

Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Es sabido que los recargos por declaración extemporánea son una figura que nació bajo la denominación de “recargos de prórroga” en la LGT de 1963, en un tiempo en el que ya se los califica como “figuras peculiares” (María Teresa Soler Roch 1974), si bien, no solamente se han mantenido en nuestro ordenamiento –quizá por su fácil y cómoda liquidación y recaudación- sino que han tenido varias regulaciones en las que la Ley ha puesto a prueba el límite constitucionalmente aceptable de sus cuantías, hasta alcanzar hoy una cierta estabilidad normativa en su regulación dentro de la LGT, en su artículo 27.

Esta estabilidad legislativa pudiera darnos a entender que el tema de su naturaleza jurídica se ha cerrado definitivamente, sin embargo ello solo es cierto si hacemos su valoración en un plano general y abstracto, pues cabe que en su concreta aplicación se susciten controversias ante los Tribunales de Justicia que son las que están apareciendo y justifican estas líneas. Ello, creemos, porque en ocasiones y, aún aceptada su constitucionalidad, es necesario hacer una aplicación restrictiva o cautelar de esta figura para no caer en despropósitos o en situaciones que no se pueden defender con otros argumentos que el mero texto de la ley, interpretado en sus términos estrictamente literales.

Así sucede porque en algunos casos -no es necesario que suceda en todos los supuestos que caen en el ámbito de una norma- una actuación concreta será la que desvele que la naturaleza de la figura que se está utilizando se ha desbordado y por tanto se ha desnaturalizado.

Esta es la situación que encontramos en algunos casos de aplicación de los recargos por regularización extemporánea, que son desvelados por algunas recientes sentencias y que nos dan pie para una reflexión más general sobre el tema que su simple exposición resumida.

2. Las configuración legislativa de figuras híbridas

2.1. El establecimiento legislativo de figuras híbridas o de naturaleza mixta

Sabemos también que esta denominación -híbridos- se está aplicando a los negocios entre particulares que buscan a propósito una doble naturaleza, válida cada una ante una jurisdicción distinta, con la finalidad de lograr una ventaja fiscal que se puede calificar de abusiva al no estar no amparada en las normas y/o en su normal aplicación ("Se trata de dispositivos que explotan las diferencias de instrumentos, entidades o de transferencias de los regímenes fiscales entre dos o varios países. Estos, finalizan a menudo en una doble exoneración que no ha podido ser advertida por los países concernidos" Dispositivos Híbridos. Cuestiones de política y disciplina fiscal. OCDE, Marzo de 2012).

Ahora bien, del mismo modo que en ámbito de los negocios entre particulares se acude a negocios complejos en su naturaleza, dentro de los que encontramos a estos llamados "híbridos", también por parte del legislador se crean figuras que, en su régimen jurídico, se les dota de perfiles o rasgos de otras diferentes pero que no permiten su absorción en ninguna de ellas, y por tanto no rigen con plenitud las normas que serían de aplicación si se tratase de figuras perfectamente reconocidas. Normalmente las nuevas figuras buscan disfrutar de un régimen jurídico cómodo porque se regirán por una selección a la carta de disposiciones en la que se eliminan las que entorpecen o dificultan su aplicación.

Con lo anterior no queremos desconocer que el legislador goza de libertad de configuración, pero esta libertad debe entenderse como la no necesidad de vincularse a las categorías doctrinales o legislativas previas, si bien siempre habrá de respetar ciertos límites o rasgos del régimen que sería el apropiado en función de la naturaleza de las que se establecen, especialmente si cuando la ley está configurando una de estas instituciones mixtas se acerca a otras que tienen unos rasgos constitucionalmente definidos, pues como consecuencia de ello, habrá de ajustarse a las previsiones establecidas en la Constitución para ellos. Recuérdense las consecuencias respecto de la reserva de Ley que ha tenido la calificación de cualquier exacción coactiva como prestación patrimonial pública en el sentido del artículo 31 de la Ley fundamental.

Estos límites a respetar no son sino consecuencia de lo declarado por el Tribunal Constitucional cuando afirma que *"para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el nomen iuris que le dé la Administración o le asigne el legislador"* (STC 239/1988), pues también la labor del legislador se somete al principio de calificación de las manifestaciones formalmente expresadas lo mismo que ocurre en el caso de actos o negocios entre particulares.

2.2. Algunos ejemplos

Siempre hemos pensado que el primer caso a citar como ejemplo en este breve repaso del tema ha de ser el del embargo de dinero como medida cautelar. Este ejemplo se nos plantea complejo en su naturaleza porque no vemos dónde está la diferencia entre esta medida, adoptada como cautela (así lo admite expresamente el artículo 81. LGT que autoriza a acordar el embargo preventivo de bienes mencionando también al dinero de forma expresa en el apartado 7), y como verdadera y auténtica ejecución de una deuda. Es decir, la medida que quiere garantizar la posterior ejecución de una deuda tributaria lo que realmente hace es adelantarla y ejecutarla de inmediato, pues los efectos que se derivan del embargo de dinero son, para el deudor, de la misma intensidad que los de la ejecución misma, pues sería complejo explicar que, mediante el embargo de esa suma, no se ha

producido un efecto semejante al del pago y ello porque existen diferencias entre ambas actuaciones tales como el procedimiento que debe seguirse para instar la devolución –que no debería ser entonces el de ingresos indebidos–, o la posibilidad de revisión de la medida y de su sustitución por otra, etc.

Sin embargo, resulta de mayor interés, y es un ejemplo cercano al tema que nos ocupa, traer a colación el caso del recargo de apremio sobre cuya naturaleza han existido debates desde que apareció en nuestro derecho, pues se le consideró como una tasa por la prestación de un servicio público que con ella se resarce a la Administración de los costes en que incurre así como de los que corresponden a su personal recaudador.

Curiosamente, y aceptado que actualmente tiene un fundamento “mixto”, pues supera el indemnizatorio sin llegar a las sanciones, encontramos una sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, de 30 de octubre de 2013 (Ponente: Don Jaime Lozano Ibáñez) en la que se analiza su naturaleza para obtener algunas consecuencias sobre su régimen, y, en esta argumentación se utiliza como parámetro de comparación de este recargo, la posibilidad de que fuese una tasa.

La sentencia tiene interés porque trata de un tema que no tiene fácil solución en nuestro ordenamiento y que se refiere a los casos en que se declaran varios –tres, en la sentencia– responsables solidarios de una misma deuda (en el caso, se les deriva la responsabilidad como administradores) y se les notifica la liquidación con apertura del periodo voluntario y, tras él, del periodo ejecutivo con nacimiento del recargo de apremio. En el caso, como ninguno de los tres pagó en voluntario, se giró una providencia de apremio a cada uno de ellos con el correspondiente recargo de apremio del 20 %, en cada uno de los tres casos. Fue entonces cuando uno de ellos la pagó, íntegramente, pero dando lugar a que la Administración siguiese con la ejecución frente a los otros obligados limitando el importe exigido al 20 % de recargo de apremio.

La sentencia acepta conocer que existe otra del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 18 de febrero de 2013, que confirma –aunque con un voto particular– una tesis semejante a la que sostiene la Administración, quien afirma que el recargo tiene como fin resarcir a la Administración por los gastos y molestias derivados de la necesidad de apertura de un procedimiento ejecutivo, y, por tanto, puede pervivir pese al pago por uno de los obligados. Frente a ello dice el TSJ de Castilla La Mancha que:

*“el hecho de que la deuda tributaria se exija solidariamente a todos los deudores simultáneamente no quiere decir que la **deuda tributaria** se multiplique, ni en fase voluntaria ni en fase ejecutiva. La deuda es única y se puede exigir íntegra a cualquiera de los obligados solidarios, pero la interpretación de la Administración supone que (al menos en parte) **la deuda tributaria se multiplica** según sean los obligados solidarios, lo cual es contrario a la idea misma de solidaridad... una parte de la deuda se ha multiplicado por tres (en el caso de autos) y ha pasado a tener una naturaleza no solidaria; todo ello sin apoyo en ninguna norma que así lo establezca.*

Cosa diferente sería que la Ley previese el cobro de una tasa, como tributo diferente, por el ejercicio de la actividad ejecutiva de la Administración, en cuyo caso evidentemente debería girarse a cada ejecutado y sería una obligación tributaria diferente... Pero si la ley opta por conceptualizar el recargo como parte de la deuda principal reclamada, ello tiene la inevitable consecuencia de que sigue su régimen de cobro y solidaridad”. (Fto. Jur. 3º).

En resumen, el Tribunal utiliza el argumento de su naturaleza de “deuda tributaria solidaria” para poner fin a una

situación injusta, pero creada por esa naturaleza de “obligación accesoria”, con fines múltiples, que se atribuye a este recargo de apremio.

Ahora bien, si los dos ejemplos anteriores son significativos de las dificultades que los híbridos generan en su aplicación, el caso más patente, porque toda la doctrina no ha dejado de señalarlo, es el de la responsabilidad tributaria, institución a medio camino siempre entre las sanciones y su configuración como mera garantía de cobro.

Como el tema es de sobra conocido, nos vamos a limitar ahora a dar noticia de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, de 29 de mayo de 2013, rec. 260/2012 (Ponente: Socías Fuster, Fernando) en la que se aplica el principio “ne bis in idem” a una sociedad cuando, tras haberle impuesto una sanción tributaria grave por colaborar en la recepción y utilización de facturas sin soporte real (falsas) –lo que había hecho en colaboración con su socio y administrador- se procede a derivarle la responsabilidad por entender que su conducta era incardinable en el supuesto del art. 42.1.a) de la LGT/2003, conforme al cual serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades “ que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”, extendiéndose también la responsabilidad solidaria a la sanción.

En lo que ahora nos interesa –al efecto de exponer las consecuencias de las dos caras de la responsabilidad tributaria- dice el Tribunal que:

“ ... debe reconocerse que la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.1.a) de la LGT/2003 no constituye una responsabilidad de la obligación tributaria como simple medida de extensión de la recaudación a sujetos distintos del originariamente obligado, a modo de garantía de cobro. Antes al contrario, tiene un carácter claramente sancionador como se recoge en las sentencias del TS de 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010 ...

Desde el momento en que para la extensión de responsabilidad del art. 42.1.a) de la LGT/2003 es necesaria una coautoría o colaboración necesaria en el hecho infractor inicialmente cometido por tercero, sin duda el declarado responsable solidario también es partícipe del hecho infractor y por tanto verdadero infractor aunque la LGT le denomine simple responsable solidario. El título de imputación no enmascara la naturaleza sancionadora de la extensión de responsabilidad que, por ello, ya no podrá fundamentarse en supuesto de responsabilidad objetiva, sino que precisará de dolo o culpa.

Por la misma razón -naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a- se verá afectada por la aplicación del principio “non bis in idem”.

TERCERO.

Aclarado lo anterior ... sólo resta determinar si la empresa cometió dos hechos infractores (el del art. 191,4º de la LGT/2003 por utilización de medios fraudulentos para dejar de ingresar deuda tributaria y, la colaboración en la emisión de facturas con datos falseados) o en realidad la segunda acción forma parte de la primera, por lo que nos encontraríamos con supuesto en que una misma conducta se sanciona dos veces vulnerando el principio “non bis in idem”.

En este punto, el art. 180,2º de la LGT 2003 (en la numeración anterior a la reforma operada por RDL 12/2012 de 30 marzo 2012) contempla:

“Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.”

Pues bien, sancionada la empresa recurrente por dejar de ingresar la deuda tributaria (en IVA e IS), la infracción fue tipificada de “muy grave” precisamente por aplicación del apartado 4º del art. 191, esto es, por haber utilizado “medios fraudulentos” ... En la medida en que para dicha utilización fue necesaria la activa colaboración con el emisor de la factura al que se facilitan los datos (NIF, nombre y domicilio de la receptora, conceptos,...), la conducta fraudulenta sería única...

Por ello, al sancionarse separadamente la acción necesaria para cometer el fraude, del fraude mismo, se está vulnerando el principio “non bis in idem” (art. 25 CE) que impide sancionar separadamente el hecho que integra la infracción medial, en concurso con la final”.

En resumen, un tratamiento verdaderamente penal –adecuadamente penal, en el asunto juzgado- a un caso de responsabilidad tributaria del que tantas veces se ha dicho que encubre un supuesto de coautoría en una infracción tributaria, si bien la figura de la responsabilidad solidaria sigue manteniendo elementos que la hacen más fácilmente manejable que la imposición de una sanción. Incluso actualmente cuando la derivación de responsabilidad se ha visto rodeada de garantías que hace algunos años no existían.

3. Los recargos por declaración extemporánea

3.1. El carácter híbrido de la figura

Expuesto lo anterior vamos a ocuparnos del examen de esta figura en tanto que se trata de un elemento complejo ya que, aún teniendo autonomía dentro de los componentes de la deuda tributaria, comparte espacio y finalidad con los intereses de demora, pero también comparte funciones con las sanciones pecuniarias a pesar de haber quedado excluidas del concepto deuda tributaria.

Estas dos son las figuras con las que se han planteado problemas en un plano constitucional por causa de la configuración legislativa que se ha hecho del recargo pues se ha querido, como veremos, dar relevancia en unos casos a la finalidad resarcitoria para obtener las ventajas del automatismo de la indemnización civil –interés de demora- y, en otros, se ha querido resaltar su carácter disuasorio aproximando su regulación –realmente su cuantía- a las sanciones.

Como en esta ajetreteada historia –no es frecuente que una figura frecuente las sentencias del Tribunal Constitucional como lo han hecho los recargos por declaración extemporánea- se han ido perfilando los rasgos actuales de la figura y también sus debilidades, hemos de partir del examen de los pronunciamientos del TC para abordar, desde ellos, el examen que haremos posteriormente de los casos en los que la figura sigue demostrando su capacidad de ser de difícil aplicación.

A este efecto, distinguiremos dos momentos en la jurisprudencia constitucional ya que en los primeros

pronunciamientos se irá perfilando la distinción del recargo especialmente con el interés de demora, mientras que el la última de las sentencias que examinaremos, el problema viene dado por su aproximación a las sanciones tributarias.

Como veremos, la línea de separación de ambas figuras –intereses y recargos– con las sanciones va a estar trazada esencialmente por las cuantías de cada concepto, porque a través de un fuerte incremento de sus importes o cuantías, la finalidad perseguida –disuasoria, indemnizatoria, etc.– podría adquirir un carácter represivo. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que en el momento al que se refieren las SSTC que vamos a resumir, la LGT (artículo 87 en la redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril) fijaba el importe de las infracciones tributarias graves (dejar de ingresar) en una multa pecuniaria proporcional del medio al triple de la cuota. Es decir, estaríamos comparando los recargos e intereses con unas sanciones que, si bien en su nivel más reducido eran del 50 %, como actualmente (aunque no exactamente igual), en el nivel más elevado hablamos del 300%. Es decir, abiertamente alejadas en sus importes respecto de las otras figuras.

3.2. La aproximación de los recargos y los intereses de demora; las SSTC 76/1990, de 26 de abril de 1990, y 164/1995, de 13 de noviembre de 1995

Nos vamos a ocupar de estas dos primeras sentencias porque, aunque no se refieren directamente a los recargos, van a poner de relieve que existen elementos comunes entre el recargo y el interés de demora que trazan una divisoria borrosa y que, además, el legislador puede cruzar por cuanto se trata de dos conceptos legales que no tienen un perfil constitucional que los delimite. De otra parte, ambas figuras tienen también aspectos colindantes con las sanciones, aunque en principio deban diferenciarse de ellas.

Entrando ya en las declaraciones del Tribunal Constitucional, advertiremos que las dudas que se van a resolver en estas sentencias versan sobre la naturaleza jurídica de los intereses de demora cuando el legislador los ha configurado de manera que no se corresponden con el concepto y funciones que el resto del ordenamiento ha atribuido a la institución. Esto, que sería una mera cuestión de legalidad ordinaria o, también, de acierto técnico o de “autonomía de lo tributario”, adquiere una dimensión constitucional porque, dentro de la libertad de configuración de que disfruta el legislador en relación con las categorías dogmáticas, si ha elegido una medida y le ha atribuido un régimen determinado, esta decisión ha de ser coherente consigo misma en el sentido de que, su régimen jurídico, no puede ser libremente confeccionado a la carta ya que existen límites que se desprenden de la propia Constitución.

En relación con estos límites, hemos de señalar que muchas de las categorías dogmáticas que van a ser examinadas por el TC y por los Tribunales de Justicia que plantearon las cuestiones de inconstitucionalidad que dieron origen a las sentencias, no van a tener configuración constitucional porque no existe un concepto de las mismas en la norma fundamental –es el caso de los intereses de demora o de los recargos (el Abogado del Estado afirmaba en una de sus alegaciones con razón que “no existe un concepto de interés de demora en la Constitución y con carácter suprallegal ni, menos aún, un interés moratorio de Derecho natural” STC 76/1990. Fto. Jur. 18)-. Ello en contraposición a otros de los conceptos que se van a emplear en este debate, que sí responden o tienen un perfil constitucionalmente trazado –sería el caso de los tributos o de las sanciones-. Es precisamente esa falta de un parámetro constitucional preciso, en relación con los recargos o los intereses de demora, lo que se aprovecha por la Ley para configurar libremente la figura en cada caso, pero se va a hacer rozando los perfiles de las figuras constitucionalmente reconocidas (sanciones o tributos), y ello conduce al examen de su adecuación a lo que la norma constitucional ha fijado para estas últimas categorías.

Dado que se van a enjuiciar dos puntuales regulaciones de los intereses de demora, debemos comenzar por exponer las redacciones exactas de ambas disposiciones.

La primera se refiere a la redacción del art. 58.2 b) de la LGT según la modificación operada por Ley 10/1985, que disponía:

“Artículo 58.— 1. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo.

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

b. *El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”.*

La segunda se refiere a la redacción que se dio al art. 61.2 de la Ley General Tributaria, disponiendo:

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

Como puede recordarse, en ambos casos, lo que va a plantear dudas es la determinación de la cuantía de los intereses, no así su devengo, las razones de su nacimiento, etc.

Pues bien, respecto de la STC 76/1990, la argumentación del Tribunal Supremo al suscitar la cuestión (también lo hizo la Audiencia Territorial de Valencia) puso de manifiesto el problema en términos muy claros:

“La prestación de intereses de demora es, por su propia esencia, una reparación de los perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, y su finalidad es únicamente resarcir ese perjuicio patrimonial. Pero la naturaleza esencial de los intereses de demora se «adultera» cuando se utiliza con fin distinto, como en la presente regulación ocurre, puesto que el fin disuasorio que supone el incremento del interés legal en un 25 por 100 transforma el interés de demora en una sanción.”

Adquiriendo relevancia constitucional el caso porque, a su juicio:

“puede venir transgredido el art. 25.1 de la Constitución, porque esa «sanción» con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada.”

En relación con la STC 164/1995, son varias las Salas de los TSJ que plantean sus cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC, si bien, como va a hacer la propia sentencia, son agrupables en dos bloques.

Uno de ellos *“partiendo del tenor literal del art. 61.2 L.G.T., que excluye expresamente la imposición de sanciones, y del carácter indemnizatorio que en principio corresponde a los intereses de demora, dan por sentado que la finalidad de la medida allí prevista es asimismo resarcitoria, lo que les suscita dudas acerca de la razonabilidad del precepto, dado que a su juicio no cabe entender una medida resarcitoria por el retraso en el pago de una deuda pecuniaria que prescinda*

del factor temporal en la evaluación de los perjuicios....” En efecto, uno de los Tribunales en sus alegaciones había manifestado que “en la fijación del tipo del 10 por 100, previsto en el artículo cuestionado, se prescinde de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación” y que en “el mínimo establecido por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria no se tiene en cuenta el tiempo transcurrido”; o que “cuanto mayor es la demora y consecuentemente mayor perjuicio se causa a la Administración, menor es el interés de demora aplicado.” Y, en otro caso, se dudaba de su verdadera naturaleza porque “la aplicación del precepto cuestionado origina un interés real que se aproxima al tipo del 3.650 por 100 en vez del 11 por 100 teóricamente exigible”.

El otro grupo de alegaciones se concentraba en el posible carácter sancionador de la medida pues “carece del sentido resarcitorio y aun del disuasorio (por su tipo incrementado de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero) propio de los intereses de demora, por lo que realmente encubre una sanción y de hecho viene a sustituir a las sanciones que expresamente excluye la primera frase del art. 61.2. ... impuesta sin procedimiento alguno, sin audiencia del interesado y con carácter objetivo...”

Así, los Tribunales afirmaban al respecto que “el precepto cuestionado puede encubrir la imposición de una sanción por cuanto se impone un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria que puede no guardar relación alguna con la cantidad que por interés de demora correspondería, lo cual puede suponer que tras el velo de un interés de demora se esconde una sanción impuesta sin procedimiento alguno y sin audiencia del interesado, por lo que pueden considerarse vulnerados los arts. 24 y 25 de la Constitución”. Y, finalmente, se dudaba de su constitucionalidad porque “además de una sanción encubierta bajo la forma de interés de demora, se trata de una forma de responsabilidad objetiva proscrita por nuestro orden constitucional según la STC 76/1990”.

En resumen, los Autos por los que se promueven las cuestiones de inconstitucionalidad, se mueven prácticamente todos ellos en los términos antes expuestos: no inclusión de la regulación legal de los intereses de demora en el concepto general o común de la figura, provocando su adulteración. Por ello, en el caso de tratarse de una categoría distinta, que pudiera ser la de una sanción, habría de juzgarse si el régimen que se ha fijado legislativamente es respetuoso con las exigencias que, para las medidas sancionadoras, establece la Constitución.

Evidentemente la primera sentencia, 76/1990, no necesitaba argumentar en exceso sobre esta cuestión, bastándole con rechazar la naturaleza sancionadora de los intereses moratorios (*Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora*); y afirmar su finalidad resarcitoria (*trata 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*) y/o disuasoria (*y a la vez que 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*).

En el caso de la segunda sentencia - 164/1995- la argumentación ha tenido que ser más detenida y precisa porque el legislador fue más lejos en su libertad de configuración (recordemos que el interés que se aproximaba al tipo del 3.650 por 100) lo que advierte la sentencia afirmando que “si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción”. Es más, la disposición legal objeto de la sentencia, que la consideró ajustada a la constitución, encontró un voto particular que discrepaba del sentido del fallo.

Pues bien, de la extensa argumentación de parte del TC vamos a destacar solamente algunas ideas que ahora nos interesan.

La primera de ellas es que el TC comienza por afirmar que el interés de demora instituido en el 61.2 LGT “es un recargo sobre la deuda tributaria, un **“recargo”** específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación”. Si bien, “la simple calificación de la medida ... como recargo no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario”.

Y analizando su función y comparándola con las perseguidas por otras figuras, nos dice que no debe contemplarse únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, pues no “puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos”. Es decir, caben figuras mixtas por cuando “goza en principio el legislador de libertad configurativa” (Fto. Jur. 4º), dentro de las cuales se encontraría la figura analizada, a la que le asigna la naturaleza de recargo pues “no es propiamente un interés de demora, sino un recargo sobre la cuota tributaria para un supuesto específico, recargo este que, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una finalidad puramente disuasoria y coercitiva”. En cuanto a la finalidad disuasoria se sostiene que una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción; y, en cuanto a otros fines, se destaca que cumple inequívocamente una función resarcitoria en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora, así como que se trata de un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De otra parte se rechaza que este “recargo” tenga naturaleza sancionadora porque expresamente se excluye la imposición de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, con lo que claramente está excluyendo la aplicación del *ius puniendi* del Estado en estos casos; y porque carece de la finalidad represiva.

Ahora bien, como hemos dicho, toda esta argumentación se sostiene sobre un dato que va a resultar trascendental a la hora de considerar la naturaleza jurídica del recargo: su cuantía. Pues es evidente que esta dimensión es la que incide en la verdadera función que cumple realmente la figura en cada caso.

3.3. La aproximación de los recargos a las sanciones: La STC 276/2000, de 16 de noviembre de 2000

Al margen de la argumentación que se expuso en las sentencias que hemos resumido, la que vamos a examinar ahora es la que directamente se ocupa de reforzar lo anterior pero añadiendo ahora precisiones importantes.

En el caso se cuestionaba una de las redacciones del artículo 61 de la LGT (1963) –la atribuida por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, del IRPF– en la que se disponía:

“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 (...).”*

La cuestión de inconstitucionalidad consideraba que la naturaleza del “*recargo único*” era claramente punitiva dando lugar a una sanción de aplicación automática, y aunque el Abogado del Estado argumentaba que no era una sanción –pues expresamente la Ley declaraba su incompatibilidad con las sanciones- y trataba de atribuirle una naturaleza singular, el TC va a denegar su inclusión en esta nueva categoría rechazando que este recargo tenga una finalidad disuasoria (semejante a la que tienen algunos tributos ambientales o las multas coercitivas), o meramente indemnizatoria o de estímulo positivo.

Con ese fundamento se fijará, como hemos indicado anteriormente, en que no existe “*una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones*” lo que le lleva a la “*conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores...Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (STEDH Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994)*”.

En consecuencia, entenderá que se ha vulnerado el artículo 24.2 CE.

Pues bien, a nuestro juicio no debe examinarse esta sentencia sin hacer mención al voto particular del Magistrado don Fernando Garrido Falla quien, aceptando la conclusión del voto de la mayoría, añade que “*se trata de una sanción impuesta directamente por la ley -sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración- la que anuda un efecto jurídico (el recargo tributario) al simple transcurso del tiempo*”. Por ello, dirá el magistrado, este recargo se aplica automáticamente y sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente debieran modularlo (existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad, etc.), y sin necesidad de expediente administrativo cuyo contenido vaya más allá de la simple constatación de fechas.

3.4. Conclusiones

Lo que diferencia a cada figura es esencialmente su finalidad –resarcitoria o represiva- pero se admite que los recargos tengan una finalidad indemnizatoria, de estímulo y también disuasoria. Es decir, fines próximos a los anteriores.

Es la cuantía de los recargos la que principalmente va desvelar cuál es la verdadera finalidad perseguida por la Ley en cada caso, de modo que, un recargo reducido no va a suscitar problemas por carecerse de un parámetro constitucional para su comparación. En cambio, un recargo elevado podrá ser comparado con las sanciones, pues uno de los elementos que definen materialmente a las penas, no es solamente su finalidad represiva, sino también la disuasión de la infracción y, al efecto, la gravedad de la sanción que se aplica. El TC va a seguir en este punto la doctrina del TEDH.

Pues bien, el problema es que estos juicios de constitucionalidad se han de hacer necesariamente en abstracto y sobre la disposición legislativa que va a ser aplicada a una generalidad de casos, por lo que se trata de unas valoraciones que no pueden prever los matices que en algunos casos concretos va a tener una determinada figura, casos en los que, habiendo sido declarada constitucional la norma que los ampara en ese examen abstracto, se desvela que ha existido una transgresión de los límites o perfiles que la separaban de otras medidas similares pero de distinta naturaleza. Para enfrentarse a estos otros casos, dado que la ley no ofrece dudas de su constitucionalidad, es necesario disponer de una actitud por parte de los Tribunales que renuncien a refugiarse en la doctrina del Tribunal Constitucional, para, a contrario, emplearla en la fundamentación de las sentencias que aparentemente

se separan de ella. Estos son los casos que examinaremos a continuación en los que se pone de manifiesto que los híbridos van a ser figuras de compleja o conflictiva aplicación a pesar de que la Ley haya pasado varios filtros de constitucionalidad.

4. Algunos ejemplos

4.1. Introducción

A la hora de mostrar algunos casos en los que la aplicación de los recargos por regularización extemporánea nos revela que sus efectos dejan de ser acordes con sus fines resarcitorios o disuasorios y pasan a tener perfiles distintos, podemos empezar por un ejemplo cuya aparición no requiere circunstancias muy especiales. Nos referimos a los casos en los que una determinada operación o renta no fue autoliquidada correctamente – por ejemplo, se pensaba que, en los años en los que se obtuvieron los ingresos, no la operación no estaba sujeta. Más tarde, descubierta esta situación por la Administración tributaria en relación con algunos contribuyentes, entiende que no procede la imposición de sanciones. Pero, informados otros contribuyentes de lo que sucede acuden a regularizar su situación espontáneamente.

Pues bien, los contribuyentes del primer grupo habrán de pagar la cuota y los intereses de demora mientras que los segundos han de pagar la cuota, los intereses de demora y un recargo del 20 % (aunque se le reduzca por pronto pago), siendo que, precisamente los segundos son los que han desplegado una mayor diligencia con sus deberes.

Desde luego que la aplicación estricta de la Ley exige esta solución, pero, si la analizamos con detenimiento, lo que se está provocando no es desde luego un efecto disuasorio sino que el mensaje es el contrario: no regularice y espere a ser comprobado o requerido por la Administración.

La razón de este efecto está en uno de los motivos que condujeron a declarar la constitucionalidad de los recargos, pues se tuvo en cuenta que no tenían carácter sancionador porque la propia Ley declaraba la exclusión de las sanciones en estos casos. Ahora bien, lo que realmente sucedía no es que el recargo fuese “incompatible” con las sanciones, sino que las “sustituía”. Por ello, cuando no había sanciones que sustituir el recargo cobraba un efecto falta de proporcionalidad respecto de los contribuyentes a quienes no se les exigía.

Pero, al margen de situaciones como la descrita, vamos a exponer algunos casos en los que han sido los Tribunales de Justicia quienes han advertido que la estricta aplicación de la Ley –cuya constitucionalidad ya no se cuestiona– conduce, como hemos dicho a situaciones que deben ser moduladas para evitar efectos no razonables.

4.2. La regularización sin indicación de las cuotas o periodos regularizados

La regulación que contiene la LGT de estos recargos ha incorporado en el artículo 27 un apartado cuya explicación es sobradamente conocida que ordena:

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

Ahora bien, en un momento anterior a la entrada en vigor de esta norma –los hechos se refieren a los periodos 2000 y 2001, y al IVA, se había sancionado al contribuyente por haber declarado operaciones en un trimestre posterior al devengo del IVA sin identificar el periodo impositivo a que se referían las bases o las cuotas, dando lugar a que el interesado recurriese la sanción invocando que le resultaba de aplicación el artículo 61.3 de la LGT (1963) y que no procedía su imposición y las sentencias que amparaban su pretensión.

Sin embargo, el asunto había de resolverse cuando ya la STS de 27 de septiembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 308/2008) había declarado que:

“no puede hablarse de <regularización tácita> ... no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.”

Pues bien, respetando esta doctrina, la Audiencia Nacional dicta la sentencia de 17 de diciembre de 2013 (Rec. n.º 486/2012 Ponente: Ilma. Sra. D^a Lucía Acín) en la que viene a atemperar su aplicación declarando lo siguiente:

“...las exigencias del principio de proporcionalidad nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003, sólo puede aplicarse la cantidad efectiva dejada de ingresar, que se limita a los intereses por el retraso en efectuar el ingreso, a lo que debe añadir el recargo por la extemporaneidad de la declaración y sobre la suma de estos dos importes aplicar el tipo sancionador correspondiente. De lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción”.

A nuestro juicio, la sentencia tiene relevancia en el tema que nos ocupa porque el Tribunal, al efecto de conseguir el resultado más razonable de entre los posibles y estando limitado por el carácter automático que otorga la Ley a los intereses y a los recargos (cuando además ninguno de ellos era el objeto del recurso), evita que se puedan sumar y acumular conceptos llegando a un resultado poco razonable en relación con la gravedad de la conducta del contribuyente, y lo hace aprovechando que tiene un espacio libre de interpretación (aunque las normas también habían fijado cual debía ser la “base de la sanción” en la que difícilmente estaban esos conceptos con exclusión de las cuotas).

4.3. La inaplicación de los recargos tomando en consideración la inexistencia de culpa

Más divulgada que la anterior sentencia ha sido la dictada, también por la Audiencia Nacional, el 13 de junio de 2013 en el rec.º 299/2010 (ponente: Don Jesús Cudero Blas) en un asunto en el concurrían circunstancias que no debían ser desatendidas.

Se trataba de la aplicación del recargo a una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por el retraso en un día, ya que se presentó el 26 de julio de 2006, siendo festivo el día 25 en la Comunidad de Castilla y León. Ahora bien, en el caso concurría que la entidad, cuando declaró extemporáneamente, hizo constar que tenía su domicilio social en Andalucía –donde el 25 de julio no era festivo- si bien, su domicilio fiscal se situaba en Castilla y León; debiendo añadirse a ello que el 27 de julio, ejecutando un acuerdo de la Junta General de Accionistas de 30 de

junio de 2006, se presentó la declaración censal comunicando el cambio de domicilio.

Ante estos hechos y tras examinar la doctrina constitucional sobre estos recargos, concluye el Tribunal que su finalidad es la de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable. Pues bien:

“Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión...”

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente.”

A partir de aquí, y considerando que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba realmente en Castilla y León, rechaza la posición de la Administración porque entiende que lo sucedido debe examinarse como una equivocación de la entidad, y procede a anular el recargo impuesto al entender que la presentación de la declaración tributaria se efectuó dentro del plazo legalmente previsto (*“debe añadirse que la entidad demandante comunicó inmediatamente a la Administración Tributaria el error padecido en su autoliquidación (en la que consignó que su domicilio era el de Granada) sin que, en cualquier caso, pueda otorgarse tan perjudicial efecto (el recargo) a una simple expresión equivocada de tal domicilio, que se ha demostrado errónea a tenor de la prueba practicada”*).

5. Conclusión

De cuanto hemos expuesto no cabe extraer una conclusión general en el sentido de que exista una corriente de jurisprudencia que trate de corregir los casos en que puedan aparecer efectos poco razonables a consecuencia del automatismo de estos recargos. La Ley ha proporcionado un puerto seguro de escasa conflictividad y de fácil aplicación y, además, ha suavizado su régimen en algunos casos asemejándolo al de las sanciones –es el caso de la reducción del 25 por pronto pago y de la aplicación retroactiva de la norma más favorable–.

Sin embargo no debemos cerrarnos a la posibilidad de modular su aplicación en aquellos supuestos en los que la literal interpretación de las normas nos conduzca a un resultado no razonable al contrastarlo con los fines asignados a la figura. Y esto es quizá lo que se puede apreciar en la Sentencia de 19 de diciembre de 2013 de la Audiencia Nacional (Ponente: Ilmo. Sr. Francisco José Navarro Sanchos) pues, de una parte y frente a una alegación escasamente fundada, dice:

“...desde una óptica puramente indemnizatoria, que es de repetir, no es la pertinente en este caso, puede parecer injusto y, desde luego, desproporcionado, el sistema legal, pero es que, de una parte, la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que sólo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; ...

Ello significa que estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad,

en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la Ley, dados los términos taxativos de ésta...”

Ahora bien, también junto a ello, se declara que:

“...el recargo, a diferencia de la sanción, no exige en modo alguno, para su imposición, una exploración en la conducta del obligado tributario acerca de la culpabilidad que concurra en su conducta, bien dolosa, bien culposa o por negligencia, ni siquiera se precisa indagar en las razones conducentes a verificar el pago y a hacerlo de forma intempestiva. En tal sentido, el recargo entraña una responsabilidad de carácter objetivo, lo que no resulta inconciliable con el imperativo de interpretar la procedencia de éste de un modo restrictivo -conforme al principio general plasmado en el aforismo favorabilia amplianda, odiosa restringenda-, que nos llevaría a examinar los elementos que integran en la ley el presupuesto de hecho del que surge el gravamen del recargo y que figuran en el art. 27.1 de la LGT de 2003...”

