

TRABAJO EFECTUADO POR:

**JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid.*

**ROSA MARÍA GALÁN SÁNCHEZ**

*Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid.*

**JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ**

*Becario de FPI, adscrito al Área de Derecho Financiero  
y Tributario. Universidad de Córdoba.*

**1.<sup>er</sup> Premio Estudios Financieros 1996.**

**Modalidad: Tributación.**

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Concepto, fundamento, caracteres y clases de los recargos por declaración extemporánea.
  1. Concepto y fundamento.
  2. Caracteres.
  3. Clases.
- III. Naturaleza.
  1. Los recargos por declaración extemporánea y las prestaciones accesorias de la obligación tributaria principal.
  2. ¿Tienen los recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria carácter sancionador?
  3. La posición del Tribunal Constitucional.
  4. Nuestra posición: los recargos por declaración extemporánea como instituto autónomo del Derecho Tributario.
- IV. Compatibilidad con otras prestaciones tributarias.
  1. Los recargos por declaración extemporánea y el interés de demora.
  2. Los recargos por declaración extemporánea y los recargos de apremio.
- V. Régimen jurídico.
  1. Ámbito de aplicación.
  2. Liquidación de los recargos.
- VI. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

El actual artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), fruto de la Ley 25/1995, de 20 de julio, constituye la culminación -esperemos que con ciertos visos de estabilidad- de un largo proceso de evolución en las reacciones del ordenamiento tributario ante las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. Hasta la reforma operada por la Ley 10/1985, de 24 de abril, la presentación de una declaración fuera de plazo, sin mediar demanda de la Administración, era catalogada como infracción simple, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78 a) de la LGT (1). Además, en caso de que se considerase aplicable el artículo 36 de la anterior Ley General Presupuestaria (2), dicha conducta -al suponer también un ingreso fuera de plazo- comportaba el devengo del interés de demora.

La Ley 10/1985 modificó el artículo 79 a) de la LGT, tipificando como infracción tributaria grave la falta de ingreso «dentro de los plazos reglamentariamente señalados» de la totalidad o parte de la deuda tributaria, a la par que se exigían intereses de demora, en la nueva cuantía del artículo 58.2 b) de la LGT. En palabras de ARIAS VELASCO (3), la reacción prevista para estos supuestos por el ordenamiento jurídico, resultaba desmesurada: sanción porcentual de un 50 por 100 como

---

(1) «Constituyen simples infracciones:

a) La presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas en aplicación del artículo 35 de esta Ley, si no hubiere mediado requerimiento de la Administración».

(2) De 4 de enero de 1977.

(3) *Procedimientos Tributarios* (5.ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 44.

mínimo más intereses de demora. Ello motivó, sin duda, la reforma del artículo 61.2 de la LGT llevada a cabo por la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, introduciendo una excusa absolutoria (4) y fijando un límite mínimo del 10 por 100 de la deuda en el importe de los intereses a percibir por la Administración (5).

La disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), introdujo en nuestro ordenamiento la figura del «recargo único». Si el obligado tributario ingresaba la deuda dentro de los tres primeros meses siguientes al vencimiento del período voluntario, se establecía un recargo del 10 por 100 de la deuda, que ascendía al 50 por 100 si el pago se efectuaba con posterioridad. De igual modo, si la presentación de la autoliquidación no iba acompañada del simultáneo ingreso o de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la cuantía se elevaba hasta un 100 por 100. En los tres supuestos mencionados, el ya derogado artículo 61.2 de la LGT declaraba expresamente la incompatibilidad del recargo con intereses de demora y sanciones.

Sin embargo, tal y como se reconoce en la Memoria del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y que se ha convertido en la Ley 25/1995, la regulación vigente en ese momento no favorecía el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, «por cuanto que la proximidad de la cuantía del recargo a la de la sanción por infracción grave puede propiciar que los contribuyentes encuentren preferible esperar a que la Inspección regularice su situación tributaria» (6). Por ello, en la nueva redacción del artículo 61.3 de la LGT, se fija la cuantía general del recargo -20 por 100- «en coordinación con la del recargo de apremio y con la cuantía

---

(4) PÉREZ ROYO, I: «El tiempo en el pago de la prestación tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 995 y ss. Este autor resalta la incorrección en que incurrió la práctica administrativa en la interpretación de dicho precepto. Según la Circular núm. 1/1986 de la Secretaría General de Hacienda, en las declaraciones-liquidaciones positivas fuera de plazo se liquidarán intereses de demora sin que se aplique sanción alguna y en las declaraciones-liquidaciones negativas o a devolver, «se abrirá expediente sancionador por un importe de quince mil pesetas, de acuerdo con el artículo 83.1 de la LGT y el artículo 12.1 del Real Decreto 2631/1985». Coincidimos con este autor cuando señala que lo correcto hubiese sido la imposición de la correspondiente sanción por infracción simple, también en los casos de declaraciones positivas, ya que el artículo 61.2 no alcanza a eximir de penalidad a la conducta consistente en el cumplimiento impuntual de la obligación de declarar.

(5) La redacción literal del precepto era la siguiente: «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 100 de la deuda tributaria».

Resulta curiosa la interpretación que de esta norma realiza la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de junio de 1993 (*Jurisprudencia Tributaria*, 894). Dada la desproporción que a su juicio supone fijar como límite mínimo de los intereses de demora, el 10 por 100 de la deuda, el precepto ha de interpretarse en el sentido de que «cualquiera que sea el interés de demora (bien fijado en la Ley de Presupuestos, bien por el incremento subsidiario del 25 por 100 sobre el interés legal), el mismo no podrá dar lugar a una deuda tributaria por demora inferior al 10 por 100 *anual* de la deuda tributaria» (la cursiva es nuestra). A pesar de los buenos propósitos que, sin duda, han inspirado tan singular pronunciamiento, la claridad de los términos del precepto transcrito hacen insostenible dicha interpretación.

(6) Puede consultarse en CONGRESO DE LOS DIPUTADOS: *Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria*, pág. 428.

mínima de la sanción por infracción grave». Junto a éste, se incluyen unos recargos reducidos -5, 10 y 15%- en función del retraso en el pago, «aplicando así el principio de proporcionalidad entre la demora en el pago y la cuantía del recargo y favoreciendo paralelamente el pago extemporáneo en los primeros meses» (7).

La introducción de estos recargos en nuestro ordenamiento ha sido muy criticada por la doctrina que, de forma casi unánime, propugna su carácter sancionador. En base a este último y partiendo de la automaticidad en su liquidación, su constitucionalidad es puesta en entredicho. No obstante, creemos que existen razones que aconsejan abordar el estudio de esta figura desde una óptica distinta. De un lado, la Ley 25/1995 ha introducido modificaciones que van mucho más allá de un simple cambio en el porcentaje del recargo. De otro, la doctrina del Tribunal Constitucional plasmada en las Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre (8) -que han resuelto la constitucionalidad de la redacción del art. 61.2 dada por la Ley 46/1985-, ha abierto nuevas perspectivas para el análisis.

El presente trabajo se estructura en cinco grandes apartados. En el primero se estudian el concepto, fundamento, caracteres y clases de los recargos por declaración extemporánea. A continuación se hace lo propio con su naturaleza jurídica, rechazando que estemos en presencia de sanciones encubiertas y reivindicando su carácter de instituto autónomo. En tercer lugar se analiza la compatibilidad con el interés de demora y los recargos de apremio. El último apartado se ocupa de su régimen jurídico, para terminar con unas conclusiones a modo de reflexión de todo lo anterior.

## II. CONCEPTO, FUNDAMENTO, CARACTERES Y CLASES DE LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA

### 1. Concepto y fundamento.

Nos dice el actual artículo 61.3 de la LGT:

«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

---

(7) *Ibidem*, pág. 431.

(8) *BOE* de 14 de diciembre y 24 de enero, respectivamente.

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 respectivamente 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.»

El párrafo primero del precepto utiliza el término «recargo» para calificar la prestación exigida por la declaración extemporánea. En un sentido usual, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, lo define, entre otras acepciones, como aquella «cantidad o tanto por ciento que se recarga, por lo general a causa del retraso en un pago». Sin embargo, en el ordenamiento tributario no existe un concepto de recargo. Como se ha señalado, los diccionarios jurídicos, al definirlo, se limitan a resaltar los aspectos formales (9). Así, suelen indicar, por lo general, que se trata de un incremento sobre la deuda inicial consistente en un porcentaje (10). En nuestra disciplina el profesor CAYÓN GALIARDO define el recargo como «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» (11).

Según se ha señalado (12), todas las prestaciones del artículo 58.2 de la LGT -incluidas las que son objeto del presente trabajo-, pueden reconducirse a la clasificación de ANDREOZZI. Este autor distingue entre las que producen un aumento del tributo y forman una parte del mismo; los recargos por mora, de carácter indemnizatorio y las sanciones, devengadas como consecuencia del incumplimiento de la obligación (13). Dentro de las primeras, estarían incluidos los recargos sobre bases o cuotas del artículo 58.2 a). A la segunda pertenece el interés de demora que, en definitiva, constituye un aumento de la deuda tributaria, aunque, formalmente, no se le califique como «recargo». Por último, nos encontramos con las sanciones pecuniarias del artículo 58.2 e). Manifestamos nuestra disconformidad con esta clasificación, que reconduce los recargos por declaración extemporánea a la órbita de las sanciones. Bueno será para ello indagar sobre su fundamento, para finalizar con un concepto, que recoja nuestra posición ante los mismos.

(9) BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Las autoliquidaciones: su ingreso fuera de plazo y sin requerimiento*, tesis doctoral inédita, pág. 425.

(10) En el Diccionario Jurídico Espasa-Calpe se define el «recargo tributario» -en referencia a los legalmente exigibles sobre bases o cuotas- como el «aumento de la deuda tributaria al añadirle un porcentaje sobre la propia cuota principal, normalmente en base a un tipo fijo. Son usuales los recargos para obtener ingresos a favor de las Comunidades Autónomas o de Entidades Locales».

(11) «Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del artículo 61.3», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, pág. 36.

(12) LORENZO GIL, L.: «El recargo único del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, II, 1994, págs. 892-893 y BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Las autoliquidaciones: su ingreso fuera de plazo y sin requerimiento*, op. cit., págs. 426-427.

(13) ANDREOZZI, M.: *Derecho Tributario Argentino I*, Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, 1951, pág. 316 y ss.

Dos posturas se han mantenido -con relación a la redacción anterior a la Ley 25/1995- para explicar su razón de ser y la función que cumplen dentro de nuestro ordenamiento. Según la primera -por cierto mayoritaria-, estamos ante excusas absolutorias (14), es decir, ante causas de exclusión de la pena motivadas por razones de política criminal y dirigidas a favorecer la reparación del daño causado (15). Con ellas se trata de despenalizar los ingresos derivados de autoliquidaciones realizadas fuera de plazo -que son infracciones-, con el objetivo de facilitar las regularizaciones voluntarias. El único requisito que se exige para su aplicación, es que el ingreso se realice antes de que la Administración descubra la actuación del obligado tributario y le dirija un requerimiento. En definitiva se configura el arrepentimiento espontáneo como causa de no punibilidad.

Por tanto, si el ordenamiento prevé como reacción al incumplimiento medidas que, en alguna manera, rebasan la indemnización de los daños ocasionados por la demora en el pago, hemos de concluir que estamos en presencia de auténticas sanciones.

Otro sector doctrinal, por el contrario, considera que estas conductas no se encuentran tipificadas. Se parte de que la infracción del artículo 79 a) de la LGT no sólo requiere la ausencia de ingreso en los plazos establecidos, sino que es necesaria, además, la existencia de requerimiento administrativo. Al «no consumarse la infracción del artículo 79 a) hasta producirse el evento del requerimiento previo en los supuestos que contempla el artículo 61.2 -que se corresponde con el actual art. 61.3-, no cabe reconducir este precepto a la naturaleza de excusa absolutoria, de arrepentimiento espontáneo, o de otra figura similar, simplemente por inexistencia de infracción» (16). Esta posición, además, ha encontrado el suficiente respaldo legal tras la reforma operada por la Ley 25/1995 (17). En efecto, la infracción del artículo 79 a) aparece ahora definida como «dejar de ingresar, dentro de los plazos señalados,... salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley». Así, el tipo de lo injusto se delimita negativamente, de forma que únicamente el ingreso efectuado tras el requerimiento de la Administración se encuentra incluido en la definición de la infracción. De forma paralela a la inclusión en el ámbito del artículo 61 de los ingresos derivados de declaraciones presentadas fuera de plazo, se tipifica como infracción, «no presentar, presentar fuera de plazo *previo*

---

(14) *Vid.*, por todos, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 174.

(15) LOZANO, B.: «El artículo 61.2 de la LGT: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo», en Civitas. *Revista de Derecho Financiero*, núm. 63, 1989, pág. 364.

(16) PONT MESTRES, M.: «La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones», *Gaceta Fiscal*, núm. 118, pág. 146. Por su parte, el profesor PÉREZ ROYO considera que «tampoco se apreciará la existencia de infracción en aquellos casos en que el sujeto incumple inicialmente su deber de declarar e ingresar, pero lo subsana posteriormente mediante una declaración "complementaria", es decir, realizada espontáneamente, sin requerimiento de la Administración». (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (5.ª edic.), Civitas, Madrid, 1995, pág. 296.

(17) FALCÓN Y TELLA, R.: «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?» *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1995, pág. 7.

requerimiento (18) ... 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» [art. 79 b) de la LGT] (19).

Ahora bien, esta posición plantea un nuevo interrogante: si se trata de conductas que no realizan el tipo del injusto, ¿qué consideración tienen? En nuestra opinión nos encontramos ante ilícitos administrativos no típicos. En palabras del profesor FALCÓN Y TELLA, «tal "ilícito" no se encuentra tipificado como infracción; o lo que es lo mismo, que tal incumplimiento sólo se encuentra tipificado en el artículo 61 de la LGT, y no en los artículos 77 y ss.» (20). De este modo, puede sostenerse que entre el cumplimiento ordinario y el mero incumplimiento, existen situaciones intermedias. Se trata de lo que la profesora SOLER ROCH calificó hace unos años de «cumplimiento excepcional» (21).

En nuestro caso el cumplimiento puntual se obtiene con la presentación de la autoliquidación o declaración dentro de los plazos señalados en la normativa propia de cada tributo. El incumplimiento, por su parte, se consuma cuando la presentación se produce como consecuencia del requerimiento de la Administración. Al respecto, conviene señalar que aunque el artículo 79 a) de la LGT se refiere textualmente a la conducta consistente en «dejar de ingresar, dentro de los plazos señalados... la totalidad o parte de la deuda tributaria», *lo que se tipifica como infracción es la ausencia de presentación o el falseamiento de las autoliquidaciones* (22) y ello en base a dos argumentos. De un lado, para que la conducta deje de ser típica, basta con que el sujeto presente de forma espontánea su autoliquidación, aunque no la ingrese (art. 61.3 de la LGT). De otro lado, si la autoliquidación se presenta en plazo sin ingreso, la consecuencia no es la imposición de sanciones, sino la apertura del período ejecutivo, tal y como dispone el propio artículo 79 a), que será aplicable, «salvo que ... proceda ... lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley». Por lo que se refiere a los tributos no gestionados mediante autoliquidación, el artículo 79 b) tipifica como infracción el hecho de no presentar o presentar fuera de plazo previo requerimiento, las declaraciones necesarias para practicar la liquidación.

---

(18) Las cursivas son nuestras.

(19) Sin embargo, para el profesor HINOJOSA, las referencias a la inexistencia de requerimiento, refuerzan la consideración del supuesto del artículo 61 como excusa absolutoria y vienen a eliminar equívocos respecto a la no punibilidad de tales conductas («Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos*, núm. 18, 1995, pág. 21 y ss.).

(20) «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *op. cit.*, pág. 7.

(21) *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 161 y ss. De forma más reciente la profesora PÉREZ DE AYALA PELAYO considera que «en el Derecho Tributario no hay incumplimientos relevantes al margen del Derecho sancionador. Fuera de ellos nos encontraremos con *cumplimientos inexactos*» (*El cumplimiento tardío en Derecho Tributario con especial referencia a las autoliquidaciones*. Trabajo inédito presentado al concurso oposición a una plaza de Catedrático de Universidad en el Área de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho. Universidad de Córdoba, pág. 34. La cursiva es nuestra).

(22) Según el profesor PÉREZ ROYO, es precisamente ese comportamiento -omisión de presentación o falsedad en la declaración-liquidación- lo que determina la presencia del tipo infractor (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, pág. 295).

En definitiva, podemos afirmar, en una primera aproximación, que el bien jurídico protegido en las letras a) y b) del artículo 79 es el interés en la presentación de las declaraciones (23). Ahora bien, dicho interés se tutela mediante la tipificación de infracciones graves sólo en caso de que su incumplimiento se traduzca en una demora en el ingreso. Por tanto, el interés principal, aunque mediato, es el pago puntual de las deudas tributarias. Como lógica consecuencia, la falta de presentación de declaraciones que no sean necesarias para la liquidación e ingreso de la deuda, se considera infracción simple, a tenor del artículo 78.1 a) de la LGT.

En base a todas estas premisas podemos afirmar que las conductas comprendidas en el artículo 61.3 de la LGT, si bien suponen, en cierta medida, una transgresión del ordenamiento, no presentan la entidad suficiente como para elevarlas a la categoría de infracciones tributarias. A tal efecto, conviene recordar el principio penal de intervención mínima. Éste se fundamenta, a su vez, sobre el desarrollo de dos postulados: la consideración del Derecho Penal como «última *ratio*» y el respeto a su carácter fragmentario. El primero de ellos requiere que el Derecho Penal «sólo debe intervenir en la protección de los bienes jurídicos cuando se revelen como inservibles para ese cometido todos los demás medios de reacción y tutela con que cuenta el ordenamiento jurídico». A tenor del segundo, el Derecho Penal «sólo debe proteger los bienes jurídicos más fundamentales para el individuo y la sociedad, y que a éstos sólo debe tutelarlos frente a los ataques más intensos, más intolerables» (24).

Entre el cumplimiento puntual y el incumplimiento puede ocurrir que el contribuyente, una vez vencidos los plazos ordinarios pero antes de que la Administración le dirija un requerimiento, presente la autoliquidación o declaración de modo espontáneo. Ante tal conducta, como recuerda la profesora SOLER ROCH, el ordenamiento jurídico puede adoptar dos posturas. La primera, equiparar los efectos del retraso con los del incumplimiento. La segunda, si el cumplimiento tardío satisface aún el interés del acreedor, equiparar sus consecuencias a las del cumplimiento. Ello es cierto con algunos matices. De un lado, es necesario que el retraso no se prolongue hasta un determinado momento que, en el supuesto del artículo 61.3, se identifica con aquel en que se produzca un requerimiento por parte de la Administración. De otro lado, no cabe predicar la identidad absoluta entre los efectos de ambos comportamientos, pues llegaríamos a soluciones contrarias al principio de igualdad. Así, la ley ha de prever la imposición de unas prestaciones a cargo de los obligados tributarios que cumplan dentro de este plazo excepcional. Éstas son los recargos del artículo 61.3 de la LGT. Sólo así se tutela de forma efectiva el interés en el cumplimiento puntual, ya que, en caso contrario, no tendría sentido el establecimiento de plazos ordinarios para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones (25).

---

(23) En palabras del profesor ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «no parece que el actual artículo 61.3 de la Ley General Tributaria estimule el pago de las deudas tributarias, sino la declaración del correspondiente hecho imponible» («El ajustado artículo 61 de la Ley General Tributaria», *Tapia*, núm. 86, 1996, pág. 10).

(24) SAINZ CANTERO, J.A.: *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*. Vol I, Bosch, Barcelona, págs. 36-37.

(25) SOLER ROCH, M.T: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 165.

A modo de conclusión podemos definir los recargos del artículo 61.3 de la LGT como *aque-llas prestaciones tributarias que debe satisfacer el obligado tributario a consecuencia de una declaración espontánea, pero fuera de plazo, sin que presenten carácter sancionador o indemnizatorio.*

## 2. Caracteres.

Partiendo del concepto anterior, los recargos por declaración extemporánea, adelantando algunas de las reflexiones que expondremos al tratar más adelante su naturaleza jurídica, presentan los siguientes caracteres:

- A. Se tratan de una institución autónoma del ámbito tributario. Otras prestaciones, como el interés de demora, constituyen lo que se denomina un «supraconcepto», es decir, una institución que procede del tronco común del Derecho pero que, al incorporarse al ordenamiento tributario, experimenta importantes modificaciones (26). Frente a éste los recargos del artículo 61.3 constituyen una auténtica creación del legislador tributario. Puestos a buscar paralelismos con figuras ya conocidas en nuestro Derecho, presentan ciertas similitudes con las «cláusulas penales» del ordenamiento privado.
- B. Se configuran como una obligación *ex lege*. Su nacimiento se conecta a la realización del presupuesto de hecho fijado en la ley: la presentación espontánea fuera de plazo de la autoliquidación o declaración.
- C. Como tendremos ocasión de analizar más adelante, sólo en un sentido amplio podemos afirmar que estamos en presencia de prestaciones accesorias. Su devengo no se conecta de forma directa al incumplimiento de la obligación tributaria principal, sino a la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación.
- D. Desde un punto de vista técnico, constituye una carga para el obligado, que obtiene un doble beneficio. De un lado, la posibilidad de presentar la declaración o autoliquidación una vez rebasado el período voluntario. De otro, impide la imposición de las sanciones que serían exigibles en otro caso.
- E. Desde una perspectiva de política legislativa, constituyen una medida favorecedora de las regularizaciones voluntarias. Con ello el legislador amplía las posibilidades de cumplimiento voluntario del «deber de contribuir», reforzando su efectividad.
- F. El objetivo anterior se cumple, además, sin desvirtuar la existencia del período voluntario. De este modo, los recargos vienen a equiparar la situación del obligado tributario que presenta la declaración dentro del plazo voluntario con la de aquel que lo hace de forma extemporánea.

---

(26) LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 23.

- G. Desde el lado activo de la relación, constituyen una compensación para el acreedor que soporta el cumplimiento extemporáneo del deber de presentar las declaraciones o autoliquidaciones.
- H. Son compatibles plenamente con los recargos de apremio -10 ó 20%- y con el interés de demora, en determinados supuestos, e incompatibles con las sanciones.

### 3. Clases.

El artículo 61.3 de la LGT diferencia entre cuatro tipos de recargos, en atención al tiempo transcurrido entre la presentación de la declaración o autoliquidación y la finalización del período voluntario:

- A. 5 por 100: dentro de tres meses.
- B. 10 por 100: dentro de seis meses.
- C. 15 por 100: dentro de los doce meses.
- D. 20 por 100: más de doce meses.

## III. NATURALEZA

### 1. Los recargos por declaración extemporánea y las prestaciones accesorias de la obligación tributaria principal.

#### 1.1. Las prestaciones accesorias en el Derecho común.

Nuestro Código Civil (en adelante, Cc) se refiere de forma ocasional a las «obligaciones accesorias» (27), como algo contrapuesto a la obligación principal, lo que ha llevado a parte de la doctrina civilista a elaborar un concepto propio de las mismas. DÍEZ PICAZO ofrece dos criterios sucesivos para determinar cuándo nos encontramos ante una prestación accesoria. El primero de orden económico. A su tenor, en las obligaciones de dar, tendrá el carácter de prestación principal la que

---

(27) Entre otros, en los artículos 1.190 -«La condonación de la deuda principal extinguirá las *obligaciones accesorias*; pero la de éstas dejará subsistente la primera»- y 1.207 («Cuando la obligación principal se extinga por efecto de la novación, sólo podrán subsistir las *obligaciones accesorias* en cuanto aprovechen a terceros que no hubiesen prestado su consentimiento»).

se corresponda con el objeto del contrato y como accesorias las que recaigan sobre cosas que cumplan una función de servicio respecto de aquél. El segundo atiende al valor de cada una de las prestaciones y al modo en que contribuyen a satisfacer el interés del acreedor. Desde este punto de vista, resultará prestación principal la que se presente como necesaria para la satisfacción del interés del acreedor. Accesorias serán, por tanto, las que no resulten estrictamente necesarias para cumplir ese objetivo (28).

También distingue este autor entre prestaciones accesorias y deberes especiales de conducta. Estos últimos se limitan, simplemente, a ampliar el contenido de la obligación principal (29). Los criterios de diferenciación, en este caso, parten de la autonomía económica y jurídica del comportamiento del deudor, de la posibilidad de exigibilidad separada y de las consecuencias que produce el incumplimiento.

### 1.2. Las prestaciones accesorias en la Ley General Tributaria.

La única referencia contenida en la LGT a las prestaciones accesorias, la encontramos en su artículo 35.3. Dicho precepto prevé que «las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de *accesorias*, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal» (30). Si tenemos en cuenta que el artículo 35.2 se refiere a los deberes a cargo del deudor tributario -llevanza de contabilidad, deber de suministrar a la Administración toda la información relacionada con el hecho imponible, así como facilitar la práctica de inspecciones-, la expresión del artículo 35.3 no puede ser más desafortunada. De un lado, como precisa la profesora SOLER ROCH, la naturaleza de los deberes de este precepto no se corresponde con la de un vínculo obligacional, ya que las posiciones de las partes nunca responden a un esquema intersubjetivo o de contraposición, sino que se manifiestan en un plano de supremacía -la Administración en el ejercicio de sus potestades- y subordinación (el particular en el cumplimiento de sus deberes). De otro lado, el precepto confunde la función instrumental que los deberes desempeñan en relación con la obligación tributaria, con el propio concepto de obligación accesoria (31). Una incorrección similar parece que se contiene en el voto particular de los magistrados MENDIZÁBAL ALLENDE y GIMENO SENDRA a la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, al afirmar que «existen, pues, dos clases de prestaciones a cargo de los sujetos pasivos de los tributos, una principal, que consiste en el pago de la deuda tributaria ... y otras de hacer, casi siempre formales y *accesorias o instrumentales*» (32).

(28) DÍEZ PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1979, págs. 506 y 507.

(29) Cita el ejemplo del vendedor de una maquinaria que se compromete, no sólo a traspasar su posesión, sino también a proporcionar al acreedor la información necesaria sobre su manejo.

(30) La cursiva es nuestra.

(31) SOLER ROCH, M.T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 5 y ss.

(32) La cursiva es nuestra.

A la vista de todo ello, hemos de concluir la inexistencia de un concepto legal expreso de prestación accesoria en el ámbito tributario. Por tanto, para determinar qué hemos de entender por tales, será necesario aclarar, de modo previo, los conceptos de cuota y deuda tributaria. En este sentido, el artículo 58 de la LGT (33) dispone lo siguiente:

«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.
- 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.»

La cuota es el elemento esencial de la deuda tributaria. Viene a constituirse en el núcleo central de la misma, en torno al cual giran todos los demás. En un sentido tradicional, se ha identificado con la cantidad debida por el sujeto pasivo, asociándose de esta manera a la obligación tributaria principal. Sin embargo, tal y como señalan los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, cabe también entender como tal a «la cantidad debida en cualquier obligación exigible a título de tributo, tenga o no carácter principal o contributivo (así, por ejemplo, en una obligación a cuenta o en la repercusión tributaria)» (34). Sin embargo, el legislador de 1995 ha optado, de forma incorrecta a nuestro entender, por la primera de las posiciones. Así, junto a la cuota -que no define- y como algo distinto, se hace referencia a «los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta» (35).

---

(33) Nueva redacción por la Ley 25/1995.

(34) *Derecho Financiero*, II, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 165 y ss.

(35) Para el profesor ESEVERRI la redacción del actual artículo 58 zanja la polémica existente acerca de la consideración de las obligaciones a cuenta como deuda tributaria. Ello supone, a su entender, que los pagos fraccionados, las cantidades retenidas o que se debieron retener y los ingresos a cuenta «quedan configurados jurídicamente como deudas tributarias con un grado de autonomía total respecto de la verdadera deuda de la que traen causa, perdiéndose un tanto su esencia y naturaleza que no es otra -a pesar del dictado de la Ley- que la de ingresos a cuenta o pagos anticipados sobre obligaciones pecuniarias futuras» («Artículo 58», en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 76).

El artículo 55 de la LGT se limita a establecer los procedimientos para la determinación de la cuota, señalando que «podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos».

Por su parte, el artículo 58.1 -en su redacción anterior a la Ley 25/1995- afirmaba, con patente incorrección a nuestro entender, que la «deuda tributaria estará constituida por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo». Como puede fácilmente observarse, la expresión «definida en el artículo 55» sólo puede entenderse como una licencia lingüística del legislador, carente de sentido, ya que dicho precepto no contiene definición expresa del concepto aquí estudiado. Tras la Ley 25/1995, en lugar de precisar en este último precepto el concepto de cuota tributaria, se ha optado por incluir en el artículo 58 una expresión más acorde con la realidad. Así, ya no se habla de «la cuota definida en el artículo 55», sino de «la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley». De igual modo, se ha suprimido la referencia a la cuota «liquidada a cargo del sujeto pasivo». Ello es coherente con la realidad de nuestro sistema tributario actual, tras la generalización de las autoliquidaciones (36).

La doctrina, partiendo de la descripción de deuda tributaria que nos brinda el artículo 58.2 de la LGT, distingue entre:

- a) La prestación tributaria principal, es decir, la cuota tributaria.
- b) Las demás prestaciones, denominadas, de modo genérico, prestaciones accesorias, con la salvedad de los recargos de la letra a) (37). Estos últimos son accesorios ya que, tanto su exigibilidad como su método de cálculo, sólo se pueden concebir en relación a una obligación ya existente. Sin embargo, su fundamento es el de un auténtico tributo, en cuanto que constituyen un mecanismo para la obtención de ingresos tributarios (38).

---

En el mismo sentido la enmienda núm. 51 del Grupo Parlamentario Catalán, que proponía la inclusión de las obligaciones a cuenta en el número 3 del artículo 58, con el siguiente tenor: «A los efectos de esta Ley se entenderán también incluidos dentro del concepto de deuda tributaria los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta». La nueva ubicación propuesta se justificaba porque, al no haberse realizado aún el hecho imponible, estas obligaciones no podían considerarse como deuda tributaria.

(36) ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Artículo 58», *op. cit.*, pág. 75. En la Memoria del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, se afirma que «dicha mención sólo tenía sentido en un sistema generalizado de liquidaciones tributarias administrativas» (*op. cit.*, págs. 443-444).

(37) En este sentido el SDFUM: *Notas de Derecho Financiero*, Vol. I-II, Universidad de Madrid, Madrid, 1976, pág. 816.

(38) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, establece la distinción entre deuda simple -identificada con la cuota- y deuda compleja -la cuota más alguno de los elementos del núm. 2 del art. 58- («Artículo 58», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, I, EDESA, Madrid, 1989, pág. 480 y ss.). Como hemos señalado no nos parece del todo correcta la utilización del término «deuda» como comprensivo de todos los elementos recogidos en el artículo 58.

Por tanto, de esta distinción se deduce que la calificación de accesorias se reserva para las prestaciones que no tienen carácter de tributo, aunque se devenguen con ocasión de su aplicación. Ahora bien, el calificar como tales a todas las descritas en las letras b), c), d), y e), del artículo 58.2, aunque se realice con la saludable intención de delimitar entre la cuota y los demás elementos que pueden integrar la «deuda tributaria», no nos parece del todo correcta. Con los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (39), pensamos que el carácter de «accesorio», tal y como avanzamos más atrás, sólo puede afirmarse, en sentido estricto, partiendo del estudio de la naturaleza de cada prestación y de las características de sus relaciones con la obligación tributaria.

En el caso del interés de demora, la accesoriedad se revela de forma clara. Y ello porque tanto su existencia, como su método de cálculo sólo se comprenden en relación con la obligación principal. En efecto, el presupuesto de hecho de su devengo es siempre el cumplimiento extemporáneo de aquélla, respecto de la cual se consideran accesorios. Es decir, que para que puedan existir y exigirse se requiere que se deba la cuota tributaria (40).

El tiempo y la base de cálculo de los intereses vienen determinados por el retraso en el pago y la cuantía de la obligación tributaria principal. El tipo aplicable debe ser capaz de enervar el efecto que dicho retraso produce (41). Esto último no impide que nacida la obligación de pago, adquiera cierta sustantividad, de manera que pueda llegar a sobrevivir a la obligación tributaria principal (42).

### 1.3. ¿Son los recargos por declaración extemporánea prestaciones accesorias?

Tal y como señala la profesora SOLER ROCH, una cuestión previa a la hora estudiar la naturaleza jurídica de estos recargos es la de si estamos ante auténticas obligaciones. Todos ellos se traducen en un aumento del importe de la cuota tributaria. De igual modo, su método de cálculo consiste siempre en un porcentaje a aplicar sobre la deuda. Ambas circunstancias pueden llevarnos a pensar que se trata de figuras afines al resto de elementos de cuantificación de la obligación tributaria (43).

Para determinar cuándo una determinada prestación constituye o no una obligación distinta de la principal, hemos de atender a su presupuesto de hecho. Si éste presenta una sustantividad propia respecto al que origina el tributo, tendremos que contestar afirmativamente. El devengo de los recargos, objeto del presente estudio, se produce como consecuencia de la falta de presentación de

---

(39) *Derecho Financiero*, II, *op. cit.*, pág. 168 y ss.

(40) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Artículo 58», *op. cit.* pág. 116.

(41) *Cfr.*, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, *op. cit.*, págs. 184 y 366 (en nota).

(42) Sentencia de 26 de junio de 1992 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

(43) SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 169 y ss.

la declaración o autoliquidación dentro de plazo. Debido a que su presupuesto de hecho es distinto del de la obligación tributaria principal -realización del hecho imponible-, constituyen, en consecuencia, verdaderas obligaciones.

Una vez resuelta esta cuestión, se plantea el problema de su calificación como prestaciones accesorias. A nuestro entender ello es posible sólo entendiendo estas últimas en sentido amplio: como toda obligación que, sin ser un tributo, forma parte de la deuda tributaria. En efecto, como ya hemos señalado, la accesoriedad, en un sentido estricto, sólo es admisible cuando su devengo se encuentra directamente vinculado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Con los recargos del artículo 61.3 de la LGT se tutela el pago puntual -en cuanto que la presentación de la autoliquidación o declaración es indispensable para ello-, pero sólo de modo indirecto existe conexión con la obligación tributaria principal. Ello determina a su vez, según la profesora PÉREZ DE AYALA PELAYO -con referencia a la redacción del art. 61.2 por la LIRPF-, que el régimen aplicable no sea el vigente cuando finalizó el período voluntario, sino el vigente cuando se presenta la autoliquidación (44).

Por tanto, la relación de accesoriedad sólo cabe apreciarla, al igual que ocurre con las sanciones, si la entendemos en un sentido lato, ya que en la base de su exigencia existe un presupuesto de hecho totalmente autónomo, como es la presentación extemporánea de la autoliquidación o declaración.

Todo lo anterior resulta plenamente aplicable al recargo del 20 por 100, ya que, al compatibilizarse con el interés, responde únicamente, a nuestro entender, a la demora en la presentación de la autoliquidación o declaración. Sin embargo, las versiones reducidas -5, 10 y 15%- plantean mayor problemática, ya que absorben el interés de demora, que guarda una relación estrecha con el cumplimiento de la obligación tributaria principal. Ahora bien, ello es así en base a una decisión del legislador, pues no existen razones objetivas que impidan la compatibilidad entre ambas prestaciones. Como el presupuesto de hecho de los recargos está constituido, de forma inmediata, por la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, puede considerarse que, en cualquiera de sus versiones, no son prestaciones accesorias en sentido estricto. Partiendo de lo anterior, podría plantearse que constituyen un tercer tipo de prestación que responde, en parte, a las características de la accesoriedad entendida en sentido estricto y, en parte, a las de la accesoriedad en sentido amplio (45).

---

(44) *El cumplimiento tardío en Derecho Tributario con especial referencia a las autoliquidaciones*, op. cit., pág. 130.

(45) La profesora SOLER ROCH defiende que los recargos por presentación fuera de plazo de los documentos del antiguo Impuesto sobre Sucesiones no constituyen prestaciones accesorias en sentido estricto, ya que sólo de modo indirecto se conectan con el cumplimiento de la obligación tributaria principal (*Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 93). Sin embargo, estos recargos no tienen idéntica naturaleza que los reducidos del artículo 61.3. En efecto, mientras que los primeros se exigen además del interés de demora, los segundos absorben a éste.

## 2. ¿Tienen los recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria carácter sancionador?

Como hemos señalado, bajo la anterior regulación de los recargos del artículo 61 de la LGT, era prácticamente unánime la posición doctrinal que los calificaba, tanto en su versión reducida -10%- como en la general -50%- como reacciones de carácter sancionador (46).

Siguiendo a BALLARÍN ESPUÑA, son cinco, al menos, los argumentos que postulan esta naturaleza (47):

- A. Su imposición se encontraba conectada a un comportamiento ilícito, cual es la omisión de ingresos tributarios.
- B. La cuantía, en la modalidad general -50%-, coincidía con la de la sanción tributaria en su grado mínimo (48).
- C. La ausencia del elemento temporal en su cuantificación, típico de las medidas indemnizatorias, induce a pensar que estamos ante auténticas reacciones represivas (49).

(46) *Vid.*, ARIAS VELASCO, J.: «La regularización fiscal (Disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley 18/1991)», *Alcabala*, núm. 1, 1991, pág. 137; DÍEZ-OCHOA, J.M.: «Aplicación de los artículos 61.2 y 128.3 de la Ley General Tributaria. Aplazamientos y fraccionamientos», *Revista CEF*, núms. 113-114, 1992, pág. 87; FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: «La presentación e ingreso extemporáneo y espontáneo de autoliquidaciones», *Tapia*, mayo 1993, pág. 22; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español* (16.ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 436; GARCÍA PRATS, F.A.: «Acerca del artículo 61.2 de la LGT y su posible inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, núm. 15, 1992, pág. 43; GUÍO MONTERO, J.: «El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción dada al mismo por la Ley 18/1991», *Revista CEF*, núms. 113-114, 1992, pág. 11; HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *op. cit.*, págs. 20-21; HORNILLOS URQUIZA, F.: «Regularización de situaciones tributarias», *Tribuna Fiscal*, núm. 14, 1991, pág. 57; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, *op. cit.*, pág. 216 y ss.; MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (5.ª edic.), Tecnos, Madrid, 1994, pág. 409; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (4.ª edic.), Civitas, Madrid, 1994, pág. 223; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero* (10.ª edic.), Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1993, págs. 316-317; SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: «El recargo único del nuevo artículo 61.2 de la LGT en la nueva redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio», *La Ley*, núm. 4, 1991, pág. 2; SANTINDRIÁN ALEGRE, J. y MORENO REYES, F.: *Los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 294 y ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 243.

(47) *Las autoliquidaciones: su ingreso fuera de plazo y sin requerimiento*, *op. cit.*, pág. 491 y ss.

(48) Precisamente, la STC 164/1995, ya citada, excluye la naturaleza sancionadora del recargo del 10 por 100 previsto en la redacción del artículo 61.2 dada por la Ley 46/1985, entre otras razones, «por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, ... cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)» (la cursiva es nuestra). Ello ha llevado a afirmar al profesor FALCÓN Y TELLA que «la aplicación de este criterio lleva inexorablemente a la inconstitucionalidad al menos del recargo del 50 por 100 previsto tras la Ley 18/1991 para los retrasos superiores a tres meses, y con más razón aún del extravagante recargo del 100 por 100 establecido para las declaraciones extemporáneas no acompañadas del ingreso o de la solicitud expresa de aplazamiento o fraccionamiento». («Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *op. cit.*, pág. 9).

(49) LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, *op. cit.*, pág. 216.

- D. La finalidad intimidatoria del «recargo único» era manifiesta, pues fueron creados en el seno de las medidas de regularización previstas en la disposición adicional decimocuarta de la LIRPF. Este precepto ofrecía, en su primer apartado, la posibilidad de efectuar declaraciones complementarias, sin imposición de sanciones ni exigencia de intereses, hasta el 31 de diciembre de 1991. Pero, a partir de esta fecha se establecía, en su apartado segundo, la amenaza de los recargos para aquellos contribuyentes que no se acogiesen a las medidas de amnistía fiscal previstas en el apartado precedente.
- E. Por último, el propio legislador ha reconocido su carácter sancionador. Así, en la disposición adicional séptima de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, se prevé su aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «hasta que, por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio..., sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria» (50).

No obstante, tampoco se deja de reconocer que, al excluir la exigencia de intereses de demora, el recargo único cumplía, también parcialmente, una función indemnizatoria (51).

Por el contrario, hay autores que han defendido la naturaleza no sancionadora de los recargos que estudiamos (52). En efecto, se señala que el artículo 61.2 vino a recuperar la figura del recargo de prórroga, que operaba una vez vencido el plazo voluntario de pago y antes del inicio de la vía ejecutiva (53).

Tras la nueva redacción del artículo 61.3 de la LGT por la Ley 25/1995, los pronunciamientos doctrinales son, sin embargo, más matizados. El profesor PÉREZ ROYO no duda en excluir de la calificación de sanciones a los recargos del 5, 10 y 15 por 100, configurándolos como compensa-

(50) ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., págs. 232 y 233.

(51) LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pág. 144 y BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Las autoliquidaciones: su ingreso fuera de plazo y sin requerimiento*, op. cit., págs. 497 y 498.

(52) ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 20 y ss.

(53) Contra esta tesis, se han esgrimido los siguientes argumentos, sistematizados por SÁNCHEZ ONDAL:

- a) El recargo único del artículo 61.2 resulta incompatible con las sanciones, al contrario de lo que sucedía con el recargo de prórroga.
- b) La duración del pretendido período de prórroga del artículo 61.2 es indeterminada.
- c) Mientras que el plazo de prórroga se encontraba situado dentro del período voluntario -del que suponía una prolongación-, los plazos del artículo 61.2 comienzan una vez vencido aquél; y
- d) El recargo de prórroga resultaba aplicable a todas las deudas tributarias, mientras que los del artículo 61.2 únicamente respecto de las autoliquidaciones («El recargo único del nuevo artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio», op. cit., pág. 2 y ss.).

ciones a tanto alzado. Sólo pueden plantearse dudas, a su juicio, en los supuestos de exigencia del recargo del 20 por 100 más el interés de demora cuando el retraso es superior al año (54). Otros autores afirman que todos ellos presentan una naturaleza mixta: resarcitoria en los casos en que el retraso no supera los doce meses y sancionadora a partir de ese momento (55).

Incluso, se ha sostenido que la nueva regulación resulta desproporcionada «por la permisividad que supone para que los contribuyentes cumplan con sus deberes fiscales, en especial, con el pago de sus deudas tributarias». Por ello, se propone que el arrepentimiento espontáneo actúe como criterio atenuante de las sanciones y dentro de la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador (56).

No obstante, no faltan autores que siguen sosteniendo el carácter sancionador de los recargos (57). Así se afirma que, aun después de la reforma efectuada, presentan un «carácter disuasorio y punitivo, no meramente indemnizatorio» (58). En este sentido, el profesor FERREIRO mantiene que estamos ante una «sanción especial, a la que son aplicables los principios y normas generales que rigen todo el orden punitivo» (59).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha tenido ocasión de pronunciarse en distintas ocasiones acerca de los recargos del artículo 61 de la LGT, aunque en la redacción anterior a la Ley 25/1995. En unas, limitándose a comprobar que las liquidaciones dictadas al amparo de esta norma se encuentran correctamente practicadas (60). En otras, frente a las demandas de inconstitucionalidad de los recurrentes, afirma su incompetencia para resolver sobre las mismas (61). Por

---

(54) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (5.ª edic.), *op. cit.*, pág. 235.

(55) MORILLO MÉNDEZ, A.: «Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades», *Impuestos*, núm. 23, 1995, pág. 14.

(56) ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Artículo 61», en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, *op. cit.*, pág. 96.

(57) Para BALLARÍN ESPUÑA, es necesario distinguir entre el recargo fijo del 20 por 100 acumulable a los intereses y los recargos únicos variables. El primero, al adicionarse a la reacción indemnizatoria por excelencia -el interés de demora-, realiza una función «plenamente intimidatoria represiva o sancionadora». Lo contrario, «conduciría al absurdo de entender que por un mismo retraso, la Administración se halla doblemente resarcida o indemnizada». Por lo que se refiere al recargo único variable, presenta un carácter mixto, «en parte indemnizatorio (en la cuantía equivalente al interés de demora) y en parte sancionador (en cuanto exceda de dicho interés)» (*Las autoliquidaciones: su ingreso fuera de plazo y sin requerimiento*, *op. cit.*, pág. 425 y ss.).

(58) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (6.ª edic.), Tecnos, Madrid, 1995, pág. 443.

(59) *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons (17.ª edic.), Madrid, 1995, pág. 464.

(60) Resoluciones de 9 de marzo y 20 de abril de 1994 y de 11 de enero de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 493 y 658/1994 y 227/1995).

(61) *Vid.* entre otras, la Resolución de 6 de septiembre de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1303).

último, ante peticiones de condonación graciable de los recargos, las rechaza en base a dos argumentos. De un lado, ya que los artículos 58 y 61 de la ley los configuran como elementos de la deuda tributaria distintos de las sanciones. De otro, porque, como se afirma en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (62) -aunque en referencia al interés de demora-, el carácter disuasor de una figura no la convierte de forma automática en una sanción (63).

Para el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -con relación a la redacción del art. 61 establecida por la Ley 46/1985- todo aquello que exceda de la cuantía del interés de demora prevista en el artículo 58 de la LGT, constituye una sanción. En los casos examinados, además, dicha medida sancionadora es impuesta de plano. En consecuencia, declara nulas las liquidaciones de intereses en la parte correspondiente a aquel exceso (64). La causa de nulidad invocada por el Tribunal, en todos los supuestos, es la violación de los artículos 47.1 b) y 133 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo y 6.º, 7.º y 8.º del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. En idéntico sentido se han pronunciado -respecto de la versión del art. 61.2 procedente de la disp. adic. decimocuarta de la LIRPF- los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia y Canarias (65).

En todas estas resoluciones se rechaza, por dos motivos, que los recargos constituyan una figura similar a las cláusulas penales del ordenamiento privado. En primer lugar, ya que «en el Derecho público las cláusulas penales contractuales se denominan infracciones y tienen como secuela las sanciones». En segundo lugar, «estas pretendidas "cláusulas penales" vulnerarían el principio de igualdad, pues serían aplicables, únicamente a los intereses de demora generados por los particulares, pero no hay previsión legal para su aplicación cuando tales intereses de demora son generados por la Administración» (66).

No obstante, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid se ha visto obligado a variar su criterio y admitir el carácter no sancionador del recargo previsto en el artículo 61.2 de la LGT, en versión de la Ley 46/1985. Todo ello, «dado el carácter vinculante de la jurisprudencia constitucional según los artículos 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y 5.º 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial» (67).

---

(62) BOE de 30 mayo.

(63) Resolución de 26 de octubre de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1540).

(64) Sentencias de 14 de abril, 16 de junio, 15 de septiembre y 22 de diciembre de 1994; 26 de enero, 2 de febrero y de 11 de mayo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 380, 783, 1032 y 1600/1994 y 43, 165 y 662/1995).

(65) Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia, de 8 de mayo de 1995 y Canarias, de 22 de mayo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 576 y 590).

(66) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 22 de diciembre de 1994, ya citada.

(67) Sentencia de 21 de noviembre de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1397).

Por su parte, con anterioridad al pronunciamiento del alto Tribunal, el Tribunal Superior de Justicia de Baleares ya había negado la naturaleza sancionadora de estas prestaciones. En su opinión, junto a una función intimidatoria -que no sancionadora-, su finalidad esencial es indemnizatoria. Así, «resarce el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública cuando el cumplimiento de la obligación tributaria se ha apartado de los requisitos temporales de pago» (68).

### 3. La posición del Tribunal Constitucional.

Como ya hemos indicado, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la constitucionalidad del recargo del artículo 61 de la LGT, en su versión derivada de la Ley 46/1985, tanto en la Sentencia 165/1995 como en la 198/1995, que se remite a la anterior. La primera de las resoluciones presenta el interés de mostrar la doctrina acerca de la función y naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea.

El Tribunal diferencia tres momentos de pago de las deudas tributarias: dentro de plazo, fuera de plazo, pero antes de requerimiento y fuera de plazo, previo requerimiento administrativo (69). Dentro de estas posibilidades, la finalidad de los recargos sería, en cierta medida, contradictoria. Es decir, pretende estimular el pago en el segundo de los momentos indicados -excluyendo las sanciones-, pero sin llegar a resultar tan atrayente que desincentive el pago dentro del período voluntario (lo que exige que su cuantía sea superior a la resultante de aplicar el interés de demora). Desde esta perspectiva, el Tribunal concluye, en una primera aproximación, que la función del recargo es claramente *disuasoria*.

Por lo que se refiere a su naturaleza jurídica, el Tribunal parte, como premisa previa, del rechazo de la dicotomía sanción/indemnización. Entre ambas reacciones del ordenamiento jurídico, pueden existir «otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos» (70).

Partiendo de todo lo anterior, la resolución comentada rechaza la naturaleza sancionadora de los recargos, en base a tres argumentos. En primer lugar, carecen de la finalidad represiva propia de las sanciones, ya que «no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica». A continuación su cuantía -en la modalidad examinada por el Tribunal- es inferior a la señalada para las multas. Por último, la existencia, en cierta medida, de una finalidad disuasoria de determinados comportamien-

---

(68) Sentencia de 30 de mayo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 659).

(69) Fundamento Jurídico 2.º.

(70) Fundamento Jurídico 4.º.

tos, no la convierte automáticamente en una sanción (71). Como ejemplos destacan sus pronunciamientos anteriores sobre las multas coercitivas y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía (72).

Una vez delimitada de forma negativa la naturaleza jurídica de los recargos, el Tribunal reflexiona acerca de la verdadera finalidad perseguida con su instauración en nuestro ordenamiento tributario. A su juicio, pueden identificarse, al menos, tres funciones distintas (73):

- A. En primer lugar, no cabe duda de que cumplen una función resarcitoria, en la medida en que uno de sus componentes es el interés de demora.
- B. En segundo lugar, ejercen una función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, ante la amenaza de que la deuda pueda incrementarse en el importe del recargo, el contribuyente se ve inducido a ingresar antes de la finalización del período voluntario de pago.
- C. Una vez transcurrido este último, la posibilidad de padecer tan sólo la aplicación de un recargo cuyo importe es inferior al de las sanciones, opera como estímulo positivo para que los contribuyentes regularicen su situación de forma voluntaria. Así, también puede afirmarse que estamos ante una función disuasoria de la prolongación en el tiempo de la situación de incumplimiento.

Como consecuencia de todo lo anterior, el Tribunal concluye que estamos ante una figura que desempeña una función similar a la de las cláusulas penales del ordenamiento privado (73).

#### **4. Nuestra posición: los recargos por declaración extemporánea como instituto autónomo del Derecho Tributario.**

A nuestro juicio y tal y como hemos expuesto con anterioridad, para determinar la naturaleza jurídica de los recargos que estudiamos, hay que partir de dos premisas. De un lado, del tipo de infracción sancionada en las letras a) y b) del artículo 79 de la LGT. De otro, del sentido de la cláusula del actual artículo 61.3.

---

(71) *Ibidem*.

(72) Sentencias 239/1988 y 37/1987.

(73) Fundamento Jurídico 5.º.

Por lo que se refiere a la primera de las premisas, ya señalamos que, aunque lo que se pretende reprimir es la omisión del ingreso de las deudas tributarias, el elemento esencial del tipo del injusto está constituido por la falta de presentación de declaración. La referida infracción se consume en el momento en que, una vez vencido el período reglamentario establecido para la presentación de aquélla, la Administración dirige al contribuyente un requerimiento para que cumpla con el deber. Hasta entonces, al particular le asiste el derecho a regularizar su situación tributaria, mediante la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, según los casos.

Las conductas que constituyen el presupuesto de hecho del artículo 61.3 de la LGT no son infracciones. Es el requerimiento efectuado por la Administración lo que determina que la presentación fuera de plazo constituya una acción típica y antijurídica. Hasta entonces el particular puede realizarla, de forma que la inactividad de la Administración se interpreta como un consentimiento tácito al cumplimiento extemporáneo. No obstante, a pesar de que no estamos ante conductas antijurídicas, sí se ve afectado el interés público protegido, estableciéndose los recargos como compensación a favor del acreedor.

La cláusula del artículo 61.3, ya en relación a la segunda de las premisas, no constituye, tal y como se ha venido afirmando mayoritariamente, una excusa absolutoria. Y ello porque el comportamiento que constituye su presupuesto de hecho no puede ser calificado como infracción. Por contra, el precepto prevé la respuesta del ordenamiento jurídico ante lo que hemos calificado como «cumplimiento excepcional».

En este sentido, estos recargos presentan importantes similitudes con los anteriores recargos de prórroga del plazo de presentación de documentos en el Impuesto de Sucesiones. En efecto, bajo la normativa anterior de este impuesto (74), existía la posibilidad de rebasar dicho plazo, si bien ello originaba el devengo de una prestación adicional. Una primera prórroga de seis meses de duración, se concedía de forma automática y llevaba aparejado un recargo del 5 por 100. A su vez, cabía la posibilidad de que, una vez finalizada esta primera prórroga, se solicitara y obtuviera una segunda -también de seis meses-, de carácter extraordinario y que implicaba el devengo de un recargo del 10 por 100.

En estos casos, como puso de relieve en su momento la profesora SOLER ROCH, el contribuyente goza de un doble beneficio. De un lado, obtiene un nuevo plazo para la presentación de los documentos. De otro, rebasa los plazos ordinarios sin sufrir la imposición de sanciones. Los recargos se configuran como cargas impuestas al obligado por la obtención de estos beneficios. A su través y desde el lado activo de la relación, se tutela la presentación puntual de los documentos. En efecto, si el contribuyente los presenta una vez rebasados los plazos ordinario y de prórroga, la lesión del interés público constituye una conducta antijurídica, tipificada, como tal, en el ordenamiento.

---

(74) Artículo 116 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Cuando la presentación se efectúa en los plazos de prórroga, aunque también el interés protegido se ve afectado, se cuenta con el consentimiento de la Administración. Esta última circunstancia determina la exclusión de sanciones y su sustitución por una compensación para el acreedor, concretada en los recargos.

No desconoce la profesora de Alicante que es la tutela del interés en el pago puntual, lo que constituye la base de su exigencia. En efecto, en la medida en que la presentación de los documentos es el acto del obligado que inicia el procedimiento de liquidación y, en consecuencia, permite exigir la deuda, aquél es el principal interés protegido. Pero también los recargos cumplen una función de garantía del cumplimiento puntual, en la medida en que suponen un estímulo para la presentación de los documentos en los plazos ordinarios (75).

El esquema expuesto puede, a nuestro entender, aplicarse a las prestaciones previstas en el artículo 61.3, con ciertos matices. En efecto, resulta evidente que quien realiza una declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, obtiene el doble beneficio a que hacíamos referencia: efectúa la presentación fuera del plazo ordinario y evita la imposición de sanciones. La contrapartida de dicho beneficio es el devengo de los recargos, que vienen así a configurarse, desde el lado pasivo, como cargas impuestas por su obtención.

A diferencia de lo que ocurría en los recargos de prórroga del plazo de presentación de documentos en el Impuesto de Sucesiones, el plazo durante el cual el obligado puede cumplir de forma extemporánea con su deber, se encuentra indeterminado. Entendemos que esta circunstancia no altera en modo alguno la naturaleza de la prestación que venimos analizando. Tan sólo introduce un factor de incertidumbre que, sin duda, compele al obligado a regularizar con celeridad su situación.

El interés principal tutelado con los recargos es el pago puntual de las deudas tributarias. A pesar de que el presupuesto de hecho para su aplicación es la presentación extemporánea de las declaraciones o autoliquidaciones, ello no es más que un medio para la protección de aquel interés. Esta relación es mucho más directa en los supuestos de autoliquidaciones, en los que, normalmente, su presentación va unida al ingreso simultáneo. De esta forma se explica la compatibilidad entre la modalidad general del recargo -20%- y el interés de demora.

Una vez analizada la función que cumplen los recargos del artículo 61.3 se plantea, a su vez, un nuevo interrogante: ¿qué naturaleza jurídica cabe atribuir a estas prestaciones? La profesora SOLER ROCH observaba un paralelismo entre los antiguos recargos de prórroga y las cláusulas penales del ordenamiento privado (76). En el mismo sentido se ha pronunciado, años más tarde, el Tribunal Constitucional respecto del recargo del 10 por 100 previsto en la redacción del artículo 61.2 por la Ley 46/1985.

---

(75) SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 104 y ss.

(76) *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 167.

En el Derecho común, la pena convencional se configura como una garantía de la obligación. Se puede definir, con DÍEZ PICAZO, como «aquella prestación que el deudor se compromete a satisfacer al acreedor para el caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso de la obligación principal» (77).

Las funciones que cumplen estas penas convencionales son muy diversas. En primer lugar, si presentan un carácter estrictamente penal, el acreedor puede reclamar el cumplimiento de la obligación, la indemnización de los daños y perjuicios y el pago de la pena. En segundo lugar, el acreedor puede reclamar el cumplimiento y la pena, que absorbería la indemnización de daños y perjuicios, o bien optar entre exigir el cumplimiento de la obligación o el pago de la pena. En principio, el artículo 1.152.1 del Cc prevé que, salvo pacto en contrario, la pena sustituye a la indemnización de daños y el abono de intereses.

Hemos ya advertido que en las situaciones previstas en artículo 61.3 de la LGT se ve afectado, de modo inmediato, el interés en la presentación puntual de las declaraciones y, de modo mediato, el pago puntual. Por tanto, el ordenamiento jurídico ha de reaccionar con medidas que tutelen el interés en la puntualidad del cumplimiento, a la vez que resarzan al acreedor por el retraso en el ingreso de la deuda. Y eso es, precisamente, lo que hacen los recargos del artículo 61.3. En retrasos de corta duración -entendiendo por tales los inferiores a doce meses-, se establece una prestación que absorbe la indemnización de daños y perjuicios, excluyéndose, por tanto, el abono del interés de demora. Ello no es más que la extrapolación de la regla general del artículo 1.152 del Cc al ámbito tributario. Por contra, cuando el retraso reviste más entidad -superando los doce meses-, al afectarse en mayor medida el interés en el pago puntual, se estima que la mora debe ser indemnizada de modo autónomo, estableciéndose, también, una «cláusula penal», pero junto con el devengo de intereses de demora.

Puede replicarse de contrario que las cláusulas penales *ex lege* no son reconducibles al ámbito del Derecho público, ya que una medida no estrictamente indemnizatoria establecida por imposición de la ley es, desde un punto de vista material, una sanción. Así, entre la indemnización y las sanciones, no cabe encontrar un tercer género. Ello se debe, entre otras razones, a la ausencia de la autonomía de la voluntad de las partes en la configuración de la obligación tributaria y su régimen de incumplimiento (78).

Sin embargo, no podemos olvidar que en los supuestos previstos en el artículo 61.3 existen dosis de voluntariedad en la actuación del obligado tributario. En efecto, cuando éste deja transcurrir el plazo ordinario de presentación de la declaración o autoliquidación sin cumplir con su deber, el ordenamiento jurídico le ofrece la posibilidad de que, antes de que exista requerimiento administrativo y por iniciativa propia, regularice su situación tributaria. Se le permite optar por efectuar un

---

(77) DÍEZ PICAZO L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, *op. cit.*, pág. 573.

(78) FALCÓN Y TELLA, R.: «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *op. cit.*, págs. 5-6.

«cumplimiento excepcional» o consolidar su incumplimiento. Se trata de una previsión legal que acoge una fórmula cercana a lo que se ha venido a denominar «terminación convencional de los procedimientos tributarios» (79). Así lo reconocen los magistrados MENDIZÁBAL ALLENDE y GIMENO SENDRA en su voto particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995. Aunque consideran que estamos ante auténticas sanciones, ven en las prestaciones del artículo 61.3 de la LGT, «un estímulo o incentivo con signo positivo, un contenido económico y un *talante transaccional* (80), despojando a la deuda tributaria de su componente represivo, a veces muy gravoso cuantitativamente» (81).

La existencia de fórmulas no coercitivas para la resolución de los supuestos de cumplimiento extemporáneo goza, además, de cierta tradición en nuestro Derecho. Las denominadas «Actas de invitación» constituyen su antecedente más antiguo. Se crearon mediante Real Orden de 23 de septiembre de 1927 y supusieron una disminución notable en el número de reclamaciones a la vez que un instrumento eficaz en cuanto a los resultados económicos obtenidos (82). A través de estas actas los inspectores actuarios, una vez descubierto el incumplimiento, invitaban al contribuyente a rectificar su situación tributaria. Cuando contaban con su conformidad se consideraban como una declaración, sin que, por lo tanto, pudiera imponerse penalidad alguna, con lo que se producía -según el profesor PALAO TABOADA- una comprobación de los elementos del hecho imponible realizados con acuerdo de la Administración y el contribuyente (83). Ya en 1948 afirmaba el profesor ALBIÑANA que este tipo de documentos suponían «una transacción *sui generis* entre la Administración representada por la Inspección y el contribuyente» (84).

De igual modo, el recargo de prórroga, como ya hemos señalado, presentaba notas comunes con las figuras que venimos analizando. Ahora bien, la diferencia más llamativa se encuentra en el tiempo en que el particular puede llevar a cabo la regularización voluntaria. En el primero, existía un plazo determinado, sin que tuviera influencia alguna la actuación del acreedor. En los recargos del artículo 61.3, sin embargo, el plazo es indefinido, siendo el requerimiento administrativo la circunstancia que delimita el «cumplimiento excepcional» y, en su caso, la infracción. Como ya hemos

---

(79) Sobre el tema FALCÓN y TELLA, R.: «El arbitraje tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1995, pág. 5 y ss.

(80) La cursiva es nuestra.

(81) Creemos importante reseñar que, a nuestro juicio, la indisponibilidad de la obligación tributaria no impide el establecimiento de fórmulas que, a cambio de destipificar el cumplimiento extemporáneo, faciliten su realización voluntaria. Como señala el profesor FALCÓN Y TELLA refiriéndose al arbitraje tributario, «la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos» («El arbitraje tributario», *op. cit.*, págs. 6-7).

(82) FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976, pág. 410.

(83) «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973, pág. 170 y ss.

(84) «La llamada acta de invitación», en *La acción administrativa y fiscal*, mayo 1948, pág. 4.

señalado, la introducción de este elemento de incertidumbre responde a la intención de apremiar al deudor a que efectúe una rápida regularización de su situación. Pero en modo alguno altera la naturaleza de la prestación exigida en estos supuestos (85).

Sin embargo, las consecuencias jurídicas de este cumplimiento excepcional no pueden equipararse a las del cumplimiento puntual ya que, de otro modo, no tendría sentido el establecimiento de los plazos ordinarios. Por ello se establece una prestación que, desde el lado pasivo de la relación, constituye una carga por el beneficio obtenido al cumplir en plazo diverso y, desde el lado activo, se configura como una compensación para el acreedor.

#### IV. COMPATIBILIDAD CON OTRAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS

Tal y como hemos reiterado, los recargos del artículo 61.3 de la LGT, por expresa calificación legal, son compatibles, en todo caso, con los de apremio -10 ó 20%- y sólo con el interés de demora, en determinados supuestos. Por el contrario son incompatibles con las sanciones. Veamos a continuación la compatibilidad con las dos primeras prestaciones.

##### 1. Los recargos por declaración extemporánea y el interés de demora.

###### 1.1. Declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

En las conductas previstas en el artículo 61.3 de la LGT resulta lesionado el interés en el pago puntual de las deudas tributarias. Ello se revela de forma clara en las autoliquidaciones, en las que la declaración y el ingreso se efectúan de modo simultáneo. Por tanto, es posible cuantificar de modo exacto cuál es el retraso producido en el pago de la deuda. Desde un punto de vista técnico, ha de predicarse la compatibilidad entre los recargos del artículo 61.3 y el interés de demora. Los primeros constituyen la respuesta del ordenamiento ante una presentación extemporánea sin requerimiento previo y, el segundo, la indemnización por la demora en el ingreso.

La normativa tributaria prevé la referida compatibilidad, salvo previsión en contrario. Ello se debe a que la Ley 25/1995 ha introducido, en el artículo 61.2 de la LGT, una formulación genérica de abono de intereses, aplicable a todos los pagos extemporáneos. La Ley 10/1985 optó, incorrectamente a nuestro entender, por establecer su devengo supuesto a supuesto (86). Dada la reserva de

---

(85) Para el profesor ESEVERRI, el hecho de que sea el requerimiento administrativo lo determinante para eximir de pena la conducta del obligado, impide predicar de éste la espontaneidad en el cumplimiento de la obligación («Artículo 61», *op. cit.*, pág. 90).

(86) Deficiencia puesta de manifiesto por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Intereses de demora y expedientes de rectificación en la reciente jurisprudencia», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 73, 1992, pág. 154.

ley vigente en la materia -art. 10 de la LGT- (87), la ausencia de una cláusula general ha planteado no pocos problemas en aquellos casos en los que sólo a través de una interpretación amplia de la norma se podía entender que un determinado ingreso extemporáneo se encontraba comprendido en aquélla. Por tanto, la introducción de la fórmula del artículo 61.2 de la LGT viene a suponer la plasmación del espíritu del legislador de 1985: extender el devengo de intereses de demora a todos los ingresos tardíos de las deudas tributarias. De hecho, las referencias concretas a la exigencia de intereses a lo largo del articulado de la LGT, no son más que especificaciones de esta regla general, que se justifican desde el punto de vista de la seguridad jurídica.

El legislador ha considerado conveniente, cuando resulten de aplicación los recargos del artículo 61.3 y siempre que el retraso sea inferior a un año, excluir los intereses de demora con la intención de facilitar las regularizaciones. El recargo viene, en cierta medida, a cumplir una función indemnizatoria por el retraso en el pago. En los retrasos superiores al año, al afectarse en mayor medida el interés en el pago puntual, se aplica la regla general del artículo 61.2. Esta decisión se justifica en la necesidad de evitar que, desde un punto de vista financiero, resulten atractivas las demoras superiores a dos años (88).

### 1.2. Declaraciones.

La cuestión es más compleja en el caso de las declaraciones. En efecto, no cabe duda de que su presentación tardía produce una demora en la determinación de la deuda y, por tanto, en su ingreso. Ahora bien, dado que normalmente la Administración no tiene plazo alguno para dictar el acto de liquidación, resulta imposible precisar el día en que el sujeto debió haber ingresado y no lo hizo.

Ante esta situación caben dos posibles soluciones. En la primera, el legislador puede optar por excluir el devengo de intereses, ya que falta uno de sus módulos de cuantificación: el tiempo de demora. Con ello, sin embargo, se perjudica al acreedor, obligándole a soportar un pago extemporáneo sin indemnización alguna. En la segunda, dado que es la conducta del deudor la que provoca la iliquidez de la deuda, resulta lógico que padezca, mediante el abono de unos intereses superiores, las consecuencias derivadas de su propio incumplimiento. Ésta es la solución por la que ha optado la Ley 25/1995 que, en los retrasos con duración superior a un año, exige intereses de demora junto al recargo del 20 por 100.

La única excepción a esta regla puede plantearse en las deudas de notificación colectiva y periódica. Éstas han de satisfacerse, normalmente, de forma anual, en el plazo que establezca la normativa propia de cada tributo o, en su defecto, en el previsto en el artículo 87 del Real Decreto

---

(87) La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1988 (Aranzadi 10.089) rechaza su presencia en un expediente de rectificación por no existir «norma con rango de Ley que establezca, para estos casos, la obligación de pagar intereses».

(88) En términos similares, PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1995, pág. 43.

1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). Así en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) es posible determinar cuál es el día en que el sujeto pasivo debería haber satisfecho la deuda correspondiente a cada ejercicio aunque no haya presentado el alta en la matrícula del impuesto. En estos casos se hace coincidir el inicio del cómputo de los intereses con la finalización del período voluntario de pago.

## 2. Los recargos por declaración extemporánea y los recargos de apremio.

Según el artículo 127 de la LGT, el inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo de apremio del 20 por 100 e intereses de demora. Tratándose de un ingreso espontáneo -el que se realiza con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio-, el recargo queda reducido a un 10 por 100, con exclusión de los intereses correspondientes al período ejecutivo (89).

El artículo 126, por su parte, precisa el momento en que se inicia este período, según se trate de deudas liquidadas por la Administración o autoliquidaciones. Para las primeras, será «el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso» [art. 126.3 a)]. Respecto de las segundas, habrá que distinguir si la autoliquidación se ha presentado o no de modo puntual. En un caso coincide con la finalización del «plazo reglamentariamente determinado» y, en otro, «al presentar aquella» [art. 126.3 b)].

Por tanto, si el obligado tributario presenta una declaración fuera de plazo, sin requerimiento previo y, transcurrido el período voluntario de pago, no ingresa la liquidación derivada de aquella, se devengará, junto con el recargo del artículo 61.3, el de apremio (en cualquiera de sus dos versiones). Idéntica situación se plantea en los supuestos en que el obligado no ingresa la deuda de modo simultáneo a la presentación extemporánea de la autoliquidación. En definitiva, la solución adoptada por nuestro ordenamiento es la plena compatibilidad entre los recargos del artículo 61.3 y los de apremio. Respecto de las autoliquidaciones, el propio artículo 61.3 la establece de modo expreso.

Desde un punto de vista dogmático, sin embargo, cabe preguntarse el fundamento de tal medida. Ello requiere, a su vez, indagar acerca de la naturaleza de los dos tipos de recargo previstos en el artículo 127 de la LGT.

La instauración del «recargo de apremio reducido» -10% con exclusión del interés de demora- puede entenderse como una revitalización del antiguo recargo de prórroga. Dos características lo definían, según los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (90): era una obliga-

(89) Artículo 127.1 de la LGT: «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.»

(90) *Derecho Financiero*, II, *op. cit.*, pág. 174.

ción accesoria que, una vez devengada, formaba parte de la deuda tributaria y presentaba una naturaleza mixta: resarcimiento para el acreedor y carga para el deudor, que obtiene como beneficio la prolongación del vencimiento, así como la posibilidad de rebasar el período ordinario sin incurrir en apremio. Además, se consideraba incompatible con los intereses de demora (91).

El nuevo «recargo de apremio reducido» se ajusta, con algunos matices, al esquema expuesto. Se trata de una prestación accesoria, que cumple una función indemnizatoria para el acreedor que recibe un pago extemporáneo. De igual modo, supone una carga para el deudor que, por contra, se beneficia de la posibilidad de efectuar un pago fuera del período voluntario, pero antes de que se inicie el procedimiento de apremio (92). La cuantía -10% de la deuda no ingresada-, coincide curiosamente con la del recargo de prórroga. Las únicas diferencias con este último son, por un lado, el hecho de que el recargo de apremio reducido se exija en fase ejecutiva y, por otro, que la duración del plazo en que puede aplicarse es indefinida (desde la finalización del período voluntario de pago hasta la notificación de la providencia de apremio al deudor).

Si ello es así, no parece descabellado que ante dos «cumplimientos excepcionales», que se producen de modo consecutivo en el tiempo, el ordenamiento jurídico reaccione, a su vez, mediante dos tipos de recargos, distintos y acumulativos. En efecto, como ya se ha señalado, el recargo del artículo 61.3 responde al cumplimiento extemporáneo del deber de presentar la autoliquidación o la declaración de la que se deriva una liquidación. También atiende, de forma remota, al retraso en el pago que se produce por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario para presentar aquéllas y el momento en que se cumple el deber. Por contra, el recargo del 10 por 100 del artículo 127 se aplica en los supuestos en que, habiéndose presentado ya la declaración o autoliqui-

---

(91) *Vid.*, por todos, MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La condonación de las sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 223.

(92) Tras la promulgación de la Ley 25/1995, se acoge la distinción, defendida con anterioridad a la misma, por Ignacio PÉREZ ROYO, entre el inicio de la fase ejecutiva y el del procedimiento de apremio. («El tiempo en el pago de la obligación tributaria», *op. cit.*, pág. 987 y ss.). En efecto, el simple transcurso del período voluntario determina la apertura de la fase ejecutiva, que habilita a la Administración a iniciar aquel procedimiento, mediante la expedición y notificación al deudor de la certificación de descubierto y de la providencia de apremio. Así se desprende de los artículos 126 y 127 de la LGT. El primero de ellos señala, en su apartado 3, que: «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».

Por su parte, el artículo 127.3 precisa que: «El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que se efectúe su pago con el recargo correspondiente». De igual modo, el párrafo cuarto de dicho precepto reitera que: «La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio».

De forma consecuente con ello, las reacciones previstas por el ordenamiento frente a los pagos efectuados en una u otra fase son distintas. Los ingresos realizados en fase ejecutiva, con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio, conllevan un «recargo de apremio reducido» del 10 por 100, mientras que las consecuencias del ingreso efectuado dentro del procedimiento de apremio, son el devengo del recargo de apremio y de los intereses de demora.

dación -de modo puntual o extemporáneo-, el obligado tributario no ingresa la deuda en período voluntario, pero lo hace con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio. Se trata de un cumplimiento excepcional en el pago de la obligación. Por ello, se establece una indemnización a tanto alzado a favor del acreedor -excluyéndose el devengo del interés de demora-, que constituye una carga para quien haya ingresado de forma extemporánea, sin sufrir las consecuencias del apremio. Asimismo, el retraso en el pago que se indemniza con el recargo del artículo 127, es el comprendido entre la finalización del período voluntario de pago y el momento en que la deuda se ingresa.

Por lo que se refiere al «recargo de apremio propio», entendemos que no existe dificultad para defender su compatibilidad con los del artículo 61.3. De un lado, constituye, en palabras una vez más de la profesora SOLER ROCH, «una obligación accesoria de naturaleza mixta que engloba la indemnización por incumplimiento y aparece además como una medida sancionadora por la lesión del interés en el pago puntual» (93). Nos encontramos, de nuevo, ante dos presupuestos de hecho distintos que originan reacciones diversas por parte del ordenamiento jurídico. El retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación da lugar al devengo del recargo del artículo 61.3 de la LGT y la ausencia de pago una vez iniciado el procedimiento de apremio origina una medida mixta: indemnización-sanción. En el primer supuesto se vería afectado el interés en el cumplimiento puntual del deber de presentar las declaraciones, mientras, en el segundo, se produciría no sólo una lesión del derecho de crédito, sino también del interés objetivo en el cumplimiento puntual. Esto último es lo que justifica la imposición de una medida de naturaleza mixta.

De otro lado, puede sostenerse, con el profesor PÉREZ ROYO, que el recargo de apremio pretende resarcir a la Administración de los gastos ordinarios del procedimiento de apremio y de la propia existencia del servicio de recaudación ejecutiva (94). De este modo, la compatibilidad entre los recargos del 61.3 y el de apremio también resulta clara. Así, los primeros se devengan con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio y como consecuencia del cumplimiento extemporáneo del deber de presentar las declaraciones exactas. El segundo, se origina una vez iniciado el procedimiento y viene a sufragar el coste derivado del mismo.

Incluso cabe pensar que la naturaleza de la modalidad reducida del recargo del artículo 127 de la LGT, puede explicarse desde idéntica perspectiva. En efecto, el simple inicio del período ejecutivo implica que la Administración realice la actividad preparatoria del procedimiento de apremio. Dicha actividad genera un buen número de gastos operativos, que vendrían a ser indemnizados mediante el recargo reducido del 10 por 100.

Pensamos que es posible dar una explicación unitaria de la compatibilidad entre los recargos del 61.3 y las dos versiones del artículo 127: los primeros se devengan como consecuencia del cumplimiento extemporáneo del deber de declarar, mientras que los segundos constituyen una indemnización por los gastos derivados de la preparación y/o constitución del procedimiento de apremio.

---

(93) SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 140.

(94) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (4.ª edic.), op. cit., pág. 227.

## V. RÉGIMEN JURÍDICO

### 1. Ámbito de aplicación.

#### 1.1. Planteamiento.

Como ya hemos tenido ocasión de apuntar, cuatro son las modificaciones más significativas operadas por la Ley 25/1995 en los recargos por declaración o ingreso extemporáneo en la LGT. En primer lugar, se extiende su aplicación a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. En segundo lugar, se modifica su cuantía en función del tiempo transcurrido entre la finalización del período voluntario y el ingreso o la presentación de la declaración. De forma que, si se efectúan dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación o ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente; si han transcurrido más de doce meses, ascenderá al 20 por 100. En tercer lugar, se declara la compatibilidad entre el recargo del 20 por 100 y los intereses de demora. Por último, todos estos recargos son compatibles con los de apremio, cuando la presentación extemporánea de la declaración-liquidación o autoliquidación no vaya acompañada de ingreso o solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación (95).

#### 1.2. Declaraciones.

Se extiende la aplicación del sistema de recargos a determinadas liquidaciones tributarias. Así se deduce de una primera lectura del artículo 61.3, que especifica, como supuesto de hecho de la norma, «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*» (96). Como vemos, el precepto distingue entre los ingresos correspondientes a autoliquidaciones, por un lado, y las liquidaciones derivadas de declaraciones, por otro. Esta primera conclusión queda en entredicho si analizamos el presupuesto de aplicación de los «recargos reducidos», pues el precepto señala que «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*» (97). Como es bien sabido, en los tributos liquidados por la

---

(95) Seguimos, en líneas generales, el estudio de MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.S.: «La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1995, pág. 45 y ss.

(96) La cursiva es nuestra.

(97) *Ibidem*.

Administración, el plazo de presentación de la declaración y el del ingreso nunca pueden ser coincidentes. Pensamos que la utilización de una conjunción copulativa -«e»-, en lugar de una disyuntiva -«o»-, se debe a un simple error de redacción y que el deseo del legislador es el de extender la aplicación de los recargos del artículo 61.3 de la LGT a las liquidaciones de contraído previo. Desde un punto de vista de los principios de justicia tributaria, nos parece la solución más acertada, ya que no se llega a entender por qué la forma de gestionar un tributo ha de ser determinante a la hora de aplicar los recargos que dicho precepto menciona. En este sentido se pronuncia, asimismo, la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del art. 61.3 de la LGT- que, al exponer las pautas comunes a todos los supuestos, menciona, expresamente, «el retraso en la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación».

Hemos señalado que el nuevo régimen de recargos del artículo 61.3 de la LGT se aplica no sólo a las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones, sino también a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo. De igual modo, hemos visto que, en caso de que la autoliquidación se presente fuera de plazo sin ingreso simultáneo, los recargos del artículo 61.3 serán compatibles con los de apremio.

Sin embargo, cabe plantearse si esta compatibilidad se produce también en el caso de las declaraciones. Y ello porque el artículo 61.3 sólo se refiere al supuesto en que «los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea». Ello podría llevarnos a la errónea conclusión de que, para las liquidaciones derivadas de declaraciones extemporáneas, los recargos del artículo 61.3 absorben al de apremio. Así parece entenderlo el profesor HINOJOSA, al afirmar que «esta compatibilidad, ... no es aplicable en los supuestos de recargos por ingresos que corresponderían a declaraciones presentadas para su liquidación, puesto que por mucha imaginación que se tenga, el recargo del artículo 127 sólo se puede aplicar a deudas que habiendo debido y podido ingresarse, no se ingresaron, y parece claro que no se puede ingresar una deuda cuya liquidación depende de la Administración, hasta que ésta no la liquide (98)».

A nuestro entender, existe compatibilidad entre los recargos del artículo 61.3 y los del artículo 127 en el caso de declaraciones extemporáneas. Lo que ocurre es que su devengo no es simultáneo. El obligado habrá de esperar a que la Administración liquide la deuda y se la notifique, con lo que se abrirá un período voluntario de pago. Por tanto, si a su finalización la deuda no ha sido ingresada, se devengará el recargo de apremio reducido del 10 por 100 o el general del 20 por 100 más intereses, según que el pago se efectúe antes o después de la notificación de la providencia de apremio.

---

(98) «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *op. cit.*, pág. 28.

### 1.3. Declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones con ingreso.

- a) Si el ingreso o la presentación de la declaración se realizan dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario, se devenga un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente, con exclusión de intereses de demora y sanciones (art. 61.3 de la LGT).
- b) Si el ingreso o presentación de la declaración se efectúan a partir de los doce meses siguientes a la finalización del plazo voluntario, el recargo asciende al 20 por 100, con exclusión de las sanciones, pero no de los intereses de demora (art. 61.3 de la LGT).

### 1.4. Declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones sin ingreso.

- a) SIN SOLICITUD DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO.

Cuando el obligado tributario no realiza el ingreso al tiempo de la presentación fuera de plazo de la declaración-liquidación o autoliquidación, se inicia, tal y como sabemos, el período ejecutivo de conformidad con el artículo 126.3 b) de la LGT, salvo y aunque nada dice el precepto, que se hubiera solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación, como veremos en el siguiente epígrafe. La iniciación de dicho período determina -art. 127.1- un recargo de apremio del 20 por 100 «del importe de la deuda no ingresada, así como de los intereses de demora correspondientes a ésta». El recargo de apremio, afirma el párrafo segundo de este precepto, 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... y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo». Todo lo expuesto debe ponerse en relación con el artículo 61.3 que establece la incompatibilidad entre los recargos del 5, 10 ó 15 por 100 y los intereses de demora y la compatibilidad entre aquéllos y el recargo de apremio. Tal y como puede observarse existe una antinomia entre los artículos 61.3 y 127.1 de la LGT. Ante esta situación cabe plantear dos interrogantes. De un lado, ¿la incompatibilidad entre los intereses de demora y determinados recargos quiebra cuando se inicia el período ejecutivo? De otro, si la respuesta a la cuestión anterior es positiva, ¿la compatibilidad se predica desde que finalizó el plazo voluntario para declarar o sólo desde que se inició el período ejecutivo? A nuestro entender es predicable la compatibilidad entre determinados recargos y los intereses de demora sólo en el período ejecutivo, pues existe un error en la redacción del artículo 127.1. Al igual que dispone su párrafo segundo, los intereses de demora que el mismo menciona no son los correspondientes a la deuda tributaria no ingresada, sino al período ejecutivo. Según esta interpretación podemos encontrarnos ante dos supuestos, según el ingreso posterior se efectúe o no con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio.

En el primero, se exigirá un recargo de apremio del 10 por 100 (art. 127.1 de la LGT); un recargo del 5, 10, 15 ó 20 por 100 (art. 61.3) y, si se aplica este último tipo, además, los intereses de demora devengados desde la finalización del plazo voluntario hasta la fecha de presentación, ya que, por expresa previsión legal, son compatibles con este tipo de recargo (arts. 61.3 y 127.1).

En el segundo supuesto -el ingreso se produce con posterioridad a la notificación de la providencia- se exigirá un recargo de apremio del 20 por 100 (art. 127.1); un recargo del 5, 10, 15 ó 20 por 100 (art. 61.3) e intereses de demora según el tipo de recargo. Si es de los tres primeros, sólo se exigirán los intereses devengados en el período ejecutivo, es decir, entre la presentación y el ingreso. Y, en el último de ellos, desde la finalización del período voluntario hasta el ingreso [arts. 61.3, 126.3 b) y 127.1].

Ahora bien, con arreglo a lo dispuesto, con carácter general, en el artículo 109.1 del RGR -según nueva redacción del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo-, no se exigirán intereses de demora al contribuyente que, sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento, efectúa el pago antes de que finalicen los plazos del artículo 108 del RGR. Dicha disposición, tras la modificación de la LGT, se encuentra viciada de ilegalidad sobrevenida. En efecto, el antiguo artículo 128 de la LGT contenía una previsión similar, que ha sido suprimida. Por ello, a partir de la entrada en vigor de la Ley 25/1995, hemos de considerar derogado el artículo 109 de la norma reglamentaria en este extremo, al carecer de la necesaria cobertura legal.

*b) CON SOLICITUD DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO.*

La aplicación de los recargos del artículo 61.3 y los de apremio del artículo 127 debe verse atemperada en los supuestos en que el obligado tributario solicite, conjuntamente con la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. A nuestro juicio, existe una laguna legal, ya que si media tal solicitud, por la presentación extemporánea sólo resultaría exigible el recargo que proceda del artículo 61.3 y, en su caso, el interés de demora, pero nunca los recargos de apremio, salvo que la solicitud no sea más que una maniobra dilatoria del obligado tributario.

Para llegar a la conclusión anterior habría que interpretar que el período ejecutivo para las deudas a ingresar mediante autoliquidación sin ingreso, se inicia cuando finaliza el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso, o si éste hubiere concluido, al presentar aquella, tal y como establece el artículo 126.3 b) de la LGT, salvo que se hubiere solicitado aplazamiento o fraccionamiento y éste se conceda. En caso contrario, la solicitud se tendrá por no formulada.

1.5. *Los supuestos de exoneración de responsabilidad del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria y los recargos por declaración extemporánea.*

¿Son exigibles los recargos que estudiamos en los supuestos de exoneración de responsabilidad del artículo 77.4 de la LGT? Para el profesor FALCÓN Y TELLA, la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995 parte, en su análisis, de la aplicación del artículo 61.3 sólo a supuestos de retraso culpable. En ella se afirma que está «perfectamente justificado, que... el legislador trate de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes». Dicha actitud sólo cabe ser apreciada en aquellos casos en los que el contribuyente incumple sus obligaciones mediando culpa (99).

La interpretación anterior goza del suficiente respaldo legal. El artículo 77.5 de la LGT prevé que, en los supuestos del número anterior, «se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y *recargos* (100) que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora». De una lectura apresurada y literal del precepto, podría obtenerse la conclusión contraria a la que defendemos: en los casos del artículo 77.4 serán exigibles, entre otras prestaciones, los recargos. Ahora bien, hemos de llamar la atención sobre el hecho de que la norma diferencia, de un lado, entre aquellas prestaciones que, como sabemos, tienen la consideración de cuota tributaria -cuota, retención o ingreso a cuenta, etc.- y de otro, el interés de demora. Respecto de las primeras, se da por supuesto que han de exigirse -«se exigirá, además de...»-, mientras que el segundo aparece como el auténtico mandato de la norma.

Pues bien, los recargos mencionados en el precepto se incluyen en el primer grupo, es decir, entre las cantidades que tienen la consideración de cuota tributaria, o sea, los legalmente exigibles sobre bases o cuotas, previstos en el artículo 58.2 a) de la LGT. En conclusión, en los supuestos de exoneración de responsabilidad se exigirá, como única prestación accesorio, el interés de demora.

Todo ello nos lleva a la necesidad de articular algún mecanismo legal que, sin privar de eficacia al artículo 61.3 como medio de regularización voluntario, permita excluir de su ámbito los supuestos que no puedan calificarse como de retraso culpable. Podría pensarse que estos casos se solventarán, normalmente, en el seno de un procedimiento inspector. Sin embargo, dicha solución no es del todo satisfactoria, ya que, salvo los supuestos previstos en el artículo 29 d) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT) (101), el obligado tendrá que esperar la actuación administrativa. Ello conlleva, a su vez, el devengo de intereses de demora, quizá por más tiempo del que fuera deseable.

---

(99) «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *op. cit.*, pág. 8.

(100) La cursiva es nuestra.

(101) A su tenor las actuaciones de la Inspección se iniciarán a «petición del obligado tributario, únicamente cuando las leyes reguladoras de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento de la Inspección para los particulares efectos que se determinen».

Caben dos posibles soluciones para conjugar los artículos 61.3 y 77.4 de la LGT. De un lado, permitir la iniciación de las actuaciones inspectoras cuando el obligado tributario crea hallarse incurso en uno de los supuestos del artículo 77.4, equiparando la provocación de la inspección a la presentación espontánea de la declaración. De este modo, si se llega a determinar que no concurre la circunstancia eximente de responsabilidad, no padecería tanto la imposición de sanciones como de los recargos del artículo 61.3. Ahora bien, ello sólo en relación a la deuda derivada de la autoliquidación o declaración respecto de la que se alega la aplicación del artículo 77.4. En caso de que en el desarrollo de la comprobación se descubrieran otras infracciones, resultaría aplicable a éstas el régimen sancionador previsto en la LGT.

De otro lado, establecer un procedimiento en el que se dé audiencia al interesado, con carácter previo a la imposición de los recargos. Esta segunda solución podría llevarse a la práctica sin necesidad de modificar el artículo 61.3, ya que el mismo se limita a regular aspectos materiales, sin entrar en ningún momento a disciplinar el procedimiento a seguir para su aplicación.

*De lege ferenda*, nos inclinamos por la primera de las soluciones apuntadas. Con ello se mantiene toda la eficacia del artículo 61.3 como medio de regularización voluntaria que, en caso de existir un procedimiento se vería enormemente obstaculizado.

## 2. Liquidación de los recargos.

El cómputo de los plazos determinantes de la aplicación de una u otra modalidad de recargo, se efectúa, según la Instrucción 7/1995, de fecha a fecha y si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entiende que el plazo expira el último día del mes. En definitiva, se trata de aplicar al presente caso el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El recargo así calculado y, en su caso, el interés de demora, será liquidado por la Administración y notificado al sujeto pasivo, que podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

### 2.1. Declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley 25/1995.

Con arreglo al apartado segundo de la disposición final primera de la Ley 25/1995 y tal y como recuerda la Instrucción 7/1995, el sistema de recargos del artículo 61.3 de la LGT se aplica a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, a partir de la entrada en vigor de la ley, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos impositivos con que guarden relación.

a) INGRESOS CORRESPONDIENTES A LIQUIDACIONES ADMINISTRATIVAS.

Como hemos señalado, la extensión del sistema de recargos a los supuestos de liquidaciones de contraído previo es una de las principales novedades del artículo 61.3 de la LGT. La Instrucción 7/1995 señala que el recargo se liquidará por la Administración conjuntamente con la liquidación administrativa derivada de la declaración presentada de forma espontánea fuera de plazo. Aquélla se notificará al sujeto pasivo con expresión de sus elementos esenciales, medios de impugnación y lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda [art. 124.1 a) de la LGT]. Por elementos esenciales se entienden las fechas de presentación de la declaración y de finalización del plazo, retraso en el que se ha incurrido, cuota sobre la que se aplica el recargo, recargo aplicable y cantidad resultante.

La Instrucción contiene una mención específica al IAE. En efecto, precisa que los recargos del artículo 61.3 de la LGT serán aplicables a las declaraciones de alta o variación por dicho tributo, siempre que éste no se exija por el procedimiento de autoliquidación.

Ello es consecuencia de la nueva redacción del artículo 79 b) de la LGT. Tal y como ya conocemos, este precepto considera infracción grave: «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 esta forma ha de entenderse derogado, por lo que se refiere a las declaraciones de alta y variación, el artículo 18 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE, que dispone que la falta de presentación o el incumplimiento de los plazos establecidos para las declaraciones de alta, variación o baja en la matrícula del impuesto, constituyan infracción simple, de acuerdo con el artículo 78 de la LGT. En la actualidad tales omisiones han pasado a constituir infracciones graves. Ahora bien, si el sujeto pasivo, de forma espontánea y sin que medie requerimiento, las presenta fuera de plazo, le alcanza la cláusula del artículo 61.3 de la LGT.

b) INGRESOS CORRESPONDIENTES A DECLARACIONES-LIQUIDACIONES O AUTOLIQUIDACIONES.

En estos supuestos, los recargos del artículo 61.3 de la LGT también deben ser liquidados por la Administración. Los elementos esenciales de la liquidación, que será notificada al sujeto pasivo, son los siguientes: fechas de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación y de finalización del plazo voluntario de pago, retraso en el que se ha incurrido, cuota sobre la que se aplica el recargo, recargo aplicable y cantidad resultante.

2.2. *Declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo entre el 1 de febrero de 1995 y el 23 de julio de 1995.*

La disposición transitoria segunda de la Ley 25/1995 establece que el nuevo régimen de recargos del artículo 61.3 resulta aplicable a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas entre el 1 de febrero y el 23 de julio de 1995, siempre que ello resulte más favorable para el contribuyente que el vigente en el momento de presentarse aquéllas.

Como cuestión previa hay que determinar a qué tipo de recargos se refiere. Entendemos que sólo a los del artículo 61.3 y no a los de apremio, pues la ley cuando los menciona habla de «régimen de recargos», a diferencia de la anterior redacción que utilizaba la terminología de recargos únicos.

El precepto no aclara si se aplica a todas las liquidaciones practicadas en ese período de tiempo o sólo a las que no hayan adquirido firmeza, a diferencia de lo previsto para las sanciones, de conformidad con la disposición transitoria primera. Pensamos que sólo se refiere a las liquidaciones aún no practicadas o que no hubieran adquirido firmeza, por el mismo principio de seguridad jurídica que subyace en la aplicación retroactiva del régimen sancionador.

a) DECLARACIONES-LIQUIDACIONES O AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO.

Según la Instrucción, en primer lugar, se calcula el importe resultante de aplicar a la cuota el recargo único del anterior artículo 61.2 de la LGT. Éste ascendía al 10 o al 50 por 100 según que la autoliquidación se hubiera presentado o no antes del transcurso de los tres meses, contados desde la finalización del período voluntario de pago. Si la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación no iba acompañada de ingreso o solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, el recargo único era del 100 por 100.

En segundo lugar, se calcula el importe resultante de aplicar a la cuota el recargo que proceda en aplicación de lo establecido en el artículo 61.3 de la LGT -5, 10 ó 20%- y, en caso de que el retraso sea superior a doce meses, los intereses de demora determinados conforme al artículo 58.2 c) de la LGT.

Una vez obtenidas las sumas anteriores, debe procederse a la comparación global de las mismas, girando la liquidación que resulte más favorable al contribuyente.

**b) DECLARACIONES-LIQUIDACIONES O AUTOLIQUIDACIONES SIN INGRESO.**

Tampoco aclara la Instrucción 7/1995 uno de los puntos más conflictivos de la aplicación retroactiva del artículo 61.3 de la LGT. Nos referimos a los supuestos en los que la presentación de la autoliquidación no va acompañada del ingreso o solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación.

Pensamos que, en primer lugar, hay que aplicar a la cuota el recargo único del 100 por 100 del derogado artículo 61.2 de la LGT. En segundo lugar, se obtiene la cantidad resultante de aplicar sobre la misma cuota el recargo del 5, 10 ó 20 por 100 más, en este último caso, el interés de demora a contar desde la fecha de finalización del plazo voluntario para declarar hasta la fecha de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación. Asimismo, habrá que adicionar el recargo de apremio del 10 o del 20 por 100 y, en este último supuesto, los intereses de demora devengados hasta la fecha del ingreso, según se haya notificado o no la providencia de apremio.

**c) LIQUIDACIONES DE CONTRAÍDO PREVIO.**

Con relación a las liquidaciones de contraído previo y ante el silencio de la Instrucción, hay que proceder de forma similar al régimen previsto en las letras anteriores, estableciendo con carácter previo las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea sin requerimiento previo de este tipo de declaraciones. Ante la ambigüedad de la anterior redacción de la LGT el intérprete podía entender que estábamos en presencia de una infracción tributaria grave -art. 79 a)-, de una simple -art. 78.1- o que se daban los presupuestos para la aplicación de los recargos únicos del anterior artículo 61.2. La segunda opción se aplicaba, como sabemos, al IAE y la última al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de conformidad con la disposición adicional séptima de la Ley 29/1991.

**VI. CONCLUSIONES****PRIMERA.**

La formulación -ante el silencio del legislador- de un concepto de recargo por declaración extemporánea requiere la determinación, de modo previo, de su fundamento. Su devengo se encuentra conectado con el deber de presentar de modo puntual las autoliquidaciones y declaraciones para la práctica de una liquidación. El incumplimiento de este deber -que se consume en el momento en que, transcurrido el plazo voluntario, la Administración requiere al obligado la presentación de aquéllas-, constituye una infracción tributaria, de conformidad con las letras a) y b) del artículo 79. Ahora bien, entre el cumplimiento puntual y el incumplimiento, existen situaciones intermedias de «cumplimiento excepcional», no tipificadas como infracciones. Éstas se dan cuando el obligado tributario presenta la declaración o autoliquidación de forma extemporánea, pero antes de que la Administración le dirija el requerimiento.

El legislador ha optado por asimilar estas conductas al cumplimiento, si bien exigiendo unos recargos -los del 61.3- que equiparan la situación de quien cumple puntualmente y del que lo hace de forma extemporánea. De este modo, podemos definirlos *como aquellas prestaciones tributarias que debe satisfacer el obligado tributario a consecuencia de una declaración espontánea, pero fuera de plazo, sin que presenten carácter sancionador o indemnizatorio.*

#### SEGUNDA.

No existe una definición legal de prestaciones tributarias accesorias. En un sentido amplio, podemos considerar como tales todas aquellas que no tienen carácter de tributo, aunque se devenguen con ocasión de su aplicación. Ahora bien, desde el punto de vista técnico, prestaciones accesorias son aquellas cuyo devengo se encuentra directamente vinculado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Los recargos del artículo 61.3 de la LGT sólo pueden calificarse como prestaciones accesorias en el primero de los sentidos indicados. Éstos se devengan como consecuencia de la presentación espontánea fuera de plazo de las autoliquidaciones y de las declaraciones necesarias para la práctica de las correspondientes liquidaciones. Por consiguiente, sólo de modo indirecto existe una conexión entre los recargos y la obligación tributaria principal.

#### TERCERA.

Los recargos del artículo 61.3 de la LGT constituyen la respuesta del ordenamiento tributario ante las situaciones de «cumplimiento excepcional». En éstas el obligado tributario goza de un doble beneficio. De un lado, obtiene un nuevo plazo para la presentación de los documentos. De otro, rebasa los plazos ordinarios sin sufrir la imposición de sanciones. Los recargos se configuran como cargas impuestas por la obtención de estos beneficios. A su través y desde el lado activo de la relación, se tutela la presentación puntual de los documentos. Junto a ello, no debe olvidarse que con dicha presentación se inicia el procedimiento de liquidación, con lo que se permite exigir la deuda. De esta forma, el principal interés protegido -si bien de modo mediato-, es el pago puntual de las deudas tributarias.

#### CUARTA.

Partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional, en los recargos del artículo 61.3 de la LGT estamos ante figuras similares a las cláusulas penales del ordenamiento privado. Aunque presentan un carácter *ex lege*, en ellas están presentes dosis de voluntariedad en el comportamiento del obligado tributario, pues se le permite no consolidar su incumplimiento, acogándose a esta forma de regularización.

## QUINTA.

Los recargos del artículo 61.3 son compatibles con el interés de demora. Los primeros constituyen la respuesta del ordenamiento ante la presentación extemporánea sin requerimiento previo de las declaraciones y el segundo la indemnización por la demora en el ingreso. El legislador ha excluido el devengo del interés en los retrasos de corta duración, con lo que el recargo viene, en cierta medida, a cumplir una función de indemnización por la demora en el pago.

## SEXTA.

También el legislador considera compatible los recargos del artículo 61.3 con los de apremio -en sus dos versiones- del artículo 127. Ello es coherente con el fundamento de ambas figuras, que presentan un presupuesto de hecho diverso: los primeros se devengan como consecuencia del cumplimiento extemporáneo del deber de declarar, mientras que los segundos constituyen una indemnización por los gastos derivados de la preparación y/o constitución del procedimiento de apremio.

## SÉPTIMA.

Dos son las novedades más importantes operadas por la Ley 25/1995 en el régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea en la LGT. En primer lugar, se extiende su aplicación a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. En segundo lugar, se modula su cuantía en función del tiempo transcurrido entre la finalización del período voluntario y la presentación de la declaración. Si se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación o ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente; si han transcurrido más de doce meses, ascenderá al 20 por 100.

## OCTAVA.

La aplicación de los recargos del artículo 61.3 de la LGT debe reservarse para aquellos supuestos de presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones que, en caso de mediar requerimiento administrativo, constituirían infracciones tributarias. Por tanto, han de arbitrase medidas que, sin privar de eficacia al precepto, excluya su aplicación a los retrasos no culpables, amparados en el artículo 77.4 de la LGT.

*De lege ferenda*, debe permitirse la iniciación de las actuaciones inspectoras cuando el obligado tributario crea hallarse incurso en tales supuestos, equiparando la provocación de la inspección a la presentación espontánea de la declaración. Si en el curso del procedimiento se determina que no concurre la circunstancia eximente de responsabilidad, el sujeto pasivo no padecería la imposición de sanciones, sino de los recargos del artículo 61.3. Ahora bien, ello sólo en relación a la deuda derivada de la autoliquidación o declaración respecto de la que se alega la aplicación del artículo 77.4.