributaria coincide plenamente con su plazo de pago voluntario, es decir, se simultanean o solapan ambos períodos, es a la vez plazo de presentación y de ingreso en voluntaria. Luego en principio, sí que coinciden en este caso devengo y exigibilidad del recargo respecto de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y a diferencia de las declaraciones; lo que supone que el propio obligado tributario debería cuantificarlo e

³⁰ Al respecto puede consultarse A. JABALERA RODRÍGUEZ: "La notificación en la nueva LGT", cit., concretamente el apartado dedicado a la notificación de las liquidaciones tributarias.

incluirlo en el contenido de su propio acto, antes de presentarlo acompañado del ingreso correspondiente.

Ahora bien, si a pesar de ello el sujeto no lo hace porque no incluya el recargo que proceda en su autoliquidación, o igualmente, si presenta ésta fuera del plazo previsto, pero a pesar de que le resulta positiva o a ingresar, no efectúa el pago correspondiente porque se limita a presentarla ante la Administración pero sin acompañar del ingreso que debería; en ambos supuestos, el órgano administrativo procederá a girarle una liquidación tributaria por la cantidad que proceda, bien sea ésta tan sólo el importe del recargo correspondiente, o bien sea por el contrario la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, supuesto explicitado en la propia redacción de este precepto, concretamente en el art. 27-3º LGT, a la que se sumará alguna otra prestación accesorio además del recargo, como vamos a ver; en cuyo caso, resultará ya aplicable lo dicho anteriormente sobre los plazos de exigencia del pago de los actos administrativos de liquidación tributaria, en relación con su fecha de notificación. A pesar de lo cual, en términos generales se puede seguir afirmando que, en los supuestos de autoliquidación extemporánea y espontánea, devengo y exigibilidad del recargo coinciden en cuanto al momento en que se producen.

3.2.1.2. Cantidad sobre la que se aplica

Por su parte, en relación en segundo lugar con la magnitud sobre la que se aplica el recargo correspondiente, dado que en definitiva, éstos no son más que un porcentaje o tanto por ciento a girar sobre cierta cantidad, positiva por tanto como vimos; el precepto aclara expresamente y para cada uno de los dos supuestos recogidos en él, cual es esa magnitud de referencia, que por otra parte es plenamente coincidente con la que resultaba según la normativa de la anterior Ley. Nos dice por un lado que el recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, cuando son éstas las presentadas fuera de plazo; o bien por otra parte, que se girará sobre el importe de la liquidación administrativa derivado de las declaraciones extemporáneas, en este segundo caso.

Por lo tanto, coincidiendo en paralelo con la también diferenciación que acabamos de hacer sobre el momento de exigencia de su pago, el recargo o porcentaje se aplica, cuando es una declaración tributaria la presentada fuera de plazo, sobre la cuantía que refleja la liquidación administrativa correspondiente al importe del contenido esencial de la deuda tributaria que cuantifica; sea ésta una cuota o un pago a cuenta, dependiendo de que se trate de una obligación principal o por el contrario de las de efectuar alguna de las modalidades de estos últimos, e incluyendo en su caso en el primer supuesto, si fuera procedente, el recargo legal que pudiera haberse girado sobre la base o sobre la cuota, a favor del Tesoro o de otros entes públicos (art. 58-2º d) LGT). En cambio, para los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas, el recargo o tanto por ciento se aplica sobre el importe mismo resultante de ese acto del particular debido; es decir, sobre la cuantía que le ha resultado al obligado tributario de autoliquidarse su deuda, sea ésta igualmente la que corresponde a una obligación principal o cuota tributaria, junto al recargo legal correspondiente en su caso, o por el contrario, a la obligación de efectuar pagos a cuenta, como en el supuesto anterior:

3.2.1.3. Modalidades del recargo

Entrando ya en la tipología posible de los distintos recargos previstos en la Ley, son cuatro las modalidades que podemos encontrar y que resultan aplicables respectivamente, en función del tiempo de duración del retraso sufrido sobre el plazo previsto en la normativa para presentar la declaración o autoliquidación por el sujeto; por tanto, a mayor demora en la presentación fuera de plazo, también resulta un mayor tanto por ciento aplicable por este recargo. Son en concreto los porcentajes siguientes:

- un 5 por ciento, cuando el retraso se prolonga desde el día siguiente a la finalización del plazo para declarar, hasta los 3 meses siguientes incluidos éstos.
- un 10 por ciento, cuando la mora en el cumplimiento va desde el día siguiente de los 3 meses de retraso, hasta los 6 meses completos.
- un 15 por ciento, cuando el retraso dura desde el día siguiente a esos 6 meses de demora, hasta los 12 meses en total.
- y un 20 por ciento, cuando el retraso supera más del año, es decir, a partir del día siguiente de haberse cumplido los 12 meses de mora, y cabe entenderse en pura lógica, hasta los cuatro años de prescripción que tiene la Administración para ejercer su potestad liquidadora respecto de la deuda tributaria declarada o autoliquidada.

En este sentido, dentro de cada uno de esos períodos de tiempo señalados, no variará el porcentaje aplicable, dado que se trata propiamente de un recargo, o mejor dicho, de cuatro recargos alternativos, sucesivos o complementarios, y no de un interés de demora modulable en función del mayor o menor retraso; por lo tanto, si la presentación fuera de plazo se produce a los dos días de haber finalizado el estipulado en la normativa para declarar o autoliquidar, se debe pagar el mismo 5% que si se ha realizado a los dos meses y 28 días, por ejemplo, del mismo modo que si se retrasa 6 meses y 3 días, se girará igual recargo del 15% que si se ha prolongado hasta 11 meses y 29 días, y así respectivamente, en relación con cada tipo de recargo según su período de aplicación. Y como se acaba de señalar en cuanto al último de los cuatro períodos y, por tanto, al mayor de los recargos, su aplicación podrá efectuarse desde el día siguiente a que el retraso en la presentación de la declaración y autoliquidación cumpla un año, hasta que se culminen en su caso los cuatro años de prescripción correspondientes; dado que con posterioridad a que haya prescrito la potestad liquidadora de la Administración tributaria, ésta ya no podrá en ningún caso, ni cuantificar la deuda liquidándola ni, por tanto, girar este recargo del 20% sobre ella por declaración extemporánea y espontánea.

Y aunque resulte evidente en pura lógica jurídica, ya que la solución interpretativa contraria resultaría excesivamente gravosa e injustificable, sobre todo a partir de la jurisprudencia existente hasta la fecha sobre las diferentes etapas por las que han pasado estos recargos, además de mucho más artificiosa de realizar y por tanto dificultosa de mantener; no está de más en todo caso, aclarar que cada uno de estos tipos de recargos son excluyentes entre sí, es decir, incompatibles en cuanto a su aplicación, dado que son alternativos, sucesivos y com-

plementarios entre ellos como acabamos de señalar; en tanto que el hecho de rebasar el período de aplicación de cada uno, lleva automáticamente a saltar al tramo siguiente y con ello, a desechar el porcentaje correspondiente al anterior para aplicar tan sólo el recargo de ese nuevo período mayor en cuanto al retraso, y así sucesivamente hasta completar con todos ellos la totalidad del tiempo que puede transcurrir antes de prescribir la facultad que tiene la Administración para liquidar el tributo. Por lo tanto, no son en absoluto acumulables entre sí o, lo que es lo mismo, superponibles sucesivamente, sumándolos en función de cuántos de esos cuatro períodos de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación se hayan cubierto, porque resulta insostenible que pudiera suceder lo siguiente:

- 5% por 3 meses.
- $5\% + 10\% = 15\%$ por 6 meses (3 meses más el resto hasta 6).
- $5\% + 10\% + 15\% = 30\%$ por 12 meses (3 meses, más resto hasta 6, más lo que queda hasta el año).
- o finalmente $5\% + 10\% + 15\% + 20\% = 50\%$ por más de 12 meses (3 meses, más resto hasta 6, más resto hasta 12, más exceso por lo que supera el año).

3.2.2. *Exigencia del interés de demora, en su caso*

3.2.2.1. *Concepto y régimen jurídico*

Esta otra prestación accesoria a la que ahora nos vamos a referir; es ya una de esas dos posibilidades que pueden derivar como efecto de la aplicación del precepto de referencia, pero sólo en algunas ocasiones, no necesariamente en todos los supuestos sino exclusivamente en algunos pocos; y que se identifica con el interés que habrán de pagar los obligados tributarios en este caso, además de los sujetos infractores, como consecuencia de la presentación de una autoliquidación o una declaración de la que resulte una cantidad a ingresar; una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria para ello (supuestos que nos ocupan), de la realización de un pago fuera de plazo, del cobro de una devolución improcedente, o en algunas otras ocasiones previstas en la normativa tributaria (art. 26-1º LGT). Como se aclara a continuación en la Ley, la exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación o requerimiento de la Administración, ni tampoco la concurrencia de culpabilidad en cuanto al retraso del obligado tributario³¹. Precisamente en cuanto al tema que nos ocupa, el mismo precepto, ahora en una de las letras de su párrafo segundo, concreta que cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o una declaración tributaria sin que esto hubiera sido realizado, o bien, supuesto ya que escapa al de referencia, cuando hubiera sido presenta-

³¹ Segundo elemento excluido de concurrencia que no parece afectar en principio, al menos en una interpretación literal del precepto, al supuesto de exigencia del interés de demora por el cobro de una devolución improcedente, dado que en este caso no hay retraso alguno que pudiera ser o no culpable.

da incorrectamente; se exigirá dicho interés de demora, aunque con las salvedades que estamos viendo, es decir, algunos de los supuestos de aplicación del art. 27-2º LGT.

Como sabemos, el tipo de este interés moratorio será el del interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente (art. 26-6º, primer apartado LGT). En cuanto a la magnitud sobre la cual se gira el interés para calcular su importe, lo que nos especifica la Ley se refiere exclusivamente a los otros tres supuestos recogidos de manera explícita en la norma, pero no lo aclara por el contrario, respecto de los dos que a nosotros nos interesan; en tanto que el párrafo tercero del precepto correspondiente, señala que el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo, cuando se trate por tanto de la realización de un ingreso fuera del plazo voluntario establecido para ello en la liquidación administrativa correspondiente a esa deuda tributaria, o en la resolución que imponga la sanción respectiva, o bien, sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, cuando se trate de este otro tercer caso.

Pero nada dice, sin embargo, respecto de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera del plazo previsto para su realización, dado que aquí no hay retraso en el pago necesariamente (y en todo caso, no se exige por ello), ni hay tampoco devolución improcedente; de ahí que habrá de interpretarse el precepto, en línea con lo que ya venía ocurriendo con la normativa anterior; y en paralelo con lo establecido expresamente para los otros supuestos vistos, que el interés de demora se girará sobre la misma magnitud sobre la cuál se aplica el recargo por declaración extemporánea y espontánea; es decir, se calculará sobre el importe de la liquidación administrativa resultante de la declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, o bien sobre la cuantía derivada de la autoliquidación tributaria de iguales características, según se trate de uno u otro supuesto³². Resultando exigible además, durante el tiempo al que se extienda su exigencia, en lugar de sobre todo el período de retraso del obligado tributario, como reza expresamente el final del art. 26-3º LGT (cuya única salvedad excluida, la establece por remisión a su párrafo siguiente que no afecta al asunto directamente³³), dado que la regulación específica que sienta al respecto el art. 27 LGT es otra diferente, como vamos a ver enseguida; eso sí,

³² Sigue quedando la incógnita respecto de cuál será la magnitud sobre la que se aplique el interés de demora, en los demás casos de retraso en la presentación de una declaración o autoliquidación que no entren en la aplicación del art. 27 LGT por no ser extemporáneas y espontáneas, así como en los supuestos en que se presenten incorrectamente, dado que todos ellos entran también en la redacción del art. 26-2º,b) LGT; probablemente haya que llegar a una solución equivalente a la del texto, sobre el importe de la liquidación administrativa resultante de la declaración o de la autoliquidación, si se presentan fuera de plazo pero correctamente formuladas, y sobre la diferencia entre el importe de la liquidación administrativa final y lo que en principio resultaría de esa declaración o autoliquidación incorrecta, una vez aquella las corrija.

³³ Según el art. 26-4º LGT, no se exigen intereses de demora desde el momento en que la Administración incumple, por causa que le es imputable, los plazos fijados en la Ley para resolver; hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta; entre otros supuestos: desde que se incumplen los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de recursos administrativos, en este último caso siempre que se haya acordado la suspensión del acto.

aplicándose propiamente como un interés moratorio y no como un recargo, con lo cual, su importe se modulará en función del menor o mayor retraso en su presentación.

3.2.2.2. *Supuestos de compatibilidad*

En este sentido, el criterio general que mantiene el precepto sobre la posible exigencia o no del interés de demora, en tanto que afecta a las tres primeras modalidades de este recargo, es decir, cuando se aplica en sus porcentajes del 5%, 10% y 15% porque los retrasos en la presentación de la declaración han sido de hasta tres meses, hasta un semestre o bien hasta el año; es la exclusión del pago de intereses de demora, por el tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo para declarar o autoliquidar hasta que se realiza y presenta uno u otro acto debido del particular, según los distintos supuestos. Por lo tanto, tan sólo en principio serán exigibles dichos intereses moratorios, cuando resulte aplicable el tipo mayor del recargo por declaración extemporánea, es decir, el porcentaje del 20% por haberse demorado más de un año el obligado tributario en su presentación; aunque ni siquiera en su integridad, dado que el legislador ha renunciado directamente, lo que en este caso sí que supone una novedad sobre la regulación inmediatamente anterior al respecto, a la exigencia de dichos intereses de demora por el primer año de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación. Luego en los supuestos de retraso en la presentación de la declaración tributaria simple o autoliquidada, extemporánea y espontánea, que superen los 12 meses sobre la finalización del plazo previsto en la normativa para ello; se comenzarán a pagar intereses de demora a partir del día siguiente al que se cumple el año de retraso en su presentación, no siendo ahora exigibles por este precepto de la nueva Ley, los intereses moratorios hasta ese primer año o primeros 12 meses de retraso, en ningún supuesto.

No obstante, hay una matización importante a continuación, respecto de esta exigencia de intereses de demora, dado que cuando se trata en concreto de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo; tampoco se exigen dichos intereses desde la presentación fuera de plazo de esa declaración, hasta que finalice el plazo voluntario de pago de la liquidación que se practique, y aclara, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea. Con lo cual, si el retraso en la presentación de la declaración es inferior al año, en la práctica sólo se exigirá el recargo correspondiente (5, 10 o 15 por 100) más los intereses de demora desde que haya transcurrido, en su caso, el plazo de pago en período voluntario que haya dado la liquidación practicada sobre esa declaración extemporánea (es decir, a partir del 21 del mes siguiente o inmediato hábil posterior; si se notificó en la primera quincena del mes, o del 6 del segundo mes posterior o inmediato hábil siguiente, si se notificó en la segunda quincena del mes, como vimos). Y si el retraso en la presentación de la declaración supera los 12 meses, habrá de exigirse el recargo del 20%, más los intereses de demora que van desde el día siguiente a ese año de retraso en la presentación, hasta el momento en que ésta se lleva a cabo, junto a los intereses que correspondan, en su caso, a partir de la finalización del plazo de pago voluntario que haya dado la liquidación girada sobre dicha declaración extemporánea, si no se ingresa en él. Por lo tanto, si la liquidación resultante se ingresa en plazo voluntario, no se exigen intereses en

el primer supuesto, y sólo se exigen los intereses desde que transcurrió el año hasta que se presentó la declaración fuera de plazo en el segundo.

Luego, si por el contrario, en lugar de ser una declaración tributaria la que se presenta fuera de plazo y espontáneamente ante la Administración, antes de que haya transcurrido el año de retraso en su presentación, es una autoliquidación tributaria; la consecuencia jurídica no varía, sólo se exigirá el recargo correspondiente (5, 10 o 15 por 100), al que se añadirían los intereses de demora en su caso, si no se ha efectuado además por el sujeto el ingreso en el momento de su presentación, por haberse incumplido este requisito, al identificarse su plazo de presentación con el plazo para su pago en período voluntario, no en otro supuesto. Ahora bien, cuando ya ha transcurrido más de un año desde que finalizó el plazo reglamentario para ello, al tratarse de una autoliquidación extemporánea y espontánea como decimos, se exigen los intereses de demora desde que se superan esos 12 meses de retraso hasta que se presentó ésta, si viene acompañada del ingreso correspondiente que procedía; o bien, hasta que efectivamente se produzca su pago en un momento posterior; en principio y sin interrupción, si igualmente se ha incumplido con ese ingreso debido por simultanearse sus plazos de presentación y de pago voluntario.

3.2.3. Posible compatibilidad con los recargos del período ejecutivo

3.2.3.1 Supuestos de aplicación de estos recargos

Finalmente, la otra segunda prestación accesoria que puede sumarse en ciertos supuestos al recargo por declaración extemporánea que venimos estudiando, dado que al igual que el interés de demora, no se exige necesariamente en todos los casos incluidos en el supuesto de hecho de aplicación de este precepto sino sólo en algunos pocos (cuando se trata de autoliquidaciones solamente, y además sin ingresarlas en el momento de su presentación³⁴); son los recargos del período ejecutivo en sus distintas modalidades, tres en concreto como vamos a ver enseguida, pero en situaciones muy específicas y delimitadas por la norma. En efecto, el párrafo ahora tercero del precepto de referencia, se encarga de regular el supuesto en que los obligados tributarios no efectúan el ingreso, ni presentan solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea y espontánea (evidentemente, sólo cabe este caso cuando se trata ya exclusivamente de autoliquidaciones, no de declaraciones tributarias, puesto que a las mismas no se debe acompañar ingreso alguno); en dicho supuesto, la liquidación administrativa que proceda girar por recargos e intereses de demora, se dice, derivada de la presentación extemporánea, según los distintos supuesto establecidos en el art. 27-2º LGT que hemos visto, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del

³⁴ Evidentemente, también cabe entender compatibles estos recargos del período ejecutivo con los recargos por declaración extemporánea, cuando se trata precisamente de una declaración presentada fuera de plazo y espontáneamente, siempre que no se haya ingresado el importe de la liquidación administrativa correspondiente en los plazos establecidos para ello a partir de su notificación; lo que ocurre es que, en estos casos, habrá de esperarse a un momento posterior para saberlo, y no en la misma fecha de presentación extemporánea, como sucede cuando se trata de una autoliquidación.

período ejecutivo que correspondan sobre el importe autoliquidado, haciéndolos por tanto compatibles con estos recargos por declaración extemporánea.

Aquí, las dos novedades principales sobre la regulación dada al mismo supuesto de hecho por la Ley anterior, son de una parte, añadir otra situación más que excluye esta suma del recargo del período ejecutivo a la deuda tributaria liquidada; y de otro lado, la novedosa regulación que la actual Ley General Tributaria ha establecido respecto de los que incluso han cambiado su denominación, los ahora llamados recargos del período ejecutivo, cuyas modalidades, importes y supuestos de aplicación, además de condiciones o requisitos de exigencia, son bastante diferentes al régimen jurídico contenido al respecto en su antecesora. Resulta evidente que la exigencia de dichos recargos ejecutivos en general, deba incluirse en un acto administrativo de liquidación tributaria; dado que precisamente la falta del ingreso que habría debido acompañar a la autoliquidación extemporánea y espontánea en el momento de su presentación, implica la necesidad de que sea la propia Administración tributaria, la que proceda a cuantificar el importe total correspondiente de esa deuda tributaria, cuota o pagos a cuenta más prestaciones accesorias, a través de la liquidación que notifica en regla al obligado tributario, con la cual le comunica su importe total, a la vez que le exige su cumplimiento con el pago de la cantidad correspondiente.

La primera de esas modificaciones señaladas obedece a que, actualmente, el precepto excluye de la aplicación de este nuevo recargo del período ejecutivo, haciéndolo con ello incompatible con la principal figura regulada en él, el recargo por declaración extemporánea; no sólo a los tradicionales supuestos en que se hubiera solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento del pago por el sujeto, al tiempo de presentar su acto debido pero sin acompañar del ingreso respectivo, sino también igualmente, a los casos en que se solicite por el obligado tributario, la compensación de su deuda tributaria con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo sujeto, como prevé de forma general el art. 71-1º LGT. Por lo tanto, en todos estos supuestos, si el obligado tributario presenta fuera de plazo su autoliquidación sin el ingreso debido, y sin que haya solicitado el aplazamiento de la deuda, ni tampoco su fraccionamiento, ni compensarla con algún crédito que tenga frente a la Administración ya reconocido a su favor; deberá sumarse al recargo por declaración extemporánea que corresponda (5, 10, 15 o 20 por 100) y, en su caso, a los intereses de demora que pudieran proceder, el recargo del período ejecutivo que resulte aplicable según los casos, como vamos a ver enseguida.

Sin embargo, en el caso contrario, cuando el obligado tributario ha solicitado de la Administración la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento del pago, o la extinción total de su deuda mediante compensación (si es sólo parcial, persistiría una cierta obligación de pago); habrá de esperarse a que dichas peticiones sean resueltas por el órgano administrativo correspondiente, y en función de la resolución que se dicte, aplicar la solución jurídica que corresponda. Si se concede cualquiera de esas figuras solicitadas, no procederá lógicamente la exigencia del recargo del período ejecutivo, sino aquellas otras prestaciones accesorias que procedan, no obstante, por la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo; así como en su caso, por el aplazamiento concedido o el fraccionamiento aplicable, puesto que

ninguna más deberá sumarse en el caso de la compensación. Por el contrario, si no se conceden, deberá entonces exigirse la deuda tributaria que proceda, aunque sí parece que habrá de añadirse ese recargo del período ejecutivo, puesto que finalmente no hay aplazamiento o fraccionamiento ni extinción de la deuda tributaria por compensación; con lo cual, ello significa que en todo caso, se va a ingresar dentro ya del período ejecutivo (art. 161-1º,b) *in fine* LGT) y sin exclusión del recargo que resulte procedente por ello, junto a las demás prestaciones tributarias, principal o accesorias, que resulten procedentes por el retraso espontáneo en la presentación de la autoliquidación, así como por el mayor retraso aún en el pago.

3.2.3.2 Modalidades de recargos

Por su parte, y entramos ya con ello en la regulación actual de los recargos del período ejecutivo, nos dice el art. 28 LGT que dichos porcentajes se devengan en general con el inicio de dicho período ejecutivo, de acuerdo con lo establecido al respecto por el art. 161 LGT³⁵, y son de tres tipos: recargo ejecutivo del 5%, recargo de apremio reducido del 10% y recargo de apremio ordinario del 20%; resultando además incompatibles entre sí, es decir, sólo se puede aplicar uno de ellos, pero no respecto de los otros recargos del art. 27 LGT que venimos comentando ni con los intereses de demora en principio, aunque no se explicita aquí, y calculándose sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, con lo cual, claramente se excluye por la Ley que puedan girarse también sobre el propio recargo por declaración extemporánea, ni sobre el interés de demora en su caso, al ser ambas prestaciones accesorias, que por tanto se pueden devengar solamente una vez que ha concluido dicho plazo voluntario, en todo caso.

Empezando por el primero de ellos, el recargo ejecutivo, resulta exigible cuando se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario, es decir, toda la cuota o el pago a cuenta respectivo autoliquidado, antes de la notificación de la providencia de apremio; luego nos encontramos ya dentro del período ejecutivo, que se habrá iniciado precisamente al presentar la autoliquidación fuera de plazo sin haber procedido al ingreso correspondiente, pero antes de que la Administración lo haya detectado y, con ello, haya podido dictar y notificar correctamente, no lo olvidemos, la providencia de apremio como título jurídico que despacha la ejecución y abre el procedimiento de ejecución forzosa. Todo pago, por tanto, de una autoliquidación presentada fuera de plazo y espontáneamente sin acompañar de la cantidad debida, realizado al menos por su importe íntegro inicial (es decir, sin considerar ahora recargos por declaración extemporánea ni intereses en su caso), antes de haber sido notificado de apremio mediante la providencia respectiva; implicará el devengo de un 5% por recargo ejecutivo, que habrá de sumarse al principal de la deuda, así como al recargo por declaración extemporánea sólo o con intereses de demora hasta el momento de la presentación fuera de plazo.

³⁵ Según reza el párrafo primero de dicho precepto, el período ejecutivo se inicia, en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de su presentación fuera del plazo que establece la normativa de cada tributo para ello, por haber finalizado éste con anterioridad (final de la letra b) del mismo).

Ahora bien, esto es así, tanto si el pago previo a la notificación de la providencia de apremio incluye dicho recargo por declaración extemporánea y posibles intereses, como si por el contrario no los alcanzara, por haberse ingresado tan sólo la cuota o el pago a cuenta, eso sí, completo, al igual que puede afirmarse respecto del recargo ejecutivo mismo, haya sido ingresado en ese momento o no; puesto que lo necesario para que se devengue este recargo del período ejecutivo y no otro, es que se pague en ese momento todo el importe inicial, devengado en plazo voluntario tan sólo, de su deuda tributaria, dado que otra cosa distinta será, cómo y cuando se exijan esos otros elementos accesorios de ésta, el recargo y los posibles intereses del tan repetido art. 27 LGT así como el mismo recargo ejecutivo.

Luego, tanto si paga en ese momento sólo el contenido esencial de su deuda, como si además ingresa el recargo por declaración extemporánea y en su caso los intereses de demora que procedan, como si incluso suma un 5% por recargo ejecutivo, en todos esos supuestos le corresponderá pagar este último frente a los otros dos, el recargo ejecutivo; ahora bien, en el primer caso la Administración habrá de dictar una liquidación tributaria por todos los elementos accesorios de esa deuda para hacerlos exigibles, en el segundo caso dicho acto administrativo contendrá tan sólo la exigencia del pago del recargo ejecutivo, y en el tercer caso, no procederá liquidación administrativa alguna, pues el contenido total de la deuda tributaria ha sido íntegramente ingresado, dado que el art. 28-5º LGT declara incompatible este recargo ejecutivo con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, luego sólo cabe exigir en su caso, los correspondientes al recargo por declaración extemporánea del 20%, devengados a partir del año de retraso hasta la presentación extemporánea de la autoliquidación, o incluso ningún interés, si la mora ha sido inferior al año.

En segundo lugar, el recargo de apremio reducido del 10% en este caso, se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario también, pero además junto con este propio recargo de apremio reducido, antes de que finalice el plazo concedido en la providencia de apremio para efectuar el ingreso (art. 62-5º LGT), y así paralizar el procedimiento de ejecución forzosa ya iniciado; por lo tanto, el supuesto de hecho que produce el devengo de este otro recargo del período ejecutivo, que coincide en porcentaje con el anterior recargo de apremio “reducido”, consiste en ingresar la totalidad de la cuota tributaria o del pago a cuenta en su caso al menos, estando ya en período ejecutivo, además habiéndose ya abierto la ejecución forzosa mediante la notificación de la providencia de apremio respectiva, y entre la fecha de esa notificación administrativa y el 20 del mismo mes o inmediato hábil posterior; si se notificó aquélla en la primera quincena del mes, o desde aquel día al 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior; si se notificó en la segunda quincena del mes.

Aquí, al igual que acabamos de ver, importa pagar la totalidad de la deuda devengada tan sólo en voluntaria, eso sí, con su 10% de recargo de apremio reducido, en ese plazo, no afecta el que se haya sumado además el recargo por declaración extemporánea junto a los intereses de demora en su caso o no, aunque cabe lógicamente entender que éstos irán seguro contenidos en la cuantía que requiere de pago esa providencia de apremio notificada por la Administración; pero que se pague todo lo que ha liquidado esta última, o sólo el principal y

este 10% no cambiaría, en su caso, que siga correspondiendo aplicar este recargo de apremio reducido, aunque sí implicaría lógicamente, la prosecución del procedimiento de ejecución forzosa por el porcentaje de ese recargo por declaración extemporánea más los intereses, si es el caso. Y también igualmente, este recargo de apremio reducido excluye los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde que se ha iniciado el período ejecutivo (art. 28-5º LGT); con lo cual, si hay que pagar intereses, serán solamente los que deberían sumarse porque corresponda aplicar el recargo por declaración extemporánea del 20%, al haber superado un año el retraso espontáneo en la presentación de la autoliquidación.

Finalmente, el recargo de apremio ordinario, que se mantiene fijado en el ya clásico y tradicional 20% de este tipo de prestación accesorio de la deuda, se devenga en todas las demás situaciones que no coincidan con las dos anteriores; es decir, es aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los párrafos segundo y tercero de este art. 28 LGT, que regulan los recargos ejecutivo y de apremio reducido, respectivamente. Por lo tanto, se devengará este recargo de apremio ordinario, y además ahora también, junto a los intereses de demora por el tiempo que ha transcurrido desde el comienzo de dicho período (art. 28-5º LGT):

- si se paga la totalidad de la deuda devengada en período voluntario, más un 10% de su importe, pero después de que hayan transcurrido los plazos que daba la providencia de apremio para pagar:
- si se ingresa sólo la cuota tributaria o el pago a cuenta íntegros, tanto en ese plazo dado por la providencia de apremio como posteriormente, al no haber pagado el 10% necesario.
- si no se ingresa la totalidad de la deuda devengada en período voluntario, ahora ya con independencia del momento del pago dentro del período ejecutivo.
- si no se paga en ningún caso la deuda tributaria, por lo que hay que proseguir con el procedimiento de ejecución forzosa hasta su culminación, para que la Administración tributaria se pueda cobrar:

En todos estos supuestos, habrá que sumar al principal o contenido necesario de la deuda tributaria, tanto el recargo por declaración extemporánea que proceda del 5, 10, 15 o 20 por 100, en su caso con los intereses de demora si el retraso ha superado el año, como también este recargo de apremio ordinario del 20%, más los intereses de demora devengados desde el día siguiente al de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación espontánea en todo caso; con lo cual, si la extemporaneidad superó los 12 meses, se pagarán dos recargos del 20% que suponen, por tanto, un 40% del importe de la cuota o pago a cuenta, más la totalidad de intereses de demora a partir de cumplirse el año de retraso, hasta que proceda a efectuarse finalmente el pago de la deuda tributaria. Todo lo cual tendrá que liquidarlo la Administración, notificando y requiriendo del pago al sujeto por la cuantía que proceda, según el caso en el que nos encontremos. ■