

TRABAJO EFECTUADO POR:

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid.*

Sumario:

IV. Normas relativas a la obligación tributaria.

E) La presentación tardía y espontánea de declaraciones.

a) Modificaciones introducidas en el artículo 61.

b) La presentación espontánea de declaraciones.

a') Introducción.

b') Los distintos modelos de tratamiento de las declaraciones tardías sin requerimiento previo.

- c') Naturaleza y fundamento de la exención de responsabilidad por las infracciones tributarias.
- d') El sistema vigente: los recargos del artículo 61.3 LGT.
- e') Derecho transitorio.
- f') Efectos de la declaración extemporánea en el ámbito penal.
- g') La naturaleza de los recargos y la cuestión de su constitucionalidad.
- h') Algunas consideraciones de *lege ferenda*.

IV. NORMAS RELATIVAS A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

E) La presentación tardía y espontánea de declaraciones.

a) Modificaciones introducidas en el artículo 61.

La modificación más importante de las sufridas por el artículo 61 es la relativa a las consecuencias de las declaraciones presentadas fuera de plazo, reguladas ahora en el apartado 3, correspondiente al 2 de la redacción anterior. Por eso la destacamos en la rúbrica de este comentario al citado artículo. Éste, sin embargo, ha sido objeto de otras alteraciones, que han afectado a todos sus apartados y que nos limitaremos a reseñar brevemente.

a') El apartado 1, en su nueva redacción, remite, en cuanto al plazo de pago voluntario, en primer lugar, a «la normativa reguladora del tributo» y sólo en defecto de ésta a «la normativa recaudatoria», expresión que ha venido a sustituir, sin mucha trascendencia, a la anterior remisión directa al Reglamento General de Recaudación. Tampoco la tiene la prelación que se atribuye a las normas propias de los tributos en particular, que ya el RGR se encargaba de reconocer [*cf*: sus arts. 20, apartados 2, d) y 3, y 87].

b') El apartado 2 es nuevo y formula el principio general de devengo del interés de demora siempre que la deuda tributaria se pague después de la expiración del plazo de pago voluntario, cualquiera que sea la causa del retraso, incluso, como el párrafo 2.º expresamente aclara, en los casos de suspensión de la ejecución «del acto» (evidentemente se refiere al de liquidación) y en los de «aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo». Este último supuesto («prórroga») está hoy vacío de contenido, salvo que se incluya en él el previsto en el apartado 3. El principio general indicado admite excepciones como las previstas en el mismo apartado 3 y en el artículo 127.1, párrafo 2.º, entre otras (122).

(122) Al aplazamiento del 40 por 100 de la cuota diferencial del IRPF (art. 39.2 del reglamento) se puede añadir el regulado en el artículo 39.1 LISD. Ni que decir tiene que el principio de especialidad impide que estas normas se vean afectadas por el nuevo artículo 61.2 LGT.

El principio general mencionado constituye el punto de llegada de una evolución que parte de la regla opuesta, según la cual el interés de demora sólo se devengaba en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento (123). Su proclamación, sin embargo, no es nueva: se había hecho ya en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria en su versión originaria (Ley 11/1977, de 4 de enero) y, en el ámbito específicamente tributario, por la redacción que dio al artículo 128 LGT la Ley de Presupuestos para 1988 (Ley 33/1987, de 23 de diciembre). El precepto concordante con este último tras la Ley 25/1995 es el 127.1, que proclama también el general devengo de intereses por el inicio del período ejecutivo, con lo cual el apartado 2 del artículo 61 era, en realidad, superfluo.

c') La nueva redacción del apartado 4 recoge algunos principios básicos que rigen el aplazamiento y fraccionamiento del pago, no limitándose como la norma anterior (antiguo apartado 3) a efectuar una remisión al RGR:

- En primer lugar, incorpora, dotándolo de rango legal, el criterio que debe presidir la concesión del aplazamiento o fraccionamiento: el deudor debe encontrarse en una «situación económico-financiera» tal que «le impida transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo». La fórmula proviene del artículo 48.1 RGR, en la redacción que le dio el R.D. 448/1995, de 24 de marzo. Sin embargo, al transcribirla, la Ley 25/1995 ha omitido la frase «discrecionalmente apreciada por la Administración», que, referida a aquella situación, figura en el texto reglamentario. De ello cabe inferir una clara voluntad del legislador de excluir todo elemento de discrecionalidad en la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En consecuencia, la apreciación de en qué medida la situación económico-financiera del sujeto pasivo le impide transitoriamente el pago estará sometida, en cuanto concepto indeterminado, al control de los Tribunales (124).
- En segundo lugar, tras establecer como regla general la necesidad de garantizar las deudas aplazadas, aunque sin indicar, como hacía el texto anterior, las posibles garantías (enumeración de muy escasa relevancia, dado su carácter abierto), enuncia las siguientes excepciones a dicha regla:
 - «a) Cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije el Ministerio de Economía y Hacienda en atención a la distinta naturaleza de las mismas.

(123) Describe esta evolución LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria. (Un análisis de la ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 43 y sigs.

(124) En sentido conforme, MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 63 y sigs. y, 77 y sigs.; *idem*, «El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias», en CHECA GONZÁLEZ, C. *et alii*, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 223 y sigs. (págs. 236 y sig. y 246 y sigs.).

- b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda, y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública».

El texto procede del apartado 4 del artículo 34 de la Ley General Presupuestaria, añadido por la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para ese mismo año. La fórmula de la letra b) pasó al artículo 53.1 del RGR de 1990. La Ley 25/1995 la utiliza, como sabemos, para describir el supuesto en el que procede la suspensión sin garantía de los actos administrativos de imposición de sanciones (art. 81.4).

En cambio, cuando se trata de la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, y no se pueden aportar las garantías necesarias para obtenerla con carácter automático, la suspensión, tanto si se presta garantía como si no, habrá de fundarse en que «la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación» [art. 22.2 del TRPREA, en la redacción de la D.A. de la Ley 25/1995 y arts. 74.2, b) y 76.2 del nuevo RPREA aprobado por R.D. 391/1996, de 1 de marzo]. Ésta es, como es bien sabido, la fórmula tradicional de los artículos 122.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 34 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y 116 de la LPA de 1958, de las cuales ha pasado a otros sectores administrativos (125). Para el procedimiento administrativo la norma general vigente es el artículo 111 de la Ley 30/1992, cuyo apartado 2, a) recoge la referida fórmula.

El criterio que con ella se expresa es el de la mayor o menor posibilidad de restaurar la situación anterior a la ejecución del acto, de manera que si éste es finalmente declarado ilegal el recurso sería inútil. En cambio, el criterio legal para conceder el aplazamiento del pago sin garantía es la probabilidad de que la exigencia inmediata del crédito produzca perjuicios para el interés público. En este caso el interés privado no se toma en consideración, porque se trata de créditos no litigiosos, que en todo caso habrán de ser ejecutados, si bien esta ejecución jurídicamente inexorable se pospone cuando pueda lesionar intereses de carácter general. La Ley 25/1995 es criticable, por ello, a nuestro juicio, por aplicar este mismo criterio en el artículo 81.4 a la suspensión sin garantía de los actos mencionados (126), condicionando su concesión a la posibilidad de esos mismos perjuicios para el interés público. Es, por tanto, este interés el que se tutela, y no el individual del sancionado, cuya protección, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial (art. 24.1 CE), en nada se fortalece con el citado precepto. Dicha protección sigue encomendada a los principios generales en materia de suspensión en vía económico-administrativa, antes aludidos (art. 81.3 LGT), en neto contraste con el artículo 183.3 de la Ley 30/1992.

(125) Cfr. CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, págs. 136 y sigs.

(126) La no exigencia de garantía, que no resulta claramente del artículo 81.4 [cfr. *supra*, II, D), a), en el n.º 153 de esta misma revista, pág. 25], está expresamente establecida en el artículo 74.4 del RPREA-96.

b) *La presentación espontánea de declaraciones.*

a') *Introducción.*

La nueva redacción del apartado 3 del artículo 61 constituye, por el momento, la última solución legislativa a un problema permanente y de clara importancia del Derecho tributario, que se puede formular en los siguientes términos: ¿qué tratamiento debe darse al contribuyente que habiendo ocultado en un primer momento en todo o en parte el hecho o la base imponible, posteriormente y de manera espontánea o voluntaria pone los datos ocultados en conocimiento de la Administración? Parece razonable sostener que la respuesta a esta cuestión debe situarse entre dos extremos: por un lado, dejar sin consecuencias este hecho y equiparar el cumplidor tardío al puntual; por otro, aplicar al primero las sanciones previstas para el caso de incumplimiento del deber de declaración. Es decir, el declarante debe sufrir alguna consecuencia desfavorable que disuada del retraso y estimule el incumplimiento puntual, pero, por otra parte, debe también tomarse en consideración el hecho del cumplimiento espontáneo, que supone una rectificación de su conducta anterior, al tiempo que satisface el interés fiscal del Estado. A su vez, dicha consecuencia desfavorable puede consistir simplemente en la indemnización del perjuicio ocasionado por el retraso, que se cifra en el interés de demora, o superar este importe, en cuyo caso se plantea la cuestión de la cuantía y naturaleza del exceso. Parece claro, por otra parte, que si en caso de aplazamiento concedido por la Administración las cantidades aplazadas devengan el interés de demora, la consecuencia del pago tardío sin previa autorización deben exceder del pago de dicho interés.

Ahora bien, cuando de esta consideración general se desciende al plano legislativo concreto las dificultades técnicas y de política fiscal se multiplican, como lo demuestran elocuentemente los repetidos intentos de solución, que hasta ahora no han dado con una mínimamente duradera. La inestabilidad del tratamiento legislativo de este problema se ha debido fundamentalmente a la generalización de la autoliquidación como técnica de aplicación en los impuestos, que es sin duda el fenómeno de más amplio alcance que se ha producido en el Derecho tributario español en el último cuarto de siglo. El examen de los modelos seguidos por el legislador puede contribuir a arrojar luz sobre los fundamentos del actual sistema y la naturaleza de la declaración extemporánea.

b') *Los distintos modelos de tratamiento de las declaraciones tardías sin requerimiento previo.*

Los modelos básicos se corresponden con los sistemas de liquidación administrativa y autoliquidación y son los que a continuación se exponen:

1. *Modelo propio del sistema de liquidación administrativa.* Es el establecido en la redacción originaria de la LGT. Según ella, el tipo básico de infracción tributaria material (infracción de omisión o de defraudación) es la omisión o la falsedad o inexactitud de la declaración [art. 79, a) LGT, redacción originaria]. Su presentación fuera de plazo «si no hubiere mediado requerimiento de la Administración» constituía una «simple infracción» [art. 78, a)]. Una vez liquidada, la deuda tributaria debía ingresarse en los plazos reglamentarios y el RGR de 1968 introdujo el plazo de prórroga

con el correspondiente recargo. Terminado dicho plazo, la deuda se recaudaba en vía de apremio, con el recargo de esta clase. El antecedente del recargo de prórroga era la reducción del recargo de apremio que las normas anteriores al RGR disponían para el pago realizado dentro de un cierto plazo a partir del vencimiento. Hay que recordar que estos recargos, lógicamente incompatibles entre sí, eran entonces la única consecuencia del retraso en el pago, pues el interés de demora solamente se aplicaba al aplazamiento del pago. Cuando el «retraso en el pago» se debiese a una infracción, la consecuencia era, naturalmente, la sanción correspondiente. De aquí que la doctrina elaborada en torno a este sistema, entre la que destaca SOLER ROCH (127), pusiera de manifiesto el componente resarcitorio de estos dos recargos. También se planteaba ya esta doctrina la naturaleza del exceso del recargo sobre el interés, apuntándose la tesis de su naturaleza sancionatoria (128).

En el marco de este modelo, el tratamiento del retraso en la presentación de declaraciones-liquidaciones y, por tanto, en el correspondiente pago, se aborda por el RGR-1968 a través del recargo de prórroga. Según su artículo 92.1, c), en su redacción inicial, el plazo de prórroga para las deudas satisfechas por este sistema duraría «hasta la fecha de su ingreso» (129). Es claro que con esta norma se estaba forzando la figura de la prórroga del plazo de pago voluntario, a la que parece ser consustancial la limitación de su duración; en otras palabras, se estaba utilizando el recargo de prórroga para producir un efecto indemnizatorio y preventivo en relación con el retraso en las deudas autoliquidadas.

Esto quedó claramente de manifiesto al producirse la reforma del RGR por el R.D. 338/1985, de 15 de marzo, que suprime el plazo de prórroga y el correspondiente recargo para las deudas con liquidación administrativa y lo deja subsistente precisamente para las autoliquidadas (y las satisfechas mediante efectos timbrados), es decir, aquellas en las que la prórroga tenía un carácter menos natural y típico (130).

(127) SOLER ROCH, M.T., *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, I.E.F., Madrid, 1974.

(128) *Cfr.* SOLER ROCH, *op. cit.* nota anterior, págs. 62 y sigs. Para ella, el recargo de prórroga presenta un doble aspecto, de resarcimiento y de «carga para el deudor que goza del beneficio del pago en plazo de prórroga» (pág. 72). No es una sanción puesto que no ha habido infracción. En cuanto al recargo de apremio, SOLER ROCH ve en él una naturaleza mixta, como «una figura intermedia entre la indemnización y la sanción» (pág. 138), «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», si bien se trataría de una sanción «impropia» (pág. 140). Cita también la autora opiniones de la doctrina italiana que señalan su analogía con la cláusula penal, tesis esta que ha cobrado nuevo interés tras la STC 164/1995, de 13 de noviembre. *Cfr.* págs. 139 y 146 de la *ob. cit.*, y especialmente las págs. 151 y sigs. donde analiza más detenidamente esta tesis.

(129) La Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969 ofrecía en su Regla 48.1 una especie de explicación de este peculiar período de prórroga de duración indefinida: «Por el carácter que entrañan las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo..., por cuanto no son susceptibles de apremio...». Es decir, el hecho de que en los tributos con autoliquidación las deudas no fuesen conocidas por la Administración impedía establecer la sucesión normal entre el plazo de prórroga y el ejecutivo: éste, y el procedimiento de apremio, sólo podrían comenzar cuando la Administración tuviese conocimiento de la deuda por la declaración del sujeto pasivo.

(130) El R.D. 338/1985 eleva también el recargo de prórroga del 5 al 10 por 100. Establece además (nuevo art. 92.1 ap. 2.º RGR-68) que «no obstante, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de tales deudas [las autoliquidadas y las satisfechas mediante efectos timbrados], no será aplicable el plazo de prórroga y se exigirán en vía de apre-

En esta situación se promulga la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, que, como es bien sabido, alteró profundamente la regulación de las infracciones y sanciones tributarias para adaptarla a un sistema en el que predomina la autoliquidación como método de aplicación de los impuestos.

2. *Modelo propio del sistema de autoliquidación.* La Ley 10/1985 erige en tipo básico de la infracción tributaria material (que pasa a denominarse «grave») «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de [la deuda tributaria]» [art. 79, a) LGT, en la redacción dada por la citada ley]. En los términos transcritos cabe perfectamente el ingreso tardío en virtud de una declaración-liquidación espontáneamente presentada. Por otro lado, el artículo 61.2 LGT, según redacción de la Ley 10/1985 disponía que «los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas». La Administración se apresuró a contradecir esta interpretación en cuanto a las infracciones graves, no así en cuanto a las simples (131), y la cuestión fue resuelta por la Ley de Presupuestos para 1986, Ley 46/1985, de 27 de diciembre, que dio una nueva redacción al artículo 61.2 LGT en los siguientes términos:

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

De esta redacción, que es la que fue objeto de la STC 164/1995, de 13 de noviembre, y posteriores que siguen su doctrina, que más adelante analizaremos, arranca el planteamiento actual del problema de las declaraciones extemporáneas (132). Las cuestiones que la doctrina se ha formulado son fundamentalmente las dos siguientes:

- 1.^a Cuál es la naturaleza del pago espontáneo fuera de plazo y, en directa relación con ella, cuál es el fundamento jurídico de la exención de responsabilidad por las infracciones.
- 2.^a Cuál es la naturaleza del recargo que la ley impone en este caso y, en conexión estrecha con ella, si dicho recargo es o no constitucional.

mio, una vez transcurrido el período de ingreso en voluntaria». No está claro cómo se concilia esta norma con las de la LGT reguladoras de las infracciones y sanciones entonces en vigor en el caso de omisión de la declaración-liquidación. Lo que sí queda claro es que la presentación de ésta con recargo de prórroga quedaba supeditada a que la Administración pudiese dictar el auto de liquidación, aun sin previo requerimiento.

(131) Circular de 13 de mayo de 1985, de la D.G. de Inspección Tributaria, Instrucción 5.^a.

(132) Para un importante sector de la doctrina, la excusión de las sanciones prevista en la norma transcrita se refería únicamente a las graves, no a las simples. Véase ORON MORATAL, G., «El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias», *REDF*, n.º 69 (1991), págs. 35 y sigs. y doctrina allí citada. La D.G. de Inspección Financiera y Tributaria adoptó una posición matizada en su Circular de 8 de mayo de 1986, según la cual no «cabe apreciar infracción simple cuando la declaración inicialmente omitida fuera un nuevo soporte documental del ingreso. Únicamente, cuando la declaración-liquidación omitida supusiera además e independientemente del ingreso el cumplimiento de unos deberes de información no atendidos cabría la imposición de sanción por infracción simple (Instr. 11.^a).

Nos ocuparemos a continuación de la primera de las cuestiones enunciadas, dejando el examen de la segunda para más adelante, una vez que hayamos examinado el sistema vigente.

Por otra parte, la Ley 10/1985 estableció que el interés de demora sería el legal del dinero incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente. Insertó así en el propio interés un elemento disuasorio y cuasi-sancionador del retraso en el pago, si bien el TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, F.J. 9, b), rechazó que este incremento tuviese carácter de sanción en sentido técnico-jurídico. Hay que reconocer, no obstante, que este componente disuasorio difumina en cierta medida el carácter estrictamente resarcitorio del interés y produce un cierto solapamiento con los recargos por ingreso tardío del artículo 61.3 y de apremio.

Recordemos, antes de proseguir, las vicisitudes legislativas posteriores del artículo 61.2:

- La Ley 18/1991 elevó el recargo al 50 por 100 con exclusión del interés de demora y de las sanciones. El recargo se reduce al 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación de la declaración e ingreso y se eleva al 100 por 100 si no se efectúa el ingreso al tiempo de la presentación. Lo elevado del recargo ordinario, cuyo importe coincidía con el mínimo de las multas por infracciones graves, se explica por el contexto en el que se produce esta modificación: la regularización establecida por las Disposiciones Adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991. Se trataba de incentivar el acogimiento a estas medidas de amnistía más que el pago espontáneo, al que ciertamente no incitaban los nuevos recargos.
- El último episodio es la reforma que estamos comentando, de la que ha resultado un nuevo texto del artículo 61.3, que posteriormente analizaremos. Previamente vamos a centrar nuestra atención en la primera de las cuestiones que hemos dejado enunciadas más atrás.

c') Naturaleza y fundamento de la exención de responsabilidad por las infracciones tributarias.

Se trata de explicar por qué la declaración espontánea produce el efecto exonerador de la responsabilidad penal-administrativa derivada de la infracción y, por tanto, cuál es el fundamento técnico-jurídico de dicho efecto.

Muy poco después de la Ley 10/1985 y de la modificación del artículo 61.2 por la Ley de Presupuestos para 1986, F. PÉREZ ROYO (133) planteó con toda claridad la alternativa entre las dos siguientes respuestas a este interrogante:

(133) PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 335. La misma alternativa doctrinal distingue recientemente HINOJOSA TORRALVO, J.J., «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria» en *Impuestos*, n.º 18/1995, págs. 23 y sigs.

- Una es entender que el artículo 61.2 (ahora 61.3) LGT aporta un elemento del tipo de infracción tributaria grave, de manera que éste se obtiene combinando dicho precepto con el artículo 79, a).
- La otra es la que estima que el artículo 61.3 contiene una «excusa absolutoria o causa de no punibilidad». Se designa con este nombre en la técnica jurídico-penal a aquellas circunstancias que excluyen la punibilidad a pesar de existir una acción típica, antijurídica y culpable [p. ej., la prevista en el art. 563 bis b) del Código Penal de 1973, según el cual quedaba exento de responsabilidad el librador del cheque o talón en descubierto que hiciera efectivo su importe en el plazo de cinco días a partir de la fecha de su presentación al cobro] (134). Distinto de la excusa absolutoria es el «arrepentimiento espontáneo o activo», previsto como atenuante en el n.º 9 del artículo 9 del C.P. de 1973 y en los núms. 4.º y 5.º del artículo 21 del C.P. de 1995 (135).

PÉREZ ROYO pareció inclinarse, aunque no de manera muy decidida, por la primera de ambas tesis (136), pero es la segunda la que parece haber prevalecido (137). La tesis de que la declaración espontánea fuera de plazo supone la no realización de la acción típica constitutiva de la infracción ha sido sostenida de manera destacada por M. PONT MESTRES (138). Para este autor el artículo 61.2 LGT (se refiere a la redacción anterior a la Ley 25/1995) lo que hizo fue establecer una nueva modalidad de plazo de prórroga, aunque la ley no lo denomine así, que supone una ampliación del

(134) Cfr. MUÑOZ CONDE, F., *Teoría general del delito*, Temis, Bogotá, 1984, pág. 173. Según este autor, debe incluirse entre las excusas absolutorias el *desistimiento voluntario* en la tentativa, regulada en el artículo 3.º C.P.-1973, que concuerda con el 16 del C.P. de 1995. Este último dispone en su apartado 2 lo siguiente: «Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta». Como señala MUÑOZ CONDE, el desistimiento voluntario cuando evita la consumación del delito excluye la pena ya fundada en la tentativa misma.

(135) El texto de estos últimos es el siguiente: «Son circunstancias atenuantes:

- 4.ª La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades.
- 5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del juicio oral».

Observa MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, PPU, Barcelona, 1984, pág. 564, que el fundamento de esta atenuante es político-criminal: fomentar la reparación del daño o la persecución judicial, y que, por tanto, no disminuye ni lo injusto ni la culpabilidad sino sólo la *punibilidad*. Éste es, pues, añadimos nosotros, un rasgo común con la excusa absolutoria. La atenuante de arrepentimiento entrará en juego cuando la ley no prevea una causa de exclusión de la punibilidad.

(136) *Ibidem*, donde apunta que la calificación como excusa absolutoria «presenta aspectos problemáticos», pero no indica cuáles.

(137) Cfr. ORON MORATAL, G., *op. cit. supra*, n.º 132, pág. 31 y sig.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Comentario al artículo 61», en la VV.AA. *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pag. 89; HINOJOSA TORRALVO, J.J., *op. cit. supra*, n.º 133, págs. 23 y sigs.

(138) «La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de infracciones», en *Gaceta Fiscal*, n.º 118 (1994), págs. 127 y sigs. (especialmente págs. 136 y sigs.)

período voluntario de pago. Al sujeto pasivo «le asiste el derecho de efectuar ingresos fuera del plazo de pago voluntario *stricto sensu* sin requerimiento previo», pagando el correspondiente recargo; luego mientras dicho requerimiento no se produzca no hay infracción, ésta no se consume. PONT MESTRES ha reiterado esta tesis en vista de la Ley 25/1995, y encuentra una confirmación de ella en la nueva definición que ésta formula del tipo de la infracción básica en el artículo 79, a) y b), en los que se insertan las frases «salvo que se regularice con arreglo al artículo 61» y «previo requerimiento de la Administración tributaria» (139). También se ha pronunciado en favor de la tesis de la inexistencia de la infracción FALCÓN Y TELLA (140), por oposición a la aceptación por la STC 164/1995, F.J. 2.º, de la tesis contraria. FALCÓN se apoya igualmente en el artículo 76, a) LGT (red. de la Ley 25/1995) y además en el artículo 126.3 (también en su nueva redacción), según el cual en el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso el período ejecutivo se inicia, si el plazo reglamentariamente determinado para el ingreso ya hubiere concluido, al presentar dicha declaración.

Frente a la tesis de la inexistencia de la infracción pueden aducirse los siguientes argumentos:

- 1.º La conducta consistente en omitir en el plazo reglamentario la declaración-liquidación o la declaración a efectos de una liquidación administrativa o en presentarlas inexactas o incorrectas, encierra ya de manera completa lo que la doctrina penalista denomina el «desvalor jurídico» que se sanciona, es decir, el «tipo de injusto». Las excusas absolutorias, en cuanto no afectan al significado penal del hecho, quedan fuera de dicho tipo (141). Es claro que la ausencia de regularización anterior al requerimiento administrativo no forma parte de él.
- 2.º El argumento basado en el nuevo texto del artículo 79, a) y b) LGT en cuanto puramente literal no es decisivo. Cabe sostener, en efecto, que la redacción actual es fruto de una técnica deficiente (142).
- 3.º Contra lo que sostiene PONT MESTRES, el sujeto pasivo no tiene el «derecho» a declarar e ingresar fuera del plazo de pago voluntario, sino que está obligado a hacerlo dentro de éste. Otra cosa es que si lo hace fuera pero espontáneamente la ley exima de la sanción correspondiente, imponiéndole a cambio el pago del recargo. Pero desde la expiración del plazo voluntario el incumplidor está expuesto a que la Administración le requiera la declaración y el pago, cerrando la posibilidad de eximirse de la sanción (143). Como hemos

(139) PONT MESTRES, M./PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 66 y sig.

(140) En su artículo editorial del número 21/1995 de *Quincena Fiscal*, titulado «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?». El pasaje correspondiente comienza al final de la pág. 6.

(141) *Cfr.*, por todos, MIR PUIG, S., *op. cit. supra*, n.º 135, págs. 98, 121 y 198.

(142) En este sentido tenemos que rectificar la opinión expresada al comentar este precepto, *supra*, II, B, c, 1; n.º 153 de esta revista, pág. 12.

(143) En este sentido también HINOJOSA TORRALVO, J.J., *op. cit. supra* n.º 133, pág. 25. Sorprendentemente, este autor ve en la nueva redacción del artículo 79, a) una confirmación de la tesis de la excusa absolutoria.

dicho más atrás, sólo impropiaamente puede hablarse de una «prórroga» del plazo de pago voluntario; lo que tuvo lugar es la utilización del cauce formal del antiguo recargo de prórroga en el RGR-1968 para regular las consecuencias del pago espontáneo. En el RGR-1990 ha desaparecido toda referencia al plazo de prórroga. En un sentido no estricto o técnico incluso se ha utilizado la idea de prórroga en la doctrina penalista para explicar determinadas excusas absolutorias entre las que se incluye la contemplada en el artículo 61.2 LGT (144).

Tampoco puede, en nuestra opinión, argumentarse con fundamento en el artículo 126.3 LGT (en su nueva redacción), que, puesto que el período ejecutivo se inicia «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 aquella», la infracción no se consuma hasta este momento (así interpretamos el argumento implícito en la cita de esta norma por FALCÓN). En realidad, insistimos, hay un único período voluntario en el cual deben declararse y pagarse las deudas autoliquidadas. Lo que sucede es que mientras la Administración no conozca esas deudas no podrá, como es obvio, por imposibilidad material, ejecutarlas. Esto es lo que decía con cierto candor la Regla 48.1 de la Instrucción de Recaudación de 1969: «Por el carácter que entrañan las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo... *por cuanto no son susceptibles de apremio...*». Y si el deudor se adelanta y declara e ingresa, pierde su sentido la ejecución. Sólo si declara pero no ingresa es cuando se hace materialmente posible iniciar la vía de apremio y por ello se inicia efectivamente; no en el momento de la presentación como dice la norma transcrita, sino teóricamente un instante después (el art. 97.3 RGR en su redacción inicial decía, más realísticamente, «al día siguiente de la presentación»). En definitiva, el artículo 126.3, b) LGT mantiene la ficción de la prórroga, lo cual no era necesario (hubiera bastado decir sencillamente que las deudas autoliquidadas y no ingresadas serían exigidas en apremio). Esto se debe, sin duda, a que el legislador ha querido asegurar que también a estas deudas les es aplicable el recargo de apremio que el artículo 127.1 pretende vincular al inicio del período ejecutivo (al comentar este artículo discutiremos si lo logra efectivamente).

- 4.º Por último, pero no como menos importante de estos argumentos, diremos que resulta teórica y prácticamente mucho más satisfactorio ofrecer una explicación común al ámbito administrativo y al penal de esta causa de exculpación. Pues bien, en opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ la tesis de que la consumación de la defraudación tributaria se produce

(144) Aludimos a DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, León, 1985, pág. 331, en él se refiere a un grupo de conductas de esta clase semejantes a la del artículo 563 bis b) C.P.-1973 más atrás examinada, cuyas notas comunes son (*ibíd.* pág. 322) que en la mayoría de estos supuestos «una de las partes al menos es un ente público y que el CPP [comportamiento posterior positivo] va referido (salvo en la malversación de caudales públicos) a la satisfacción de un derecho de crédito». En ellas, observa este autor, «los tipos penales de CPP vienen a actuar aquí como correctivos de posibles malas intenciones, en el sentido de que ofrecen la posibilidad -eso sí, a costa de algo- de considerar aquel cumplimiento inicial como un desliz pasajero. El perjuicio real y efectivo [...] pasa a ser aquí la definitiva no satisfacción del derecho de crédito, la cual se afirma tras el incumplimiento de la advertencia que suponen los tipos de CPP. En realidad, el CPP viene a ser en estos casos una prórroga del plazo inicial asignado para el cumplimiento de la contraprestación».

en el momento en que tiene lugar el requerimiento administrativo, lo cual excluiría la calificación de la declaración espontánea como excusa absolutoria, era minoritaria en la doctrina y la jurisprudencia (145). Después de la L.O. 6/1995, de 29 de junio, que introdujo en el apartado 3 del artículo 349 C.P.-1973 (concordante con el 4 del art. 305 del C.P.-1995) una causa de eliminación de la punibilidad, la tesis del retraso del momento de la consumación ve debilitado su fundamento, pues la citada norma no hubiera sido necesaria, ya que la declaración espontánea constituiría un supuesto desistimiento voluntario de consumir el delito (146).

Aparte de su interés teórico, la precedente discusión doctrinal puede tener relevancia práctica lo mismo que el paralelo debate acerca del delito fiscal (147), en relación con el momento inicial de la prescripción de la infracción (art. 65 LGT).

d') El sistema vigente: los recargos del artículo 61.3 LGT.

1. *Ideas generales.* El principio básico del nuevo artículo 61.3 sigue siendo el mismo que el de sus precedentes: la presentación espontánea de la declaración elimina la sanción que en otro caso procedería aplicar a cambio de un recargo sobre la cuota resultante de la declaración, cuya finalidad es, en primer lugar disuadir del retraso. Se modifican, sin embargo, de manera considerable la cuantía y los aspectos técnicos de dicho recargo, que de fijo pasa a gradual en función de la duración del retraso (148). También es una novedad que la exclusión de la sanción sea aplicable no sólo a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, sino también a las declaraciones destinadas a producir una liquidación administrativa (declaraciones del art. 102 LGT) (149).

(145) MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, Madrid, 1995, págs. 112 y sigs., con referencias doctrinales.

(146) MARTÍNEZ-BUJÁN, *ibíd.*, pág. 150. Este mismo autor (*ibíd.* págs. 130 y sigs.) califica el supuesto del artículo 349.3 C.P.-1973 como «causa de levantamiento de la pena», concepto que define como «causa de exclusión de la pena que sólo opera con posterioridad a la realización del hecho, en virtud de lo cual puede afirmarse que exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido». Rechaza por incorrectas las denominaciones de causa de «exclusión de la pena», que se caracterizaría «por ocurrir ya en el momento de la ejecución del hecho, imposibilitando ya desde el principio el nacimiento de la punibilidad», y de «excusa absolutoria», que, sin embargo, es la más comúnmente empleada.

(147) Cfr. PÉREZ ROYO, F., *op. cit. supra* n.º 133, pág. 175 nota 273.

(148) El Proyecto del Gobierno establecía una cuantía fija del 20 por 100 con una reducción a la mitad y exclusión del interés de demora si el ingreso se efectuaba dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario. Las enmiendas parlamentarias que dieron lugar al texto finalmente aprobado están descritas cuidadosamente por PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, MADRID, 1995, págs. 43 y sig.

(149) Cfr. *supra*, II, B, c, 2; n.º 153 de esta revista, pág. 12.

En realidad, el elemento central del tipo de infracción grave es esta omisión o inexactitud (falsedad), como consecuencia de la cual se produce una disminución del ingreso, sea en virtud de la autoliquidación sea como consecuencia del acto administrativo. Por eso la conducta que produce la exclusión de la sanción es precisamente la presentación de la declaración omitida o la rectificación o complemento de la inexacta («declaración complementaria»), y no, como dice erróneamente el apartado 3, el ingreso (véase el inciso segundo del párrafo primero). La presentación de la declaración sin ingreso produce plenamente el efecto exonerador, con la única consecuencia de que la deuda no ingresada se exigirá en vía de apremio con el recargo correspondiente (véase el párrafo segundo de este apartado 3).

El ámbito de aplicación del sistema de exclusión de las sanciones del artículo 61.3 coincide con el de los tributos para los que rige el régimen sancionador de la LGT, a saber, los estatales, los cedidos a las Comunidades Autónomas (art. 3.º de la Ley de Cesión, 30/1983, de 28 de diciembre) y los locales (art. 11 LHL, 39/1988). En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la subsistencia en él del sistema de liquidación administrativa había hecho necesario el mantenimiento de una regulación especial del régimen sancionador (150), de la que permite prescindir la Ley 25/1995 al tipificar como infracción grave la falta de presentación de la liquidación. Por ello el apartado 2 de la Disposición Derogatoria 1.ª de dicha ley ha derogado la Disposición Adicional 7.ª de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, en la que se regulaba hasta entonces el aludido régimen sancionador especial.

Hemos recalcado que el elemento central del sistema del artículo 61.3 es la presentación tardía pero espontánea de una declaración complementaria. Tal presentación implica un reconocimiento de la infracción cometida, el arrepentimiento de ella y la reparación (o, al menos, su posibilidad) del perjuicio irrogado al erario público. El recargo es un elemento integrante de la deuda resultante de la declaración. Es evidente por ello que el artículo 61.3 LGT no resultaría aplicable en modo alguno cuando no se presente esa declaración ni se hayan cometido infracciones, y que, por consiguiente, en tales supuestos no procederá la imposición del recargo que el citado artículo establece. De este modo se resuelve, a nuestro juicio, la duda planteada por PEÑA GARBÍN (151), acerca de la exigibilidad del recargo del artículo 61.3 cuando se realicen ingresos fuera de plazo como consecuencia de «actas de rectificación», es decir, sin imposición de sanción. De las consideraciones precedentes se deduce que la respuesta es rotundamente negativa. Cabe añadir que la actuación de la Inspección supone la existencia de un «requerimiento» administrativo, por lo que el artículo 61.3 en ningún caso

(150) El artículo 40 de la LISD, 29/1987, de 18 de diciembre, remitía, en cuanto al régimen sancionador, a la LGT, pero su D.T. 6.ª estableció un régimen específico para la presentación de documentos fuera de plazo. Este régimen regiría «hasta que no se disponga la aplicación del procedimiento de autoliquidación». La D.A. 7.ª de la Ley 29/1991 derogó la citada D.T. 6.ª sustituyendo las sanciones que establecía por un régimen idéntico al del artículo 61.2 LGT (redac. Ley 18/1991) con la única diferencia de que se establecía un recargo del 100 por 100 si mediase requerimiento de la Administración. Dicho régimen estaría en vigor «hasta que, por implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del ISD, sea aplicable el régimen sancionador de la LGT».

(151) PEÑA GARBÍN, J.M., «Los recargos por ingresos fuera del plazo tras la reforma de la LGT», *Gaceta Fiscal*, n.º 137 (1995) pags. 161 y sigs. (pág. 170).

es aplicable, y o bien procede imponer la correspondiente sanción, sin posibilidad de acogerse a la excusa absolutoria establecida en dicho precepto, o no hay lugar a sanción alguna, como en el supuesto que origina la duda, en cuyo caso tampoco es procedente la imposición del recargo. Los recargos a que alude el artículo 77.5 LGT son los que se aplican sobre las bases o las cuotas a que se refiere el artículo 58.2, a) LGT.

2. *Presupuestos para la aplicación del artículo 61.3.* Son los dos siguientes:

- Que se presente la declaración (declaración-liquidación o declaración del art. 102 LGT) omitida o complementaria, y
- Que la presentación tenga lugar «sin requerimiento previo», es decir, de manera espontánea o voluntaria.

En relación con el primero de estos requisitos, ya hemos señalado, e insistimos en ello, que lo único que se exige es la presentación de la declaración, no efectuar el ingreso que resulte de ella (sea directamente por autoliquidación, sea a través del acto administrativo liquidatorio). Es posible que el ingreso no se lleve a cabo, o bien porque el contribuyente solicita al tiempo de la presentación, y se le concede, aplazamiento o fraccionamiento del pago, o bien simplemente como un acontecimiento de puro hecho, en cuyo caso la deuda se cobrará (o intentará cobrar) en vía de apremio con el recargo correspondiente. Pero no por ello se anula el efecto de exclusión de la sanción (o de la pena, en el caso de delito fiscal, nos anticipamos a afirmar), que es consecuencia exclusivamente de la presentación de la declaración. En ésta consiste también la «regularización de la situación tributaria» a que se refiere el artículo 305.4 del C.P. vigente; pero sobre ello volveremos más adelante.

El «requerimiento» administrativo marca el fin de la posibilidad de acogerse a esta nota de exclusión de la sanción, produciendo un «efecto de bloqueo» sobre ésta (152). Este requisito es el trasunto del requisito de la «voluntariedad» o «espontaneidad» que el Derecho penal impone como elemento esencial de los comportamientos («desistimiento *voluntario*», «arrepentimiento *espontáneo*») que dan lugar a la eliminación o reducción de la punibilidad. A pesar de su obvia importancia, los comentaristas suelen dar por sobreentendido el concepto de «requerimiento», que se viene utilizando sin variación (en la expresión «sin requerimiento previo») desde que se introdujo esta excusa absolutoria en la Ley 10/1985; e incluso, como hemos recordado más atrás [*supra*, b').1], en la redacción originaria de la LGT para definir la infracción simple consistente en el retraso en la presentación de la declaración [art. 78, a)]. Puede decirse, por analogía con las obligaciones privadas, que el requerimiento supone la constitución en mora del deudor, que exige, por regla general, entre otros requisitos, la «interpelación o intimación del acreedor», esto es, que el acreedor «exija [al deudor] judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación» (art. 1.100 C.C.), por lo que

(152) MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *op. cit. supra* n.º 145, págs. 97 y 159, quien toma esta expresión de la doctrina alemana.

podemos afirmar que constituye «requerimiento» a efectos del artículo 61.3 LGT toda actuación administrativa con virtualidad interruptiva de la prescripción. En especial, con relación a las actuaciones inspectoras será de tener muy en cuenta la doctrina jurisprudencial consolidada que exige que tengan auténtico contenido inspector para que produzcan dicho efecto, sin que sean suficientes las simples comunicaciones con el único fin de interrumpir la prescripción. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 31.4, b), inciso segundo, del Reglamento General de la Inspección, la interrupción injustificada de las actuaciones determina que las declaraciones presentadas fuera de plazo «se [entiendan] realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan». El alcance de esta norma, que en rigor debería tener rango legal (véase el voto particular del magistrado Sr. GOTA LOSADA a la STS que se cita a continuación), resulta enormemente ampliado por la doctrina finalmente consagrada en la STS de 28 de febrero de 1996, según la cual a efectos del artículo 31 RGI las actuaciones inspectoras terminan cuando se dicta el acto de liquidación. Por otro lado, es sumamente dudoso que los efectos de esta disposición reglamentaria puedan extenderse al ámbito estrictamente penal; pero sobre ello retornaremos más adelante.

Naturalmente, no sólo pueden constituir un requerimiento las actuaciones de los órganos de la Inspección, sino también las de los de gestión, cuyas competencias han sido notablemente reforzadas por las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995 en el artículo 123 LGT (153). Tanto las unas como las otras deben tener, no obstante, la necesaria especificidad, es decir referirse en concreto a una deuda determinada, a fin de que se produzca frente a ésta el «efecto de bloqueo» (154).

En su comentario a la STC 164/1995, FALCÓN Y TELLA apunta la tesis según la cual el recargo del artículo 61.3 tendría como requisito la mora o retraso culpable del contribuyente (155). Esta afirmación armoniza, a primera vista con el régimen de la mora en el cumplimiento de las obligaciones privadas, uno de cuyos requisitos, según la doctrina civilista, es justamente que el retraso

(153) Acerca de ello llama la atención ESEVERRI, *op. cit. supra* 137, pág. 90.

(154) Puede citarse, a este respecto, la impecable doctrina establecida por el TEAC en su Resolución de 7 de febrero de 1989 (R.G. 2453-1-88, *Impuestos*, 1989, II, págs. 747 y sigs.), según la cual una actuación inspectora no interrumpe el plazo de prescripción «si del examen de las actuaciones posteriores puede deducirse que la citación o requerimiento no fue antecedente inmediato de la actuación inspectora respecto a un tributo determinado, referido a un período igualmente concreto» (Considerando 4.º). Y añade que estas exigencias no se cumplen por el requerimiento notificado en el caso enjuiciado «ya que la revisión de la situación tributaria en general del sujeto pasivo, sin indicación del impuesto y período -en el impreso se dice: "Impuestos: los que le afecten", "Ejercicios: 1986 y anteriores"- no indica anuncio o preparación de una investigación singularizada, sino el intento de interrumpir, de modo indiferenciado, la prescripción de unos impuestos que se desconocen, de establecer una dilación indefinida para permitir una futura e indeterminada actuación». El TEAC cita en apoyo de esta doctrina el artículo 30.1 RGI, cuyo inciso segundo dispone que la comunicación por la que se inicien las actuaciones se indique al obligado tributario el alcance de las que se han de desarrollar.

(155) *Op. cit. supra*, n.º 140, pág. 8. FALCÓN toma pie de la observación contenida en el F.J. 7.º (fin del párrafo 5.º) de la STC, a fin de justificar el recargo (remisión Ley de Presupuestos para 1986), de que con él el legislador trata «de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes», para afirmar que de este planteamiento se deduce la necesidad de que el retraso sea culpable, «pues sólo entonces cabe apreciar la existencia de una "actitud dilatoria"». Pero después parece hacer propia esta tesis: «Cuando -por poner un ejemplo extremo- el ingreso tardío se produce como consecuencia de haber seguido el contribuyente, en un primer momento, el criterio sentado por la propia Administración en contestación a una consulta, o cuando la

sea culpable (156). Sin embargo, en ella se encierra, a nuestro juicio, el siguiente equívoco: en la mora, la infracción del deber del deudor es precisamente el retraso en el cumplimiento; en la presentación extemporánea de una declaración tributaria la culpabilidad es un elemento indispensable de la correspondiente infracción grave: si falta dicho elemento no habrá infracción ni, en consecuencia, sanción. En tal caso, no habrá lugar para la aplicación de la excusa absolutoria del artículo 61.3 LGT, y no se podrán imponer los recargos que en él se establecen. Esto se ve claramente en los ejemplos que pone el propio FALCÓN (véase la nota 155), en los que ciertamente no hay infracción por falta de culpabilidad, al haberse atendido el contribuyente a una interpretación razonable de las normas aplicables. Si a pesar de ello éste, debido, por ejemplo, a mal asesoramiento o a escrúpulos de una conciencia rígida, formulase una declaración y se le liquidasen los recargos, el acto administrativo sería contrario a Derecho y el contribuyente podría impugnarlo y obtener la devolución de su importe, para lo cual le bastaría con demostrar la inexistencia de la infracción.

La situación sería equiparable, en cierto modo, a la que se produciría si hubiese seguido desde el primer momento la interpretación más favorable a la Administración, algo a lo que obviamente no está obligado. En otro aspecto, puede compararse también la situación descrita a la surgida del acta de rectificación, comentada más atrás. Es evidente, en efecto, que la presentación de una declaración omitida o complementaria no convierte *eo ipso* al contribuyente en infractor ni constituye, también por sí sola, una confesión de una infracción, aunque ciertamente crea una presunción de hecho en este sentido, que justifica la liquidación inicial del recargo.

3. *Importe y compatibilidad con otras prestaciones.* El importe del recargo es el que se indica en el siguiente cuadro, en el que se señala también su compatibilidad o no con el interés de demora:

DURACIÓN DEL RETRASO EN MESES	IMPORTE DEL RECARGO (%)	COMPATIBILIDAD CON EL INTERÉS DE DEMORA
≤ 3	5	NO
> 3 ≤ 6	10	NO
> 6 ≤ 12	15	NO
> 12	20	SÍ

falta de ingreso inicial cuenta con el apoyo de un criterio jurisprudencial posteriormente modificado, no parece que, ni siquiera desde la perspectiva de la sentencia que comentamos, sea posible exigir recargo alguno (ni, por cierto, intereses a un tipo superior al legal), lo que en buena lógica *debe llevar a la anulación de los recargos correspondientes, en cuanto excedan del interés de demora, cuando no haya existido mora o retraso culpable por parte del contribuyente.* Pues no tiene sentido una medida "disuasoria" cuando la conducta que se pretende evitar se debe a error o de cualquier otra forma se ha puesto la diligencia debida» (la cursiva es del original). V.t. la pág. sig.

(156) Cfr. por todos DÍEZ PICAZO, *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, vol. I, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1983 (reimpr. 1988), pág. 683.

La Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT aclara que «el retraso se computará desde el término del plazo voluntario de presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación hasta la fecha en que se presente la misma. El cómputo de los meses se efectuará de fecha a fecha, y si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes» (cfr. art. 48.2 230/1992). El período de devengo del interés de demora, en su caso, coincide con el anterior.

Desde el punto de vista técnico, el error de salto es un defecto común con todos los sistemas precedentes, multiplicado en el vigente por el número de los tramos. El cumplimiento del año produce además del incremento del tipo del recargo la adición del interés de demora (157). Se ha observado que, debido a esta acumulación de prestaciones, las consecuencias del pago extemporáneo pueden ser más gravosas que el anterior recargo del 50 por 100, cosa que sucede a partir aproximadamente de los tres años del vencimiento del plazo voluntario. Ello, unido a la disminución de las sanciones, puede producir el efecto opuesto al perseguido por el legislador, a saber, disuadir al contribuyente de declarar espontáneamente, incitándole, por el contrario a asumir el riesgo de ser descubierto por la Inspección. Este incentivo será mayor a medida que se aproxime el vencimiento del plazo de prescripción, especialmente si el contribuyente no tiene crédito para solicitar el aplazamiento (158).

Según prevé el párrafo segundo del artículo 61.3, el recargo por declaración-liquidación extemporánea es compatible con el de apremio en el caso de que el obligado tributario no efectúe el ingreso al tiempo de la presentación. Dicho recargo se devenga, según el artículo 127.1 LGT por el inicio del período ejecutivo, lo cual sucede, en el supuesto considerado, «al tiempo de la presentación» de la autoliquidación (art. 126.3, b) LGT). El apremio puede evitarse formulando simultáneamente a la declaración-liquidación sin ingreso una petición de aplazamiento o fraccionamiento (159).

Según el artículo 127.1 LGT, el inicio del período ejecutivo no sólo determina el devengo del recargo de apremio del 20 por 100, sino también el del interés de demora. Este recargo se reduce al 10 por 100 si la deuda se paga antes de la notificación de la providencia de apremio y además no se exigirán en este caso los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo. J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J.S. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (160) han puesto de manifiesto la anti-

(157) Algunos comentaristas han apuntado la tesis de que el interés de demora se compute a partir del primer año, con lo que se suavizaría el brusco salto que de otra manera se produciría. En este sentido ESPEJO POYATO, I., «Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la LGT», en *Impuestos*, 3/1996, págs. 21 y sigs. (pág. 24) y PEÑA GARBÍN, *op. cit. supra* n.º 151, pág. 173. Como admiten ambos autores, el criterio administrativo, manifestado en la Instrucción 7/1995, es que el interés se calcula desde el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación. Este criterio tiene su fundamento, como señala I. ESPEJO, en la regla general sobre el devengo del interés contenida en el propio artículo 61 LGT, apartado 2.

(158) *Cfr.* sobre estos aspectos técnicos, PEÑA GARBÍN, J.M., *op. cit. supra* n.º 151, págs. 172 y sig.

(159) La presentación simultánea tiene la consideración de hecha en período voluntario por virtud del artículo 126.3, b) *in fine* LGT y, por consiguiente, impide que se inicie el período ejecutivo (*cfr.* art. 51.6, pfo. 1.º RGR). Véase la Instrucción 7/1995, instr. 3.ª, ap. 2.1, b) 1.

(160) «La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo», en *Quincena Fiscal*, n.º 19/1995, págs. 45 y sigs. (pág. 48).

nomia que existe entre el citado precepto y el 61.3, al exigir el primero interés de demora y excluirlo el segundo siempre que el retraso no exceda de 12 meses. La solución que proponen estos autores consiste en entender que el párrafo primero del artículo 127.1 se refiere, en realidad, al igual que el segundo, únicamente a los intereses de demora correspondientes al período ejecutivo, no a los devengados desde el fin del período voluntario hasta el comienzo del período ejecutivo. Esta interpretación, aunque tiene el inconveniente de ir en contra de la letra del artículo 127.1, produce un sistema armónico. La contraria supondría que la falta de ingreso al tiempo de la presentación de la autoliquidación ocasionaría la pérdida del derecho a la excusión de intereses que concede el artículo 61.3 (161).

De la interpretación propuesta por los autores citados derivan las consecuencias que se resumen en el siguiente esquema (162):

DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA

A) *Con ingreso simultáneo*

- a) Retraso no superior a 12 meses: sólo se aplican los recargos del 5, 10 ó 15 por 100 del artículo 61.3, sin interés de demora.
- b) Retraso superior a 12 meses:
 - Recargo del 20 por 100 del artículo 61.3.
 - Interés de demora desde el fin del plazo voluntario hasta la fecha de presentación.

B) *Sin ingreso simultáneo*

El ingreso tiene lugar:

-
- (161) En favor de la solución de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ podría apuntarse que el órgano de gestión, que es el competente para liquidar el interés de demora, lo hará, si procede, hasta la fecha de presentación de la declaración. La liquidación del interés de demora devengado en el período ejecutivo es competencia del órgano de recaudación, que no podría liquidar un interés devengado antes del inicio de dicho período. *Cfr.* la Instrucción 7/1995, 3.ª 1.
 - (162) Este esquema es un desarrollo de las conclusiones formuladas por los autores citados. Señalan también estos autores que el párrafo segundo del artículo 109.1 RGR en la redacción del R.D. 448/1995, de 24 de marzo, ha resultado derogado tácitamente por la nueva redacción del artículo 127.1 LGT por la Ley 25/1995, que suprimió su base legal al derogar el artículo 128.3 LGT en su redacción anterior. Según la citada norma del RGR, no se exigirían los intereses de demora devengados desde el inicio del procedimiento de apremio cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento la deuda se satisfaga en el plazo del artículo 108 RGR, que se inicia con la notificación de la providencia de apremio.

- a) Antes de la notificación de la providencia de apremio:
- a') Declaración presentada dentro de los 12 meses a partir del fin del plazo voluntario:
- Recargos del 5, 10 ó 15 por 100 del artículo 61.3 y 10 por 100 de apremio.
 - Sin interés.
- b') Declaración presentada pasados los 12 meses a partir del fin del plazo voluntario:
- Recargos del 20 por 100 (art. 61.3) y 10 por 100 de apremio.
 - Interés de demora desde el fin del plazo de pago voluntario hasta la fecha de la presentación de la declaración.
- b) Después de la notificación de la providencia de apremio:
- a') Declaración presentada dentro de los 12 meses a partir del fin del plazo voluntario:
- Recargos del 5, 10 ó 15 por 100 del artículo 61.3 y 20 por 100 de apremio.
 - Interés de demora desde la presentación hasta la fecha del ingreso (período ejecutivo).
- b') Declaración presentada pasados los 12 meses a partir del fin del plazo voluntario:
- Recargos del 20 por 100 (art. 61.3) y 20 por 100 de apremio.
 - Interés de demora desde el fin del plazo voluntario hasta la fecha del ingreso.

4. *Gestión*. La Instrucción 7/1995 contiene las siguientes directrices:

«El recargo y, en su caso, el interés de demora que proceda se liquidará por los órganos competentes, notificando al sujeto pasivo la liquidación practicada, que será susceptible de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa» (instr. 3.^a, 1, pfo. 3.^o).

En el supuesto de declaraciones-liquidaciones, la instrucción 3.^a, 2, b), 1 dispone que «la liquidación del recargo deberá contener los datos relativos a la fecha de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, fecha de liquidación del plazo, retraso en que se ha incurrido, cuota sobre la que se aplica el recargo, recargo aplicable y cantidad resultante».

«Cuando además del recargo y, en su caso, del interés de demora devengados por la presentación extemporánea proceda, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, la exigencia del recargo de apremio, el órgano liquidador remitirá la declaración-liquidación o autoliquidación al órgano de recaudación competente y, si procede, del interés de demora devengado hasta la fecha de presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación» (instr. 3.ª, 1, pfo. 4.º).

e) Derecho transitorio.

El Derecho transitorio en relación con los recargos del artículo 61.3 está contenido en la Disposición Final 1.ª, apartado 2, y en la Disposición Transitoria 2.ª de la Ley 25/1995 (163). Se atiende en ellas al momento de presentación de la declaración o autoliquidación y se distinguen tres períodos:

- 1.º El posterior a la entrada en vigor de la Ley 25/1995 (23 de julio de 1995), en el que se aplicará el nuevo sistema.
- 2.º El comprendido entre el 1 de febrero (164) y el 23 de julio de 1995, en el que se aplica retroactivamente el nuevo régimen siempre que resulte más favorable que el anterior; y
- 3.º El anterior al 1 de febrero de 1995, en el que es aplicable el sistema anterior.

ESPEJO POYATO (165) plantea la cuestión de la posible aplicación del nuevo régimen a las declaraciones presentadas antes del 1 de febrero de 1995, pero en relación con las cuales no fuese firme en tal fecha el acto de liquidación del recargo y entiende que les es aplicable la legislación derogada, solución con la que hay que coincidir, pues el momento relevante según la ley es únicamente el de la presentación de la declaración. El mismo criterio, pero en sentido inverso, habrá que aplicar a la cuestión planteada por MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (166) de si el nuevo régimen se aplica a las declaraciones presentadas en el segundo de los mencionados períodos cuando la liquidación del recargo sea firme (se entiende, a la entrada en vigor de la Ley 25/1995). Frente a la opinión de estos autores, entiendo que la respuesta debe ser afirmativa.

(163) Véase sobre el Derecho transitorio el cuidadoso estudio de I. ESPEJO POYATO, *cit. supra* n.º 157.

(164) La fecha del 1 de febrero se fijó en la enmienda que introdujo en el Congreso la D.T. 2.ª (n.º 46, del G.P. Socialista), «al objeto de propiciar la presentación de estas regularizaciones durante la tramitación de Proyecto de Ley». Al parecer es una fecha convencional, que no coincide con ningún momento especial de la tramitación de éste: el Proyecto se publicó en el B.O. del Congreso el 5 de diciembre de 1994 y las enmiendas el 15 de marzo de 1995.

(165) *Op. cit. supra* n.º 157, pág. 25

(166) *Op. cit. supra* n.º 160, pág. 50.

Por lo demás, ESPEJO (167) ha puesto agudamente de manifiesto las discordancias existentes entre el régimen transitorio de los recargos, el interés de demora y las sanciones, en la interpretación de la referida Instrucción 7/1995.

f) Efectos de la declaración extemporánea en el ámbito penal.

La introducción en el artículo 61 LGT de la declaración tardía pero espontánea como causa de exclusión de las sanciones por infracciones tributarias dio lugar a una viva polémica acerca de la posible eficacia de dicha declaración en la esfera penal, en relación con el delito fiscal, en la que tomaron parte destacados representantes de las doctrinas tributarista y penalista. El debate fue estimulado por algunas resoluciones judiciales que tuvieron en su momento una gran notoriedad, como el Auto del Juzgado de Instrucción n.º 3 de 13 de enero de 1993, el de la Audiencia Nacional de 25 de junio del mismo año, que estimó el recurso de apelación contra el anterior, o la Sentencia de la Audiencia Provincial de Lérida de 15 de julio, también de 1993. No es posible resumir aquí, aunque sea brevemente, esta interesantísima polémica (168), que, por otra parte, es ya historia, puesto que la L.O. 6/1995, de 29 de junio, introdujo en el artículo 349 C.P.-1973 una excusa absolutoria análoga a la del artículo 61 LGT, zanjando de este modo la cuestión. También se introdujo una excusa del mismo tipo en los artículos 349 bis y 350, en relación con los delitos de defraudación a la Seguridad Social y fraude de subvenciones; pero es la del antiguo artículo 349 (defraudación tributaria) la que aquí nos interesa, por ser la que guarda una relación más estrecha con el artículo 61 LGT. Esta excusa se halla regulada ahora en el artículo 305.4 C.P.-1995. Nuestro interés en este momento consiste únicamente en examinar la relación que existe entre las declaraciones extemporáneas del artículo 61.3 y la «regularización de la situación tributaria» que constituye el elemento central del tipo de la excusa absolutoria de la norma penal.

Pues bien, en nuestra opinión dicha «regularización» consiste precisamente en la presentación de la declaración, sin que el ingreso de la cuota resultante de ésta constituya un requisito de aquélla, como tampoco lo es de la excusa absolutoria del artículo 61.3 LGT. La razón fundamental es que la «regularización de la situación tributaria» es una actuación que se sitúa plenamente en el marco del Derecho tributario, al que remite el Código Penal cuando utiliza este concepto. Para el Derecho

(167) *Ibidem*, págs. 27 y sigs.

(168) Un buen resumen de esta polémica, desde la perspectiva del Derecho penal, puede verse en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *op. cit. supra* n.º 145, págs. 106 y sigs. También BAÑERES SANTOS, F., «En torno a la nueva regulación del delito fiscal: medida y alcance de las exenciones de responsabilidad criminal contempladas en su texto», en VV.AA., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Consell de Col. legis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, págs. 77 y sigs. y MORALES PRATS, F., «Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995», *ibidem*, págs 87 y sigs. Dentro de la doctrina tributarista, véanse, entre otros, FERREIRO LAPATZA, J.J., «La aplicación de la disposición adicional 13.ª de la Ley del IRPF (Deuda Especial) a los supuestos de delito fiscal», *Impuestos*, 1992, II, págs. 429 y sigs.; PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13.ª de la Ley del IRPF», *ibidem*, 1994, I, págs. 349 y sigs.; y MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., «Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13.ª y 14.ª de la Ley del IRPF», *ibidem*, 1994, I, págs 57 y sigs.

tributario, la manera de «regularizar la situación tributaria» espontáneamente es presentar la declaración omitida o complementaria. La otra manera de «regularizar la situación tributaria» es mediante la comprobación por los órganos administrativos, principalmente por la Inspección [*cf.*, p. ej., arts. 145.1, c) LGT y 1.º, 10.2, 49.2, e), etc. del RGI]; pero esta regularización, claro está, no es espontánea. Mediante esta remisión al Derecho tributario es como se realiza el propósito de la L.O. 6/1995 de lograr «la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario» (E. de M.). Añade la E. de M. de la citada L.O. en su párrafo 4.º lo siguiente: «Asimismo resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea [...]». Se expresa así con toda claridad el propósito de la L.O. 6/1995 de dotar de eficacia en el ámbito penal a los comportamientos previstos en el artículo 61 LGT, resolviendo de este modo la disputa doctrinal antes aludida.

Discrepamos, en consecuencia, de la opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, para quien la regularización exige no sólo la presentación de la declaración sino también el pago (169). El citado autor busca sustento para esta afirmación sobre todo en la D.A. 14.ª de la Ley 18/1991. Es cierto que en ella se exigía tanto la declaración como el ingreso; ahora bien, la citada D.A. era una norma excepcional y transitoria de amnistía fiscal, que no puede generalizarse ni servir de elemento interpretativo fundamental de una norma general y permanente, como es el artículo 61 LGT. La D.A. 14.ª de la Ley 18/1991 eximía a quien se acogiera a ella no sólo de las sanciones sino también del interés de demora, que precisamente hasta la entrada en vigor de esta ley era (con el mínimo del 10%) la única consecuencia perjudicial para el declarante extemporáneo. Es lógico que para gozar de este beneficio extraordinario se exigiese también el ingreso correspondiente.

Por lo demás, el requisito del pago resulta negado, como sabemos, por el propio artículo 61.3, párrafo segundo, que prevé de manera expresa el supuesto de que el obligado tributario no efectúe el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con la consecuencia de que se le exigirá en vía de apremio con el correspondiente recargo, pero sin que se restrinja por ello en lo más mínimo el efecto de eliminación de la punibilidad (170). Resultarán aplicables asimismo, como indica el propio MARTÍNEZ-BUJÁN (*ibídem*), las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. En suma, una vez presentada la declaración entran en funcionamiento *in toto* las normas reguladoras de la recaudación tributaria.

(169) *Op. cit. supra* n.º 145, págs. 161 y sig.

(170) MARTÍNEZ-BUJÁN, *op. cit. supra* n.º 145, pág. 167, incurre, en realidad, en una contradicción cuando por un lado afirma que «acerca del plazo y condiciones para efectuar el pago... a efectos interpretativos habrá que tener en cuenta lo prevenido en el artículo 61.3 LGT» y seguidamente sostiene que «si el sujeto no realiza el pago en tales momentos [¿al tiempo de la presentación?] no podrá conseguir la exención de la pena, dado que antes del pago sólo tiene una expectativa de liberación de la pena, que puede verse malograda si no regulariza completamente su situación tributaria con el pago efectivo dentro del plazo fijado».

Ahora bien, ni el artículo 61.3 ordena efectuar el pago al tiempo de la presentación de la autoliquidación -esto lo hacen las normas de cada tributo; para el IRPF, por ejemplo, el art. 97.1 de su ley reguladora- ni en él se fija plazo alguno de pago, sino que se limita a establecer la compatibilidad del recargo de apremio con los que él mismo establece. La

Hay que hacer, no obstante, una salvedad en esta remisión en bloque al Derecho tributario. Como ya hemos tenido ocasión de señalar más atrás, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras hace que se tengan por no producidos los efectos de su inicio y, por tanto, entre otras consecuencias, que se consideren espontáneas las declaraciones realizadas con posterioridad a dicha interrupción. Ya hemos anticipado que esta norma -que, en rigor, crea una ficción- no puede producir efectos en la esfera penal, pues una declaración presentada en tales circunstancias carece de la voluntariedad exigible a la conducta postdelictiva a fin de que ésta produzca el efecto de exclusión o atenuación de la pena. La solución opuesta (eficacia de la interrupción también en la esfera penal) sería contradictoria con el fundamento de política criminal que subyace a estas normas de eliminación de la punibilidad, que requiere que el motivo de la conducta merezca una valoración positiva (171), por debilitadas que aparezcan estas consideraciones frente a la finalidad puramente pragmática de fomentar los ingresos públicos (172). El contribuyente que presenta su declaración tras la interrupción de las actuaciones inspectoras ya ha sido en realidad descubierto y sabe que si la acción liquidadora de la Administración no ha prescrito aquéllas pueden reanudarse en cualquier momento; carece por ello de «espontaneidad» en el sentido jurídico-penal de este término.

Dado que, de acuerdo con la opinión que acabamos de exponer, la «regularización» exigida por el artículo 305.4 C.P.-1995 no es algo distinto de la presentación de la declaración prevista en el artículo 61.3 LGT, hay que concluir que los recargos que este último precepto establece son exigibles también cuando opere la excusa absolutoria prevista en la citada norma del C.P. La solución contraria produciría el resultado de que el responsable de un delito fiscal saldría mejor parado que el de una infracción tributaria al no tener que satisfacer los recargos en cuestión, y por tanto hay que rechazarla por absurda.

ejecutividad en vía de apremio de las deudas autoliquidadas sin ingreso se prevé en los artículos 126 y 127 LGT. Certeramente señala el autor citado (*ibidem*, pág. sig.) que, a diferencia del Derecho alemán, en el que se establece para el pago un plazo jurídico-penal, «la norma penal española alude simplemente a la obligación que incumbe al sujeto de "regularizar su situación tributaria", en atención a lo cual se efectúa una remisión a la normativa tributaria en cuanto a plazos y demás condiciones que no puede ser revisada por el Juez penal». Pues bien, esta remisión significa, como sostenemos en el texto, que la falta de ingreso simultáneo a la declaración-liquidación únicamente dará lugar a la ejecución forzosa en vía de apremio. Lo mismo sucederá en el caso de declaración destinada a una liquidación administrativa si una vez notificada ésta el contribuyente no efectúa el pago en el plazo voluntario que se le concede. Es perfectamente posible cuestionar *de lege ferenda*, como hace MARTÍNEZ-BUJÁN, *ibid.*, pág. 168, el acierto del sistema, pero, como él mismo admite, *de lege lata* es el adoptado por el legislador penal de 1995.

(171) Tales razones político-criminales llevan, según MIR PUIG, *op. cit. supra* n.º 135, pág. 302, a entender la voluntariedad como «deseo de "retornar a la legalidad" por "propio" convencimiento del sujeto -aunque sea por el convencimiento de que no es útil correr el riesgo de ser castigado- ...».

(172) Para MARTÍNEZ-BUJÁN, *op. cit. supra*, n.º 145, págs. 124 y sigs., siguiendo a un sector de la doctrina alemana, el fundamento de la exención de responsabilidad penal del artículo 349.3 C.P.-1973, actual 305.4 C.P.-1995, no es tanto el interés fiscal del Estado cuanto un fundamento jurídico-penal consistente en los principios que informan el desistimiento y el arrepentimiento activo. Su «fundamento primordial [...] debe verse [...] en la ausencia de razones de prevención general y de prevención especial para castigar al defraudador que, cumpliendo los requisitos legales, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el Derecho penal y exponente, por tanto, de un auténtico retorno a la legalidad de su autor» (*ibidem*, pág. 126).

Acerca de este fundamento puede verse también MORALES PRATS, F., *op. cit. supra* n.º 168, págs. 93 y sigs., quien pone de relieve las «importantes distorsiones del orden jurídico» que produjo la ausencia de cláusulas de exoneración de la responsabilidad penal en los supuestos de regularización voluntaria.

g) La naturaleza de los recargos y la cuestión de su constitucionalidad.

1. *Planteamiento y trascendencia de la cuestión.* Desde el punto de vista técnico-jurídico los recargos del artículo 61.3 son un elemento integrante de la deuda tributaria [art. 58, 2, b) LGT] y, por consiguiente, están sometidos sin restricción a todas las normas que regulan dicha deuda, tanto de carácter material como formal.

El problema de la naturaleza de los recargos al que se alude en el epígrafe es otro, a saber, ¿cuál es su esencia jurídica en la parte en que su importe exceda del interés de demora, que es la medida de la indemnización del perjuicio causado por el retraso?

Desde el primer momento (173) la gran mayoría de la doctrina (174) y un importante sector de la jurisprudencia se inclinaron por atribuir a dicho exceso la naturaleza de una sanción. La trascendencia de esta calificación es grande: se trataría entonces de una sanción impuesta «de plano», es decir, de modo automático, sin expediente en el que se determine la concurrencia de los elementos propios de una infracción y, en consecuencia, contrario a los artículos 24 y 25 de la Constitución. En vista de ello, algunos Tribunales Superiores de Justicia optaron por plantear la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 61.2 LGT (175); otros, por el contrario, como los de Madrid y Canarias (Santa Cruz de Tenerife) (176), se inclinaron por declarar directamente la nulidad de los actos de imposición del recargo en la parte que supere al interés de demora, basándose justamente en que al tratarse de sanciones impuestas de plano dichos actos infringen el procedimiento sancionador. Todas estas sentencias versan sobre supuestos de aplicación del artículo 61.2 en la redacción que le dio la Ley de Presupuestos para 1986.

2. *Crítica de la STC 164/1995, de 13 de noviembre.* La STC 164/1995, de 13 de noviembre, resolvió un primer grupo de cuestiones de inconstitucionalidad del artículo 61.2 en la redacción últimamente citada. Algunas de estas cuestiones se basaban en la posible infracción de los artículos 14 y 31.1 CE y estaban más estrechamente relacionadas con la configuración técnica del recargo en la versión indicada, que, como se recordará, consistía en el interés de demora con el mínimo del 10 por 100. Por ello, no nos detendremos aquí a analizar los razonamientos del TC a este respecto, sin perjuicio de

(173) Desde la obra temprana de SOLER ROCH, *cit. supra* n.º 127.

(174) Véanse las referencias doctrinales que recoge MORENO FERNÁNDEZ, J.I., en CHECA GONZÁLEZ *et alii*, *op. cit. supra* n.º 124, págs. 200 y sigs.

(175) Son las que han dado lugar a la STC 164/1995, de 13 de noviembre, y posteriores. *Cfr.* CAYÓN GALIARDO, A., «Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61.3», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31 (1995), págs. 11 y sigs. (pág. 21).

(176) Referencias de esta jurisprudencia en CAYÓN GALIARDO, *ibidem*, pág. 25; FALCÓN Y TELLA, *op. cit. supra*, n.º 140; MORENO FERNÁNDEZ, *op. cit. supra* n.º 174, pág. 202 (nota); HERRERA MOLINA, M.A., «El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal», *Impuestos*, n.º 21/1995, pág. 25 (comentario de la STSJ de Madrid 661/1994, de 16 de junio).

hacer más adelante alguna alusión a ellos. Tiene un interés más general el examen que hace el Tribunal de las alegaciones de violación de las garantías constitucionales que establecen en materia de sanciones los artículos 24.2 y 25.1 CE. Para resolver acerca de ellas el TC se ve en la necesidad de determinar la naturaleza del recargo, cuestión a la que dedica los Fundamentos Jurídicos 2.º al 5.º de la sentencia, si bien el núcleo central de su argumentación, que trataremos de sintetizar a continuación, se contiene en el 4.º y 5.º.

Comienza el TC por rechazar la simple alternativa sanción/medida resarcitoria, que califica de «reduccionista», para preguntarse a continuación «si el recargo cuestionado tiene o no "un verdadero sentido sancionador"», interrogante que responde negativamente en virtud de las siguientes consideraciones:

- 1.^a «La clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones». Reconoce, sin embargo, el TC el débil peso de este argumento, basado en el nombre que el legislador ha dado a esta figura (*nomen iuris*).
- 2.^a Admite a continuación el TC que el recargo «podría ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago», pero rechaza esta posibilidad ante la consideración de que «el recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo». Para hacer esta afirmación se basa, en primer lugar, en la cuantía: «en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida». Y añade: «Si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trata de una sanción. En sentido opuesto cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva».
- 3.^a Tampoco su posible finalidad disuasoria convierte el recargo en una sanción, afirmación que apoya el TC en los ejemplos de las multas coercitivas y los tributos con función extrafiscal.
- 4.^a Descartada la finalidad represiva, el TC se pregunta por la verdadera función del recargo y para contestar observa que el recargo (en la versión de 1986) tiene una doble finalidad resarcitoria y disuasoria, entre las cuales existe «una cierta tensión interna». «El recargo integra una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de conseguir que éste se produzca dentro del plazo. En este sentido, su función es similar a la de la cláusula penal [...]».

Esta función coercitiva, disuasoria o de estímulo (que, admite, les da «un cierto matiz sancionatorio») «no los convierte [a los recargos] en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando [...] cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni

siquiera las atenuadas). La funcionalidad del recargo (como la de la cláusula penal en la contratación privada o en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento».

La conclusión es que al no constituir el recargo una sanción en sentido propio no le son aplicables las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los artículos 24.2 y 25.1 CE.

La sentencia tiene un voto particular formulado por el magistrado Sr. MENDIZÁBAL ALLENDE, al que se adhiere el Sr. GIMENO SENDRA. En él se sostiene, en suma, que en la medida en que el recargo supera al interés «significa la exigencia de una cantidad de dinero como consecuencia del incumplimiento del deber de ingresar tipificado como infracción tributaria, sin causa compensatoria. En definitiva, una sanción pecuniaria o multa». Concluye, por ello, que «podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respecto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias».

Hemos tratado de resumir hasta aquí lo más fielmente posible, en los aspectos que interesan a nuestro tema, la sentencia del TC y el voto particular. La crítica que, a nuestro juicio, se le puede formular es que no logra superar de manera convincente la dicotomía indemnización o sanción. En última instancia, la exclusión de la naturaleza sancionadora del recargo se basa en la invocación de una supuesta voluntad del legislador en este sentido, o en la finalidad también supuestamente perseguida por éste con su establecimiento, que no sería represiva o punitiva sino disuasoria o de «estímulo para el cumplimiento». Pero el único dato objetivo que aduce para apoyar esta afirmación es la cuantía de la sanción, y éste es un criterio sumamente débil e inseguro. ¿Cuál es la cuantía de una prestación pecuniaria coactiva impuesta como consecuencia de un comportamiento ilícito por debajo de la cual aquélla pierde su naturaleza de multa? ¿Sólo las multas severas, producto de una actitud ásperamente represiva son sanciones? ¿Cómo puede separarse la finalidad disuasoria de la punitiva? ¿No es, en efecto, la prevención general una de las finalidades principales de la pena?

La endeblez de este criterio convierte a la afirmación de que el recargo no tiene una finalidad punitiva en una pura petición de principio o, en afirmación de FALCÓN (177), en un círculo vicioso: «no se trata de una sanción en sentido técnico porque carece de finalidad represiva, y carece de finalidad represiva porque no se trata del castigo de un ilícito (es decir, de una sanción, pues no otra cosa supone el "castigo" de un ilícito)».

(177) *Op. cit. supra* n.º 140, pág. 6.

Tampoco persuade el intento del TC de aproximarse a esa huidiza figura intermedia entre el resarcimiento y la sanción por medio de ejemplos, método que nunca podrá sustituir a la elaboración conceptual rigurosa. En primer lugar, son muy poco iluminadores los de las multas coercitivas y los tributos con fines extrafiscales, figuras de características bien diferenciadas y bastante lejanas del recargo en cuestión. Queda la analogía que establece el TC con la cláusula penal, que merece mayor atención.

3. *La analogía con la cláusula penal o pena convencional.* Hay que decir, por de pronto, que la comparación entre el recargo y la cláusula penal es muy arriesgada, ya que implica el salto de la esfera privada dominada por la autonomía de la voluntad a un sector del ordenamiento jurídico presidido por el ejercicio de poderes de imperio, del que dicha autonomía está ausente casi por completo. El TSJ de Madrid, ante el cual se había esgrimido este argumento, lo rechazó con una frase lapidaria: «en el Derecho público las cláusulas penales contractuales se denominan infracciones y tienen como secuela las sanciones» (178).

La analogía con la cláusula penal es muy temprana y se plantea ya en relación con el recargo de apremio en su primitiva configuración, a la que se ha hecho referencia más atrás [epígrafe b'), 1], no con el de prórroga, que tenía un carácter menos acusadamente sancionador. SOLER ROCH examinó entonces atentamente esta cuestión y después de enumerar las analogías y diferencias entre ambas figuras llegó a la siguiente conclusión (179):

«En todo caso, no podemos hablar de que la cláusula penal haya sido trasplantada al ámbito de la obligación tributaria bajo la figura del recargo, porque la naturaleza convencional que está en la esencia de aquella obligación accesoria hace imposible ese traslado; de ahí que no se dé el mismo fenómeno que con el interés legal por mora y de ahí que el ordenamiento tributario haya arbitrado medidas propias en caso de incumplimiento (el recargo). Lo que sí parece evidente es el *paralelismo* entre ambas figuras en cuanto son medidas que tutelan el interés en el cumplimiento exacto de la obligación, tutela que en el caso de la cláusula penal se confía a los sujetos de la relación y que en el caso del recargo asume directa e imperativamente la ley.»

La citada profesora parece, pues, inclinarse por atribuir al recargo una naturaleza específica (*sui generis*), si bien en algunos aspectos similar a la cláusula penal.

(178) La frase transcrita se repite en la serie de sentencias que el citado TSJ ha dictado en esta materia. Tengo a la vista la de 22 de septiembre de 1994 (*Impuestos*, 1995, I, pág. 777), F.D. 5.º, pfo. 2.º.

(179) *Op. cit. supra* n.º 127, págs. 152 y sig. La cursiva es del original.

De un examen de la doctrina más reciente sobre la cláusula penal (180) resulta, en todo caso, que ésta no es en absoluto incompatible con la idea de sanción, sino que la naturaleza negocial y la función punitiva son aspectos inescindibles de dicha figura (181) y que esta última función es «insuprimible» (182) y una «constante conceptual del instituto» (183). Se señala también que aunque se niegue que la pena de Derecho privado o pena privada sea una verdadera pena, algunos aspectos de ésta son válidos para aquélla; por ejemplo, en la pena privada se amenaza con un daño o perjuicio al sujeto que viola la regla de conducta (184). Por tanto, las diferencias que median entre la pena privada y la pública son las que se derivan de los principios esenciales del respectivo ordenamiento y del monopolio estatal del *ius puniendi*. Así, aquélla no tiene la finalidad de prevención o castigo ni se aplica por órganos administrativos o jurisdiccionales (185).

La teoría del carácter *sui generis*, pero próxima a la cláusula penal, del recargo del artículo 61.3, apuntada por SOLER ROCH, es defendida en un recientísimo trabajo, todavía inédito, por J. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y R. GALÁN SÁNCHEZ (186). Estos autores parten de una concepción sobre el artículo 61.3 contraria a la que hemos defendido en estas páginas (*cf. supra*, c') y muy próxima a la de PONT MESTRES allí criticada. En efecto, para ellos (epígrafe III.4 del trabajo citado, «Nuestra posición: los recargos por declaración extemporánea como instituto autónomo del Derecho tributario») la infracción no se consuma hasta el requerimiento administrativo y, por tanto, lo que prevé dicho artículo no es una excusa absoluta; hasta el requerimiento el contribuyente tendría derecho a la presentación extemporánea de la declaración. Ello les lleva a observar que «los recargos del artículo 61.3 presentan importantes similitudes con los anteriores recargos de prórroga del plazo de presentación de documentos en el Impuesto de Sucesiones». En consecuencia, y siguiendo a SOLER ROCH, el recargo en cuestión

(180) BLANCO GÓMEZ, J.J., *La cláusula penal en las obligaciones civiles: relación entre la prestación penal, la prestación principal y el resarcimiento del daño*, Dykinson, Madrid, 1996.

(181) Véase el capítulo I de la *ob. cit.* en la nota anterior *passim* y págs. 35 y 47.

(182) *Ibidem*, pág. 26, citando a TRIMARCHI.

(183) *Ibidem*, pág. 29.

(184) *Ibidem*, pág. 32, citando nuevamente a TRIMARCHI. Obsérvese que este razonamiento invierte, en cierto modo el de la STC 164/1995.

(185) *Ibidem*, pág. 33.

(186) *Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria*. Este trabajo obtuvo el primer premio «Estudios Financieros» en su 6.ª edición, modalidad de «Tributación», cuyo fallo se dio a conocer el 11 de julio de 1996, cuando la redacción del presente ya se encontraba muy avanzada. Por amabilidad de sus autores he podido leer el manuscrito original y no me resisto a comentar, al menos, la cuestión examinada en el texto, dado que sus autores mantienen posiciones opuestas a la mía. La redacción de esta revista me indica que ambos trabajos (el premiado y el que el lector tiene ante la vista) se publicarán en el mismo número, lo cual es una feliz coincidencia, que dará oportunidad al lector de formar su propio juicio.

constituiría una compensación por el disfrute del «beneficio» del pago tardío. El hecho de que en los recargos del artículo 61.3, a diferencia de los típicos recargos de prórroga, el plazo sea indeterminado «no altera en modo alguno [su] naturaleza. Tan sólo introduce un factor de incertidumbre que, sin duda, compele al obligado a regularizar con celeridad su situación».

A la concreta cuestión de la naturaleza jurídica del recargo responden adhiriéndose a la tesis de la cláusula penal, y frente a la objeción, que ellos mismos se plantean, de que en Derecho público no cabe un tercer género, señalan que «ello se debe, entre otras razones, a la ausencia de autonomía de la voluntad de las partes en la configuración de la obligación tributaria y su régimen de incumplimiento». Sin embargo, en su opinión, «en los supuestos del 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 "cumplimiento excepcional" o consolidar su incumplimiento».

Ya hemos expuesto en las páginas precedentes nuestra posición, contraria a los presupuestos de partida de la anterior construcción, y los argumentos que la soportan. Por tanto, nos limitaremos aquí a comentar el argumento de la «voluntariedad» (en ciertas «dosis») del recargo. En primer lugar, hay un equívoco en la comparación en este aspecto con la cláusula penal: lo primero que es voluntario en ésta es su constitución, voluntariedad que ciertamente no existe en el recargo del artículo 61.3. Si referimos la voluntariedad a comisión de la infracción, sea del contrato sea del deber de declarar puntualmente, ciertamente dicha voluntariedad debe existir, al menos en la segunda, pero en nuestra opinión -y aquí tropezamos con una discrepancia básica- porque tal voluntariedad es un elemento esencial de la infracción tributaria, sin cuya existencia el artículo 61.3 simplemente no es aplicable. El legislador no ofrece, en realidad, al contribuyente la «opción» de declarar o no dentro de plazo, antes bien, le ordena terminantemente hacerlo y le conmina con sanciones para el caso de incumplimiento, si bien si el contribuyente rectifica su conducta antes de que la Administración se dirija contra él, la ley, en atención a este «arrepentimiento», sustituye la sanción por una consecuencia (el recargo) más suave. Esto tiene muy poco que ver, contra lo que afirman los autores citados, con la «terminación convencional de los procedimientos tributarios».

4. *Consecuencias de la doctrina del Tribunal Constitucional.* La doctrina sentada en la STC 164/1995, de 13 de noviembre, a la que han seguido la 198/1995, de 21 de diciembre, y la 44/1996, de 14 de marzo, todas ellas acompañadas del mismo voto particular que la primera, tiene, por un lado, efectos directos sobre la versión de 1986 del artículo 61.2 LGT, cuya constitucionalidad se cuestionaba y ha quedado sancionada. Permite también hacer, en vista de ella, algunas reflexiones acerca de la constitucionalidad de las sucesivas redacciones de este precepto o de su sucesor, el 61.3 actualmente en vigor.

Por lo que respecta al efecto directo, los TSJ que sostenían el carácter de sanción del exceso del recargo sobre el interés y, por tanto, su nulidad han rectificado este criterio (187). FALCÓN Y TELLA (188) observa certeramente que el rechazo de la calificación del recargo como sanción no significa que aquél pueda imponerse automáticamente y sin audiencia del interesado. Efectivamente, aun considerando el recargo como una prestación tributaria distinta de las sanciones [art. 58.2, b) LGT], el correspondiente acto de liquidación debe estar rodeado de las necesarias garantías; entre ellas, la de estar debidamente motivado [arts. 124.1 LGT y 54.1, a) Ley 30/1992] y la de audiencia previa (arts. 123.3 LGT y 84 Ley 30/1992). De acuerdo con la tesis que hemos defendido, esta audiencia sería indispensable para dar ocasión al contribuyente de demostrar, por ejemplo, la inexistencia de infracción por falta de culpabilidad en el retraso (189). Observa asimismo FALCÓN que, al ser desestimatoria, la STC no cierra formalmente el paso a nuevas cuestiones de inconstitucionalidad, que podrían fundarse en el hecho de haber sido aprobada la redacción de 1986 del artículo 61.2 por una Ley de Presupuestos, en vista de la doctrina que acerca del contenido posible de las leyes de esta clase sentó la STC 76/1992, de 14 de mayo, y posteriores (190).

Respecto a las redacciones posteriores del artículo 61.2, parece indudable, en primer lugar, incluso en vista de los criterios establecidos en la STC 164/1995, el carácter sancionatorio del recargo del 50 por 100 de la Ley 18/1991, con las consecuencias que de ello derivan en cuanto a su constitucionalidad (191).

Por lo que se refiere a los vigentes recargos del artículo 61.3, hay un cierto consenso entre los comentaristas en estimar que tiene naturaleza de sanción el del 20 por 100, compatible con intereses de demora. Recuérdese que entre ambos conceptos pueden superar el importe de las multas, si

(187) Respecto al de Madrid, *cfr.* su Sentencia de 18 de enero de 1996 (QF 8/1996, pág. 25), en la que se indica que la rectificación se inicia en la n.º 1084, de 21 de noviembre de 1995.

(188) *Op. cit. supra* n.º 140, pág. 9.

(189) GASCÓN CATALÁN, J., «Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración. (Comentario a la STC de 13 de noviembre de 1995)», *Crónica Tributaria*, n.º 77 (1996), págs. 137 y sigs. (pág. 141), observa que «la Administración tributaria está concediendo, aunque no en todos los casos, el trámite de audiencia en el procedimiento de aplicación de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo y que el trámite de audiencia se ha convertido en una exigencia insoslayable en el procedimiento de liquidación en los términos previstos en el artículo 123 de la Ley General Tributaria».

(190) *Ibidem*, pág. 10.

(191) *Cfr.* FALCÓN, *ibidem*.

bien es cierto que el interés conservará siempre su naturaleza resarcitoria. Existen mayores dudas respecto de los recargos del 5, 10 ó 15 por 100, que excluyen el interés, con lo cual el problema podría plantearse, de manera análoga a la versión de 1986, con relación al exceso (192).

El error de salto que se produce al pasar de un tipo a otro plantea también la cuestión de la posible violación del principio constitucional de igualdad (art. 14 CE), ya que a causa de él contribuyentes con un retraso casi igual pueden quedar sujetos a recargos de cuantía muy diferente. La cuestión se suscitó en la STC 164/1995 y el Tribunal rechazó esta alegación (F.J. 7.º) invocando su doctrina según la cual el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación (193). También rechazó el TC la violación del principio de justicia tributaria (art. 31.1 CE) por el hecho de que un recargo constante con relación al tiempo (en el supuesto el mínimo del 10%) supone un interés efectivo decreciente, efecto que también se produce en el sistema actual dentro de cada tramo. Según el TC, esta anomalía constituye una mera «imperfección técnica» que no es causa de invalidez del precepto (F.J. 9.º). FALCÓN Y TELLA ha sometido esta tesis a una aguda crítica (194).

h') Algunas consideraciones de *lege ferenda*.

La atribulada historia del tratamiento que ha dado el Derecho tributario español a las declaraciones extemporáneas sugiere que el problema se ha abordado con improvisación y arbitrio. El resultado está a la vista: las consecuencias de la presentación espontánea de declaraciones tardías se acumulan de manera abigarrada y confusa en cuanto a sus principios informadores, dando lugar a un sistema de gran complejidad, en el que se echa de menos una concepción clara de la función y naturaleza de cada una de las figuras que lo componen. Para restablecer el orden perdido es indispensable, a nuestro juicio, replantearse el sistema desde la base, para lo cual quizá pudieran ser de alguna utilidad las siguientes ideas:

1. El interés de demora debe tener exclusivamente una función estrictamente resarcitoria, que en la actualidad está enturbiada por el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero, que, aunque haya sido declarado no contrario a la Constitución por el Tribunal Constitucional, no

(192) Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 235; MORILLO MÉNDEZ, A., «Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades», *Impuestos*, n.º 23/1995, págs. 7 y sigs. (pág. 14); CALERO GARCÍA, M.L., «La nueva regulación del recargo único. El artículo 61.3 de la LGT», *Impuestos*, 18/1995, págs. 54 y sigs. (pág. 65).

(193) Sobre esta doctrina y sus límites, cfr. SUAY RINCÓN, J., «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, t. II, Civitas, Madrid, 1991, págs 837 y sigs. (págs. 867 y sig.).

(194) *Op. cit. supra* n.º 140, pág. 11.

por ello deja de constituir una desigualdad con relación a la Administración de discutible justificación. El interés legal debería acercarse cuanto se considere necesario a los tipos de mercado, a fin de desalentar la financiación mediante el retraso en el pago, tanto por parte de la Administración como por la de los contribuyentes. Los tipos de la Deuda Pública pueden servir de referencia. El interés de demora debe aplicarse sin excepción: su actual incompatibilidad con los recargos del 5, 10 ó 15 por 100 del artículo 61.3 carece de justificación y atribuye a dichos recargos una función indemnizatoria para la que no son técnicamente adecuados.

2. Razones fiscales y de política criminal en sentido amplio aconsejan atenuar las sanciones tanto administrativas como penales en el supuesto de presentación espontánea de la declaración. Por otro lado, no parece oportuno, por estas mismas razones, que el retraso carezca por completo de consecuencias punitivas. Rechazamos, sin embargo, decididamente el sistema de recargos, surgido en otro marco legislativo y para fines en gran parte distintos de los que hoy se le atribuyen. Sus deficiencias, por lo demás, han quedado bien patentes. En su lugar, podría adoptarse alguna de las siguientes alternativas:

- 1.^a Reducir la sanción por infracción grave en un porcentaje determinado. Esta alternativa viene a coincidir en parte con la propuesta de ESEVERRI (195) de tratar la presentación extemporánea como una atenuante a tener en cuenta en la graduación de las sanciones. Sería algo no muy diferente en la práctica, aunque sí en su fundamento teórico, de la condonación parcial por conformidad (art. 82.3 LGT). Una atenuante análoga se aplicaría al delito fiscal.
- 2.^a Exonerar de la responsabilidad por la infracción grave o por el delito fiscal al declarante espontáneo e imponerle en todo caso una sanción por infracción simple por el retraso en la presentación de la declaración. Se trata, en definitiva, de restablecer la simple infracción existente hasta la Ley 10/1985, cuya desaparición, a la que se llegó tras unos momentos iniciales de vacilación, no tiene justificación alguna.

Si se considera que una multa fija no es adecuada para ajustarse a la distinta gravedad del retraso de acuerdo con la cuantía de la cuota, podría establecerse una multa proporcional, que formalmente sería un recargo, pero cuya naturaleza de sanción quedaría establecida con toda claridad (196). Esta segunda alternativa tiene sobre la anterior la ventaja de no plantear problemas de armonización con el Derecho penal.

(195) *Op. cit. supra* n.º 137, pág. 96.

(196) PEÑA GARBÍN, *op. cit. supra* n.º 151, pág. 173, propone reinstaurar el antiguo recargo del 5 por 100. La diferencia con la alternativa que examinamos consiste esencialmente en que en ésta el recargo tiene naturaleza inequívoca de sanción.

De acuerdo con lo dicho en el apartado 1, las dos alternativas serían compatibles con la exigencia del interés de demora devengado hasta el momento del ingreso.

3. Debe revisarse el fundamento del recargo de apremio, cuya naturaleza parece ser en la actualidad ante todo sancionadora, por lo que su coexistencia con cualquiera de las alternativas del apartado anterior parece difícilmente justificable. Si, como se afirma por algunos Tribunales, su función es el resarcimiento de los costes originados por el apremio, lo lógico sería sustituirlo por la imposición de las costas correspondientes al apremiado.