

ESTUDIOS

LOS INGRESOS FUERA DE PLAZO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1995. EL RECARGO DEL ART. 61.3.

Antonio CAYON GALIARDO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Director del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

I. INTRODUCCION. II. LOS RECARGOS EN LA VERSION DEL ARTICULO 61 DE LA LGT ANTERIOR A LA REFORMA DE 1995. A. Los antecedentes al margen de la LGT.- B.- El régimen de recargos por incumplimiento en plazo de las obligaciones tributarias en el marco de la LGT. C. El debate doctrinal y las posiciones de los tribunales ante los recargos. 1). El enfoque doctrinal; 2). la cuestión en la Jurisprudencia. b.1. La naturaleza sancionadora del recargo previsto en el art 61 de la Ley General Tributaria. b2. La vulneración de los artículos 14 y 30 de la Constitución. b3. Una cuestión pendiente en nuestra jurisprudencia. III. DENOMINACION, FINES Y FUNCIONES DEL RECARGO EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA DE LA LEY 25/1995 DE 20 DE JULIO. 1. El proyecto, sus enmiendas y el texto definitivo. 2. Posición de la nueva redacción en el sistema de las modificaciones introducidas por la Nueva Ley. a) El artículo 58.2º. b). El contexto de la reforma de las disposiciones sancionadoras. c). El recargo del artículo 61 en conexión con los que procedan en el periodo ejecutivo. Artículos 126 y 127 tras la reforma de la LGT. d) Una advertencia final en relación con el artículo 64 y ss de la LGT. La renuncia a la prescripción ganada. IV EXAMEN DE LA ESTRUCTURA INTERNA. A. Ambito de aplicación o presupuesto de hecho determinante del recargo. B. Devengo y exigibilidad. C. La Cuantía de los recargos y su diversidad. V. ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO. A. La entrada en vigor. B. El régimen transitorio. VI. LA RESOLUCION PENDIENTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. VII. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCION

El cumplimiento completo de las obligaciones que consisten en la entrega al acreedor de una suma de dinero y conlleva la realización íntegra del programa de la prestación, cuantía,

ESTUDIOS

lugar, sujetos, tiempo, etc., es el esquema desde el que la doctrina jurídica tributaria ha construido, fuese cual fuese su declaración de fe en otros aspectos de esta materia, el estudio de la cuestión de la que vamos a ocuparnos en las páginas que siguen.

Resulta así que la construcción teórica no debe prescindir de los avances logrados en otras ramas del Derecho, sino aprovechar sus enseñanzas, conceptos y esquemas para no reincidir en errores o en sencillas repeticiones innecesarias.

Por ello, la totalidad de quienes han tratado el problema del ingreso intempestivo de la deuda tributaria y lo han hecho con mayor rigor, han comenzado siempre por partir de la teoría de las obligaciones elaborada por los civilistas, y más concretamente por verificar que la reacción de un ordenamiento jurídico ante la situación a que nos referimos puede articularse en una de estas posibilidades:

- .- Cargar al deudor con el deber adicional del pago de intereses.
- .- Exigir al deudor el pago de un recargo sobre la deuda no satisfecha en los términos establecidos. Este recargo, en determinados casos en los que las deudas de derecho público entran en una especial situación se califica como "recargo de apremio".
- .- Considerar que el incumplimiento del programa de la obligación, en determinados casos y modalidades de deudas o categorías de acreedores, constituye un ilícito que conlleva un reproche social y que por motivos de política legislativa debe ser objeto de una sanción pecuniaria.

Todas estas posibilidades, que desde una perspectiva no jurídica pueden revestir una apariencia común, la de consistir en el establecimiento de una obligación adicional de entregar una suma de dinero, han de tener sus propios perfiles, sus propios presupuestos fácticos determinantes de su nacimiento, sus finalidades específicas, y sus regímenes jurídicos adecuados a la naturaleza distinta que corresponde a la sustancia de la reacción jurídicamente establecida.¹

Pero lo que en el plano de la lógica y el discurso puede parecer claro, deja de serlo cuando nos encontramos con que:

- a) Existen elementos comunes en los presupuestos de partida de cada una de las posibilidades antes descritas.
- b) Existen perfiles absolutamente solapados y finalidades perfectamente compatibles para todas o algunas de las respuestas señaladas.
- c) El legislador no ha hecho méritos especiales en orden a aclarar cada una de la figuras señaladas sino que en su regulación —extremadamente variada a lo largo de la historia— ha despreciado la técnica jurídica y a entrado en el despropósito de los "nominalismos" creyendo que las palabras sustituyen a las categorías y las intenciones a las realidades.

¹ Estas ideas se encuentran vertidas en el estudio de Saínz de Bujanda, F. "Elementos y razones que pueden justificar una reforma en la Ley General Tributaria" en la Revista Crónica Tributaria nº 62. 1992.

No admite el planteamiento anterior, en cuanto tiene un carácter tripartito, Arias Velasco, J. "Introducción: panorama y rebusca" en la obra colectiva "La reforma de la LGT: Relaciones entre la Hacienda pública y el contribuyente" Ed. Mundo Fiscal. Monografías fiscales I. 1995 págs 20 y ss.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

d) La doctrina ha ido reaccionando en su tarea calificadora con mejor criterio del que pudiera parecer, hasta que debido a los constantes cambios legislativos, su validez no es invocable más allá del marco referencial del Derecho positivo para el que fue elaborada, produciéndose la imagen de la confusión y el desconcierto también en este orden.

Desde esta perspectiva, afortunadamente más clarificada en el momento presente, nos adentraremos en el examen de esta cuestión aprovechando el replanteamiento de su interés que viene reimpulsado por dos razones:

La primera, consiste en la nueva regulación que la Ley 25/1995 de 20 de Julio ha realizado de todas estas cuestiones y más especialmente del apartado 3º del artículo 61 en el que se regulan unos recargos con esta dicción literal:

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

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

La segunda, por el pronunciamiento (STC nº 164/1995 de 13 de noviembre de 1995) reciente del Tribunal Constitucional en la resolución de diversas cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas en relación con el recargo del que que nos ocuparemos y que ha sido publicado en el BOE nº 298 de 14 de diciembre de 1995.

II. LOS RECARGOS EN LA VERSION DEL ARTICULO 61 DE LA LGT ANTERIOR A LA REFORMA DE 1995

A. LOS ANTECEDENTES AL MARGEN DE LA LGT

La aparición de la figura de los recargos –con excepción del recargo de apremio– en el ámbito de las deudas pertenecientes a los Entes públicos no ha sido conocida hasta fechas recientes en las que el legislador ha querido ampliar su abanico de respuestas al pago extemporáneo introduciendo esta categoría en nuestro derecho positivo.

Así, si con el breve esquema inicialmente expuesto nos adentramos en el ordenamiento tributario, observaremos que sólo a lo largo de las tres últimas décadas, pero más intensamente en los años que transcurren desde la Ley 10/1985 hasta hoy, nuestra Ley General Tributaria no se había preocupado de regular en distintas formas el problema que se genera para la Hacienda pública como consecuencia de la falta de cumplimiento en los plazos reglamentarios de las obligaciones tributarias, tutelando, con diferentes instrumentos –entre ellos con recargos– y en diferentes proporciones, el interés del Tesoro en la obtención de los ingresos dentro de los periodos establecidos.

ESTUDIOS

El tema puede ser objeto de examen desde muy remotos orígenes, y fuera del ámbito de la LGT, pues podemos remontarnos a la Ley de Contabilidad de la Hacienda pública de 1911 en la que se dejó claramente sentado que no podrían otorgarse “moratorias” en el cumplimiento de las obligaciones de pago en favor de la Hacienda sino en virtud de Ley (art. 5º de la Ley de Administración y Contabilidad), al mismo tiempo que se establecía que en los supuestos en los que existiesen “malversaciones, alcances y desfalcos” que la Hacienda tendría derecho al interés legal del dinero (art 16º de aquella ley.).

Es decir, en un primer momento el cumplimiento puntual de las obligaciones tributarias y demás deudas en favor del Estado se consideraba protegido con la declaración legal en favor de la llamada indisponibilidad de los créditos en favor del Tesoro y con el establecimiento de los intereses legales en su favor cuando concurriesen las circunstancias antes señaladas. Y, siendo éstas determinantes de situaciones consideradas claramente ilícitas, “malversaciones, alcances y desfalcos”, podemos decir que los intereses devengados podemos considerarlos como intereses de demora –entendiendo por demora el “retraso culpable”² en el cumplimiento de las obligaciones– cuya cuantía se correspondería con el interés legal, de suerte que determinadas penas o sanciones serían determinantes asimismo de la exigencia de intereses en favor de la Hacienda.

Habrían de transcurrir muchos años para que conociésemos la extensión del deber de pago de los intereses de demora a la totalidad de las deudas, lo que encontraremos, por ejemplo en el art. 669 de la Ley de Régimen Local vigente en 1954 que generaliza el nacimiento de los mismos cuando por “cualquier causa” los contribuyentes se retrasen quince días en el pago de las cuotas.

Sólo de la mera confrontación de estos dos textos ya podríamos comprobar cómo se producen diferentes ponderaciones sobre conductas iguales y se dan respuestas legislativas diferentes para ellas³ sin que todavía el legislador recurra a la figura de los recargos como forma de perseguir los fines consistentes en la realización exacta de los mandatos contenidos en las leyes, que son a quienes les corresponde la determinación completa, también respecto de los plazos, en los que debe cumplirse la obligación que se regula en cada una de ellas.

Aunque sin perdernos en los antecedentes históricos vamos a comenzar por examinar la evolución sufrida –sólo en los hitos principales– por la Ley General Tributaria.

B. EL REGIMEN DE RECARGOS POR INCUMPLIMIENTO EN PLAZO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA LGT

Adelantando ideas y conclusiones señalaremos que en este contexto las soluciones históricamente adoptadas han seguido un movimiento pendular, pretendiendo siempre poner fin

² El trabajo de Juan López Martínez sobre el “Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria” esclarece suficientemente esta idea de diferenciación de las distintas clases de intereses. Ed. Civitas 1994

³ Hemos de advertir que cuando el legislador se refiere a los intereses de demora “por el retraso debido a “cualquier causa” se está incurriendo en una defectuosa calificación, pues la demora es un concepto de contenido más restringido que el mero o simple retraso.

drásticamente a la situación y a los resultados creados a consecuencia de la regulación inmediatamente anterior. De este modo la regulación actual bien puede decirse que correrá el mismo riesgo que sus antecedentes si no logra tomar una experiencia técnicamente correcta de las situaciones pasadas.

Siguiendo a Monserrat Ballarín Espuña⁴ podemos afirmar que mientras los textos legales, incluyendo la misma Ley General Tributaria en su originaria redacción, desconocían la figura del recargo⁵ y sólo contemplaban la aplicación, bien de intereses como respuesta ante la realización de ingresos voluntariamente realizados –sin requerimiento– pero fuera de plazo, o bien de sanciones por la comisión de una infracción simple, la introducción de un recargo de cuantía diferente y más reducida que el de apremio se produjo por obra del Reglamento General de Recaudación en su primera versión o en su redacción más perfecta de 1968.⁶

En estos primeros textos ya se advirtieron las primeras inexactitudes, pues no se acertó a diferenciar y dar un tratamiento consecuente a la situación para la que se establecía un recargo, pues no quedaba claro si éste sólo era una minoración del recargo de apremio para una situación claramente ilícita, o si éste se contemplaba como una carga adicional que debía satisfacer quien se beneficiaba de una extensión de los plazos, regular pero no deseable, en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda.

Junto a esta confusión tampoco acertaron los Reglamentos que sucesivamente fueron dictados⁷ a diferenciar y armonizar el tratamiento que debería recibir una deuda de contraído previo y el que debiera corresponder a una deuda procedente de una declaración-liquidación. Pues mientras que para aquéllas existía el periodo de prórroga con su consiguiente recargo,

⁴ La citada profesora es autora de una tesis doctoral –“El ingreso de las declaraciones-liquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo”– que fue leída el día 19 de diciembre de 1995 en la Universidad de Barcelona, obteniendo la máxima calificación por el Tribunal entre cuyos miembros me encuentro. Su interesante aportación espero que será prontamente publicada como estudio monográfico. Cuento con la aquiescencia de la autora para realizar las referencias precisas a su trabajo todavía inédito.

⁵ A nuestro entender la mención que se hacía en el art. 58 al “recargo por aplazamiento o prórroga” tenía un alcance completamente diferente aunque no desconozcamos que hubo posturas discrepantes en esta cuestión.

⁶ El RGR (D 3154/1968 de 14 de noviembre) fue quien introdujo el recargo de prórroga al que cuantificó en el 10% de la deuda y al que se declaró compatible con las sanciones.

La configuración que se le otorgó tenía el inconveniente de incentivar el máximo retraso en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales pues sus efectos eran inversamente proporcionales al tiempo en que aquéllas resultaban incumplidas.

⁷ Así tenemos: el descenso del recargo de prórroga del 10% al 5% realizada por el D 3697/1974 de 20 de diciembre.

Posteriormente la Resolución administrativa del 23 de julio de 1977 por la cual el régimen de las autoliquidaciones se extendió al caso de las declaraciones liquidaciones que se presentaban en plazo pero sin estar acompañadas del correspondiente ingreso.

Y la orden de 14 de enero de 1978 (desarrollando la Ley 50/1977) por la que se aceptan las declaraciones complementarias y se aplica a las mismas el recargo de prórroga con ciertas exclusiones, salvo en lo que afecta al impuesto de Sociedades a las que se previó la aplicación del interés de demora más las sanciones correspondientes...

Y, finalmente, mencionaremos el Real Decreto de 1 abril de 1985 RD 338/1985 que eleva el recargo de prórroga del 5 al 10 % y se declara de aplicación exclusiva a las deudas liquidadas por el sujeto pasivo (sin contraído previo.) El periodo de prórroga se extenderá hasta que se produzca el ingreso, salvo que la Administración intervenga en la situación y dicte una liquidación. Nada se afirma sobre los intereses de demora.

ESTUDIOS

sin embargo para estas autoliquidables no existía un periodo de prórroga sino la correspondiente liquidación de intereses que, en su caso, correspondería girar a la Administración en el caso de tratarse de declaraciones complementarias o de girarse liquidaciones administrativas posteriores.

No obstante la confusión operada en el plano reglamentario y el silencio de la LGT, cuando a consecuencia de la Ley 10/1985 de 26 de abril se ordena la cuestión, y se aborda en la perspectiva sistemática del art 61 de la LGT la situación general, es que las conductas que se examinan han sido tipificadas como infracciones tributarias –simple o grave, según cada caso corresponda a una falta de ingreso o a una falta de presentación de una declaración en plazo– y que en virtud de dicha regulación se declaran compatibles y exigibles tanto los intereses de demora (sic) como las sanciones cuando se produzcan ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo.

Las consideraciones críticas que pudo merecer este mandato irían dirigidas al hecho de referirse a la “demora” sin ningún tipo de diferenciación ni matiz y al hecho de no considerar que la actuación de un particular con anterioridad a todo requerimiento administrativo tendría alguna incidencia en el ámbito del derecho sancionador tributario.⁸

Este panorama, de brevísima vigencia⁹, se vio alterado por la Ley 46/1985 de 27 de diciembre de PGE que suprimió la compatibilidad con las sanciones y establece un recargo del 10% en concepto de interés de demora mínimo exigible.

En concreto la redacción del precepto fue esta:

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

Este tipo de un interés de demora con una cuantía mínima y fija es censurable pues se prescinde del factor tiempo y vuelve a replantearnos el problema de su auténtica naturaleza.

El alcance que pudiera tener este precepto es indudable que se extendía a los casos en los que el ingreso estuviera precedido de una liquidación administrativa cuyo plazo de ingreso se viera incumplido, así como a los procedentes de autoliquidaciones cuyo ingreso no se hubiera realizado al tiempo de presentar la declaración-liquidación, pero dejaba sin resolver satisfactoriamente los casos en los que el procedimiento se iniciase con una declaración tardía que, precedida de una liquidación administrativa fuera ingresada dentro del plazo reglamentario.

⁸ Sobre el tema de la diferenciación entre los intereses de demora y los llamados correspectivos, véase el trabajo de Falcón Tella, R. “Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria” en la Colección de Jurisprudencia Práctica Ed. Técnos nº 24, 1991 y a Collado Yurrita M.A “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria” Civitas REDF nº 56, 1987.

⁹ Aunque no tan breve como el plazo de 26 días que menciona, para otra de las versiones del recargo en nuestra evolución legislativa, Pérez de Ayala Pelayo, Concha, en “Temas de Derecho Financiero” Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid. 1988. Pág 507.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

Finalmente, ponemos término a este recorrido por los antecedentes de la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, señalando que desde 1992 y en virtud de la Ley 18/1991, de 6 de junio, el texto vigente ha sido el siguiente:

“Artículo 61. 1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.

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

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

Si bien es cierto que la redacción transcrita contrasta en su dureza con las comentadas anteriormente, hemos de recordar que la circunstancia histórica en la que se produjo era la de venir precedida de una oferta hecha por el legislador para que los contribuyentes pudiesen regularizar su situación tributaria en unas condiciones que la norma estimaba ventajosas.¹⁰

Pero prescindiendo de este marco general, en nada desdeñable para una valoración de las funciones encomendadas por el legislador a este recargo “único”,¹¹ nos adentraremos en su contenido distinguiendo al menos dos supuestos aplicativos:

a) Las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones acompañadas de sus ingresos correspondientes sin requerimiento previo¹².

En este caso la cuantía del recargo se cifra en el 10% durante los tres primeros meses y en el 50% posteriormente. Siendo en este caso incompatible con las sanciones y los interés de demora. (Era evidente que se solapaba con la sanción simple por no presentar declaración en plazo y con la sanción grave por dejar de ingresar).

b) Las declaraciones, liquidaciones y autoliquidaciones no acompañadas de sus ingresos correspondientes. Cuando además concurriesen las circunstancias de presentación sin solicitud de aplazamiento y sin estar precedidas de requerimiento.

¹⁰ Nos referimos al juego de compensación de las cantidades adquiridas de ciertos activos financieros estatales con posibles cuotas tributarias posteriormente descubiertas que se ofrecía en virtud de la Disposición Adicional 14ª de la Ley del IRPF.

Quizá como un “incentivo” a que los contribuyentes aceptaran como especialmente ventajosas las condiciones de compensación ofrecidas, la alternativa que se dibujaba para el futuro y para quien no atendiese al juego debía ser amedrantador.

¹¹ La función advertida se recoge en la Memoria de la reforma de la LGT enviada a las Cortes en diciembre de 1994, como señala Monserrat Ballarín Espuña en su trabajo de tesis antes citado.

¹² La cuestión del requerimiento plantea el dilema de si puede ser entendido como cualquier acto de la administración que inicie un procedimiento de comprobación acerca de aquella deuda no ingresada para que pueda tener el efecto establecido en la norma, o bien -como exigen algunos autores: Banacloche, J. y Casado Ollero, G.- si ha de ser un requerimiento de pago y por tanto de carácter específico.

ESTUDIOS

Para este supuesto la cuantía se elevaba hasta el 100% de la cuota y por su carácter de único resultaba incompatible con todo otro recargo, entendiendo esta expresión como excluyente del recargo de apremio dado que preceptuaba su exigencia en la vía de apremio.

Con estas menciones hemos podido comprobar el escaso fundamento teórico con el que se ha manejado el recargo que ha vivido con pasaportes de diferentes apellidos, pues viene normativamente designado como recargo de "prórroga" en unas ocasiones, "mínimo interés de demora"¹³ en otras, y finalmente "recargo único".

Asimismo, podemos también comprobar que es una equivocación asignarle una función específica como instrumento de política legislativa, pues los fines no han dejado de ser criterios muy coyunturales y complementarios, en unos casos, con el de los intereses de demora y las sanciones y, en otros, sustitutivos de aquéllos.

C. EL DEBATE DOCTRINAL Y LAS POSICIONES DE LOS TRIBUNALES ANTE LOS RECARGOS

1) El enfoque doctrinal

Sin pretensiones de realizar ni siquiera un resumen de las cuestiones planteadas por quienes se han ocupado del tema, sí es conveniente recordar que desde la aparición del "recargo de prórroga" (Reglamento de Recaudación de 1968) la doctrina quedó dividida sin acertar a considerarlo claramente como una figura resarcitoria, conectando esta naturaleza con el carácter del recargo de prórroga que se le reconoció y configuró normativamente¹⁴, como una auténtica sanción¹⁵ y/o como una tasa.

A nuestro entender no es posible contrastar posiciones pues no todas las opiniones manifestadas se refieren a un mismo marco jurídico positivo, y es evidente que no puede ser eva-

¹³ A nuestro entender un interés de demora que se exige sin referencia alguna al transcurso del tiempo y sin atender para nada al hecho del retraso "culpable" no deja de ser un error legislativo, aunque lo diga la misma Ley, que deba impulsar a todos a aceptar el error y a secundarlo.

¹⁴ Así debemos entender los argumentos y la postura defendida por Soler Roch, MT en favor de la naturaleza resarcitoria del recargo y de finalidad compensatoria por disfrutar de una extensión del plazo de pago en periodo voluntario.

Véase su obra "Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública". IEF. 1974. págs 60 y ss.

Las afirmaciones de esta autora no tienen ningún sentido sacadas del contexto para el que fueron formuladas, para el cual, personalmente, creemos que fueron totalmente acertadas.

En este mismo sentido la obra de González Méndez, Amelia, "El pago de la obligación tributaria" IEF, 1988. págs 195 y ss.

Recientemente Martín Queralt, J. ha manifestado su opinión sobre el recargo advirtiendo que "este precepto reintroduce en nuestro sistema tributario el plazo y el recargo de prórroga, aún sin calificarlos expresamente como tales." "Curso de Derecho Tributario" Ed. Técnos. Edición de 1994 y mantiene idéntica postura en la de 1995. pág 442.

¹⁵ Hasta la edición de 1995, en la que ha matizado su postura, y con referencia a las anteriores redacciones del art 61 de la LGT, había sostenido y defendido su carácter de sanción, Pérez Royo, F en su obra "Derecho Financiero y Tributario" Ed. Civitas. Sa ed 1995. Págs 235 y 236.

Se adscribe también, aunque cautelosamente, a esta posición Hinojosa Torralvo, J.J. en su estudio "Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria" en Actualidad Tributaria, 1995 págs 20 y 21.

luada la naturaleza y funciones de un recargo de prórroga exigible en período voluntario y de cuantía situada entre un 5 ó 10 por ciento que excluye las sanciones y los intereses de demora, que cuando la cuantía se eleva al 50 ó 100 por cien, en cuyo caso, y a nuestro entender, más que excluir las sanciones y los intereses lo que se produce es una sustitución de aquéllas imponiéndose una verdadera sanción de plano claramente desprovista de los requisitos mínimos que debe revestir el ejercicio de un poder sancionador en el marco de un Estado de Derecho.

Las funciones que se cumplen en cada momento de la azarosa¹⁶ historia normativa son también dispares, pues es claro que como cualquier carga financiera, de carácter no tributario, y accesoria a la prestación principal tiene un carácter instrumental respecto de aquélla, y en este sentido protege siempre los intereses del Tesoro –esto es predicable incluso de las sanciones tributarias– pero no identifica ni individualiza a todas y ni tan siquiera permite incluirlas en una categoría jurídica única para dotarla de un régimen jurídico común.

¿Cómo podremos afirmar que un recargo del 100 por 100 de la cuota que elimina incluso al recargo de apremio tiene una naturaleza compensatoria y una finalidad de estímulo al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria?

Es evidente que aquellas dos funciones las cumple, pero de forma indirecta y desproporcionada del mismo modo que lo haría una reacción consistente en la confiscación patrimonial de una empresa que no llevase adecuadamente los registros de compras y existencias de almacén invocando que no puede acreditar la propiedad de aquellas mercancías.

Por consiguiente nuestra posición, que podemos adelantar desde ahora, se inclina por la conveniencia de no mantener un criterio generalizado y absoluto sino realizar una valoración conjunta de cada concreta regulación y de las funciones particularmente encomendadas en cada respuesta históricamente contemplada.

En este sentido, las críticas que se han formulado a las soluciones normativas de cada momento deben ser contempladas en aquel contexto. A los solos efectos de enumerar algunas indicaremos las siguientes:

a.– si el recargo se establece en cuantía elevada, proporcional y fija, aparecerá ante nuestros ojos como una auténtica sanción de plano o automática y en tal carácter no será extraño que se proyecten dudas más que razonables sobre su constitucionalidad;

b.– si se establece en una cuantía variable y modulable según el tiempo transcurrido desde el vencimiento del momento reglamentario de pago, su similitud y carácter de interés de demora parecerá evidente y ello explicará la exclusión o incompatibilidad con el mismo;

c.– si su montante es muy reducido las críticas indicarán que favorece el incumplimiento dentro del plazo reglamentario.

d.– si, por el contrario, se establece muy elevado se le imputará como efecto el de invitar al desistimiento de cumplir espontáneamente y fuera de plazo con el deber del pago de los tributos.

¹⁶ Así la ha calificado Hinojosa Torralvo, J.J. Op. cit.

ESTUDIOS

e.— si se establecen varios tipos o porcentajes en atención al tiempo de retraso en el pago, los saltos de porcentajes de presión efectiva que se producen al pasar de un porcentaje a otro por el mero transcurso de un día pueden ser calificados de arbitrarios y carentes de sentido.¹⁷

Como vemos, difícilmente tiene el legislador una salida libre de críticas acertadas y exactas. Situación a la que él mismo ha contribuido por asignar a un instituto complejo y de difícil anclaje dogmático en el marco de las relaciones tributarias, funciones y fines diferentes en sus diversas versiones positivas, pues invocar los preceptos del Código civil para encontrar una legitimación de este instituto es desconocer que la función que en el Código civil tienen estas figuras ya está suficientemente cumplida con el sobre-porcentaje que agrava la cuantía del interés de demora en el ámbito tributario —reconocida por la Sentencia del Tribunal Constitucional n° 76/ 1990— y demuestra además que lo verdaderamente existente en el transfondo del recargo que estudiamos es una fuga de la tutela de las relaciones tributarias del marco jurídico en que deben inspirarse los instrumentos del Derecho público, fuga a la que se recurre cuando estos principios y técnicas impiden, por el juego de las garantías jurídicas necesarias, una actuación administrativa de márgenes más flexibles.

Nada nuevo en la historia del Derecho Público que nació como un sistema de prerrogativas de las potestades públicas que buscaban refugios inmunes a la fiscalización y al control, y que hoy, en un movimiento en espiral, retornan hacia cauces, se sitúen en donde se sitúen, tanto en las leyes administrativas o en las civiles, que les ofrezcan una posición de supremacía¹⁸ en la tutela de los “intereses públicos”. Dando siempre por supuesto aunque por nuestra parte sería revisable, que el carácter público de los intereses a tutelar es algo inmanente a la presencia misma de la Administración.

¹⁷ Así ocurre cuando se pasa de un 5 a un 10 por ciento al cumplirse, por ejemplo, un trimestre, pues el último día del mismo el porcentaje anual se eleva al 20 por ciento, mientras que al día siguiente la presión es del 40 por ciento anual.

¹⁸ No se nos escapa que este recargo tiene su cobertura en una ley tributaria y que por tanto este razonamiento puede impugnarse fácilmente indicando que su fundamento en las relaciones tributarias no requiere la invocación del Código civil, pero nuestra intención es poner de relieve que, precisamente por ello, sus defensores no tienen ninguna necesidad de invocar precedentes del derecho civil o del derecho privado. Ahora bien, ello evidencia que en el seno del Derecho público, y concretamente en las relaciones jurídico tributarias, los intereses públicos se protegen con un sistema especialmente grave de consecuencias jurídicas que se establecen en la Ley General Tributaria y en leyes especiales dictadas a este efecto; dispar del que rige para los restantes créditos de la Hacienda pública que se rigen por las normas de la Ley General Presupuestaria u otras especiales, como sería el caso de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (13/1995 de 18 de mayo de 1995), cuyo antecedente viene dado por la antes mencionada Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1911. Sin embargo tampoco debe extrañarnos excesivamente que con ocasión de tutelar los créditos en favor de la Hacienda se hagan alusiones a las sanciones civiles y a otros instrumentos establecidos en la Ley de Contratos del Estado, pues esta norma originariamente se incluía en la Ley de Administración y Contabilidad de la que se desgajó para formar un cuerpo normativo independiente.

Queremos por tanto significar que aunque los intereses del Tesoro se encuentren suficientemente protegidos con las técnicas propias del estricto Derecho público, cuando se trate de la obtención de créditos tributarios, debido al especial reforzamiento de estos, no puede tampoco producir asombro la invocación de normas y técnicas civiles o ius-privadas que pueden ser traídas a cumplir funciones similares a las especialmente tributarias. Con ello el tributo pierde algo de lo que tenía de específico y retorna a considerarse como uno de tantos créditos y derechos de los que se nutre y configuran nuestra Hacienda, pero quizá estemos asistiendo a un cierto retorno cuya insinuación breve hemos querido detectar aquí muy especialmente cuando el Tribunal Constitucional en la Sentencia 164/1995 de 13 de noviembre nos remite —de forma ejemplificativa— al articulado de la de Contratos de las Administraciones públicas.

2) La cuestión en la Jurisprudencia

El Tribunal Constitucional admitió a trámite diferentes **cuestiones de inconstitucionalidad** planteadas durante 1991 y hasta 1994, por el TSJ de Cataluña, de Valencia de Cantabria, de Galicia, etc. contra la constitucionalidad del recargo invocando la vulneración de toda una gama de preceptos constitucionales entre los que se encuentran los artículos 14 y 31.1º; y 24 y 25 de CE.

Aquellas cuestiones fueron acumuladas y resueltas en la reciente sentencia nº 164/ 1995, de 13 de noviembre de 1995.¹⁹

Este hecho ha de ser nuestra primera observación, pues la existencia de esta sentencia naturalmente condiciona la forma de nuestra exposición de esta parte de nuestro estudio.

Inmediatamente advertiremos que del texto de la sentencia se desprende que las cuestiones que se acumularon y resolvieron en la misma se referían a la redacción del art. 61.2º de la Ley General Tributaria que le confirió la Ley 46/1985 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986.

Aunque algún autor recientemente haya entendido que la Sentencia que en su caso recaese ya no surtiría efectos pues el precepto está ya derogado, no creemos que esto sea cierto por lo que después se dirá y menos aún por cuanto antes de conocerse el fallo se estaba generalizando la idea sobre el carácter sancionador del recargo, idea que en caso de haberse confirmado por nuestra Jurisdicción constitucional hubiese tenido importantes consecuencias hacia el futuro, en cualquier caso, y hubiese motivado un trabajo de complejo contenido por cuanto la declaración de inconstitucionalidad de una disposición sancionadora no tendría los mismos efectos retroactivos que la nulidad de una norma administrativa o tributaria.

Pero antes de continuar recordaremos que el Tribunal no aceptó ninguna de las posibles causas de inconstitucionalidad que los órganos judiciales le plantearon y que confirma la constitucionalidad de este recargo en la versión antes mencionada.

Tratando de ser muy esquemáticos en el resumen de la jurisprudencia que plantea las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad, podemos articularlas en dos ejes principales.

El primero de ellos en el que se suscita la naturaleza sancionadora del recargo en el sentido de conectarla con el desarrollo de una potestad punitiva de similar naturaleza a la que se ejercita en el ámbito más estricto de Derecho Penal.

La segunda de las dudas se plantea a partir de la posible vulneración de los artículos 14 y 30 del Texto fundamental.

¹⁹ La casualidad ha hecho, como podemos comprobar en la cita anterior, que durante la realización de este trabajo y antes del cierre de este número 31 de esta Revista, el BOE de 14 de diciembre de 1995 haya recogido el texto del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Nuestra sección de jurisprudencia ha insertado el contenido principal de la misma. Ello nos ahorra tener que hacer largas disertaciones sobre la misma dado que el lector tiene acceso inmediato a su texto directo.

ESTUDIOS

Las examinaremos por separado.

a.- La naturaleza sancionadora del recargo previsto en el art. 61 de la Ley General Tributaria.

Los argumentos a través de los cuales puede llegarse a esta conclusión son múltiples y se extienden desde un razonamiento fundado en un criterio de excluir las restantes posibilidades, hasta la determinación y comprobación de que en este recargo concurren los ingredientes necesarios para alcanzar esta idea.

Por ejemplo, si descartamos que el recargo cumple una función similar a la de los intereses de demora u otra de carácter resarcitorio, la única alternativa posible es la de atribuirle la naturaleza de una sanción.

Las vías del razonamiento pueden ser estas:

.- El recargo se exige sin ninguna atención al factor tiempo y por ello su funcionamiento es el inverso que el del interés de demora, pues mientras la importancia de éste crece a medida que crece el retraso en la realización del pago, el efecto del recargo disminuye a medida que aumenta la tardanza en el cumplimiento de la obligación.

.- La definición que se contiene en el art. 58 de la Ley General Tributaria del interés de demora (en la anterior versión a la reforma de 1995) nos advierte claramente que el recargo no es el interés de demora pues sus cuantías son claramente diferentes.

.- El propio presupuesto de hecho del recargo, el cumplimiento fuera de plazo y hecho con anterioridad a la existencia de un requerimiento administrativo previo, fuere cual fuere la causa que imposibilita el cumplimiento en plazo, excluye el concepto de demora, pues esta no es cualquier retraso sino un retraso "culpable o imputable al sujeto", por lo que estamos ante conceptos diferentes.

.- Etc.

Llegados a este extremo el razonamiento para incluirlo en el ámbito de las sanciones no resulta ya demasiado complejo pues la Ley tributaria expresamente los declara incompatibles -recargo y sanción- de suerte que evita toda incidencia en una duplicidad de castigo por una misma conducta.

También resulta que la conducta que configura el presupuesto fáctico de base es un hecho ilícito y típico²⁰, pues los plazos reglamentarios para efectuar el pago han sido trascendidos y no se encuentra en la Ley un fundamento para entender que exista una prórroga del periodo voluntario como es el caso de las cantidades en que se incrementan las cuotas tributarias cuando se conceden a petición individualizada aplazamientos o fraccionamientos en la satisfacción de las obligaciones.

Este recargo no tiene ningún paralelismo que sea suficiente para equiparar su naturaleza jurídica con estas situaciones.

²⁰ Así lo entiende el mismo TC en la sentencia 164/1995 en el fdto. jur. 4º que encuentra "similitud en los rasgos externos".

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

Pues bien, si por todas las anteriores consideraciones podemos concluir que estamos ante una sanción, es forzoso reconocer que la compatibilidad de la misma con los principios constitucionales pasa, cuando menos, por la necesidad de seguir, en su implantación o aplicación en concreto, por un procedimiento administrativo en el que el contribuyente sea informado y pueda formular alegaciones en su favor dentro de la vía administrativa.

Es decir, sin manifestarse sobre la esencialidad del recargo y sobre otras cuestiones de dudosa constitucionalidad, meramente desde una perspectiva de garantías jurídicas y de naturaleza procedimental, no es admisible un acto administrativo sancionador que no sea el *resultado de una actividad administrativa que reúna mínimamente los requisitos antes señalados*.

No es preciso que se atiendan mayores argumentaciones en cuanto al fondo de los defectos o vicios que puedan existir en su configuración legislativa tratándose de sanciones, es decir la posible exculpación que debe producir la inexistencia de requerimiento administrativo y la actuación espontánea del obligado, con sólo invocar el defecto de procedimiento es suficiente para no aceptar la imposición de sanciones automáticas o de plano. En virtud de ello los Tribunales de Justicia requirieron el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, que negando el carácter de sanción atribuible al recargo entendió que los valores que se defendían por medio de este instrumento eran de suficiente importancia como para que en una ponderación con otros que pudieran sufrir alguna limitación no supusieran una vulneración constitucional.

En el texto de la sentencia antes referida sostiene el Tribunal que:

“El art. 31.1º CE. habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse»”²¹

Poco comentario aclaratorio requieren estas palabras sobre la identidad de los intereses que son objeto de protección y que constituyen la finalidad principal del recargo analizado.

A partir de este rechazo, el Tribunal Constitucional advertirá que la verdadera naturaleza del recargo es el de una reacción tendente a disuadir de ciertos comportamientos, carácter por tanto de medida coercitiva o de estímulo que no alcanza a constituir una sanción (“siempre y cuando... cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas))”

b.- La vulneración de los artículos 14 y 30 de la Constitución.

Otro de los motivos de inconstitucionalidad por los que la jurisprudencia de nuestros tribunales planteó la cuestión ante el Tribunal Constitucional fue, según hemos indicado, la vulneración de los artículos 14 y 31 de la CE.

²¹ Estas palabras están tomadas del Fundamento Jur. 3º de la STC 164/1995. El entrecomillado que introduce el mismo Tribunal procede del texto de su anterior sentencia 76/1990 en lo que afecta el incremento del 25% que sobre el interés legal es exigible cuando la demora se produce en relación con las cuotas tributarias.

ESTUDIOS

El razonamiento consiste en la apreciación de un ataque frontal al principio de igualdad y a otros valores de justicia en cuanto que el art. 61.2 de la LGT vendría equiparar injustamente los retrasos de corta con los de larga duración. Ello sin necesidad de adentrarse en la cuestión de su naturaleza Jurídica.

Más concretamente, y en relación con el principio de igualdad consagrado en el artículo 31.1 ° de la CE; su quebrantamiento provendría de la equiparación entre aquellos contribuyentes que se retrasasen un solo día en el pago con aquellos otros cuya demora se haya mantenido durante varios meses.²²

Por otra parte también existiría una discriminación desproporcionada si se compara la situación del particular con la de la Hacienda pública, resultando esta última únicamente obligada al pago del interés legal en los casos de devolución de ingresos indebidos.²³

c.- Una cuestión pendiente en nuestra jurisprudencia.

Hasta aquí hemos venido resumiendo argumentos de los tribunales de justicia sobre la naturaleza, y los posibles vicios de inconstitucionalidad imputables al recargo que estamos analizando, así como la respuesta –en las notas a pié de página– del Tribunal constitucional.

Pero aunque sea de forma muy breve no podemos cerrar este apartado sin dejar constancia de que todas las ideas anteriores, cuando han sido objeto de rechazo y de exposición, lo han sido normalmente sobre la versión de la Ley General Tributaria que hemos señalado al comienzo de la exposición y que cuantificaba el recargo en el 10% de la cuota tributaria, salvo que el interés de demora supusiera la aplicación de un porcentaje mayor.

²² El rechazo del Tribunal Constitucional de estas cuestiones se ha fundado en la inexistencia de un derecho constitucionalmente protegido a la igualdad entendida como la necesidad de que en el ordenamiento jurídico se introduzcan por el legislador medidas de discriminación diferenciadoras para situaciones diferentes. El art. 14 tutela exclusivamente el derecho a no sufrir discriminaciones arbitrarias. (fto. jur. 7°).

²³ Frente a este argumento la posición de la Jurisdicción constitucional ha sido la de recordar que la igualdad constitucionalmente protegido consiste en aquélla en cuya virtud se proscriben las discriminaciones infundadas y desproporcionadas.

Aunque sobre tales razonamientos la abundancia de doctrina constitucional es extraordinaria, sin embargo no deja de ser paupérrima y desproporcionada la forma en la que el tribunal justifica y cree justificada la diferencia entre el interés de la Hacienda y el interés de los particulares en el caso en el que éstos resulten acreedores de aquélla.

En concreto, el texto afirma literalmente: "...la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, de ahí que resulte perfectamente justificado que en el primer caso... el legislador trate de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes."

Con estas apreciaciones circunstanciales, en el sentido de que pueden existir o no en un caso concreto (v.g. una empresa especializada en la prestación de bienes y servicios a la Administración Pública, etc) el tribunal cree explicada la incomparablemente mayor importancia legitimadora de meras medidas preventivas y generalizadas.

Y para concluir con la falta de proporción cuantitativa entre los intereses de demora y el recargo –recuérdese que éste puede ser del 10% por un solo día, es decir del 3.600% anual– el razonamiento de la STC 164/1995 se detiene en rechazar la posibilidad de comparación porque el recargo tiene un carácter de medida preventiva y para nada es equiparable con los intereses de demora que son de naturaleza y función diferente a la del recargo. (Fto Jur. 7° in fine.).

Pero, hemos de retener, desde ahora mismo, que otros pronunciamientos de Tribunales Superiores se han adentrado en el tema y han alcanzado conclusiones divergentes con respecto de las posiciones del Tribunal Constitucional, aunque sean idénticas a las ya examinadas anteriormente. Es decir y teniendo como ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) (recurso nº 667/94 y dictada el 22 de mayo de 1995, Ponente D. Francisco Clavijo Hernández) ha declarado la estimación de un recurso por causa de la imposición de esta "sanción" de manera automática.²⁴

Su argumentación ha partido de que este recargo (versión del art. 61.2º dada por la Dis. Adic. 14 de la Ley 18/1991 de 6 de Junio)²⁵, tiene naturaleza de sanción pues "el tipo fundamental de la infracción grave consiste en «dejar de ingresar» dentro de los plazos reglamentariamente señalados... "Pues bien, lo que a juicio de esta Sala se establece como medida subrogatoria es la imposición de una sanción tributaria en su grado mínimo si la infracción es de un retraso superior a tres meses..." "Si el retraso no es superior a tres meses, el incremento de la deuda es únicamente del 10%, que igualmente tiene naturaleza sancionadora en la medida en que su cuantía excede del interés de demora²⁶ fijado en el art. 58, 2. b) de la Ley General Tributaria".

De la lectura del entrecomillado deducimos que, si bien la posición defendida por el Tribunal Constitucional pugnaría frontalmente con el inciso final del razonamiento del Tribunal tinerfeño, a nuestro juicio queda abierta la cuestión respecto de todo el restante razonamiento del Tribunal de Justicia, por los motivos que posteriormente detallaremos.

III. DENOMINACION, FINES Y FUNCIONES DEL RECARGO EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA DE LA LEY 25/1995 DE 20 DE JULIO

Examinados ya los antecedentes que nos han avisado sobre los problemas y la cierta confusión existente en 1994 cuando se presenta el proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria que culminará con la norma hoy vigente, dedicaremos ahora nuestra atención al examen de la redacción actual partiendo de una importante consideración.

Esta no es otra que la advertencia de que al tiempo de presentarse el proyecto parece incuestionable que el legislador no conociese ningún dato sobre la orientación que pudiese tener una futura decisión del Tribunal Constitucional. Ahora bien, que en el transcurso de la tramitación parlamentaria este desconocimiento perdurase no debe ser absolutamente aceptado, aunque tampoco pueda saberse con certeza lo contrario.

Esta suspicacia se nos suscita por cuanto, como veremos a continuación, las modificaciones sufridas en el iter parlamentario tienden a dar un blindaje al nuevo texto frente a

²⁴ También esta misma orientación y respecto de la misma redacción del art. 61.2 de la LGT tenemos la Sentencia del TSJ de Valencia de 8 de mayo de 1995.

²⁵ Su redacción íntegra ha sido transcrita íntegramente en esta misma Revista.

²⁶ Con esta posición creemos que el Tribunal de Justicia no hace sino seguir el criterio que el tribunal Supremo ha sustentado en otras ocasiones. (27-2-89 y 29-1-94).

ESTUDIOS

una posible y nueva imputación de inconstitucionalidad al art. 61. 3º²⁷ que estamos examinando.

De la lectura de las páginas que siguen es posible que se susciten iguales dudas que las que se despertaron en nuestro ánimo.

A. EL PROYECTO, SUS ENMIENDAS Y EL TEXTO DEFINITIVO²⁸

El proyecto surgido del Ministerio establecía en su exposición de motivos el texto explicativo siguiente:

...“Las razones anteriores justifican una reforma del régimen de infracciones y sanciones tributarias adecuada a la realidad social y coordinada con la regulación del delito fiscal, de suerte que sea plenamente operativo, disminuyendo la litigiosidad existente²⁹... para contribuir de manera eficaz a la lucha contra el fraude. Especial importancia tiene, a estos efectos, una regulación adecuada de los recargos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo que, sin incentivar el fraude y la presentación tardía, pueda cumplir de manera eficaz su función, permitiendo al contribuyente rectificar de manera espontánea su comportamiento y regularizar su situación de forma voluntaria.

Todo ello determina la modificación del artículo 61, así como de los artículos 77 a 89, ambos inclusive, introduciendo importantes variaciones encaminadas a reducir el límite máximo de las sanciones por infracciones graves, que pasa del 300 por 100 al 150... ”

No es necesario resaltar ni comentar el hecho de la configuración, los fines y funciones y el contexto sancionador exclusivamente que preside el espíritu en el que se teje la reforma de la Ley.

El añadido que aparecerá posteriormente –nos remitimos a la nota anterior– es vital para distanciar los fines del recargo que comentamos con los que se les encomienda a las sanciones, pues todos ellos se contemplan unitariamente y sin distinciones.

Quizá aquella introducción explicativa sea plenamente coherente con la redacción que se contenía en el proyecto remitido a las Cortes que literalmente decía:

“Art 61...

3. Los ingresos correspondientes a declaraciones (... (1) ...), declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, (... (2) ...) sufrirán un recargo del 20 por 100 (... (3) ...) con exclusión de las sanciones que, en otro

²⁷ La regulación del recargo ha pasado del párrafo 2º del Art. 61 en el que tradicionalmente se encontraba situado, al párrafo 3º en el que se regula a partir de la Ley 25/1995 de 20 de julio.

²⁸ Un estudio más detenido de la evolución parlamentaria de este precepto en “La Reforma de la Ley General tributaria” de Peña Alonso J.L. y Corcuera Torres, A. Ed Mc Graw Hill, 1995. Págs 40 y ss.

²⁹ En la Exposición de motivos que acompaña a la Ley, se ha introducido una variación respecto de esta redacción inicial que exactamente, en donde situamos esta nota, ha insertado la frase:

“para contribuir a una mejor aceptación social del sistema tributario que permita incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

caso, hubieran podido exigirse. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los seis meses (...) (4) ... siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 10 por 100 (...) (5) ... con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley.³⁰

B. POSICION DE LA NUEVA REDACCION EN EL SISTEMA DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA LEY

Al solo efecto de conectar la modificación producida en el art 61 con el conjunto de las restantes modificaciones con las que pudiera tener un engarce aplicativo o interpretativo, advertiremos la presencia de estos otros preceptos cuyos contenidos se entrelazan de manera importante y que pueden ser coadyuvantes para alcanzar una imagen global sobre la naturaleza y funciones que se asignan al recargo por el cumplimiento voluntario e intempestivo de las declaraciones e ingresos a que después nos referiremos.

1) El artículo 58.2º b)

Desde la lectura de este precepto ya se nos advierte de la existencia de estos recargos y de su consideración como parte de la deuda, enunciándolo como un componente diverso de las sanciones y del interés de demora.

La Ley renuncia además a calificarlo como "recargo de prórroga" que es la forma en la que venía haciéndolo en sus versiones anteriores.

La nueva redacción del precepto dice:

Artículo 58.

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.

³⁰ Las variaciones principales respecto del texto final son estas:

- (1) Se modificó esta mención por la referencia a los ingresos provenientes de las mismas.
- (2) En la tramitación parlamentaria se excluyeron también expresamente los intereses de demora.
- (3) Diferentes propuestas de elevación o de reducción.
- (4) También resultó modificado con varias enmiendas.
- (5) También alterado por enmienda.

ESTUDIOS

c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

d) El recargo de apremio, y

e) Las sanciones pecuniarias.

Aunque esta modificación aparentemente carece de interés, sin embargo no está exenta de él absolutamente pues hay que ponerla en conexión con el razonamiento antes expuesto que suscitaba dudas sobre la naturaleza de este recargo indicando en unos casos que debería calificarse como recargo de prórroga y, en otros casos, rechazando su calificación como interés de demora con carácter mínimo dado que la definición del interés de demora realizada en este precepto era divergente de la que se desprendía del contenido del recargo regulado en el artículo 61 de la LGT.

La redacción que se le confiere ahora en la Ley 25/1995 es evidentemente absolutamente neutral a este efecto salvo en lo que se refiere a distinguirlo del interés de demora y de las sanciones.

En ello encontrarán los comentaristas de la Sentencia del Tribunal Constitucional un buen argumento para atribuir a este instituto una función y una naturaleza propias y diferenciada de los restantes componentes de la deuda, especialmente si son fuertemente seguidores de las posiciones nominalistas y poco propensos a encontrar las raíces de los problemas a través de las leyes y del Derecho.

2.- El contexto de la reforma de las disposiciones sancionadoras.

Como hemos expuesto anteriormente, el recargo del art. 61 de la LGT comparte con las infracciones y sanciones tributarias el presupuesto de hecho en el sentido de que ambos son conductas típicas y también ilícitas, pues la concurrencia con los preceptos que establecen la sanción grave que podemos denominar base –"dejar de ingresar"– y con determinadas infracciones simples³¹ debe ser objeto de examen, aunque tampoco excluyamos una breve referencia a la posible compatibilidad del recargo con la aplicación del delito fiscal.

Comenzaremos por una breve referencia a este último tema en la medida en que los principios inspiradores del derecho sancionador deben ser tomados en consideración para la aplicación e interpretación de las infracciones tributarias típicas. Pero antes de entrar en el tema hemos de anotar la importancia del mismo en orden a cualquier posible planteamiento en el futuro de una cuestión de constitucionalidad contra la versión actual que nos ocupa ahora, por

³¹ Ha sido ya reiteradamente puesto de manifiesto por la doctrina que se ha ocupado del tema que el presupuesto de hecho de este recargo, en cuanto se refiere a la falta de presentación de las declaraciones que habrán de ser objeto de liquidación administrativa y posterior ingreso, y que son un tipo de infracción tributaria, ha de conectarse exclusivamente con el de las simples infracciones reguladas en el art 78 de la LGT, pues respecto de la infracción tributaria grave que se incorpora y que se refiere a la falta de presentación en plazo de las declaraciones o documentos que han de ser liquidados (art. 79 b) es conocido que uno de los componentes del tipo legal consiste en que esta conducta se produzca "previo requerimiento de la Administración tributaria", con lo que se excluye de forma inmediata su posible concurrencia con el recargo examinado.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

considerar que la nueva regulación permite entender que determinados aspectos de la misma determinan un "salto" en la naturaleza jurídica del recargo, como anotaremos posteriormente.

Tendríamos que entrar en su consideración como posible sanción establecida en respuesta a una infracción o ilícito.

Para este supuesto y en primer término es preciso que identifiquemos con toda claridad cuál es el bien jurídico que tutelamos y nuestro propósito para comprobar:

b1) que el legislador no ha incurrido en un "bis in idem" y que por ello su incompatibilidad con las sanciones restantes es plena y total y ello con independencia de la declaración legal sobre este aspecto;

b2) que su estructura interna está correctamente armonizada con lo que debe ser el establecimiento de una infracción y su correspondiente sanción en el orden tributario;

b3) que la regulación del procedimiento aplicativo está debidamente configurada con las suficientes garantías como para satisfacer en este aspecto las exigencias de los principios inspiradores del derecho sancionador.

Pasemos a examinarlos detenidamente y por separado:

b1) La configuración en el marco de las infracciones y sanciones tributarias establecidas en la nueva Ley y en las reformas del Código penal.

Acabamos de recordar que es necesario evitar la duplicidad de sanciones por una misma conducta pues así resulta del mandato constitucional según la interpretación del Tribunal Constitucional desde su Sentencia 2/1981 de 30 de enero en la que textualmente dispuso la aplicación del "... principio general del Derecho conocido como non bis in idem supone.(...) que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración que justifique el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración."

Esta doctrina constitucional nos lleva a realizar una sucinta indagación por el Código penal y posteriormente por el conjunto de las infracciones tributarias, para confrontarlas con la existencia de un recargo legislativamente configurado como el establecido en el actual art. 61.3 de la LGT.

A modo de resumen indicaremos que el cumplimiento fuera de plazo de las obligaciones tributarias en el Código penal vigente ha sido objeto de una directa preocupación, dado que produce una situación a la que ha denominado "regularización voluntaria de la situación tributaria".

Pues bien, esta regularización voluntaria ha sido contemplada técnicamente con diferentes resultados pues se la ha considerado, anteriormente, como un arrepentimiento espontáneo y por tanto causa de no-punibilidad en la órbita penal o bien como criterio de regulación de las sanciones.

En el momento actual contamos con una referencia expresa al art. 61.2 (ahora 61.3) de la LGT en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio por la que se modi-

ESTUDIOS

fican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Dice así el nuevo texto:

“... resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el art. 61.2 de la LGT, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea (...) Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes.”

Pero además de esta conexión, en cada una de las figuras tributarias se hace mención expresa de aquella idea. Así ocurre en el párrafo § 3º de los arts 349 y 349 bis y en el § 4º del art 350.

En todos ellos se considera este arrepentimiento espontáneo o voluntario como generador de un supuesto de “exención de responsabilidad penal”

Es sabido que en este caso el legislador parece haber dado un tratamiento de exclusión de culpabilidad, por lo que diferiría de su consideración, con carácter general, de constituirse como un criterio de graduación de sanciones o de una circunstancia de no punibilidad.

Para finalizar con el examen de este material podemos concluir las siguientes afirmaciones.

.- Los redactores del CP fueron conscientes de la necesidad de trazar un puente coordinado en este extremo concreto en el tratamiento de estas conductas, tanto en el orden penal como en el orden tributario. Hecho importante por la circunstancia de ser además dos proyectos de Ley que fueron debatidos simultáneamente.

.- El arrepentimiento espontáneo tiene un trato diferente en el actual delito fiscal al del resto de su consideración en los demás tipos penales.

.- Este trato diferente consiste en su consideración como causa de exclusión de responsabilidad, es decir, a incluirse entre las llamadas “circunstancias absolutorias de responsabilidad”³²

Por consiguiente, y en principio, entiendo que el cumplimiento voluntario fuera de plazo de las obligaciones tributarias opera en el ámbito penal excluyendo al sujeto infractor de responsabilidad penal por cuanto de apreciarse este ingrediente en la conducta del inculpado se excluiría el dolo y con él también se excluiría el concepto de delito fiscal.

Quizá para perfilar esta idea todavía fuese conveniente aproximarnos a la determinación precisa de lo que debe entenderse por cumplimiento “voluntario”.

A este efecto recordemos que en el art 349, 349 bis, etc. la voluntariedad en el cumpli-

³² Sobre este tema hemos podido consultar la Tesis doctoral de Sánchez Ayuso, Isabel que, leída en la Universidad Pontificia de Comillas en la Facultad de Derecho en 1994, obtuvo la máxima calificación y de cuya cercana publicación, una vez actualizada, tenemos noticia directa.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

miento de las obligaciones fiscales la aprecian mediante un sistema bastante objetivo de comprobación pues advierten que deberá producirse

“(...) antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.”

De esta suerte el Código penal cubre un espectro más amplio de posibilidades que el concepto de “requerimiento previo” a que se refiere el art.61.3º de la LGT.

Con este fundamento podemos afirmar con cierta precisión cuál es el terreno de delimitación entre estos recargos y la figura del delito fiscal, pues los presupuestos de hecho del nacimiento de recargo (pago voluntario fuera de plazo reglamentario) configuran el presupuesto de eficacia de una circunstancia excluyente de responsabilidad penal.

En otro orden de consideraciones, y poniendo en conexión las infracciones tributarias y el recargo del art. 61. 3º LGT, además de cuanto hemos ya indicado y que será de plena aplicación a las simples infracciones, podemos concluir que en el caso de los recargos mencionados en este precepto, su incompatibilidad con las sanciones tributarias graves también sería absoluta.

En todo caso porque, de aceptarse la naturaleza sancionadora del recargo en virtud de nuevas consideraciones que pudieran surgir, también sería susceptible de invocarse el mencionado principio de “non bis in idem”.

Y además porque así se desprende de la misma literalidad de la Ley General Tributaria en cuyo art. 79 § a) se hace la correspondiente salvedad expresa cuando define la infracción como:

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

Y respecto de los ingresos correspondientes a las declaraciones fuera de plazo a fin de que la Administración practique la oportuna liquidación, el art 79 b) LGT exige, para la comisión de la infracción, la existencia de un requerimiento previo.

Dice así el precepto en cuestión y por ello no concurre con el supuesto del recargo analizado:

“b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.”

De este modo resulta que bien por la aplicación de principios del Derecho, bien por la aplicación de la más estricta literalidad, tanto del art. 61 como del art. 79 LGT, la incompatibilidad entre el recargo y las sanciones parece que deberá entenderse de inexcusable apreciación en cualquier circunstancia.

ESTUDIOS

b2) La estructura interna de los recargos y su correcta armonización con lo que debe ser el establecimiento de una prestación pecuniaria de funciones semejantes a los de una sanción sea civil o sea tributaria.

La segunda cuestión que nos hemos de plantear es el examen de la estructura y tratamiento legal adecuado a los principios que en esta vertiente requiere el Derecho.

Para ello se debe exigir el cumplimiento con un conjunto de buenas técnicas y principios que a nuestro parecer pudieran ser, entre otros los siguientes:

.- Que se tipifique clara y correctamente la conducta

Es decir concretado el bien jurídico protegido, lo que se protege no es el “dejar de ingresar” que constituye el núcleo de ciertas infracciones graves sino el hecho de no hacerlo en los plazos reglamentarios y/o acompañando el ingreso a la autoliquidación o liquidación-declaración cuando ésta no sea de contraído previo. Su tipificación debe diferenciar claramente esta conducta de toda otra que pueda conllevar prestaciones económicas adicionales respecto de la cuota, pues a mi entender por acumulación de recargos, recargos e intereses o recargos y sanciones se puede atender también a la más elemental transparencia respecto a la totalidad de las consecuencias que acarreen determinadas conductas.

Quizá esta idea no pueda constituir un reproche de inconstitucionalidad pero siempre encerrará una imagen de falta de técnica legislativa y un deterioro del principio de seguridad jurídica y del artículo 31.3 de la Constitución.

.- Que se le confiera al hecho del cumplimiento espontáneo, aunque fuera de plazo, una incidencia sobre la culpabilidad que permita que cuando tal pago sea consecuencia de una de las llamadas excusas absolutorias -fuerza mayor, etc.- sea procedente también la anulación del concepto mismo de conducta acreedora de un reproche.

A estos efectos recordemos que en la nueva redacción de la Ley General Tributaria se contemplan estos principios si bien en relación con las sanciones³³, lo que no debe excluir que puedan ser, en su caso, de aplicación a este recargo, pues de otro modo, lo que habremos realizado con su establecimiento, no irá más allá, sea cual sea su denominación, que la una sanción de carácter automático y sin exigencia de elemento culpable alguno, con el único ingrediente de ser de “cuantía rebajada” para evitar una reacción eliminatoria por parte de la jurisdicción constitucional.

³³ Dice así el art en el art 77.

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se (adoptó) tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes (tributarias) tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

b3) Que su aplicación está debidamente configurada con las suficientes garantías como para satisfacer en este aspecto las exigencias de los principios inspiradores del derecho común en materia de procedimientos administrativos y tributarios.

En este punto sólo nos remitimos a la necesidad de no abandonar en su aplicación los principios del procedimiento en cuanto a la necesidad de prueba, a la audiencia al interesado, etc.

El examen de esta cuestión no puede ser abordado en toda su complejidad en este momento, pero sí evidenciar que la necesidad de consideración del recargo como parte de la deuda, no tiene porqué sobre-entender que a todos los efectos puede y debe seguir la misma regulación que la de la cuota que le sirve de fundamento para su cuantificación.

Pero este es un tema en el que nuestro Derecho, más bien nuestra doctrina, no ha realizado todavía una indagación lo suficientemente profunda como para plantear ahora por nuestra parte y quizá en términos inadecuados el tema que nos conformamos exclusivamente con apuntar en este momento³⁴.

3).- El recargo del artículo 61 en conexión con los que procedan en el periodo ejecutivo. Artículos 126 y 127 tras la reforma de la LGT.

Como acabamos de comprobar tanto en conexión el art. 58 de la Ley, como con las normas penales y sancionadoras tributarias, es posible atender al anclaje y posición relativa del nuevo recargo. Nos resta ahora examinar su entramado con la nueva regulación de los recargos procedentes en el periodo ejecutivo.

Para ello hemos de advertir que el legislador, en su pretensión iniciada ya en la década anterior a esta reforma, ha tratado de reestructurar los procedimientos tributarios, de forma que entre el procedimiento de liquidación y el de recaudación no existiera una especie de profunda división y separación.

Uno de los momentos históricos fundamentales en esta evolución lo fue la publicación del vigente Reglamento General de Recaudación que pretendía unificar el paso del procedimiento de liquidación al de ejecución sin solución de continuidad, sin alteración de las facultades administrativas que acompañaban la gestión tributaria, etc.

La causa parece residir en la circunstancia de que los tributos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación o declaración liquidación resultaban favorecidos de cara al sis-

³⁴ Hoy es unánime la doctrina más especializada en apuntar que las sanciones no pueden ser exigibles en los mismos términos que las cuotas tributarias sobre las que se cuantifican en forma de porcentajes y con las que se integran en una misma deuda. Su naturaleza jurídica exige en ciertos casos un tratamiento diferenciado y un procedimiento de comprobación y exacción también diverso del estrictamente tributario. Por todos nos conformamos con citar dos trabajos recientes: "La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias" de M.D. Torregrosa Carné, en la obra "La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías" Marcial Pons 1994. Coordinador M. Pont Mestre y el trabajo de E. Esevenri Martínez. "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario" en la Rev. Técnica Tributaria nº 28. 1995.

Es posible que más adelante nos hayamos de plantear la misma cuestión sobre aquellos otros ingredientes de la deuda que responden a una naturaleza jurídica no-tributaria.

ESTUDIOS

tema de la procedencia del recargo y vía de apremio respecto de aquellos otros cuya deuda exigía un acto administrativo declarativo del crédito tributario y de su cuantía, debidamente notificado, y conteniendo una declaración referida al requerimiento de un pago.

Pues bien, la reforma de la la LGT que estudiamos ha de significar el cierre en este proceso evolutivo lleno de tropiezos con la doctrina, con la lógica jurídica y contra lo que ha tratado de ser la jurisprudencia de los tribunales, pues también éstos han tratado de salvar siempre la necesidad del requerimiento de pago para que se abriese la vía de apremio y se devengase y fuese exigible el recargo del mismo nombre.

Estamos por consiguiente ante dos recargos que son exigibles una vez transcurridos los plazos reglamentarios para la realización del pago, respecto de los cuales y, hasta el momento actual, la línea divisoria podía ser perfectamente la presencia de la providencia de apremio como título-requerimiento perfectamente identificado en su contenido, alcance, impugnabilidad, etc.

Sin embargo el deseo del legislador de equiparar, a efectos de ejecución en vía de apremio, las deudas determinadas administrativamente y acompañadas de un acto formalmente notificado declarativo de la exigibilidad de la deuda, con aquellas otras que determinadas por la técnica de las autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones de los particulares no podían ser objeto de ejecución administrativa³⁵, ha llevado a establecer dos preceptos cuyo contenido pasamos a recordar.

El primero a considerar es el art. 126 de la LGT que afirma:

“1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.

2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

3. El período ejecutivo se inicia:

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

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

Y sobre la iniciación del período ejecutivo y los correspondientes recargos que nacerán a causa de éste y de la posterior apertura de la vía de apremio el artículo 127 establece que:

³⁵ Obsérvese que no decimos que no pudiesen ser ejecutadas sino simplemente que no podían ser objeto de autotutela administrativa por no darse ningún supuesto para que se hiciese operativa la presunción de legalidad, pues no podía la Administración iniciar por su cuenta un procedimiento ejecutivo sobre aquel fundamento ni, a nuestro juicio, dictar una liquidación sin contener algún tipo de aceptación sobre el contenido de la declaración realizada por el particular.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

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

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

2. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago..."

La complejidad de conectar este precepto con el artículo 61 y con la procedencia o no de las sanciones y de los intereses de demora no es fácil de trazar.

Nuestra tarea se limita en el momento actual a la confrontación de los recargos y por ello nos ahorramos un trabajo bastante más completo y complejo.

A modo de resumen enunciaríamos unas conclusiones que son las siguientes:

.- Los ingresos que acompañen a las autoliquidaciones, declaraciones-liquidaciones (sin requerimiento y fuera de plazo) o sean consecuencia de liquidaciones administrativas (presentadas fuera de plazo y sin requerimiento) si bien el ingreso ha de realizarse en el plazo otorgado por la administración en la liquidación, darán lugar a los preceptivos recargos del 5, 10 o 15% respectivamente y no será exigible ninguno de los recargos previstos para el período ejecutivo (más puntualmente nos referimos al 10% regulado en art. 127.1º párrafo segundo), dado que aquellos recargos o porcentajes anteriores reciben el calificativo de "únicos".

.- Transcurridos doce meses desde el agotamiento de los plazos para el ingreso procederá, en igualdad de las condiciones anteriormente señaladas, el recargo del 20 % del art. 61. 3º (y también se devengarán los intereses de demora).

.- Sólo cuando se den los supuestos para la iniciación del período ejecutivo es cuando se puede entender que proceden los recargos del art. 127 y se suscita la compatibilidad con el recargo del 20% establecido en el art. 61.3º dado que en este caso la Ley no lo califica de recargo "único".

Como es conocido, el criterio apuntado por la Administración, y fundado en el art 61.3º párrafo segundo, es el de entender la compatibilidad de ambos recargos³⁶.

d).- Una advertencia final en relación con el artículo 64 y ss. de la LGT. La renuncia a la prescripción ganada.

Aunque fuera del contexto de la reforma de 1995, pues el artículo 64 de la LGT no ha sido modificado, nos interesa recordar que uno de los efectos que se producen mediante la realización de los ingresos o declaraciones realizados fuera de plazo es la consiguiente interrup-

³⁶ Nos referimos concretamente a la Instrucción 7/1995 de 28 de julio de la DGAEAT.

ESTUDIOS

ción de la prescripción que había empezado a computarse desde el fin del periodo señalado para la declaración o el ingreso.

Se trata de actos del deudor que rompen el silencio de la relación jurídica.

Sin embargo, una cuestión debe ser, someramente abordada, que se refiere al hecho de que estas actuaciones del particular puedan entenderse como una renuncia a la prescripción ganada cuando se hubiesen efectuado en plazos muy dilatados en el tiempo.

En estos supuestos y siguiendo la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (10-III-95), en la que se corrigen otros equivocados pronunciamientos, no puede entenderse que se haya renunciado a la prescripción ganada.

IV. EXAMEN DE LA ESTRUCTURA INTERNA

Cuando en la ciencia del Derecho Tributario hacemos mención a un instituto y lo calificamos de "recargo" es evidente que nos estamos refiriendo a una prestación de carácter patrimonial en favor de un ente público pero cuya existencia está subordinada a la existencia de otra principal respecto de la que debe o puede guardar una conexión interna más compleja.

Lo normal es que esta dependencia se produzca bien y en tanto que la existencia de la primera prestación –normalmente un impuesto– constituye el presupuesto base para el nacimiento del recargo, aunque no sea sólo y exclusivamente la mera existencia del mismo el presupuesto para el nacimiento del recargo.

A esta conexión se suele añadir el hecho de que alguno de los elementos del tributo o impuesto que configuran una parte del presupuesto base se le confía además la función de servir como uno de los elementos de cuantificación del débito que corresponderá en concepto de recargo.

Finalmente, y como línea divisoria entre las diferentes clases de recargos, es evidente que los fines y las funciones –que ya hemos examinado– serán quienes los distinguen en sus diferentes naturalezas; recargos de carácter tributario, recargos de apremio y recargos como el que estamos estudiando respecto del cual, en una de sus versiones positivas, el Tribunal Constitucional le ha conferido el carácter de "resarcitorio".

Al tenor de esta reflexión podemos muy brevemente entender las cuestiones que a continuación vamos a tratar, y cuyo contenido sustancial no puede sino estar contenido en una norma de rango legislativo.

A. AMBITO DE APLICACION O PRESUPUESTO DE HECHO DETERMINANTE DEL RECARGO

No es necesario actualmente y tras los debates que se han realizado respecto de otras redacciones de la Ley concluir que se trata de tres supuestos los que pueden dar lugar a la procedencia del recargo:

- .- las autoliquidaciones,

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

- .- declaraciones-liquidaciones
- .- y meras declaraciones.

En concreto y para no entrar en una polémica en la que no hemos encontrado ninguna eficacia ni trascendencia que la justifique, creemos conveniente recordar el deslinde de varios conceptos pues el ámbito material de aplicación de la nueva redacción del precepto no concuerda estrictamente con su antecedente.

Distinguiremos por consiguiente ahora entre:

* El deber de declarar. Entendiendo que la declaración no es idéntica a cualquier otro deber de información pues la declaración a que nos referimos va directamente encaminada a que el sujeto pasivo informe a la Administración de un hecho imponible en concreto con la finalidad de que ésta sea quien proceda a la determinación de la cuota y en su caso de la deuda.

** El deber de autoliquidar. Este deber puede ser autónomo o conjunto con el de declarar.

En realidad hasta el momento actual la doctrina ha llamado autoliquidación al acto del particular que determinaba la deuda tributaria existente a su propio cargo, pudiendo ir esta autoliquidación acompañada de la declaración descrita anteriormente o bien sin necesidad de que contenga ninguna precisión diferente de aquellos elementos determinantes de una cuota a cargo de un sujeto. Es decir de los elementos de cuantificación del impuesto.

Bajo este concepto del deber de autoliquidar y realizar a un tiempo el ingreso correspondiente debemos incluir el deber de los retenedores ó la práctica de los pagos a cuenta que se realizan periódicamente en el IVA, etc..

*** El deber de presentar declaración-liquidación e ingresar a un tiempo. Este deber complejo se encuentra en la mayor parte de las modernas figuras tributarias, y se ha generalizado en nuestro sistema tributario.

No haremos ninguna mención especial pues el reconocimiento de los presupuestos tras cuya realización nace la prestación en que consiste el recargo no puede ser abordada sin descender ya a cuestiones de detalle como pudieran ser la de plantearse cuál sería la situación que se genera en el Impuesto sobre la Renta en caso de que el particular presentase su declaración-liquidación-ingreso transcurridos los plazos reglamentarios pero con anterioridad al mes de noviembre y desease beneficiarse de pago fraccionado invocando la pretensión de no satisfacer más recargo que el correspondiente al 60% de la cuota.

O también como caso especial cuál ha de ser la posición del tercero que ingresa fuera del periodo de pago voluntario, pues el tema puede plantearse si sería admisible el ingreso de sólo la cuota o si es necesario que ingrese íntegramente la deuda.

O bien la cuestión sobre los efectos del pago o declaración voluntarios realizado por un deudor en el supuesto de una pluralidad de deudores, etc.

Toda esta casuística, y otros ejemplos más, es evidente que no pueden ser abordados sino en trabajos muy especializados o en monografías de mayor extensión.

A nuestros efectos las ideas anteriores nos son suficientes para el examen de los hechos que constituyen el presupuesto para el nacimiento de la prestación en que consiste el recargo analizado.

ESTUDIOS

Para acabar con este apartado sólo indicaremos que en relación con lo que deba entenderse por "requerimiento administrativo" no creemos que éste haya de circunscribirse al requerimiento directamente relacionado con un concreto deber de pago, así como tampoco nos parece correcto entender que cualquier acto de la Administración pueda entenderse como actuación que deja sin efectos el plazo en el que es posible realizar un pago voluntario de los contemplados en este precepto.

Según nuestro criterio, y dado que estamos en presencia de una variedad de supuestos y de procedimientos de gestión, la solución generalizada no es posible, y pensamos que en cada caso habrá de comprobarse el acto administrativo dictado si es uno de los posibles y exigibles en el procedimiento y qué efectos puede tener o si estamos ante un acto de contenido y finalidad especial, o si en último caso estamos ante un acto de contenido abstracto al que se le pretendiese dotar de una eficacia indiscriminada.

Estos últimos, al igual que sucedió con los controvertidos actos con cuya notificación la Administración pretendió interrumpir los plazos en situación de prescripción, no podrán tener los efectos que pretenden alcanzar por virtud de la aplicación del principio de congruencia del procedimiento³⁷.

B. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD

Siendo el recargo una obligación de pago "paralela" al tributo sobre el que se establece y con un presupuesto de hecho diferente de aquél aunque conexo, es necesario precisar el momento en el que puede entenderse surgida la obligación y es exigible su cumplimiento.

A nuestro juicio en los casos en los que el devengo surge acompañando a una autoliquidación o a una declaración-liquidación no deben existir dudas de que son estos actos o actuaciones del particular los que determinan el nacimiento del recargo que al tiempo deviene en exigible. A partir de ese momento comienza también el cómputo de los plazos de prescripción para su comprobación administrativa y su exigencia por medio del procedimiento correspondiente.

En cambio pudieran suscitarse dudas respecto del recargo procedente de la presentación fuera de plazo de declaraciones que hubiesen de ser posteriormente liquidadas por la Administración.

En estos casos creemos que la solución no ofrece dudas, pues aunque se pueden distinguir tres momentos importantes: presentación de la declaración; liquidación administrativa o su notificación y realización del ingreso, sin embargo, se debe concluir que el nacimiento del recargo ocurre con la presentación intempestiva de la declaración, si bien el recargo no es exigible hasta que se liquidan por la Administración la cuota y el recargo y se notifican al deudor.

En este caso el inicio de la prescripción no resulta tan fácil de fijar pero entendemos que deben fijarse dos fases diferentes. La primera se situará en el momento del nacimiento de la obligación, es decir de la presentación extemporánea de la declaración, y prescribirá la potes-

³⁷ Principio en alguna forma recogido en el artículo 53 de la Ley de RJAP y del PAC.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

tad administrativa para liquidarlo, mientras que la facultad de recaudarlo ejecutivamente, es decir de exigirlo, no puede iniciar su prescripción hasta el comienzo del correspondiente periodo ejecutivo, pero lo que debemos estar a las determinaciones del art. 126 de la LGT antes examinado.

Como puede comprobarse el resultado de estas consideraciones no es idéntico al que resulta de lo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

C. LA CUANTIA DE LOS RECARGOS Y SU DIVERSIDAD

Los instrumentos de cuantificación de los recargos son dos, el elemento base o parámetro que estará constituido por la cuota no ingresada en el plazo voluntario pero que se ingresa con carácter voluntario en este concepto, y el tipo porcentual aplicable. O, en el caso en el que éste preceda de una declaración extemporánea con posterior liquidación administrativa el parámetro será la cuota fijada por la Administración.

Para los primeros supuestos cualquier actuación administrativa posterior que conlleve una elevación de la cuota por rectificación de la autoliquidación no puede ser tenida en consideración a este efecto sino que sobre ella se girarán otros recargos, los intereses de demora que procedan y, en su caso, las sanciones.

Sin embargo, no creemos que pueda concluirse de la misma forma esta cuestión cuando el ingreso sea consecuencia de una segunda liquidación administrativa que rectifique a una anterior que tome su causa en la presentación de una declaración completa y correcta aunque presentada fuera de plazo.

En este caso de revisión entendemos que si bien la cuota sería claramente exigible, dependiendo del procedimiento en el que hubiese efectuado la revocación de la primera, creemos que no puede proceder la aplicación de ningún recargo, ni tan siquiera el del tipo porcentual aplicado en la primera ocasión. La naturaleza resarcitoria que se le asigna a la figura impide que ésta opere como una sanción automática y de plano.

El segundo de los elementos de cuantificación viene determinado por los tipos porcentuales ya examinados al examinar el precepto y que son los del 5; 10; 15 y 20% respectivamente y según que el nacimiento de esta obligación se realice dentro del primer o segundo trimestre, segundo semestre del primer año, o a partir de dicho momento, respectivamente.

El nacimiento del recargo es el momento determinante para fijar el % aplicable.

Este escalonamiento produce una muy singular diferencia de presión sobre la deuda pues los porcentajes mencionados si son examinados en su efectividad anual oscilan de este modo:

- .- primer día: 1.800% anual
- .- día 90: 20% anual
- .- día 91: 40% anual
- .- día 180: 5 % anual
- .- día 181: 30% anual

ESTUDIOS

.- día 365: 15% anual

.- día 366: 20% anual

El escalonamiento de los tipos ha sido criticado por resultar excesivo y, particularmente, por asemejarse demasiado al interés de demora en algún momento

Sin embargo su reducción cuantitativa respecto de los establecidos con anterioridad es el aspecto más aplaudido de la reforma llevada a cabo en 1995.

V. LA ENTRADA EN VIGOR Y EL REGIMEN TRANSITORIO DE LA NUEVA NORMATIVA

A. LA ENTRADA EN VIGOR

La nueva Ley establece entre sus disposiciones finales que:

“ 1. La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado y será de aplicación... a los recargos que se devenguen a partir de la misma, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación.”

Y, posteriormente, con la intención de determinar cuál es el momento en que debemos considerar devengado el recargo se nos indica que éste coincide con el momento en el que se realicen los ingresos a que den lugar las autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones correspondientes, así como respecto a las liquidaciones administrativas derivadas de declaraciones que se presenten a partir de la entrada en vigor de la misma el devengo se retrotrae al momento de la presentación de la declaración.

La Ley mantiene su opción por que sea el propio sujeto pasivo quien determine el recargo que debe pagar eligiendo el momento para actuar (declarando, ingresando con autoliquidación o ingresando con declaración-liquidación). Puede ser su deseo el dar un componente de seguridad a todos los que actúan en estas circunstancias y evitar que una cierta inactividad de la Administración que demorase una liquidación pudiese alterar el tipo de recargo que correspondería aplicar, fijando siempre el establecido para el día en el que el contribuyente eligió para hacer su declaración.

B. EL REGIMEN TRANSITORIO

En el proyecto de la Ley 25/95 de 20 de julio no estaba prevista ninguna eficacia retroactiva para el nuevo régimen. De manera que se establecía:

“El régimen de recargos contemplado en la nueva normativa no será de aplicación retroactiva a los ingresos y declaraciones extemporáneas realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley”.

Sin embargo en el transcurso de los debates se introdujo esta modificación para declarar su aplicación al día en el que se publicó el proyecto en el BOCD quedando el texto definitivamente aprobado con esta redacción.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

"El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación."

En principio la norma no ofrece dudas especiales en cuanto a la determinación de su alcance y contenido y señala una eficacia retroactiva a la que estamos acostumbrados en Derecho Tributario.

Por otro lado tampoco se suscitan dudas respecto del ámbito de efectos temporales.

Sin embargo una vez más la LGT ha olvidado pronunciarse sobre los aspectos procedimentales para llevar a cabo el mandato legislativo, pues la determinación de quién ha de decidir cuál es la situación más favorable es quizá el único aspecto complejo que puede suscitarse.

En principio sólo para el caso en el que corresponda a la Administración liquidar la cuota y el recargo puede existir disparidad desde un primer momento. Para ellos creemos que la Administración debería permitir que fuese el propio sujeto pasivo quien decidiese el régimen más beneficioso para el, por medio de un trámite de audiencia. En cualquier caso la decisión administrativa es impugnabile.

Para los restantes supuestos es evidente que será el sujeto quien determine el régimen al que desea acogerse y sólo en caso de ilegalidad de esta opción corresponderá a la Administración la rectificación de la actuación de los particulares.

Otras dudas que pueden suscitarse se refieren en concreto a la situación que pudiera darse en cuanto exista una pluralidad de sujetos obligados que tengan la condición de interesados, pues el tratamiento de la situación ha de ser uniforme y único para la declaración o autoliquidación de que se trate.

A nuestro entender, en principio han de regir las reglas normales de la obligación de presentación de tales actos o declaraciones ante la Administración y en su caso las de representación cuando estemos en presencia de un sujeto que requiera una actuación por este medio, entes colectivos, etc.

Teniendo en cuenta que en último extremo será el presentador del documento que conste ante la Administración el sujeto que puede manifestar el régimen a que desea someterse.

VI. LA RESOLUCION PENDIENTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Hemos hecho anteriormente suficientes indicaciones sobre el valor de la sentencia 164/1995 sobre la naturaleza jurídica de este recargo y respecto del régimen aplicable bajo la dicción de la Ley de Presupuestos para 1986.

Sin embargo no creemos que aquellos razonamientos sean sostenibles para enjuiciar los recargos en las versiones anteriores a la nueva Ley dados los fines y las cuantías tan elevadas que han llegado a conocer.

ESTUDIOS

Sobre este extremo creemos que el Tribunal Constitucional ha insertado en el pronunciamiento examinado suficientes argumentos como para reequilibrar las cosas e impedir que en el futuro el legislador pudiera resucitar verdaderas sanciones encubiertas pero faltas de toda la gama de garantías que deben presidir su establecimiento, aplicación e interpretación.

Al propio Tribunal le corresponderá, pues ya tiene suscitadas cuestiones de inconstitucionalidad sobre este mismo recargo, decidir entre el nominalismo o el examen valorativo de las realidades jurídicas más allá de las circunstancias de coyuntura que si bien son atendibles, pues pueden corresponder a medidas de política económica, no pueden legitimar la utilización de cualquier instrumento sin un mínimo de adecuación y de proporción del medio con el fin.

VII. CONCLUSIONES

No puede cerrarse este trabajo sin que se asuma una especie de compromiso muy puntualmente concreto sobre las cuestiones examinadas.

A este efecto enumeramos las nuestras y las resumimos en estos cuatro enunciados:

- .- es posible que en la actual LGT nos encontremos con dos recargos diferentes por este mismo concepto,
- .- con un anclaje imperfecto respecto de las restantes reacciones ante el incumplimiento de los plazos reglamentarios,
- .- con una insuficiente regulación de la figura del recargo dado que no en todos los casos les son aplicables los preceptos y soluciones dados para la cuota tributaria,
- .- quedando abierta su posterior residenciabilidad ante el Tribunal Constitucional no obstante el pronunciamiento contenido en la sentencia 164/1995 de 13 de noviembre.