

LA CUESTIONABLE AUTOMATICIDAD DE LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TRIBUTOS SIN REQUERIMIENTO PREVIO: COMPARACIÓN CON LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

EXTRACTO

La regulación legal de los recargos por declaración extemporánea y espontánea permite aplicarlos de modo objetivo e imponerlos de plano, sin atender a la conducta del contribuyente y a la actuación de la Administración, lo que contraviene las exigencias de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

Las resoluciones de los tribunales sobre dichos recargos, junto a la regulación legal de los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social, permiten predicar una interpretación que corrija estos defectos y sugieren la necesidad de modificar la normativa tributaria para cumplir con la equidad y reducir la litigiosidad.

Palabras claves: recargos tributarios, presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o autoliquidaciones, recargos de la Seguridad Social y principio de proporcionalidad.

Fecha de entrada: 11-05-2015 / Fecha de aceptación: 16-06-2015 / Fecha de revisión: 03-08-2015

THE QUESTIONABLE AUTOMATICITY OF TAX SURCHARGES BY TAX RETURN SPONTANEOUS AND OUT OF THE LEGAL PAYMENT PERIOD: A COMPARATIVE WITH SOCIAL SECURITY SURCHARGES FOR OUT OF TIME PAYMENT

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

ABSTRACT

The legal surcharges system of spontaneous and out of the legal period payment, let to apply without considering his voluntariety and the Administration behaviour, law security and proporcionality.

The court decisions and the legislation of this kind of surcharges in the Social Security system, let us to propose an interpretation in order to correct their application by the Tax Administration. In any case, it would be necessary to change the tax law defects for to obey the equity principle and to reduce the litigations.

Keywords: tax surcharges, tax return or tax self-assessment spontaneous and out of time, Social Security surcharges and proporcionality principle.

Sumario

1. Planteamiento
2. Los recargos tributarios de regularización
 - 2.1. Regulación legal
 - 2.2. Naturaleza y finalidad
 - 2.3. Improcedencia del automatismo y necesidad de apreciar la culpabilidad
 - 2.4. Controversia judicial de los apartados 4 y 5 del artículo 27: identificación del periodo de regularización y reducción por pago total
3. Los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social
 - 3.1. La naturaleza jurídica de las cuotas de la Seguridad Social
 - 3.2. El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social y los recargos por ingreso fuera de plazo
4. Conclusiones

NOTA: Este trabajo tiene su origen en la comunicación presentada a la Jornada preparatoria de la European Association of Tax Law Professors 2015, «Surcharges and Penalties in Tax Law» (recargos y sanciones en el ámbito tributario), organizada por la Rama española de la EATLP con la colaboración de la UNED, PwC, el IEF y la AEDAF, celebrada en la UNED el 11 de marzo de 2015.

1. PLANTEAMIENTO

Los tributos, en cuanto contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, requieren de un sistema legal que evite retrasos o incumplimientos. Lo propio sucede con las cuotas de la Seguridad Social, pues constituyen una partida esencial dentro del presupuesto de ingresos para financiar los gastos sanitarios y el sistema público de pensiones. Por ello, el legislador impone un conjunto de prestaciones que acompañan tanto a los tributos como a las cotizaciones sociales con el fin de indemnizar, disuadir o, incluso, castigar la omisión del pago de las cuotas en el plazo fijado en la norma. Esas prestaciones adoptan la forma de intereses de demora, recargos y sanciones. Grosso modo, puede decirse que los primeros tienen finalidad indemnizatoria del retraso¹, los recargos disuasoria del incumplimiento, y las sanciones, cuya cuantía es superior a los recargos, se establecen para los comportamientos infractores como medida punitiva.

En este trabajo nos ceñiremos al estudio de los recargos aplicables en materia tributaria y de la Seguridad Social cuando se presenta extemporáneamente sin requerimiento previo la declaración o autoliquidación del tributo o se ingresa fuera de plazo la cotización social.

Aunque se trata de prestaciones que responden a finalidades similares, estimular el pago voluntario en el plazo concedido, las peculiaridades de ambas recaudaciones hacen que se aplique de diversa forma y en distinta cuantía según se trate de deudas tributarias o de débitos frente a la Seguridad Social², si bien el propio legislador en ocasiones ha buscado la aproximación, como hizo con la Ley 53/2003 que modificó los recargos en el ámbito de la Seguridad Social en sintonía con su regulación tributaria. Una muestra de la separación la encontramos en la incidencia automática en la vía ejecutiva transcurridos los plazos de pago en el periodo voluntario en el ámbito laboral³; la modificación del título ejecutivo en la esfera fiscal (con la desaparición de la

¹ Aunque la STC 76/1990, de 26 de abril, analizando el incremento del 25% sobre el interés legal del dinero, afirmó que «su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes en su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos». Pero lo hizo sobre la base de la diferente finalidad de los intereses según sean adeudados por la Administración o por los administrados (FJ 9.º), incidiendo en la culpabilidad para la aplicación de los intereses de demora. No podemos estar de acuerdo con estos argumentos, tras los que se vislumbra el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

² MADRID YAGÜE, P.: «Sobre la constitucionalidad del artículo 28.1 de la Ley General de la Seguridad Social (Comentario a la STC 121/2010, de 29 de noviembre)», *Revista española de Derecho del Trabajo*, n.º 150, 2011, pág. 515. Dicha autora cita como ejemplo de la separación entre ambas normativas los tres aspectos que se mencionan a continuación.

³ En el ámbito fiscal, tras el periodo voluntario de autoliquidación si la Administración no requiere al sujeto pasivo se abre un plazo de regularización voluntaria cuyo pago impide el comienzo del periodo ejecutivo. En tal sentido, GARCÍA DíEZ observa que en los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación se rompe «la línea de continuidad que pudiera existir entre el periodo voluntario y el periodo ejecutivo de pago», operando «como un verdadero

certificación de descubierto⁴); y la regulación vigente de la impugnación de los actos de gestión recaudatoria de la Seguridad Social, que no contempla la vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional. No obstante, ello no justifica la quiebra de los principios de equidad y proporcionalidad, como ocurre con la imposición de plano de los recargos de la Ley General Tributaria (LGT) frente al tratamiento que reciben en la normativa de la Seguridad Social.

Primero analizaremos los recargos tributarios, su regulación vigente desde la aprobación por la Ley 58/2003, General Tributaria, sus caracteres y la jurisprudencia, así como la doctrina constitucional sobre la anterior normativa.

A continuación se abordará la naturaleza jurídica de las cuotas de la Seguridad Social, pues constituyen la base de aplicación de los recargos, y su concreción permitirá fijar el régimen jurídico aplicable en su exacción, sobre todo cuando existen unos procedimientos en el ámbito jurídico-privado para los seguros y en el público para los tributos, que podrían servir de modelo en este punto.

Después, se verán las líneas esenciales del procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS), y se examinarán los recargos exigibles por el incumplimiento en los plazos de ingreso de las cotizaciones, estudiando su naturaleza y su régimen jurídico en las diversas redacciones dadas a la LGSS.

Finalmente, se sentarán las conclusiones que derivan de las principales observaciones de este estudio partiendo de las divergencias y similitudes entre ambas figuras.

2. LOS RECARGOS TRIBUTARIOS DE REGULARIZACIÓN

2.1. REGULACIÓN LEGAL

Los recargos por ingreso extemporáneo y espontáneo de la deuda tributaria sufrieron numerosas modificaciones en su redacción hasta la LGT de 2003. Dichas modificaciones legislativas parten de una premisa básica: una regulación excesivamente laxa favorecería el cumplimiento

"periodo de regularización" dentro del cual el contribuyente puede eludir las potenciales consecuencias sancionadoras de su inicial comportamiento antijurídico». Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2014, pág. 5.

⁴ En materia tributaria la providencia de apremio debía dictarse en virtud de una certificación de descubierto, individual o colectiva, expedida por los órganos de la intervención, a propuesta de los órganos de recaudación, que fue suprimida por la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995. Ello fue criticado con fundamento por la doctrina, pues constituía una garantía de que la deuda apremiada no se había satisfecho.

El artículo 63 b) del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social, prevé que las reclamaciones de deuda serán expedidas por la Tesorería General de la Seguridad Social y deberán contener la «naturaleza y periodo del descubierto».

certificación de descubierto⁴); y la regulación vigente de la impugnación de los actos de gestión recaudatoria de la Seguridad Social, que no contempla la vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional. No obstante, ello no justifica la quiebra de los principios de equidad y proporcionalidad, como ocurre con la imposición de plano de los recargos de la Ley General Tributaria (LGT) frente al tratamiento que reciben en la normativa de la Seguridad Social.

Primero analizaremos los recargos tributarios, su regulación vigente desde la aprobación por la Ley 58/2003, General Tributaria, sus caracteres y la jurisprudencia, así como la doctrina constitucional sobre la anterior normativa.

A continuación se abordará la naturaleza jurídica de las cuotas de la Seguridad Social, pues constituyen la base de aplicación de los recargos, y su concreción permitirá fijar el régimen jurídico aplicable en su exacción, sobre todo cuando existen unos procedimientos en el ámbito jurídico-privado para los seguros y en el público para los tributos, que podrían servir de modelo en este punto.

Después, se verán las líneas esenciales del procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS), y se examinarán los recargos exigibles por el incumplimiento en los plazos de ingreso de las cotizaciones, estudiando su naturaleza y su régimen jurídico en las diversas redacciones dadas a la LGSS.

Finalmente, se sentarán las conclusiones que derivan de las principales observaciones de este estudio partiendo de las divergencias y similitudes entre ambas figuras.

2. LOS RECARGOS TRIBUTARIOS DE REGULARIZACIÓN

2.1. REGULACIÓN LEGAL

Los recargos por ingreso extemporáneo y espontáneo de la deuda tributaria sufrieron numerosas modificaciones en su redacción hasta la LGT de 2003. Dichas modificaciones legislativas parten de una premisa básica: una regulación excesivamente laxa favorecería el cumplimiento

"periodo de regularización" dentro del cual el contribuyente puede eludir las potenciales consecuencias sancionadoras de su inicial comportamiento antijurídico». Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2014, pág. 5.

⁴ En materia tributaria la providencia de apremio debía dictarse en virtud de una certificación de descubierto, individual o colectiva, expedida por los órganos de la intervención, a propuesta de los órganos de recaudación, que fue suprimida por la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995. Ello fue criticado con fundamento por la doctrina, pues constituía una garantía de que la deuda apremiada no se había satisfecho.

El artículo 63 b) del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social, prevé que las reclamaciones de deuda serán expedidas por la Tesorería General de la Seguridad Social y deberán contener la «naturaleza y periodo del descubierto».

tardío y una normativa demasiado estricta impediría que la regularización fiscal se efectuase de modo voluntario. A nuestro juicio esta observación no se tuvo en cuenta por el legislador en las reformas anteriores a la de 1995, que parecía más preocupado por solucionar los problemas inmediatos del cumplimiento tardío de la deuda tributaria que por lograr una regulación lo suficientemente meditada como para lograr su continuidad en el tiempo y su progresivo asentamiento en la conciencia de los obligados tributarios.

Dos de esas redacciones fueron enjuiciadas por el Tribunal Constitucional (TC) declarando inconstitucionales los recargos del 50 y del 100% como se verá después:

- La de la Ley 46/1985, según la cual los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo comportaban el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, sin que el resultado fuera inferior al 10% de la deuda tributaria.
- Y la de la Ley 18/1991, que fijó para los ingresos por declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo un recargo único del 50%. No obstante, si el ingreso se efectuaba en los tres meses siguientes al término del plazo, el recargo era del 10%. Y si no se efectuaba el ingreso al presentar la declaración o autoliquidación extemporánea, sin solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago, se exigía en vía de apremio un recargo único del 100%.

Su regulación vigente proviene de la actual LGT, de 2003, cuyo artículo 27 lleva por título: recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, aunque la razón de ser del recargo es el ingreso extemporáneo, pues no cabe exigirlo si la deuda se pagó en plazo y solo se presenta fuera del mismo la copia de la autoliquidación⁵. Es decir, precisa de la existencia de una deuda, y a diferencia del ámbito penal donde la regularización exige el ingreso, la LGT permite su aplicación aunque la presentación no venga acompañada del ingreso⁶, en cuyo caso se añadirían los recargos del periodo ejecutivo. El Tribunal Supremo (TS) en dos recursos de casación ha precisado los siguientes requisitos para la exacción del recargo: extemporaneidad de la decla-

⁵ Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de 19 de septiembre de 2014 señala que «una vez ingresada la cuota del impuesto dentro del plazo reglamentario, el retraso en la presentación de la copia de la autoliquidación y documentación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo». En suma, solo cuando la declaración e ingreso –ambos– se han producido fuera de plazo cobra sentido, virtualidad y aplicación el artículo 27 de la LGT (FJ 3.º).

⁶ Como afirma la STSJ de la Comunidad Valenciana de 11 septiembre de 2012 el recargo se impone ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria. También se impone por la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, y sin ingresar la deuda pero solicitando simultáneamente el aplazamiento o fraccionamiento, como señaló la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de marzo de 2010.

ración o autoliquidación⁷, espontaneidad de la misma sin que medie requerimiento previo de la Administración, constancia del periodo impositivo al que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización, y existencia de una deuda a ingresar (SSTS de 6 de febrero de 2012). Cabe entender que no es preciso que la regularización sea íntegra, por la totalidad de la deuda, si bien por la parte no ingresada cabría exigir sanciones e intereses de demora si lo descubre la Administración⁸.

Concretamente, el artículo 27 de la LGT establece las siguientes situaciones:

- Autoliquidaciones con ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento: dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del periodo voluntario se pagará un recargo del 5, 10 o 15 % respectivamente, sin intereses de demora ni sanciones, y a partir de los 12 meses del 20 % más los intereses de demora computados desde el día siguiente al término de los 12 meses, sin sanciones.
- Liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento: se aplican los mismos recargos e intereses.
- Autoliquidaciones sin ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento y declaraciones sin posterior ingreso tras la liquidación: se inicia el periodo ejecutivo y, a los anteriores recargos e intereses, se suman los del periodo ejecutivo (recargo ejecutivo del 5 %, de apremio reducido del 10 % o de apremio ordinario del 20 %).

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, añadió un apartado cinco al artículo 27, reduciendo el recargo un 25 % si se paga en el plazo establecido en la ley o en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, para fomentar el pago íntegro del principal y la prestación accesoria. De este modo pasarían a ser el 3,75 %, el 7,5 %, el 11,25 % y el 15 %. De la exposición de motivos puede colegirse que el objeto de dicha modificación era facilitar el pago y reducir la litigiosidad⁹.

⁷ La ley distingue la presentación extemporánea de autoliquidaciones, donde el contribuyente califica los hechos, los cuantifica e ingresa la cuota o solicita la devolución, y declaraciones, donde se limita a declararlos para que la Administración liquide el tributo.

⁸ Aunque en alguna sentencia se ha liquidado el recargo sobre la cantidad total, lo correcto es girarlo «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones» o «sobre el importe de la liquidación derivada de las declaraciones extemporáneas». Sobre la deuda adicional podría aplicarse el régimen general de infracciones y sanciones e intereses de demora. Véase, en este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria a determinadas autoliquidaciones y declaraciones incorrectas», *RCT*, CEF, n.º 367/2013, págs. 29 y 30 (disponible en www.ceflegal.com).

⁹ Así lo señaló la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014 en su FJ 2.º: «Aunque la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 no hace referencia en concreto a la modificación del artículo 27 de la Ley 58/2003, sí alude genéricamente a que se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, y además sí lo hace en concreto a la modificación del artículo 188 de la Ley 58/2003, que enmarca en ese sentido, y con el objeto de facilitar el pago. Dada la similitud entre la modificación de ambos artículos, fluye sin dificultad que la introducción del apartado 5 del artículo 27 de la LGT tiene también por objeto facilitar el pago y, en última instancia, reducir la litigiosidad».

2.2. NATURALEZA Y FINALIDAD

El TC ha analizado su finalidad en la regulación anterior a 1995. Las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre, en referencia al interés mínimo del 10 % del anterior artículo 61.2 de la LGT (redacción dada por la Ley 46/1985), le otorgaron una función resarcitoria por el retraso en el pago junto a otra disuasoria de la tardanza en el pago. Esta última función disuasoria, coercitiva o de estímulo integra una penalización económica equiparable a la cláusula penal del Derecho civil, dándoles un cierto matiz sancionatorio, pero no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, retributiva o de castigo en cuanto –añade el Tribunal– no alcancen el valor de las sanciones. En la segunda sentencia va más allá al afirmar que «el artículo 61.2 de la LGT, al no ser considerado como imposición de una sanción no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado» (FJ 2.º), lo que no es lógico pues en cuanto cláusula penal o multa coercitiva, será preciso acreditar la existencia de retraso culpable y ofrecer al deudor la posibilidad de presentar alegaciones.

La STC 276/2000, de 16 de noviembre, enjuiciando el recargo del 50 %, vigente hasta 1995 (redacción dada por la Ley 18/1991), con el argumento de la inexistencia de «una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones» concluyó que cumplía, además de las funciones indicadas, «la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores» (FJ 5.º). Igualmente, la STC 291/2000, de 30 de noviembre, otorgó naturaleza sancionadora al recargo del 100 %, vigente igualmente hasta 1995¹⁰.

En ambas sentencias se explicitó que aunque los recargos del 50 y del 100 % cumplían otros fines distintos de los punitivos –en particular, una función resarcitoria–, ello no excluye su función punitiva o de castigo, ni permite fragmentarlo atendiendo a las diversas finalidades del mismo (SSTC 276/2000, FJ 5.º, y 291/2000, FJ 10.º). Con base en ello concluyó su inconstitucionalidad por imponerse sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución española (CE).

Ante el posterior intento de la Administración de aplicar estos recargos mediante un procedimiento sancionador, la STC 39/2011, de 31 de marzo, señaló que el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 25.1 de la CE, «impide a la Ad-

¹⁰ Ello motivó varias sentencias del TS declarando el derecho del recurrente a ser indemnizado por la Administración del Estado en el importe de la cuantía de las cantidades ingresadas, más los intereses legales. Véase por todas la STS de 12 de septiembre de 2005.

Afirma la STC 291/2000 que si en la STC 276/2000 «consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 % no podía considerarse que cumpliera una función de estímulo positivo –la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT–, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 %, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria» (STC 291/2000, FJ 10).

ministración tributaria volver a imponer dicho recargo de naturaleza sancionadora al estar previsto en una disposición legal que ya habría sido expulsada del Ordenamiento jurídico» (FJ 5.º)¹¹.

Frente al argumento cuantitativo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) es más flexible en la apreciación del carácter sancionador de los recargos. En tal sentido, la STEDH de 23 de noviembre de 2006, caso *Jussila c. Finlandia*, si bien en materia penal, asimila la figura del recargo fiscal a la sanción tributaria a partir de su presupuesto de activación, la realización de una conducta infractora, sin que la mera y simple graduación del recargo en función del retraso sea suficiente para excluir a priori su naturaleza punitiva¹².

Se han calificado por algún autor como sanciones impropias porque su presupuesto de aplicación es «la realización de una conducta contraria a Derecho (antijurídica), como es el incumplimiento de la norma tributaria que disciplina el plazo de exigibilidad de cada tributo», implica un aumento de la deuda tributaria, lo que constituye una consecuencia desfavorable para el obligado tributario, y se aplican al margen de un procedimiento que permita al contribuyente justificar las razones de su cumplimiento intempestivo¹³.

Pensamos que su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria (como los intereses de demora) y disuasoria o preventiva (como las sanciones), pudiéndose equiparar a las sanciones en el recargo del 20 % por ser compatible con los intereses de demora generados a partir del año, que agotarían parcialmente la función compensatoria, no ser gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora, y aplicarse el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables del artículo 9.3 de

¹¹ El Abogado del Estado pretendía que el Tribunal permitiera, en caso de comportamiento culpable, la exigencia por la Administración del recargo del 100 %, o la imposición de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, con fundamento en que la inconstitucionalidad no se produce porque la sanción que establece incurra en alguna «forma de arbitrariedad intrínseca», sino «exclusivamente» porque se impone sin observar las garantías del artículo 24.2.

¹² Por ello, como advierte MARCO PEÑAS, «si bien es cierto que el Tribunal de Estrasburgo utiliza las nociones estudiadas en un contexto particular, esto es, en el examen de la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio en su dimensión penal, ello no obsta a que se puedan extraer conclusiones en lo que se refiere a la naturaleza punitiva del recargo desde el punto de vista del Ordenamiento español. Del estudio comparativo realizado se desprende que el TEDH es mucho más generoso que el Tribunal Constitucional en la apreciación de la naturaleza punitiva de medidas tributarias análogas al recargo por declaración extemporánea voluntaria». Cfr., MARCO PEÑAS, E.: «La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional Español», *RCyT. CEF*, núm. 320/2009, pág. 40.

¹³ GARCÍA DIEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2014, pág. 13.

¹⁴ Artículo 15 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo». El TRLIS era más explícito al mencionar «... el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones».

la CE¹⁵ (art. 10.2 LGT: las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado).

2.3. IMPROCEDENCIA DEL AUTOMATISMO Y NECESIDAD DE APRECIAR LA CULPABILIDAD

Consecuencia de este carácter represivo es la necesidad de apreciar la culpabilidad para su exacción, seguir un procedimiento que permita al obligado tributario exonerarse si actúa diligentemente o fuera culpa de la Administración, su no deducibilidad fiscal, la aplicación retroactiva de la regulación *in bonam partem* y, por último, que no se extienda a terceros la responsabilidad de su pago con carácter general¹⁶. Tampoco debería concurrir con las sanciones, conforme al artículo 180 de la LGT.

Convenimos con MARTÍN QUERALT et ál. en que el legislador no los identificó con las sanciones para evitar la aplicación del principio de culpabilidad (es un supuesto objetivado) y del régimen jurídico sancionador (graduación, procedimiento con previa audiencia del interesado, condonación, carácter intransmisible)¹⁷. La inexistencia del derecho de audiencia podría vulnerar el artículo 105 c) de la CE que exige la audiencia del interesado para dictar un acto administrativo¹⁸.

En tal sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de abril de 2013 sostiene que «este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo» y añade que «no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación *ex lege* que nace del mero hecho contemplado en la norma». Se trataba de un fallo en la implantación del sistema informático de la empresa que se califica por el tribunal como «cuestión previsible».

¹⁵ Como aprecia la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de febrero de 2012, siguiendo la jurisprudencia del TS y del TC la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, le lleva «a apreciar una relativa identificación de la sanción con el recargo en el sentido que, sin duda, este último conlleva una penalización y, en cualquier caso, cuando se trata de las declaraciones extemporáneas y espontáneas, tiene una clara finalidad, a saber: la de servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (FJ 5.º).

¹⁶ En esta orientación se pronunció LÓPEZ DÍAZ, A., en la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, UNED, 21 de marzo de 2015, en su exposición de la Relación española.

¹⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pág. 499.

¹⁸ En tal sentido se han pronunciado FALCÓN y TELA y GARRIDO FALLA, como puso de manifiesto LITAGO LLEDÓ en su comunicación a la Jornada preparatoria de la EATLP, UNED, 11 de marzo de 2015.

No obstante, matiza que «en aplicación de lo expuesto en el artículo 1.105 del Código Civil¹⁹, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1.090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor» (FJ 3.º).

Esto es lo que motiva que el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) excluya su aplicación cuando «la rectificación de las cuotas... se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta ley²⁰ o se deba a un error fundado de derecho», ya que el carácter «al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de derecho en la repercusión del impuesto. Debe advertirse, que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT» (FJ 4.º).

Esta debería ser la interpretación del artículo 27 de la LGT, excluyendo el recargo cuando no exista negligencia sino error fundado, caso fortuito o fuerza mayor.

En este sentido, las SSAN de 22 de octubre de 2009, 12 de diciembre de 2011, 1 de febrero y 5 de diciembre de 2012 han declarado la improcedencia del automatismo en la aplicación de los recargos por declaración extemporánea por razón de que su imposición requiere el análisis de la voluntariedad del contribuyente.

La SAN de 1 de febrero de 2012 enjuiciaba la presentación voluntaria y extemporánea de autoliquidaciones de los periodos 1, 3, 9, 11 y 12 del ejercicio 2004, tras una inspección del año 2003 en la que no se impusieron sanciones. Observa en su FJ 5.º que «la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente», de modo que las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario deben analizarse en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo (STJSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008). Añade que la aplicación del recargo ha sido más perjudicial para el sujeto pasivo que si nada se hubiera hecho al respecto (estando, además, muy próxima la fecha de prescripción), aun en el caso de que

¹⁹ El artículo 1.105 del Código Civil exige de responsabilidad, fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los que así lo declare la obligación, cuando concurren sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fuesen inevitables.

²⁰ Según el artículo 80 de la LIVA relativo a la «Modificación de la base imponible», la base imponible se modificará cuando:

1. «... por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado...».
2. «... el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso...».
3. «... los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables» en los términos previstos en la LIVA.

la Administración hubiera inspeccionado dichos ejercicios, ya que en idéntico supuesto de hecho la Inspección consideró que no había una conducta ni tan siquiera típica a los efectos de sancionar.

Concluye que esa diferencia de trato «pugna con los principios de justicia material pues resulta favorecido el contribuyente que opta por no rectificar frente a aquel que sí lo hace, además, de con el principio de la buena fe de la Administración», que «tenía en su poder ya la total información para practicar los ajustes necesarios también en los ejercicios subsiguientes» y no extendió a tales ejercicios el procedimiento. El fallo anula la liquidación de los recargos, con base en el principio de proporcionalidad, principio que requiere una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo, y se incardina en lo que la sentencia denomina «justificación teleológica», en cuanto el recargo objeto de esta sentencia se aparta de la finalidad del recargo del artículo 27 de la LGT.

La SAN de 5 de diciembre de 2012, con fundados argumentos, anuló el recargo impuesto a un contribuyente que no pudo presentar en plazo la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por vía telemática debido a problemas informáticos en la validación de determinadas casillas, lo que fue confirmado por el Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria. Señala el fallo que los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos se vulneran si se impone a estos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso, pues el contribuyente intentó cumplir con la diligencia temporal requerida, y se le penalizó con un recargo derivado de un problema de la Administración no imputable al contribuyente. Y añade que el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas, en relación con el criterio de la Inspección y del órgano de revisión económico-administrativo.

Es causa suficiente para apreciar la existencia de fuerza mayor, que justifica el incumplimiento de la obligación de declarar en plazo y la no imposición del recargo, la grave enfermedad del contribuyente, como afirmó la STSJ de Cataluña de 1 de diciembre de 2011. En este sentido, la SAN de 16 de junio de 2014 (rec. 225/2013), bajo la vigencia de la anterior LGT, anuló una sanción a una persona que regularizó en el tercer trimestre lo que debió hacer en el segundo al no contar con la persona idónea para la contabilización del IVA por grave enfermedad. Tampoco procede su exacción en el supuesto de declaración complementaria fuera de plazo motivada por la respuesta realizada por la Administración a consulta del contribuyente en la que se incumplió manifiestamente por la Administración el plazo para su resolución, según STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008.

También el TS se ha pronunciado al respecto en un recurso de casación para la unificación de doctrina. Si bien se desestima por falta de identidad entre la sentencia impugnada y la sentencia de contraste ante la carencia en las identidades objetivas, subjetivas y causales, es interesante porque concluye la necesidad de que concurra la culpabilidad en el retraso para exigir el recargo, criterio en que confluyen ambas sentencias. En concreto, la sentencia de contraste enjuiciaba a un contribuyente que quería cumplir diligentemente sus obligaciones tributarias y no lo hizo porque la Administración acreedora no puso a su disposición en plazo los «modelos» necesarios. La Administración tuvo conocimiento puntual de los intentos fallidos del contribuyente para cumplir en plazo con sus obli-

gaciones fiscales, mediante los oportunos escritos del sujeto pasivo en los que puso de manifiesto la imposibilidad de presentar su declaración. Sin embargo, la primera vez que la Hacienda Pública se dirigió al sujeto pasivo fue para indicarle que se le iba a aplicar un recargo por presentación tardía de la autoliquidación y del ingreso que de la misma derivaba. Señala la STS de 15 de diciembre de 2014 que «el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos... impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas», concluyendo que «la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino de la tardanza de la Administración en poner a disposición de los contribuyentes los medios materiales (y accesorios) que permiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales» (FJ 3.º).

Se debe dar la oportunidad al contribuyente de explicar las circunstancias del retraso antes de imponer automáticamente el recargo. FALCÓN Y TELLA apunta la necesidad de abrir «un expediente para comprobar si existió o no retraso culpable, como empieza a exigir la jurisprudencia»²¹. Como observan algunos autores, habría que vincular la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT a la ausencia de causas de justificación del artículo 179.2 de la LGT, de modo que un supuesto de fuerza mayor o de interpretación razonable de la norma impediría su exacción²².

El Código de buenas prácticas tributarias elaborado en el seno del Foro de grandes empresas prevé la posibilidad de presentar un anexo explicativo con la declaración manifestando los criterios utilizados a efectos de que la Administración determine el dolo o culpa. Algo similar se debería establecer en estos casos de presentación extemporánea, permitiendo justificar el exceso de plazo en orden a apreciar una posible excusa absoluta²³.

2.4. CONTROVERSIAS JUDICIALES DE LOS APARTADOS 4 Y 5 DEL ARTÍCULO 27: IDENTIFICACIÓN DEL PERÍODO DE REGULARIZACIÓN Y REDUCCIÓN POR PAGO TOTAL

Hay que mencionar dos apartados del artículo 27 que están dando problemas en los tribunales. El cuarto, relativo a la necesidad de identificar el periodo objeto de regularización, y el quinto, que prevé una reducción de la cuantía del recargo para fomentar su pago en el plazo señalado en dicho precepto.

²¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013, pág. 3.

²² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 170; GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., págs. 15 y ss.

²³ Apartado 2.4: «Los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas así como los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria». En tal sentido se pronuncia GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., pág. 15.

El apartado 4 precisa que «las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo». Se trata de evitar una práctica extendida sobre todo en el IVA, el Impuesto General Indirecto Canario y las retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), consistente en declarar al final del ejercicio el importe correspondiente a un periodo de declaración mensual o trimestral anterior, sin especificarlo²⁴. Ello supone que las regularizaciones tácitas no pueden acogerse a este precepto, siendo plenamente sancionales. El TS ha señalado en numerosas sentencias la necesidad de identificar el tributo y el periodo al que se refiere la declaración extemporánea (SSTS de 6 de febrero, 9 de abril y 4 de octubre de 2012, y 14 de enero y 31 de mayo de 2013).

Pero la redacción anterior de estos recargos, en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, no incluía esta mención, y la AN consideró que era improcedente imponer una sanción e intereses de demora al existir una falta de tipificación o, al menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 de este supuesto (SAN de 23 de marzo de 2010 y otras anteriores), siguiendo al TC en su Sentencia 52/2003, de 17 de marzo, que prohíbe «... la interpretación extensiva y la analogía "in malam partem", es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan...». Recuerda la SAN de 23 de marzo de 2010 el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, elaborado por la Secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda el 23 de enero de 2003, indicando la conveniencia de aclarar la tipificación respecto de los obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Dicho informe se remitía, a su vez, al Informe de 2001 indicando que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad pues el obligado tributario ha acabado regularizando su situación. Recalca que «no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior», distinguiendo también si media dolo, culpa o simple negligencia, pues en otro caso «estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva».

Sin embargo, la STS de 27 de septiembre de 2010 en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 308/2008 señaló que en estos supuestos no existe una regularización voluntaria. El TS establece cuatro requisitos para la aplicación del recargo: la existencia de una deuda tributaria a ingresar, la extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, su espontaneidad, y que conste el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización. Por tanto, el artículo 61.3 de la LGT de 1963 no permite la «regularización tácita» sino que requiere «cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea». Dicho criterio ha sido recogido en posteriores sentencias, como la de

²⁴ Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27...», ob. cit., pág. 7, quien señala que la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2006 lo aplicó también al Impuesto sobre Sociedades, en relación con un ingreso que se debió incluir en una autoliquidación anterior.

7 de febrero de 2013²⁵ y la de 26 de junio de 2014 (rec. 1421/2012). Observa esta última que la regularización de la situación tributaria conforme al artículo 61.3 de la LGT «contempla los casos en que los ingresos extemporáneos se efectúan acompañados de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, en las que lógicamente se exterioriza ante la Administración tributaria la procedencia de las cuotas que se ingresan fuera de plazo. En caso contrario, si se efectúa el ingreso extemporáneo sin identificarlo, confundido o camuflado con otras cuotas correspondientes a un periodo posterior, es claro que existe una ocultación o enmascaramiento de ese ingreso extemporáneo, que entre otras cosas busca evitar el pago del recargo por extemporaneidad, por lo que tal conducta no se ajusta a la regularización contemplada en el artículo 61.3 de la LGT y constituye la conducta típica que describe como infracción grave el artículo 79 letra a) de la LGT» (FJ 4.º). Añade que «la sentencia recurrida, cuando alude a la aplicación del principio de proporcionalidad, pone de manifiesto que nos encontramos ante la imposición de la sanción mínima prevista para la infracción cometida, al aplicarse el porcentaje del 50 % sobre la cuota...» por lo que no hay margen cuantitativo alguno para su reducción (FJ 5.º). Y respecto a la posible infracción del artículo 25.1 de la CE que impide imponer sanciones por conductas que en el momento de producirse no constituyen infracción según la legislación vigente, afirma que «tanto la regulación del artículo 61.3 de la LGT 230/1963 como el artículo 27.4 de la LGT 58/2003 exigen una serie de requisitos para llevar a válido efecto las regularizaciones tributarias voluntarias, tales como la identificación expresa del periodo a regularizar así como contener con carácter único los datos relativos a dicho periodo, que no han sido cumplidos en este caso por la recurrente». Concluye, en cuanto al requisito omitido en el artículo 61.3 de la LGT, y en línea con la STS de 27 de septiembre de 2010, que «era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, periodo y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada» (FJ 6.º).

No obstante, la AN considera desproporcionado tratar de igual forma la regularización voluntaria, aunque sea tácita, y el pago previo requerimiento. Por ello, partiendo de que el TS no se ha pronunciado sobre la determinación de la sanción ha propuesto un criterio más acorde al principio de proporcionalidad, tomando como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar». Así, en las SSAN de 21 de noviembre (liquidación del IVA periodos 2003 y 2004) y 17 de diciembre de 2013 (liquidación del IVA periodos 1999 a 2001) propone a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT, computar únicamente los intereses por el retraso en efectuar el ingreso más el recargo por la extemporaneidad de la declaración, aplicando sobre la suma de estos dos importes el tipo sancionador correspondiente²⁶. Ello con base en las exigencias del principio de proporcionalidad (art.

²⁵ Esta se remite a Sentencias anteriores de 9 de mayo de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 267/2007), 15 de septiembre de 2011 (recurso de casación núm. 1258/2009), 4 de octubre de 2012 (recurso de casación núm. 4462/2010) y 31 de mayo de 2013 (recurso de casación 3056/2010).

²⁶ Señala la SAN de 21 de noviembre de 2013 que de la doctrina del Tribunal Supremo «... se deduce que no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas, y resulta procedente en estos casos de ingresos sin ajustarse a lo dispuesto en el artículo 27.4, el correspondiente régimen sancionador, pero las exigencias del principio de proporcionalidad

131.3 de la Ley 30/1992, art. 178.2 de la LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, pues de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción.

En la Sentencia de 21 de noviembre de 2013 (rec. 278/2012) se aplicó la vigente LGT a la regularización tácita que hizo el contribuyente en el tercer trimestre de 2004 del IVA omitido en el segundo trimestre²⁷. El artículo 191 de la LGT en su apartado 1 *in fine* dispone que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», y el apartado 6 advierte de que «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados... sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley». Esta interpretación mantiene la calificación como infracción leve, pero no toma como base de la sanción la cuota tributaria omitida en la autoliquidación defectuosa, sino el perjuicio real que se le ocasiona a la Administración por la falta de ingreso.

Ciertamente una interpretación literal del artículo 191.1 de la LGT llevaría a considerar como base de la sanción dicha cuota, pero una interpretación sistemática, teniendo en cuenta los principios apuntados en la propia LGT y en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y teleológica, habida cuenta la finalidad del sistema sancionador de prevenir y reprimir estos comportamientos, aconsejan atemperar su cuantía a un comportamiento menos grave que la omisión de ingreso seguida de un requerimiento por la Administración pero más dañino que la regularización expresa. Además el propio artículo 191.6 en su segundo párrafo viene a establecer que es más grave el comportamiento de quien es requerido al disponer que no será aplicable el párrafo anterior –es decir, la calificación en todo caso como infracción leve– cuando la autoliquidación se realice previo requerimiento.

Un criterio similar al de estas sentencias fue apuntado bajo la anterior redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963 por BLÁZQUEZ LIDOY²⁸. Según este autor, debería exigirse en dicho pre-

(art. 131.3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del PAC, art. 178.2 LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, y sobre cuyo alcance en estos casos, no se ha pronunciado dicha Jurisprudencia, nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003, solo puede apreciarse, como bien dice la actora, la cantidad efectiva dejada de ingresar, que en este caso coincide con lo expresado en el acta de conformidad, A01-76011814, esto es, la cifra de 45.565,30 euros, a la cual habrá que añadir el recargo no ingresado por la actora, y sobre ella aplicar el tipo sancionador correspondiente, porque de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción».

²⁷ En la segunda era claramente de aplicación la LGT de 1963, en la primera la infracción se entiende cometida en el segundo trimestre del IVA a presentar el 20 de julio de 2004, y la vigente ley entró en vigor el 1 de julio de dicho año, sin perjuicio de su aplicación retroactiva si es más favorable.

²⁸ Añade que otra posibilidad sería girar intereses de demora sobre la aludida base, pero en este caso, a nuestro juicio, no se resarce ni se disuade adecuadamente tal comportamiento. Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT», *RCyT*. CEF, núm. 51/1999, pág. 50.

cepto una declaración rectificativa, y destaca que «lo más importante serían los efectos asociados a dicho incumplimiento, que no deberían impedir la correcta regularización de la obligación tributaria principal, sino que tendrían que limitarse a una sanción grave o un recargo cuya base fuera, precisamente, la deuda que se ha tratado de evitar, es decir, los propios recargos y, en su caso, los intereses de demora». Consideramos más adecuado aplicar una sanción a la deuda que se ha intentado evitar para, de este modo, cumplir con el carácter disuasorio del recargo, compitiendo al contribuyente a realizar la declaración rectificativa indicando el periodo al que se refiere.

Veámoslo con un ejemplo, comparando la aplicación de la sanción sobre la deuda ya regularizada o sobre el recargo más los intereses de demora, frente a la simple exacción del recargo. Un contribuyente ingresa 1.000 euros correspondientes al primer trimestre del IVA en la cuarta autoliquidación. El importe a satisfacer varía según se siga la postura de la Administración, de la sentencia comentada, o del contribuyente.

- Aplicando el criterio de la Administración se le impondría una sanción de 500 euros (el 50 % de 1.000) más los intereses de demora por los nueve meses de retraso, que suman 33 euros (el 4,375 % en 2015). En total 533 euros.
- Con la interpretación de la AN se tomaría como base de la sanción el recargo de 150 euros (el 15 %) más 33 euros de intereses de demora, siendo la sanción de 91,5 euros (el 50 % de 183). En total, pagaría 274,5 euros.
- Si únicamente se aplican los recargos, pagaría solo 150 euros.

Nos parece un criterio acorde con el principio de proporcionalidad consagrado en los artículos 3.2 de la LGT y 131 de la Ley 30/1992, guardando «la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada», y promoviendo «que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas», tal como reza este último precepto²⁹.

Señala que «lo fundamental pasa por determinar cuáles serían los efectos del incumplimiento del citado requisito. Entiendo que habría regularizado su situación tributaria respecto de la obligación principal porque, y no hay que olvidarlo, espontáneamente ha satisfecho la deuda debida en concepto de tributo, cumpliendo con su deber constitucional. Sin embargo, deberían repararse los perjuicios causados a la Hacienda Pública. Y en este sentido, una solución sería exigir intereses de demora sobre el recargo e intereses, en su caso, del artículo 61.3. Otra, una sanción o un recargo sobre la misma base. En este último caso, lo que a mi juicio se estaría haciendo es adaptar la redacción dada del artículo 79 b) de la LGT a un supuesto especial: presentar «de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación», aunque en este caso no de un tributo, sino de un recargo y, en su caso, de unos intereses. De esta manera, se discernirían cuáles han sido las conductas reprobables y los efectos jurídicos que se derivarían de dichas actuaciones perniciosas. *Ibidem* pág. 45.

²⁹ Dicho precepto se reproduce por el artículo 29 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, en vigor desde el 2 de octubre de 2016. En todo caso, el principio de proporcionalidad tiene un campo de aplicación más amplio que el puramente sancionador. Así, en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se aplica a la adopción de medidas provisionales (art. 56), la ejecución forzosa (art. 100), el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria (art. 129), y en la Ley 40/2015, de forma novedosa,

Sin embargo, las SSAN de 29 de abril de 2015 (rec. 478/2012) y de 23 de junio de 2015 (rec. 278/2013), con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de fecha 20 de junio de 2013, asunto C-259/2012, y el ATC de 3 de febrero de 2015, asunto 4430/2014, no aplican este criterio³⁰.

La STJUE correspondiente a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal búlgaro indicó que sancionar con una «multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y abonado la totalidad de la cuota devengada más los intereses legales correspondientes» no se opone al principio de neutralidad fiscal, pero que «incumbe el órgano judicial nacional apreciar... si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal, y en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo». Debe recordarse que las SSTJUE tienen valor interpretativo en relación con los derechos fundamentales del contribuyente contenidos en la normativa comunitaria y, en especial, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea³¹.

Dicha sentencia motivó el planteamiento por Auto de la AN de 3 de junio de 2014 de una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la base sancionadora que ha de ser aplicada a un contribuyente que declaró un IVA trimestral frente a la declaración mensual que dictaminó la Administración³², dada la previsión del artículo 191.1 de la LGT cuando indica que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», en relación con la sancionabilidad de estas conductas en el artículo 191.6 del mismo texto legal. La duda de inconstitucionalidad se plantea respecto del artículo 191.6 de la LGT, que tipifica este comportamiento como infracción leve³³, en concordancia con el citado ar-

bajo el epígrafe «principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad», para la limitación de derechos y exigencia de requisitos (art. 4).

³⁰ Se enjuiciaba el IVA correspondiente al periodo 2004, 2005 y 2006 del que derivaba una deuda tributaria, con origen en la falta de ingreso del IVA correspondiente (primer trimestre de 2004 a cuarto trimestre de 2005) y en el ingreso tardío del IVA devengado en otro trimestre.

³¹ El artículo 10.2 de la CE dispone que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», entre los que destaca el tratado de adhesión a la actual Unión Europea.

³² Se trataba de un contribuyente que ingresó una deuda tributaria en autoliquidación del primer trimestre de IVA (marzo 2006). En posterior regularización, la Inspección consideró que, de acuerdo con el artículo 71.3 del Reglamento del IVA, el contribuyente habría debido presentar declaraciones mensuales (enero, febrero y marzo de 2006). Esta liquidación trimestral no cumplía, por tanto, los requisitos del artículo 27.4 de la LGT consistentes en identificar correctamente el periodo impositivo de liquidación, ya que el periodo correcto era el mensual y no trimestral.

³³ Según el cual «... siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos el apartado 4 del artículo 27 de esta ley...».

título 191.1 –base de la sanción– y 191.2 in fine, del mismo texto legal –que cuantifica la sanción en un 50%–, por posible vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones administrativas del artículo 25.1 de la CE, vinculado con el principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE (conductas infractoras de distinta gravedad pueden ser sancionadas de igual modo) y el principio de igualdad del artículo 14 en relación con el artículo 31.1 de la CE.

El TC en su Auto de 3 de febrero de 2015 acordó la inadmisión a trámite de dicha cuestión de inconstitucionalidad, reconociendo la razonabilidad de la sanción de este tipo de conductas que no constituyen regularizaciones del artículo 27.4 de la LGT, y que pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas a costa del IVA que deben ingresar en detrimento del Tesoro Público. Se considera, además, que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente³⁴, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3.º), por lo que el diferente trato alegado no tiene relevancia a efectos del artículo 14 de la CE. Observa que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo, pues solo cuando la desproporción suponga vulneración de otros derechos constitucionales cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma (STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3.º). Admite la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones mediante un «juicio de oportunidad», y aprecia que en este caso no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria. Tampoco puede decirse que exista discriminación en la previsión de los tipos sancionadores, o que carezcan de justificación racional, dado que tienen diferente cuantía en las infracciones graves y en las leves, reservándose a los tribunales la determinación del alcance de determinado precepto legal. Esta argumentación debería, a nuestro juicio, haber considerado la distinta cuantía entre el recargo y la infracción leve en periodos breves –que supone un aumento del 5 al 50% además de los intereses de demora–, y que por ello requiere acreditar la culpabilidad, al menos a título de simple negligencia.

Con base en ello, la SAN valora en su FJ 5.º las circunstancias del caso –la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo–, a los efectos de valorar tanto la culpabilidad como la proporcionalidad de la sanción en el aspecto relativo a la base reguladora de la misma³⁵. Y en línea con la argumentación de la resolución del TEAC impugnada, admite que en el presente caso el actor «incurre en una conducta culposa, al menos por negligencia, de

³⁴ Resultante de sancionar con la misma cuantía fijada por una misma base y tipo del 50% a quien regulariza tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del artículo 27.4 de la LGT y a quien no realiza ingreso alguno de la deuda tributaria.

³⁵ En el ámbito del derecho tributario sancionador el principio de culpabilidad ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el artículo 77.4 de la LGT 230/1963. Parte de la STC 76/1990, de 26 de abril, y de la jurisprudencia del TS –Sentencia de 8 de marzo de 2003 por todas– sobre el principio de culpabilidad, que permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna. Señala que la vigente LGT reconoce este principio en el artículo 178 y 179, calificándolo como de responsabilidad, y concretando el artículo 179.2 las causas por las que puede tener lugar la exoneración de responsabilidad, aunque no de forma exhaustiva. E interpreta el principio de culpabilidad en el sentido de conocer si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

modo que le era exigible otra conducta distinta, toda vez que de forma sistemática retrasaba la mayor parte del ingreso del IVA devengado al cuarto trimestre, sin que ello haya venido acompañado de la justificación de que el pago de las facturas de las Administraciones a quienes la actora prestaba sus servicios ha sido en ese momento y no en otro».

Advierte, por último, de que «la diferencia notoria entre los periodos observados, concretándose el ingreso del IVA, prácticamente, en el último de los trimestres, pone de relieve que no se trata de un mero error aritmético o justificable, sino que se trataba de una forma para retrasar el ingreso del IVA repercutido en el plazo correspondiente, lo que determina en el presente caso, y con pleno respeto a otros precedentes judiciales aplicar la base sancionadora tenida en cuenta por la Inspección de Tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT respecto de la infracción contemplada en el artículo 191.6». Y concluye que la resolución impugnada justifica en estos términos el elemento subjetivo de la culpabilidad, sin que se pueda apreciar la existencia de fuerza mayor conforme al artículo 179.2 b) de la LGT (FJ 5.º).

En consecuencia, la AN confirma en este caso la liquidación y la sanción. No obstante, debe apreciarse que la parte actora fundamentó su pretensión en que concurría fuerza mayor como consecuencia del retraso en el pago por parte de las Administraciones públicas a las que prestó servicios de vigilancia de las facturas correspondientes, por lo que carecía de tesorería suficiente, pero no lo justificó en el juicio. Es por ello por lo que en este caso se aplica, como dice el fallo «la base sancionadora tenida en cuenta por la inspección de tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT». En consecuencia habrá que valorar, según el criterio del TJUE, «las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo» y, como dice la AN, la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo.

En cuanto al apartado 5 del artículo 27, prevé una reducción del 25% del recargo por pago total de la deuda autoliquidada al presentarla, así como de la deuda liquidada por la Administración y del recargo en el plazo fijado en la liquidación, o «siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»³⁶. Esta mención ha sido interpretada por la Administración desechando su aplicación cuando se solicita y se ingresa antes de la concesión.

³⁶ La reducción se aplica «siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

Frente a ello, la SAN de 30 de octubre de 2014 reitera su procedencia cuando, solicitado el aplazamiento con garantía hipotecaria, se desiste posteriormente de dicha solicitud ingresando la deuda dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT y antes de que la Administración resolviera sobre el aplazamiento solicitado. De otro modo, señala, resultaría más beneficioso aplazar o fraccionar el pago de una deuda que abonarla a los 15 días de presentar la autoliquidación extemporánea, renunciando a la solicitud de aplazamiento. Y aunque el artículo 27.5 condiciona la reducción en caso de aplazamiento o fraccionamiento al ingreso en el plazo fijado en el acuerdo «que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o seguro de caución», la sentencia advierte de que ello no excluye otras formas de solicitud³⁷. Con fundamento en estas consideraciones estima el recurso y ordena a la Administración que dicte una nueva liquidación del recargo litigioso, con la reducción del 25 %.

En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014. Se enjuiciaba la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo 8 del ejercicio 2005 presentada extemporáneamente, en noviembre de 2008, junto con otras autoliquidaciones del mismo impuesto y del Impuesto sobre Sociedades, con solicitud de aplazamiento, dado el elevado importe de las autoliquidaciones presentadas (1.654.588,66 € solo en cuotas) y carecer de liquidez. Poco después cumplió de manera voluntaria y anticipada antes de que la Administración resolviera las peticiones de aplazamiento, sin esperar al vencimiento de los plazos que le hubiesen sido otorgados, y la Administración le exigió la reducción del 25 %, confirmándose dicha exigencia por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 27 de enero de 2011. Observa el TSJ que en caso de solicitud de aplazamiento deben concurrir tres circunstancias para aplicar la reducción del 25 % del recargo: 1) que el obligado al pago solicite el aplazamiento o fraccionamiento, 2) que la Administración tributaria conceda el aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución y 3) que el total importe de la deuda autoliquidada extemporáneamente sea ingresado en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento (FJ 2.º).

Por el contrario, la exigencia de la reducción inicialmente practicada requiere que la Administración constate que no se ingresó en los plazos previstos en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, o bien que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento había sido denegada, inadmitida a trámite o quedado sin efecto sin que se hubiera realizado el ingreso. Concluye que si la Administración no acredita actuación alguna (requerimiento o resolución) derivada de la solicitud de aplazamiento deducida por el obligado tributario conjuntamente con la presentación de la autoliquidación extemporánea, no procede la exigencia de la reducción del recargo por presentación extemporánea (FJ 3.º).

Este criterio es análogo al de la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2014, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio n.º 5853/2013, que mantiene la reducción del 25 % en la sanción cuando, solicitado el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción

³⁷ Afirma la Audiencia que «no puede excluirse de esta reducción a la parte actora con base en que no solicitó el aplazamiento con aval o certificado de seguro de caución, porque del texto del artículo 27.5 de la LGT resulta que se menciona que el aplazamiento se hubiera «concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»; y a continuación se hace referencia a que el obligado al pago lo hubiera «solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea», redacción que no permite excluir las otras formas de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago» (FJ 5.º).

con ofrecimiento de garantía, con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la misma³⁸.

En suma, estas resoluciones y pronunciamientos judiciales ponen de manifiesto la necesidad de atemperar tanto la aplicación objetiva de los recargos del artículo 27 de la LGT, cuando concurren circunstancias que justifiquen el retraso, como la aplicación de la sanción por omisión de ingreso en caso de regularización tácita, así como la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

3. LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

3.1. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Todos los sistemas de Seguridad Social –incluido el español– pueden calificarse de sistemas mixtos, en cuanto que no se financian a través de una única vía, impuestos o cotizaciones sociales, sino de ambos conjuntamente.

Sin embargo, el peso de una u otra vía de financiación puede variar sustancialmente de un país a otro.

Así, por ejemplo, mientras que la principal fuente de financiación del sistema italiano son las cotizaciones y, especialmente, las patronales (al igual que ocurre que en Francia o en Bélgica), en Dinamarca las cotizaciones representan una parte ínfima de la financiación puesto que la mayor parte de los ingresos se obtienen a partir de los impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta. La elección entre uno u otro sistema tiene importantes consecuencias económicas, como ha indicado la doctrina³⁹.

³⁸ «Procede el mantenimiento de la reducción de la sanción del 25 % en el caso de que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía de aval o certificado de seguro de caución y con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la sanción reducida.

Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. n.º 675/2012)».

³⁹ Así, en los Países Bajos, el asumir el Estado las cotizaciones patronales correspondientes a los subsidios familiares trajo consigo una ventaja competitiva marginal para las empresas nacionales. Véase PIETERS, D.: «Consecuencias del Mercado Único Europeo para los Sistemas Nacionales de Seguridad Social: ¿Vamos hacia una armonización con vistas a 1993?», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Madrid, 1992, pág. 264.

Junto a las consecuencias económicas que comporta la opción por uno u otro modelo de financiación, está la cuestión de la naturaleza jurídica de las prestaciones que lo sustentan, según sean contributivas o no.

El artículo 41 de la CE parece optar por un sistema no contributivo: «Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres»⁴⁰. Sin embargo, venimos de un modelo preconstitucional de carácter esencialmente profesional-contributivo, tanto en lo que se refiere a su ámbito subjetivo, en el sentido de que los sujetos incluidos en dicho ámbito son aquellos que realizan una actividad profesional (trabajadores por cuenta propia o ajena y funcionarios), como en su ámbito objetivo, al disponer que las prestaciones que se proporcionan a esos sujetos se reciben a causa y en función de las cotizaciones o aportaciones previas que aquellos realizan al sistema, y cumplen una función de sustitución de las rentas percibidas. Y la financiación sigue descansando mayoritariamente en las cotizaciones de los sujetos incluidos en su campo de aplicación. Podemos pues hablar de tres niveles de protección: asistencial o nivel no contributivo, contributivo (por mantener una relación las prestaciones económicas con los salarios) y voluntario o libre, como protección adicional para quienes quieran pagarlo por estar en condiciones de hacerlo.

De la nomenclatura utilizada se infiere que las prestaciones contributivas se caracterizarían por nutrirse de cotizaciones (calculadas sobre el salario percibido por el trabajador con el correctivo de las bases mínimas y máximas), mientras que las de carácter no contributivo –implantadas en 1990⁴¹– se financiarían a través de impuestos. La jurisprudencia del TC se ha movido entre ambas

En cambio, en España, donde las cotizaciones de las empresas españolas a la Seguridad Social son notablemente superiores a las promedias de los otros Estados de la Unión Europea, las empresas son menos competitivas –a igualdad de condiciones– que otras de nuestro entorno. Cfr. MANSILLA, F.: «La Seguridad Social y los Fondos de Pensiones en España y en la CEE», *Noticias de la CEE*, núm. 71, 1990, pág. 28.

⁴⁰ Las prestaciones complementarias se refiere a las *mejoras voluntarias*, previstas en la LGSS e integradas en la misma aunque fuera de su núcleo institucional (arts. 38 y 39 LGSS), y a las *Mutualidades de Previsión Social, Fundaciones laborales y Planes y Fondos de Pensiones*, reguladas al margen de la LGSS, y que constituyen instrumentos de previsión social voluntaria. Cfr. ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones de la Seguridad Social*, 18.ª ed., Civitas, 2002, pág. 605.

⁴¹ Con la Ley 26/1990, que establece las prestaciones no contributivas, el sistema español de Seguridad Social experimentará un cambio importante, pues, al menos formalmente, deja de ser exclusivamente profesional para convertirse un sistema mixto (contributivo profesional y no contributivo universal), si bien el papel de la protección no contributiva (pensiones de invalidez y de jubilación, asignación por hijos) continuará siendo marginal, tanto en el alcance objetivo de la protección, como en el número de beneficiarios: 650.000 pensiones no contributivas en el año 2000, de las cuales 68.058 son pensiones asistenciales del antiguo FONAS y 83.471 de la LISMI, frente a 7.598.900 pensiones contributivas. El Pacto de Toledo recogerá estas tendencias y establecerá una serie de directrices (separación y clarificación de las fuentes de financiación, integración de regímenes, reforzamiento del carácter contributivo de la acción protectora, unificación de la gestión, flexibilidad de la jubilación...), que inspirarán la reforma de la Ley 24/1997. Una de las medidas más importantes de la reforma será la previsión, ya en parte cumplida salvo para los complementos por mínimos, de una asignación adecuada de los recursos financieros en función de la naturaleza de las prestaciones, de forma que las presta-

concepciones (sistema universalista para todos los ciudadanos o profesional-contributivo para quienes coticen por su trabajo) a la hora de calificar el modelo español de financiación de la Seguridad Social⁴².

Analizando la naturaleza jurídica de la cuota, descarta el Tribunal la naturaleza contractual del sistema de Seguridad Social: «existe sin duda una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado» (STC 134/1987).

No tiene naturaleza contractual, porque el régimen público de la Seguridad Social se configura como función del Estado (STC 103/1983, 65/1987, 167/1990 y 184/1993), que no puede ser gestionado y administrado por sujetos privados, aunque no se excluyan fórmulas de participación y colaboración en la gestión, de forma que no es un seguro privado, dicen las SSTC 134/1987 y 97/1990 (FJ 4.º), dado que la relación dual entre asegurado y la empresa aseguradora desaparece en el sistema de Seguridad Social donde las empresas o entidades para las que se trabaja y el mismo Estado participan junto a los beneficiarios o asegurados con aportaciones que resultan determinantes para la cuantía de la pensión, siendo lícito, en consecuencia, hablar de esta falta de conexión entre cuotas y prestaciones.

La naturaleza tributaria de las cuotas de la Seguridad Social ha sido atribuida, entre otras, por las SSTC 103/1983, 121/1982, 65/1987, 134/1987, 97/1990 y 187/1994, y por la STS de 18 de noviembre de 1997, señalando que el pago de la cuota obrera de la Seguridad Social supone una obligación fiscal. En la Sentencia 39/1992, de 30 de marzo, se afirma que «es innegable que el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas» (FJ 6.º).

El TC opta decididamente por la tesis de la naturaleza jurídica pública en función del argumento previo de la supuesta superación o separación progresiva del principio contributivo, es decir, de la superación de la correspondencia entre cuota y determinado nivel de prestación.

Como observa SÁNCHEZ ROBLES, los comentaristas⁴³ echan en falta que el TC no distinguiera entre prestaciones de naturaleza contributiva y las asistenciales o universalistas, porque aun aceptando que las contributivas no tienen naturaleza jurídica privada (no es una prima de seguro), lo cierto es que su fundamento, el derecho a obtenerlas, surge cuando además de la actualización de la contingencia, se cumplen determinadas circunstancias, entre ellas y muy señaladamente la

ciones de naturaleza no contributiva y de extensión universal pasarán a ser financiadas a través de aportaciones del Estado, mientras que las prestaciones netamente contributivas se financiarán por cotizaciones de empresas y trabajadores.

⁴² De modo un tanto ambiguo, según ha señalado SÁNCHEZ ROBLES, J.: «Naturaleza jurídica de la cuota de Seguridad Social: una perspectiva constitucional», Ponencia en el grupo de estudios sobre el concepto constitucional de tributo, IEF, 2003, pág. 1.

⁴³ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: *Seguridad Social y Constitución*, Civitas, 1995. Citada por SÁNCHEZ ROBLES, ob. cit., pág. 8.

cotización. En efecto, hay que tener en cuenta cómo se financia cada una de estas prestaciones. Conforme al artículo 86.2 de la LGSS, la acción protectora de la Seguridad Social, en su modalidad no contributiva y universal se financiará mediante aportaciones del Estado al presupuesto de la Seguridad Social. En cambio, las prestaciones contributivas, los gastos derivados de su gestión y los de funcionamiento de los servicios correspondientes a las funciones de afiliación, recaudación y gestión económico-financiera y patrimonial se financiarán básicamente con cotizaciones sociales y otros ingresos, así como, en su caso, por las aportaciones del Estado que se acuerden para atenciones específicas⁴⁴.

Para determinar la naturaleza de las prestaciones hay que partir del presupuesto de hecho que las determina y de la financiación que pretenden sostener. En tal sentido, el sistema asistencial se financia mediante impuestos y el voluntario a través de aportaciones voluntarias asimilables a un contrato de seguro. La dificultad está en determinar la naturaleza de las prestaciones satisfechas en el nivel contributivo.

El TS se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la cotización en la Sentencia de 27 de marzo de 1991, concibiéndola como un tributo afectado por así preverlo la ley⁴⁵.

La doctrina se ha movido entre dos grandes formulaciones. La primera considera que la cuota tiene naturaleza jurídico privada, entendida bien como la equivalente a la prima de un contrato de seguro privado –constituyendo una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias–, bien como una forma especial de salario (salario diferido)⁴⁶.

⁴⁴ Según el artículo 86.2 de la LGSS tienen carácter contributivo todas las prestaciones económicas de la Seguridad Social, excepto las mencionadas en el siguiente apartado, así como la totalidad de las prestaciones derivadas de las contingencias de accidente de trabajo y enfermedades profesionales.

Tienen carácter no contributivo:

- Las prestaciones y servicios de asistencia sanitaria incluidas en la acción protectora financiada con cargo al Presupuesto de la Seguridad Social y los correspondientes a los servicios sociales (salvo que se deriven de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales).
- Las pensiones no contributivas por invalidez y jubilación.
- Los complementos a mínimos de las pensiones de Seguridad Social.
- Las asignaciones económicas de la Seguridad Social por hijo a cargo.

⁴⁵ «Si desde ese precepto (art. 31.1 CE) y otros de la Constitución hay elementos suficientes para calificar la cotización a la Seguridad Social como categoría sustancialmente tributaria, deberá entenderse que nuestro marco infraconstitucional de ordenación de los tributos ha de completarse con esta nueva categoría, hasta ahora no calificada como tal en nuestras leyes fiscales, (...) es hoy tan amplísimo el marco de la acción protectora de la Seguridad Social y tan indeterminados sus destinatarios («todos los ciudadanos»; art. 41 de CE) que hablar de singularidad en esa afectación supone en realidad forzar la auténtica naturaleza de las cosas; (...) afectación singular y caracterización tributaria no son incompatibles, si es una Ley la que establece la afectación concreta (art. 27 Ley General Tributaria), como ocurre en la Ley General de la Seguridad Social».

⁴⁶ La concepción de las cuotas como precio de aseguramiento ha sido en general abandonada. En cuanto la idea de que las cuotas son un salario diferido, véase CANNELLA, G.: *Corso di diritto della previdenza sociale*, 3.ª ed., Milán, 1970, págs. 607 a 611.

La caracterización de la cotización como una contraprestación o un precio por los servicios de la Seguridad Social no distingue entre la cuota del trabajador y la del empresario, cuando lo cierto es que solo el primero tiene derecho a percibir los servicios y prestaciones de la Seguridad Social. Por tanto, dicha teoría solo podría aplicarse a la parte de cotización de los trabajadores, pero tampoco esta constituye un precio, esto es, una contraprestación por un bien o servicio demandado voluntariamente, pues la afiliación a la Seguridad Social en España es obligatoria, siéndolo también el pago de las cuotas que la financian, para los trabajadores y para el empresario. En consecuencia, no se puede decir que el pago de dicha cuota sea un precio⁴⁷. Tampoco es un seguro puesto que el importe a pagar no se determina por cálculos basados en la teoría del seguro. El riesgo que el empresario o trabajador pueda generar al conjunto de los asegurados no sirve para determinar la cuota, como sucede en los seguros.

Para la segunda corriente doctrinal tiene naturaleza jurídico pública y, más concretamente, tributaria, en tanto la obligación de cotizar está establecida imperativamente por ley, y en cuanto tal tiene carácter obligatoria, se realiza a favor de un ente público y se destina a un servicio público. Esta es la mayoritaria en la doctrina (BORRAJO, VICENTE-ARCHE, ALMANSA, DE LA VILLA, MATEO RODRÍGUEZ, ALBIÑANA). Así lo manifiesta, contundentemente, PÉREZ ROYO al sostener que las cotizaciones de la Seguridad Social tienen una naturaleza sustantiva «claramente tributaria» por ser prestaciones exigidas coactivamente cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas⁴⁸.

En cuanto a la concreta clasificación dentro de las categorías tributarias, la doctrina ha apuntado diversas soluciones: el impuesto, la tasa, la contribución especial, las exacciones parafiscales.

Para algunos autores es una tasa, sin embargo esta calificación no es admisible para las cotizaciones que pagan los empresarios y resulta difícil de aceptar para las que pagan los empleados, como observa PÉREZ DE AYALA⁴⁹. En efecto, es consustancial al concepto de tasa que el pagador la abone para utilizar un servicio o actividad que la Administración ofrece —dice la ley que la actividad «se refiera, afecte o beneficie» al sujeto pasivo—, mientras que los empresarios no usan directa ni indirectamente los servicios de la Seguridad Social, y la cotización que efectúan es totalmente independiente de cualquier uso de los servicios de la Seguridad Social que el empresario pudiera efectuar. En cuanto a los empleados, sí usan los servicios de la Seguridad Social y se benefician de sus prestaciones, pero no hay una relación económica directa entre el pago de la cuota individual correspondiente a cada trabajador y el uso que este hace de los servicios y pres-

⁴⁷ Así lo advierte PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera pública*, Edersa, 1988, pág. 102.

⁴⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pág. 113. Señala que la Ley de 1958 las excluyó expresamente del ámbito de aplicación de las exacciones parafiscales, y también la LGT de 1963. Hasta 1992 el tipo se fijaba por el Gobierno, contra el principio de reserva de ley de las prestaciones patrimoniales de naturaleza pública impuestas de manera unilateral —aunque su determinación es resultado de un cálculo macroeconómico mediante un sistema de reparto teniendo en cuenta la población activa y la población a asistir—, pero desde la LPGE para 1992 se fija en la Ley de Presupuestos.

⁴⁹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

taciones de la Seguridad Social. Muchos no la llegan a utilizar tras largos años de cotización, y otros pueden hacer un uso frecuente de los servicios asistenciales con pocos años de cotización⁵⁰.

Otros autores acuden al concepto de contribución especial. Al igual que en estas, en las cuotas de la Seguridad Social rige el principio de afectación. Sin embargo, la contribución especial se justifica en la percepción de un beneficio que está originado por una actividad administrativa de carácter indivisible (prestada a una colectividad de ciudadanos), mientras que los servicios a la Seguridad Social son perfectamente divisibles⁵¹. Además, la obligación de pago de la cuota no nace por la existencia o posibilidad de un beneficio derivado de una actividad administrativa —como requieren las contribuciones especiales—, sino del desarrollo de una actividad por el trabajador, consistente en realizar un trabajo, lo que impide que se les aplique este concepto⁵².

La tesis mayoritaria lo califica como impuesto. Así, para FERNÁNDEZ PAVÉS no hay diferencias determinantes en el plano estructural entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social⁵³. Según esta autora es una obligación legal nacida de la voluntad de la ley al realizarse un presupuesto de hecho por particulares que no requiere actividad administrativa alguna, consistente en un acto, hecho o negocio indicativo de capacidad por quienes lo realizan, como consecuencia de la obtención de ciertas rentas por aquellos mismos derivadas de una relación laboral: salario para el trabajador y beneficio o ganancia para el empresario⁵⁴.

Algunos abogan por una solución ecléctica, según la cual la cotización participa, simultáneamente, de los rasgos de los impuestos especiales o afectados —en atención a la estructura del hecho imponible—, pero también atendiendo «al régimen jurídico al que se atienen las cotizaciones», estas pueden calificarse como exacciones parafiscales con un régimen jurídico particular. Esta última afirmación obedece a que son prestaciones sustancialmente tributarias que, sin embargo, escapan al régimen típico de los tributos, y además con un régimen jurídico excepcional no solo respecto del normal de los tributos sino también respecto de las restantes exacciones parafiscales⁵⁵.

⁵⁰ Puede haber cotización sin prestación o prestación superior a la cotización. OLARTE ENCABO, S.: «El Derecho a Prestaciones de Seguridad Social. Un Estudio del Régimen Jurídico General de las Prestaciones de Seguridad Social», CES, Madrid, 1997, pág. 29.

⁵¹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

⁵² Lo prueba «que la cuantificación de su montante, en principio, no tiene en consideración dicho beneficio». Véase MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, León, Colegio Universitario, 1978, pág. 256.

⁵³ Véase el libro de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 39. Afirma esta autora que lo realmente determinante es si el contenido material de dicha regulación, el régimen jurídico que se establece es o no coincidente, con independencia de la disposición que lo regule. Desde esta postura «antiformalista» no es tan fácil negar la identificación o al menos la coincidencia material entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social.

⁵⁴ Ob. últ. cit., págs. 59 y 60.

⁵⁵ FERREIRO LAPATZA; CLAVIJO HERNÁNDEZ; MARTÍN QUERALT y PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho tributario, parte especial*, 17.ª ed., Marcial Pons, 2001, pág. 899.

De hecho, la Ley 58/2003, General Tributaria, tras afirmar en su disposición adicional primera que «las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica», añade en la segunda que «esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica». Hay que recordar que las llamadas exacciones parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico caracterizadas porque se crean por ley (a partir de la Constitución) pero la cuantía normalmente se fija por vía reglamentaria o en los estatutos de la corporación, el titular de la exacción desarrolla una función pública o una actividad de interés público, no se gestionan conforme a los procedimientos de aplicación de los tributos, no se prevé su recaudación en los Presupuestos Generales del Estado, y su producto se afecta a la financiación de finalidades concretas, rompiendo el principio de unidad de caja (por ejemplo, la tasa suplementaria en el sector de la leche, las cuotas de los colegios profesionales, los aranceles de notarios y registradores o, en su momento, la cuota cameral y el cánón digital)⁵⁶. En cambio, los ingresos de la Seguridad Social se incluyen en la Ley de Presupuestos desde el año 1991, si bien se gestionan al margen de los procedimientos tributarios y no rige el principio común a la mayoría de los tributos de la no afectación, según el cual los recursos del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones (art. 27.3 Ley 47/2003, General Presupuestaria)⁵⁷.

ALONSO OLEA y TORTUERO PLAZA⁵⁸ explican que para los trabajadores es un impuesto sobre los salarios soportado por sus perceptores, pero que respecto de la parte de cuota empresarial habrá que matizar en cada situación si verdaderamente la soportan los empresarios distraendo fondos que podrían destinar a nuevas inversiones, por lo que redundaría en el fenómeno de descapitalización de empresas, si total o parcialmente minora los salarios, en cuyo caso las soportarían los trabajadores o si a la postre lo soporta el público general, como soporta el coste de los salarios, a través de los precios. Este hincapié referido a la incidencia última de los costos de Seguridad Social no impide afirmar que a la postre los recursos citados apenas se diferencian de un impuesto afectado.

A nuestro juicio, la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social deriva de su triple caracterización de obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un

⁵⁶ Véase MERINO JARA et ál.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014, págs. 165 y ss.

⁵⁷ El problema del tipo de norma que debe regular la obligación de cotizar surge con la aparición del Real Decreto 92/1983, de 21 de enero (RCL 1983, 157). Esta disposición estableció una cotización adicional a la Seguridad Social por horas extraordinarias, destinada a incrementar los recursos generales del Sistema de la Seguridad Social y no computable a efectos de determinar la base reguladora de las prestaciones. El citado real decreto fue impugnado jurisdiccionalmente con base en que, con la aparición de la CE (RCL 1978, 2836), las normas reglamentarias carecían de rango suficiente para imponer obligaciones pecuniarias. El Tribunal Supremo zanjó definitivamente la cuestión estableciendo que las cotizaciones, al ser impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los sujetos a los que afecta el deber de cotizar, contribuyen a la satisfacción de un interés público que, en todo caso, el Estado tiene el deber de cubrir, debiendo estar sometidas al principio de reserva de Ley tributaria [STS de 27 de marzo de 1991 (RJ 1991, 56479)].

⁵⁸ ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones...*, ob. cit. DE LA VILLA Y DESDENTADO: «Manual de seguridad social», se refieren al carácter esencialmente tributario de la obligación de cotizar y ALMANSA PASTOR y ALARCON CARACUEL lo califican como exacción parafiscal.

ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gasto público⁵⁹.

En cuanto a su concreta calificación, la cuota obrera puede conceptuarse como un impuesto regresivo sobre la renta de los trabajadores, en la medida en que su cuantía se fija en función del salario –impuesto directo sobre la renta– pero con un límite máximo que hace que a partir de ese umbral la cuota sea proporcionalmente cada vez menor comparada con la renta. También se aprecia esta caracterización en la homogeneidad que el propio legislador busca en la reglamentación de las dietas en materia laboral con lo establecido en la normativa del IRPF, como remarcó la Ley 13/1996, dando nueva redacción al artículo 109.2 de la LGSS⁶⁰.

Por lo que respecta a la cuota patronal, se asemeja desde un punto de vista hacendístico a un impuesto indirecto por la adquisición de los servicios de los trabajadores⁶¹. Del mismo modo que los profesionales repercuten el IVA en la prestación de servicios al empresario, mientras que los servicios de los trabajadores dependientes se consideran no sujetos a dicho impuesto. Consideramos que el efecto fundamental recae sobre los trabajadores, que ven disminuido su sueldo en el importe de las cotizaciones empresariales.

En ambos casos se trata de impuestos periódicos, puesto que el supuesto de hecho tiene, en principio, carácter permanente, y se divide en periodos de cotización, cada uno de los cuales generará una obligación de cotización; y afectados, por así disponerlo la legislación española.

A la vista de lo aparentemente ficticia que resulta ser la dicotomía cotización-tributo, cabría preguntarse por qué el legislador no hace gala de una técnica legislativa más depurada y sustituye una nomenclatura por otra.

Entre los posibles motivos que desaconsejarían iniciativas de tal índole, el factor sociológico no es el menos importante, dado el generalizado rechazo de la población hacia el sistema impositivo. Se trataría de una cuestión de psicología financiera, como llamar «céntimo sanitario» o «impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos» lo que no era sino un recargo sobre el impuesto especial que grava los carburantes.

⁵⁹ La cotización es una obligación impuesta por la ley a los sujetos incluidos en el Sistema, por la que el acreedor (Tesorería General de la Seguridad Social) tiene el derecho a exigir de aquellas personas que realizan determinadas actividades (deudor) una prestación de dar (cotizaciones), garantizadas por todo el activo patrimonial del obligado (posibilidad de apremiar que la ley confiere al sujeto activo), y que tiene por finalidad contribuir al sostenimiento de la Seguridad Social. Es, por tanto, una obligación *ex lege* que se produce de forma automática con independencia de la voluntad de las partes.

⁶⁰ Cfr. VÁZQUEZ GONZÁLEZ et ál.: *La inspección de trabajo y seguridad social*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 277.

⁶¹ Así lo aprecia PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 105. Dice que atendiendo a la consideración económica de la cuota patronal como componente del coste de producción y a que se repercute en el precio del producto, aunque se ha hablado de «impuestos sobre el empleo» realmente son «impuestos que se exigen a los empresarios con ocasión de los servicios del personal que emplean, y se asemejan a los impuestos a los impuestos de otros bienes de producción (por ejemplo, cierta clase de los impuestos indirectos)». Concluye que este es un planteamiento «estrictamente económico y hacendístico del tema» y dice que desde el punto de vista jurídico, las conclusiones serían distintas.

Siguiendo a SCHULTE, cabe concluir que la utilización del vocablo cotización en vez de tributo obedece «a que se espera que las cotizaciones sean aceptadas más fácilmente por los ciudadanos, ya que la gente tiene la sensación de que obtiene algo a cambio de sus pagos»⁶².

3.2. EL PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO

El régimen público de la Seguridad Social precisa de un sólido sistema de recaudación de las cotizaciones para hacerlo viable. Se recaudan por la Tesorería General de la Seguridad Social. La regulación del procedimiento se contiene en la LGSS y en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (RGRSS), aprobado por Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio.

El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social es de naturaleza exclusivamente administrativa y consta de dos periodos que se suceden en el tiempo: el periodo voluntario de recaudación y la recaudación en vía ejecutiva. Pese a su denominación, no se deben confundir los criterios de voluntariedad (voluntario o forzoso) y de temporalidad (dentro o fuera de plazo), el ingreso de las deudas en periodo voluntario es siempre obligatorio y, transcurrido este, puede efectuarse el pago voluntariamente por el deudor aunque de forma extemporánea. Se llama voluntario porque la Administración acreedora no puede dirigirse coactivamente frente al patrimonio del deudor en caso de impago.

La obligación de cotizar a los diferentes Regímenes del Sistema de Seguridad Social surge con el comienzo de la actividad profesional de las personas incluidas en su campo de aplicación o con el inicio de la situación relacionada con dicha actividad (art. 15.2 LGSS). Al vincularse la obligación al inicio de la actividad, la solicitud de afiliación y/o alta de los trabajadores surtirá, en todo caso, idéntico efecto, presumiéndose iniciada la actividad o producida la situación en la fecha indicada en dicha solicitud.

Dentro del procedimiento voluntario de recaudación hay que distinguir dos fases, la primera relativa al plazo reglamentario de pago que señalan las normas y, la segunda, referente a la reclamación de las deudas a través de reclamación de deudas o acta de liquidación.

El periodo voluntario de recaudación se iniciará en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolongará, de no mediar pago u otra causa de extinción de la deuda, hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al periodo de recaudación ejecutiva. Las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta se ingresarán dentro del mes siguiente al de su devengo, salvo que por normas especiales de los Regímenes

⁶² SCHULTE, B.: «La Financiación de los Sistemas de Protección Social en la Europa Comunitaria», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992, pág. 52.

del Sistema se establezca otro plazo. Transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin pago de la deuda, se dictará el título ejecutivo (reclamación de deudas o acta de liquidación) y se aplicarán los correspondientes recargos y comenzará el devengo de intereses de demora, sin perjuicio de que estos últimos solo sean exigibles en el periodo de recaudación ejecutiva (art. 6 RGRSS).

La omisión de ingreso, salvo que obedezca a una declaración concursal de la empresa, a un supuesto de fuerza mayor, o se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, constituye infracción grave tipificada en el artículo 22.3 de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 5/2000⁶³.

Los recargos tienen las siguientes características:

- Su aplicación se produce de forma automática, sin necesidad de intimación previa.
- Son incompatibles entre sí y con los de apremio.
- Su ingreso se produce de forma conjunta con las cuotas sobre las que recaen.

La LGSS, en su redacción originaria de 1994, fijó unos recargos de mora y apremio cuyo porcentaje dependía de la presentación o no en plazo de los documentos de cotización y del momento del pago de los débitos. Si se presentaban los documentos de cotización en el plazo reglamentario el recargo de mora era del 5% si se pagaba la deuda dentro de los dos meses naturales siguientes al del vencimiento, o del 20% si abonaba después pero antes de iniciarse la vía ejecutiva. Si no habían presentado en plazo los documentos de cotización, se aplicaba igualmente un recargo de mora que era del 20%, si se abonaba antes de la vía de apremio.

El recargo de apremio se exigía tras el inicio de la vía de apremio, y era del 20% o del 35%, dependiendo asimismo de que se hubieran o no presentado en plazo los documentos de cotización.

La Ley 52/2003, de 10 de diciembre, modificó la LGSS pretendiendo, según rezaba la exposición de motivos «la aproximación de la regulación recaudatoria de la Seguridad Social a la que rige en el ámbito tributario»⁶⁴, estableciendo los siguientes recargos por omisión de ingreso en el plazo voluntario:

⁶³ «No ingresar, en la forma y plazo reglamentario, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del artículo 26 de la LGSS siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria». Este apartado ha de ponerse en relación con el artículo 26 de la LGSS, que obliga a los sujetos responsables de la obligación de cotizar, a efectuar la liquidación y pago de las cuotas bien a través de la transmisión de las respectivas liquidaciones por el sistema RED o a la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario.

⁶⁴ «Procediéndose, con tal finalidad», añadía, «a modificaciones como, por ejemplo, las siguientes: la eliminación de la obligación de presentación de los documentos de cotización con respecto a determinados regímenes especiales; el esta-

- A) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:
- Recargo del 3 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 5 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 10 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- B) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario⁶⁵:

blecimiento de un recargo único, en lugar de los precedentes de mora y de apremio, incorporando el interés de demora, y eliminando, para determinados supuestos, la reclamación de deuda». Llama la atención la mención al recargo único, porque si bien se suprimió la distinción entre recargo de mora y de apremio, lo que se estableció fue justamente una sucesión de recargos cuya cuantía aumentaba en función del retraso, como hiciera la Ley 58/2003 aprobada poco después.

⁶⁵ Equivale al antiguo recargo de apremio. En materia tributaria son de cuantía inferior pero son compatibles con los recargos del artículo 27 de la LGT. Los recargos del periodo ejecutivo fueron modificados en su cuantía y nomenclatura por la LGT 2003, estableciéndose un recargo «ejecutivo» del 5%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo «de apremio reducido» del 10%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo «de apremio ordinario» del 20% más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores. En la normativa derogada, el primero era del 10%, y en los otros casos se exigía un «recargo de apremio» del 20%. Además, solo en este último se exigen intereses de demora, computados desde el inicio del periodo ejecutivo. Esta fórmula supone la configuración del recargo como una especie de tasa, pues dependiendo del estado en que se encuentre la tramitación del procedimiento, más o menos avanzado, se exigirá un importe adecuado a dicho estadio. Nos parece correcta la atenuación del recargo ejecutivo, equiparándolo al recargo mínimo de regularización, y la modulación del recargo de apremio, aunque el 20% se nos sigue antojando excesivo. Nos parece correcta la rebaja de la cuantía del 10 al 5%, pues un criterio lógico de proporcionalidad exige no hacer de peor condición la demora en el pago que la no presentación de la autoliquidación en plazo. Además, el posible retraso en el cobro, una vez declarado, será imputable a la propia Administración. También lo es la reducción del 20 al 10% para compeler al pago en el plazo dado en vía de apremio, y porque la finalidad resarcitoria de este recargo, tendente al resarcimiento de los gastos ordinarios por el inicio del procedimiento de apremio, excede normalmente de los costes reales. El coste por trasladar el expediente de la oficina de gestión a la de recaudación y efectuar la notificación correspondiente es mínimo, más aún habida cuenta del actual proceso de informatización de la Administración tributaria, por lo que la cuantía del recargo excedía, con mucho, ese mínimo coste. Además, dicho coste no es proporcional a la suma dejada de ingresar. Los gastos de inicio del procedimiento de apremio son los mismos para una deuda de 100 euros, por poner un ejemplo, que para otra de 10.000, por lo que tal recargo debería cuantificarse en atención al mencionado coste, salvo que quiera primarse la función de castigo con esa proporcionalidad. De otra parte, entendemos que estos gastos deberían incluirse en las costas impuestas al deudor que prevé la LGT, que de este modo sufragarían no solo los gastos extraordinarios del procedimiento, sino también los ordinarios. Respecto a si compensa el retraso producido en el pago, la respuesta debe ser, con mayor motivo, claramente negativa, dada su compatibilidad –en el recargo de apremio ordinario– con los intereses de demora.

- a) Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
- b) Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

Junto a los recargos se exigirán los intereses de demora si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos 15 días desde la notificación de la providencia de apremio. Los intereses de demora exigibles serán los que haya devengado el principal de la deuda desde el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso y los que haya devengado, además, el recargo aplicable en el momento del pago, desde la fecha en que, según el apartado anterior, sean exigibles. El tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del periodo de devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, lo que se viene haciendo desde 1985.

En dicha regulación se suprimió la nomenclatura anterior –mora y apremio–, reduciendo la cuantía para los casos menos graves –menor retraso con presentación de documentos– e incentivando que el incumplimiento tuviera la menor demora posible en los supuestos de presentación de documentos en plazo, con una escala más proporcionada.

Se respondía con ello a una de las críticas que había hecho la doctrina sobre lo exagerado de algunas cuantías con escaso retraso⁶⁶. No nos parece correcta, en cambio, la supresión terminológica que puede ayudar a clarificar el recargo aplicable en cada caso, por lo que la mantendremos en este estudio.

En relación con la cuantía a lo largo del tiempo se había ido produciendo un incremento generalizado, sobre todo cuando no se hubiesen presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario, así como una notable incentivación del pago temprano –con una rebaja del 20 al 5%– y del cumplimiento de la obligación formal –pero esencial– de entrega de documentos.

En cuanto a su naturaleza, tanto el TC como el TS –en Sentencia de 30 de enero de 1995– han rechazado su carácter administrativo sancionador, permitiendo su compatibilidad con las sanciones que pudieran derivarse. De este modo no se vulnera el principio *non bis in idem* del ar-

Por todo ello, pensamos que el recargo del 20% cumple una función intimidatoria que lo acerca bastante a las sanciones, aparte de que, como se ha dicho, las costas debieran suponer el resarcimiento suficiente por su tramitación. En los otros recargos el carácter sancionador se difumina por su incompatibilidad con los intereses, de modo que aunque se establecen para disuadir del retraso en la presentación o en el ingreso y se exige con anterioridad o al poco de iniciarse el procedimiento de apremio, resarcan por la no aplicación de intereses de demora y de la posible generación de gastos previos o inmediatos al procedimiento de apremio.

⁶⁶ «Siempre estará abierto el debate acerca de si las cuantías de estos recargos no son excesivas cuando el incumplimiento –por la cuantía o el tiempo que media hasta el efectivo pago– es de escaso calibre». ALCORCÓN CARACUEL, M. R. (dir.) y RODRÍGUEZ-RAMOS VELASCO, P. T. (coord.), *Comentarios a la Ley General de la Seguridad Social*, Aranzadi, 2003, pág. 189.

título 25 de la CE (SSTC 76/1990, 164/1995, 198/1995, 44/1996, 141/1996, ATC 57/1998). El recargo de mora tiene una función reparadora o indemnizatoria para la Administración, basada en el tardío incumplimiento del deudor, con carácter preventivo o disuasorio del posible retraso en el pago del sujeto responsable que, según su gravedad, provocaría un mayor o menor incremento de su cuantía. Se devenga concluido el periodo reglamentario de ingreso, no se condiciona a la notificación o reclamación de la deuda. Su carácter indemnizatorio y disuasorio hace que se imputen «exclusivamente a los sujetos obligados al pago» (art. 113 LGSS).

Pero justamente ese carácter disuasorio debe impedir que se exija de forma objetiva, automáticamente, con independencia de la falta o no de diligencia del obligado al ingreso de las cuotas. Con este objeto, la normativa originaria fijó dos elementos esenciales que atemperaban la aplicación del recargo de mora: el artículo 27.2 de la LGSS que impedía su cobro cuando el origen o causa de la mora fuera imputable a error de la Administración, y el artículo 59.3 del Real Decreto 1637/1995, del RGRSS, permitiendo la condonación del mismo en los términos que regulase el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social cuando concurriesen circunstancias excepcionales que justificasen razonablemente el retraso y se tratase de sujetos cumplidores⁶⁷.

Así lo señaló la STC 121/2010, en relación con el recargo de mora impuesto a la Mutua de Accidentes de Trabajo de Tarragona, tras una cuestión de inconstitucionalidad sobre el recargo del 20% de las deudas con la Seguridad Social ingresadas fuera de plazo con base en su carácter sancionador y falta de proporcionalidad⁶⁸. La sentencia sienta la constitucionalidad del recargo argumentando que «carece de naturaleza sancionadora, ya que responde más propiamente a la naturaleza de compensación financiera, cuya función es tanto reparadora o indemnizatoria para la Tesorería General de la Seguridad Social como preventiva o disuasoria del posible retraso en el pago» por parte del responsable (FJ 7.º). Añade que también «se salvaguarda la proporcionalidad entre el fin público perseguido (el puntual cumplimiento por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de sus obligaciones de colaboración) y los medios utilizados al efecto (la imposición del recargo cuestionado), y ello sin perjuicio de la previsión de su posible condonación, total o parcial, en el artículo 59.3 del Reglamento general de recaudación de 1995 en la redacción vigente al tiempo de plantearse la cuestión de inconstitucionalidad. Concluye el

⁶⁷ La jurisprudencia se ha pronunciado sobre la condonación de los recargos, cuando concurren circunstancias excepcionales que justifiquen el retraso en el pago de las deudas; no son suficientes los meros retrasos de carácter administrativo en la remisión de la documentación (STS de 15 de julio de 2001) o las dificultades financieras de una institución pública (STS de 16 de enero de 2002). La condonación es siempre una potestad discrecional que no tiene carácter de sanción (STS de 18 de julio de 2000).

⁶⁸ La cuestión se refería al artículo 28 de la LGSS que comprendía tanto el recargo de mora como el de apremio, pero el TC lo circunscribió al recargo de mora. Los argumentos básicos eran dos: el del carácter materialmente sancionador del recargo y el de su desproporción, asumiendo como premisa su carácter sancionador. Afirmo el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Tarragona que no constituye un «estímulo positivo», puesto que su cuantía (cuatro millones de pesetas por un retraso de quince días respecto de una deuda de dieciocho millones), según cabe concluir con apoyo en la STC 164/1995, tendría «valor indiciario» sobre el sentido de la medida, «máxime cuando en este caso no se refiere ni a intereses ni a distintos módulos sino de un módulo único que se impone por un incumplimiento», lo que resultaría por sí mismo ajeno a todo principio de proporcionalidad.

Tribunal que a través de esta facultad de condonación se atenúan los rigores del recargo siempre y «cuando concurren circunstancias excepcionales que justifiquen razonablemente el retraso en el ingreso de los recursos correspondientes y se trate de sujetos obligados que viniesen ingresando sus deudas con regularidad», conforme al citado reglamento (FJ 8.º).

Actualmente, el artículo 25 de la LGSS –redactado por la Ley 53/2003– recoge la mención que antes hacía el artículo 27.2, y bajo el título «Efectos de la falta de pago en plazo reglamentario», dispone que «Cuando el ingreso fuera del plazo reglamentario sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo ni se devengarán intereses». En cuanto al vigente RGRSS, regulado por Real Decreto 1415/2004, no contempla ningún supuesto de condonación, pero reproduce en su artículo 10.4 el párrafo transcrito del artículo 25 de la LGSS. De este modo se atempera la aplicación del recargo en la normativa laboral.

La SAN de 22 de octubre de 2014 ha señalado que si bien el recargo opera por el mero transcurso de los plazos establecidos en los artículos 27.1 de la LGSS y 10 del Real Decreto 1415/2004, sin haber cumplido las obligaciones correspondientes, frente al mero incumplimiento formal, se admite la posibilidad de introducir el juego de principios de índole material que modulen la exigibilidad del recargo en atención a las circunstancias concurrentes si la causa de la mora es imputable a la Administración no actuante en la calidad de empresario no procede la imposición del recargo. Se enjuiciaban unas cuotas por el periodo de agosto de 2006 a julio de 2009, siendo de aplicación los recargos del 3%, 5%, 10% y 20% y el RGRSS de 2004. La sentencia cita el mentado artículo 27.2 de la LGSS en su anterior redacción, previniendo que «cuando el origen o causa de la mora sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo alguno por mora, independientemente de la obligación de resarcir al trabajador de los perjuicios que dicha mora hubiera podido ocasionarle». Añade que esta norma se reproduce en el artículo 10 del RGRSS: «la norma sienta, por lo tanto, la regla acorde con los principios jurídicos de buena fe, confianza legítima, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, recogidos por la jurisprudencia y que permiten matizar la imposición automática o, si se quiere, por el mero incumplimiento formal del recargo, en determinados casos» (FJ 6.º).

El TS ha declarado que el recargo por mora equivale, fundamentalmente, a unos intereses compensatorios de devengo automático por el retraso en el cumplimiento de la obligación, después de transcurrir el plazo reglamentario para el pago de cuotas, a tenor del artículo 27 de la LGSS [Sentencia de 11 de noviembre de 2002 (RJ 2002, 10248) –rec. 2766/1998–].

La historia no concluye aquí, el Real Decreto-Ley 20/2012, en vigor desde el 15 de julio de 2012, modificó nuevamente el artículo 27 de la LGSS, sustituyendo los recargos graduales por un recargo único del 20%⁶⁹. La vigente redacción del artículo 27.1 señala que «transcurrido el plazo reglamen-

⁶⁹ La exposición de motivos justifica la modificación del régimen de recargos en su epígrafe III bajo la base de «favorecer la aplicación del procedimiento para el aplazamiento del pago de cuotas frente al hasta ahora vigente sistema progresivo de recargos, dado que los aplazamientos se conceden en atención a la existencia de dificultades transitorias de tesorería, lo que ofrece tanto a la Administración como al sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar una vía

tario establecido para el pago de las cuotas a la Seguridad Social sin ingreso de las mismas y sin perjuicio de las especialidades previstas para los aplazamientos, se devengarán los siguientes recargos:

- a) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas (art. 26.1 y 2 LGSS), un recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas tras el vencimiento del plazo para su ingreso.
- b) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran cumplido dentro de plazo esas obligaciones de liquidación:
 - 1.º Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
 - 2.º Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso».

Además, mediante la Ley 34/2014, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, se implanta a partir del 28 de diciembre de 2014 un nuevo sistema de liquidación directa de cuotas por la Tesorería General de la Seguridad Social, calculando la cotización correspondiente a cada trabajador, dentro del código de cuenta de cotización en el que figure en alta y elaborado en función de la información que ya obra en poder de dicho organismo y de aquella otra que ha de ser proporcionada por el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar. Se pasa del sistema tradicional de autoliquidación al sistema de liquidación directa⁷⁰.

Como puede apreciarse, los recargos de la Seguridad Social no se modulan en su actual configuración como los tributarios, volviendo a la diferenciación que existía antes de la Ley 52/2003, y con un único recargo del 20% en caso de cumplimiento de las obligaciones de liquidación, pues la redacción inicial de la LGSS preveía otro del 5% si el retraso no excedía de dos meses. Nos parece criticable y contrario al principio de proporcionalidad, sobre todo considerando que se han cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas, y un solo día de retraso puede suponer un recargo del 20%. En el ámbito fiscal el recargo de regularización opera aunque no se haya cumplido en plazo con la obligación de autoliquidar o presentar la declaración, si bien en tal caso se añadiría el recargo ejecutivo del 5%. No obstante, debe

de solución de mayor flexibilidad y garantía. Ello favorece que quien tenga dificultades transitorias de tesorería para el abono de la cotización pueda acudir a los medios de regularización de la deuda establecidos reglamentariamente, en lugar de permanecer en una situación de incumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social. Por otra parte, la medida supone una simplificación del sistema, algo que tendría una repercusión positiva en la gestión administrativa».

⁷⁰ El sistema de autoliquidación sigue siendo aplicable con carácter provisional y en los términos en que se ha venido regulando, hasta que se produzca la incorporación de la totalidad de los sujetos responsables que lo utilizan al nuevo sistema de liquidación directa.

destacarse que la LGSS prevé su no aplicación en caso de error de la Administración, frente a los recargos tributarios para los que la LGT no contempla ninguna causa excluyente.

4. CONCLUSIONES

Tanto los tributos como las cuotas de la Seguridad Social constituyen prestaciones esenciales para el sostenimiento del gasto público. Por eso requieren de un sistema que evite o, al menos, resarza retrasos o incumplimientos, mediante mecanismos compensatorios, disuasorios y represivos. Con tal objeto se establecen los intereses de demora, las sanciones y los recargos. Estos se mueven entre las otras figuras, siendo su finalidad compensatoria y disuasoria. No obstante, su carácter punitivo se acentúa por la no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, y la compatibilidad con los intereses de demora si el retraso excede de un año.

Las cotizaciones a la Seguridad Social son obligaciones coactivas, a favor de un ente público, con la finalidad de realizar un interés público, contribuyendo a la financiación del gasto público. En tal sentido pueden asimilarse a las prestaciones tributarias, y en cuanto que no se establece claramente una relación sinalagmática entre el pagador y la Administración, cabría calificarlas de impuestos periódicos y afectados.

Considerando el conjunto de la normativa, un principio de coherencia global del ordenamiento jurídico nos lleva a indicar que debería darse un tratamiento más homogéneo en el ámbito tributario y laboral –sin perjuicio de las peculiaridades de cada ordenamiento– a los supuestos de cumplimiento extemporáneo, dada la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social, en orden a estimular el pago en periodo voluntario y disuadir y compensar el extemporáneo.

Lo primero que llama la atención es la distinta nomenclatura utilizada: la LGT los denomina «Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» y la LGSS «Recargos por ingreso fuera de plazo», que incluyen el recargo de mora y el de apremio. En todo caso también los tributarios requieren la existencia de una deuda y su objeto es estimular el pago, aunque sea fuera de plazo. Pero mientras la ley tributaria pone el acento en la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, el recargo de mora precisa para su aplicación el cumplimiento en plazo de las obligaciones establecidas para liquidar las cuotas, siendo su fundamento el vencimiento del plazo de ingreso. Además, el recargo de mora es incompatible con el de apremio y con los intereses, mientras que los recargos del artículo 27 de la LGT se suman a los del periodo ejecutivo en caso de impago, y a partir del año se exigen intereses de demora (p. e. si se presenta una autoliquidación sin ingreso con un retraso de dos años podría girarse el recargo de apremio ordinario del 20% sobre el recargo del 20% de regularización, más un año de intereses de demora, alcanzando una cifra cercana al 50%).

La normativa tributaria ha mejorado ostensiblemente desde los recargos «únicos» declarados inconstitucionales, previendo una graduación de los recargos por presentación espontánea y extemporánea entre el 5 y el 20%, suprimiendo el interés de demora el primer año pues el recar-

go ya resarce con creces el retraso, e introduciendo una reducción del 25 % de su importe para fomentar el pago íntegro.

No obstante, persiste el problema de su cuestionable automaticidad, y hay dos aspectos que siguen dando problemas en los tribunales. El primero, las llamadas regularizaciones «tácitas» aplicadas bajo la redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963, que no exigía identificar el periodo impositivo al que se refería la regularización (como hace el art. 27.4 LGT actual). En estos casos no debería imponerse la misma sanción que a quien no declara y es requerido, para lo cual se podría aplicar la doctrina de la AN que toma como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar», es decir, el recargo más los intereses de demora, lo que resulta más acorde con el principio de proporcionalidad (interpretado conforme a la jurisprudencia del TJUE) y con una interpretación teleológica y sistemática de la normativa. Ello pese a que el ATC de 3 de febrero de 2015 aprecie que no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria y afirme que estas conductas «pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas», pues habrá que analizar las circunstancias concretas de cada caso. El segundo, la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, lo que ha sido cuestionado por los tribunales.

Por su parte, la LGSS, tras la reforma de la Ley 53/2003 –que perseguía aproximar la recaudación de la Seguridad Social a la que regía en el ámbito tributario– preveía para los documentos de cotización presentados en plazo un recargo de mora del 5, 10, 15 y 20 %, si el abono se producía en el mes, dos meses, tres meses o a partir de los tres meses siguientes, respectivamente. No obstante, desde 2012 se aplica un recargo único del 20 %. De otra parte, la legislación en materia de Seguridad Social admite la exclusión de responsabilidad si el retraso es por culpa de la Administración.

Este último aspecto nos parece muy positivo y pensamos que, como sucede con el recargo de mora en el ámbito de la Seguridad Social, los recargos de regularización no debieran aplicarse si el retraso no es imputable al contribuyente. Así se infiere de la STC 121/2010 analizando el anterior recargo de mora de la LGSS, cuando aprecia la necesidad de atenuar los rigores del recargo citando como ejemplo su condonación en los supuestos del anterior RGRSS. Lo propio sucede en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, excluyéndose la imposición del recargo por caso fortuito, fuerza mayor o error de derecho. También debería graduarse el recargo laboral en función del retraso.

A nuestro juicio, atendiendo a su finalidad, por un principio de coherencia y en aras de la seguridad jurídica, de la igualdad, y del principio de proporcionalidad –que requiere la adecuación entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo–, debería promoverse una mayor uniformidad en la regulación de estos recargos, excluyendo su aplicación en ausencia de culpabilidad en el ámbito tributario, y atemperando su aplicación en función del retraso los primeros meses en los recargos de la Seguridad Social.

tardío y una normativa demasiado estricta impediría que la regularización fiscal se efectuase de modo voluntario. A nuestro juicio esta observación no se tuvo en cuenta por el legislador en las reformas anteriores a la de 1995, que parecía más preocupado por solucionar los problemas inmediatos del cumplimiento tardío de la deuda tributaria que por lograr una regulación lo suficientemente meditada como para lograr su continuidad en el tiempo y su progresivo asentamiento en la conciencia de los obligados tributarios.

Dos de esas redacciones fueron enjuiciadas por el Tribunal Constitucional (TC) declarando inconstitucionales los recargos del 50 y del 100% como se verá después:

- La de la Ley 46/1985, según la cual los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo comportaban el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, sin que el resultado fuera inferior al 10% de la deuda tributaria.
- Y la de la Ley 18/1991, que fijó para los ingresos por declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo un recargo único del 50%. No obstante, si el ingreso se efectuaba en los tres meses siguientes al término del plazo, el recargo era del 10%. Y si no se efectuaba el ingreso al presentar la declaración o autoliquidación extemporánea, sin solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago, se exigía en vía de apremio un recargo único del 100%.

Su regulación vigente proviene de la actual LGT, de 2003, cuyo artículo 27 lleva por título: recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, aunque la razón de ser del recargo es el ingreso extemporáneo, pues no cabe exigirlo si la deuda se pagó en plazo y solo se presenta fuera del mismo la copia de la autoliquidación⁵. Es decir, precisa de la existencia de una deuda, y a diferencia del ámbito penal donde la regularización exige el ingreso, la LGT permite su aplicación aunque la presentación no venga acompañada del ingreso⁶, en cuyo caso se añadirían los recargos del periodo ejecutivo. El Tribunal Supremo (TS) en dos recursos de casación ha precisado los siguientes requisitos para la exacción del recargo: extemporaneidad de la decla-

⁵ Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de 19 de septiembre de 2014 señala que «una vez ingresada la cuota del impuesto dentro del plazo reglamentario, el retraso en la presentación de la copia de la autoliquidación y documentación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo». En suma, solo cuando la declaración e ingreso –ambos– se han producido fuera de plazo cobra sentido, virtualidad y aplicación el artículo 27 de la LGT (FJ 3.º).

⁶ Como afirma la STSJ de la Comunidad Valenciana de 11 septiembre de 2012 el recargo se impone ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria. También se impone por la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, y sin ingresar la deuda pero solicitando simultáneamente el aplazamiento o fraccionamiento, como señaló la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de marzo de 2010.

ración o autoliquidación⁷, espontaneidad de la misma sin que medie requerimiento previo de la Administración, constancia del periodo impositivo al que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización, y existencia de una deuda a ingresar (SSTS de 6 de febrero de 2012). Cabe entender que no es preciso que la regularización sea íntegra, por la totalidad de la deuda, si bien por la parte no ingresada cabría exigir sanciones e intereses de demora si lo descubre la Administración⁸.

Concretamente, el artículo 27 de la LGT establece las siguientes situaciones:

- Autoliquidaciones con ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento: dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del periodo voluntario se pagará un recargo del 5, 10 o 15 % respectivamente, sin intereses de demora ni sanciones, y a partir de los 12 meses del 20 % más los intereses de demora computados desde el día siguiente al término de los 12 meses, sin sanciones.
- Liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento: se aplican los mismos recargos e intereses.
- Autoliquidaciones sin ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento y declaraciones sin posterior ingreso tras la liquidación: se inicia el periodo ejecutivo y, a los anteriores recargos e intereses, se suman los del periodo ejecutivo (recargo ejecutivo del 5 %, de apremio reducido del 10 % o de apremio ordinario del 20 %).

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, añadió un apartado cinco al artículo 27, reduciendo el recargo un 25 % si se paga en el plazo establecido en la ley o en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, para fomentar el pago íntegro del principal y la prestación accesoria. De este modo pasarían a ser el 3,75 %, el 7,5 %, el 11,25 % y el 15 %. De la exposición de motivos puede colegirse que el objeto de dicha modificación era facilitar el pago y reducir la litigiosidad⁹.

⁷ La ley distingue la presentación extemporánea de autoliquidaciones, donde el contribuyente califica los hechos, los cuantifica e ingresa la cuota o solicita la devolución, y declaraciones, donde se limita a declararlos para que la Administración liquide el tributo.

⁸ Aunque en alguna sentencia se ha liquidado el recargo sobre la cantidad total, lo correcto es girarlo «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones» o «sobre el importe de la liquidación derivada de las declaraciones extemporáneas». Sobre la deuda adicional podría aplicarse el régimen general de infracciones y sanciones e intereses de demora. Véase, en este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria a determinadas autoliquidaciones y declaraciones incorrectas», *RCT*, CEF, n.º 367/2013, págs. 29 y 30 (disponible en www.ceflegal.com).

⁹ Así lo señaló la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014 en su FJ 2.º: «Aunque la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 no hace referencia en concreto a la modificación del artículo 27 de la Ley 58/2003, sí alude genéricamente a que se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, y además sí lo hace en concreto a la modificación del artículo 188 de la Ley 58/2003, que enmarca en ese sentido, y con el objeto de facilitar el pago. Dada la similitud entre la modificación de ambos artículos, fluye sin dificultad que la introducción del apartado 5 del artículo 27 de la LGT tiene también por objeto facilitar el pago y, en última instancia, reducir la litigiosidad».

2.2. NATURALEZA Y FINALIDAD

El TC ha analizado su finalidad en la regulación anterior a 1995. Las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre, en referencia al interés mínimo del 10 % del anterior artículo 61.2 de la LGT (redacción dada por la Ley 46/1985), le otorgaron una función resarcitoria por el retraso en el pago junto a otra disuasoria de la tardanza en el pago. Esta última función disuasoria, coercitiva o de estímulo integra una penalización económica equiparable a la cláusula penal del Derecho civil, dándoles un cierto matiz sancionatorio, pero no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, retributiva o de castigo en cuanto –añade el Tribunal– no alcancen el valor de las sanciones. En la segunda sentencia va más allá al afirmar que «el artículo 61.2 de la LGT, al no ser considerado como imposición de una sanción no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado» (FJ 2.º), lo que no es lógico pues en cuanto cláusula penal o multa coercitiva, será preciso acreditar la existencia de retraso culpable y ofrecer al deudor la posibilidad de presentar alegaciones.

La STC 276/2000, de 16 de noviembre, enjuiciando el recargo del 50 %, vigente hasta 1995 (redacción dada por la Ley 18/1991), con el argumento de la inexistencia de «una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones» concluyó que cumplía, además de las funciones indicadas, «la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores» (FJ 5.º). Igualmente, la STC 291/2000, de 30 de noviembre, otorgó naturaleza sancionadora al recargo del 100 %, vigente igualmente hasta 1995¹⁰.

En ambas sentencias se explicitó que aunque los recargos del 50 y del 100 % cumplían otros fines distintos de los punitivos –en particular, una función resarcitoria–, ello no excluye su función punitiva o de castigo, ni permite fragmentarlo atendiendo a las diversas finalidades del mismo (SSTC 276/2000, FJ 5.º, y 291/2000, FJ 10.º). Con base en ello concluyó su inconstitucionalidad por imponerse sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución española (CE).

Ante el posterior intento de la Administración de aplicar estos recargos mediante un procedimiento sancionador, la STC 39/2011, de 31 de marzo, señaló que el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 25.1 de la CE, «impide a la Ad-

¹⁰ Ello motivó varias sentencias del TS declarando el derecho del recurrente a ser indemnizado por la Administración del Estado en el importe de la cuantía de las cantidades ingresadas, más los intereses legales. Véase por todas la STS de 12 de septiembre de 2005.

Afirma la STC 291/2000 que si en la STC 276/2000 «consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 % no podía considerarse que cumpliera una función de estímulo positivo –la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT–, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 %, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria» (STC 291/2000, FJ 10).

ministración tributaria volver a imponer dicho recargo de naturaleza sancionadora al estar previsto en una disposición legal que ya habría sido expulsada del Ordenamiento jurídico» (FJ 5.º)¹¹.

Frente al argumento cuantitativo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) es más flexible en la apreciación del carácter sancionador de los recargos. En tal sentido, la STEDH de 23 de noviembre de 2006, caso *Jussila c. Finlandia*, si bien en materia penal, asimila la figura del recargo fiscal a la sanción tributaria a partir de su presupuesto de activación, la realización de una conducta infractora, sin que la mera y simple graduación del recargo en función del retraso sea suficiente para excluir a priori su naturaleza punitiva¹².

Se han calificado por algún autor como sanciones impropias porque su presupuesto de aplicación es «la realización de una conducta contraria a Derecho (antijurídica), como es el incumplimiento de la norma tributaria que disciplina el plazo de exigibilidad de cada tributo», implica un aumento de la deuda tributaria, lo que constituye una consecuencia desfavorable para el obligado tributario, y se aplican al margen de un procedimiento que permita al contribuyente justificar las razones de su cumplimiento intempestivo¹³.

Pensamos que su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria (como los intereses de demora) y disuasoria o preventiva (como las sanciones), pudiéndose equiparar a las sanciones en el recargo del 20 % por ser compatible con los intereses de demora generados a partir del año, que agotarían parcialmente la función compensatoria, no ser gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora, y aplicarse el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables del artículo 9.3 de

¹¹ El Abogado del Estado pretendía que el Tribunal permitiera, en caso de comportamiento culpable, la exigencia por la Administración del recargo del 100 %, o la imposición de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, con fundamento en que la inconstitucionalidad no se produce porque la sanción que establece incurra en alguna «forma de arbitrariedad intrínseca», sino «exclusivamente» porque se impone sin observar las garantías del artículo 24.2.

¹² Por ello, como advierte MARCO PEÑAS, «si bien es cierto que el Tribunal de Estrasburgo utiliza las nociones estudiadas en un contexto particular, esto es, en el examen de la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio en su dimensión penal, ello no obsta a que se puedan extraer conclusiones en lo que se refiere a la naturaleza punitiva del recargo desde el punto de vista del Ordenamiento español. Del estudio comparativo realizado se desprende que el TEDH es mucho más generoso que el Tribunal Constitucional en la apreciación de la naturaleza punitiva de medidas tributarias análogas al recargo por declaración extemporánea voluntaria». Cfr., MARCO PEÑAS, E.: «La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional Español», *RCyT. CEF*, núm. 320/2009, pág. 40.

¹³ GARCÍA DIEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2014, pág. 13.

¹⁴ Artículo 15 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo». El TRLIS era más explícito al mencionar «... el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones».

la CE¹⁵ (art. 10.2 LGT: las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado).

2.3. IMPROCEDENCIA DEL AUTOMATISMO Y NECESIDAD DE APRECIAR LA CULPABILIDAD

Consecuencia de este carácter represivo es la necesidad de apreciar la culpabilidad para su exacción, seguir un procedimiento que permita al obligado tributario exonerarse si actúa diligentemente o fuera culpa de la Administración, su no deducibilidad fiscal, la aplicación retroactiva de la regulación *in bonam partem* y, por último, que no se extienda a terceros la responsabilidad de su pago con carácter general¹⁶. Tampoco debería concurrir con las sanciones, conforme al artículo 180 de la LGT.

Convenimos con MARTÍN QUERALT et ál. en que el legislador no los identificó con las sanciones para evitar la aplicación del principio de culpabilidad (es un supuesto objetivado) y del régimen jurídico sancionador (graduación, procedimiento con previa audiencia del interesado, condonación, carácter intransmisible)¹⁷. La inexistencia del derecho de audiencia podría vulnerar el artículo 105 c) de la CE que exige la audiencia del interesado para dictar un acto administrativo¹⁸.

En tal sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de abril de 2013 sostiene que «este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo» y añade que «no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación *ex lege* que nace del mero hecho contemplado en la norma». Se trataba de un fallo en la implantación del sistema informático de la empresa que se califica por el tribunal como «cuestión previsible».

¹⁵ Como aprecia la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de febrero de 2012, siguiendo la jurisprudencia del TS y del TC la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, le lleva «a apreciar una relativa identificación de la sanción con el recargo en el sentido que, sin duda, este último conlleva una penalización y, en cualquier caso, cuando se trata de las declaraciones extemporáneas y espontáneas, tiene una clara finalidad, a saber: la de servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (FJ 5.º).

¹⁶ En esta orientación se pronunció LÓPEZ DÍAZ, A., en la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, UNED, 21 de marzo de 2015, en su exposición de la Relación española.

¹⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pág. 499.

¹⁸ En tal sentido se han pronunciado FALCÓN y TELLA y GARRIDO FALLA, como puso de manifiesto LITAGO LLEDÓ en su comunicación a la Jornada preparatoria de la EATLP, UNED, 11 de marzo de 2015.

No obstante, matiza que «en aplicación de lo expuesto en el artículo 1.105 del Código Civil¹⁹, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1.090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor» (FJ 3.º).

Esto es lo que motiva que el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) excluya su aplicación cuando «la rectificación de las cuotas... se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta ley²⁰ o se deba a un error fundado de derecho», ya que el carácter «al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de derecho en la repercusión del impuesto. Debe advertirse, que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT» (FJ 4.º).

Esta debería ser la interpretación del artículo 27 de la LGT, excluyendo el recargo cuando no exista negligencia sino error fundado, caso fortuito o fuerza mayor.

En este sentido, las SSAN de 22 de octubre de 2009, 12 de diciembre de 2011, 1 de febrero y 5 de diciembre de 2012 han declarado la improcedencia del automatismo en la aplicación de los recargos por declaración extemporánea por razón de que su imposición requiere el análisis de la voluntariedad del contribuyente.

La SAN de 1 de febrero de 2012 enjuiciaba la presentación voluntaria y extemporánea de autoliquidaciones de los periodos 1, 3, 9, 11 y 12 del ejercicio 2004, tras una inspección del año 2003 en la que no se impusieron sanciones. Observa en su FJ 5.º que «la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente», de modo que las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario deben analizarse en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo (STJSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008). Añade que la aplicación del recargo ha sido más perjudicial para el sujeto pasivo que si nada se hubiera hecho al respecto (estando, además, muy próxima la fecha de prescripción), aun en el caso de que

¹⁹ El artículo 1.105 del Código Civil exige de responsabilidad, fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los que así lo declare la obligación, cuando concurren sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fuesen inevitables.

²⁰ Según el artículo 80 de la LIVA relativo a la «Modificación de la base imponible», la base imponible se modificará cuando:

1. «... por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado...».
2. «... el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso...».
3. «... los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables» en los términos previstos en la LIVA.

la Administración hubiera inspeccionado dichos ejercicios, ya que en idéntico supuesto de hecho la Inspección consideró que no había una conducta ni tan siquiera típica a los efectos de sancionar.

Concluye que esa diferencia de trato «pugna con los principios de justicia material pues resulta favorecido el contribuyente que opta por no rectificar frente a aquel que sí lo hace, además, de con el principio de la buena fe de la Administración», que «tenía en su poder ya la total información para practicar los ajustes necesarios también en los ejercicios subsiguientes» y no extendió a tales ejercicios el procedimiento. El fallo anula la liquidación de los recargos, con base en el principio de proporcionalidad, principio que requiere una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo, y se incardina en lo que la sentencia denomina «justificación teleológica», en cuanto el recargo objeto de esta sentencia se aparta de la finalidad del recargo del artículo 27 de la LGT.

La SAN de 5 de diciembre de 2012, con fundados argumentos, anuló el recargo impuesto a un contribuyente que no pudo presentar en plazo la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por vía telemática debido a problemas informáticos en la validación de determinadas casillas, lo que fue confirmado por el Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria. Señala el fallo que los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos se vulneran si se impone a estos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso, pues el contribuyente intentó cumplir con la diligencia temporal requerida, y se le penalizó con un recargo derivado de un problema de la Administración no imputable al contribuyente. Y añade que el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas, en relación con el criterio de la Inspección y del órgano de revisión económico-administrativo.

Es causa suficiente para apreciar la existencia de fuerza mayor, que justifica el incumplimiento de la obligación de declarar en plazo y la no imposición del recargo, la grave enfermedad del contribuyente, como afirmó la STSJ de Cataluña de 1 de diciembre de 2011. En este sentido, la SAN de 16 de junio de 2014 (rec. 225/2013), bajo la vigencia de la anterior LGT, anuló una sanción a una persona que regularizó en el tercer trimestre lo que debió hacer en el segundo al no contar con la persona idónea para la contabilización del IVA por grave enfermedad. Tampoco procede su exacción en el supuesto de declaración complementaria fuera de plazo motivada por la respuesta realizada por la Administración a consulta del contribuyente en la que se incumplió manifiestamente por la Administración el plazo para su resolución, según STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008.

También el TS se ha pronunciado al respecto en un recurso de casación para la unificación de doctrina. Si bien se desestima por falta de identidad entre la sentencia impugnada y la sentencia de contraste ante la carencia en las identidades objetivas, subjetivas y causales, es interesante porque concluye la necesidad de que concurra la culpabilidad en el retraso para exigir el recargo, criterio en que confluyen ambas sentencias. En concreto, la sentencia de contraste enjuiciaba a un contribuyente que quería cumplir diligentemente sus obligaciones tributarias y no lo hizo porque la Administración acreedora no puso a su disposición en plazo los «modelos» necesarios. La Administración tuvo conocimiento puntual de los intentos fallidos del contribuyente para cumplir en plazo con sus obli-

gaciones fiscales, mediante los oportunos escritos del sujeto pasivo en los que puso de manifiesto la imposibilidad de presentar su declaración. Sin embargo, la primera vez que la Hacienda Pública se dirigió al sujeto pasivo fue para indicarle que se le iba a aplicar un recargo por presentación tardía de la autoliquidación y del ingreso que de la misma derivaba. Señala la STS de 15 de diciembre de 2014 que «el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos... impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas», concluyendo que «la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino de la tardanza de la Administración en poner a disposición de los contribuyentes los medios materiales (y accesorios) que permiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales» (FJ 3.º).

Se debe dar la oportunidad al contribuyente de explicar las circunstancias del retraso antes de imponer automáticamente el recargo. FALCÓN Y TELLA apunta la necesidad de abrir «un expediente para comprobar si existió o no retraso culpable, como empieza a exigir la jurisprudencia»²¹. Como observan algunos autores, habría que vincular la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT a la ausencia de causas de justificación del artículo 179.2 de la LGT, de modo que un supuesto de fuerza mayor o de interpretación razonable de la norma impediría su exacción²².

El Código de buenas prácticas tributarias elaborado en el seno del Foro de grandes empresas prevé la posibilidad de presentar un anexo explicativo con la declaración manifestando los criterios utilizados a efectos de que la Administración determine el dolo o culpa. Algo similar se debería establecer en estos casos de presentación extemporánea, permitiendo justificar el exceso de plazo en orden a apreciar una posible excusa absolutoria²³.

2.4. CONTROVERSIAS JUDICIALES DE LOS APARTADOS 4 Y 5 DEL ARTÍCULO 27: IDENTIFICACIÓN DEL PERÍODO DE REGULARIZACIÓN Y REDUCCIÓN POR PAGO TOTAL

Hay que mencionar dos apartados del artículo 27 que están dando problemas en los tribunales. El cuarto, relativo a la necesidad de identificar el periodo objeto de regularización, y el quinto, que prevé una reducción de la cuantía del recargo para fomentar su pago en el plazo señalado en dicho precepto.

²¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013, pág. 3.

²² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 170; GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., págs. 15 y ss.

²³ Apartado 2.4: «Los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas así como los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria». En tal sentido se pronuncia GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., pág. 15.

El apartado 4 precisa que «las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo». Se trata de evitar una práctica extendida sobre todo en el IVA, el Impuesto General Indirecto Canario y las retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), consistente en declarar al final del ejercicio el importe correspondiente a un periodo de declaración mensual o trimestral anterior, sin especificarlo²⁴. Ello supone que las regularizaciones tácitas no pueden acogerse a este precepto, siendo plenamente sancionales. El TS ha señalado en numerosas sentencias la necesidad de identificar el tributo y el periodo al que se refiere la declaración extemporánea (SSTS de 6 de febrero, 9 de abril y 4 de octubre de 2012, y 14 de enero y 31 de mayo de 2013).

Pero la redacción anterior de estos recargos, en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, no incluía esta mención, y la AN consideró que era improcedente imponer una sanción e intereses de demora al existir una falta de tipificación o, al menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 de este supuesto (SAN de 23 de marzo de 2010 y otras anteriores), siguiendo al TC en su Sentencia 52/2003, de 17 de marzo, que prohíbe «... la interpretación extensiva y la analogía "in malam partem", es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan...». Recuerda la SAN de 23 de marzo de 2010 el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, elaborado por la Secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda el 23 de enero de 2003, indicando la conveniencia de aclarar la tipificación respecto de los obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Dicho informe se remitía, a su vez, al Informe de 2001 indicando que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad pues el obligado tributario ha acabado regularizando su situación. Recalca que «no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior», distinguiendo también si media dolo, culpa o simple negligencia, pues en otro caso «estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva».

Sin embargo, la STS de 27 de septiembre de 2010 en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 308/2008 señaló que en estos supuestos no existe una regularización voluntaria. El TS establece cuatro requisitos para la aplicación del recargo: la existencia de una deuda tributaria a ingresar, la extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, su espontaneidad, y que conste el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización. Por tanto, el artículo 61.3 de la LGT de 1963 no permite la «regularización tácita» sino que requiere «cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea». Dicho criterio ha sido recogido en posteriores sentencias, como la de

²⁴ Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27...», ob. cit., pág. 7, quien señala que la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2006 lo aplicó también al Impuesto sobre Sociedades, en relación con un ingreso que se debió incluir en una autoliquidación anterior.

7 de febrero de 2013²⁵ y la de 26 de junio de 2014 (rec. 1421/2012). Observa esta última que la regularización de la situación tributaria conforme al artículo 61.3 de la LGT «contempla los casos en que los ingresos extemporáneos se efectúan acompañados de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, en las que lógicamente se exterioriza ante la Administración tributaria la procedencia de las cuotas que se ingresan fuera de plazo. En caso contrario, si se efectúa el ingreso extemporáneo sin identificarlo, confundido o camuflado con otras cuotas correspondientes a un periodo posterior, es claro que existe una ocultación o enmascaramiento de ese ingreso extemporáneo, que entre otras cosas busca evitar el pago del recargo por extemporaneidad, por lo que tal conducta no se ajusta a la regularización contemplada en el artículo 61.3 de la LGT y constituye la conducta típica que describe como infracción grave el artículo 79 letra a) de la LGT» (FJ 4.º). Añade que «la sentencia recurrida, cuando alude a la aplicación del principio de proporcionalidad, pone de manifiesto que nos encontramos ante la imposición de la sanción mínima prevista para la infracción cometida, al aplicarse el porcentaje del 50 % sobre la cuota...» por lo que no hay margen cuantitativo alguno para su reducción (FJ 5.º). Y respecto a la posible infracción del artículo 25.1 de la CE que impide imponer sanciones por conductas que en el momento de producirse no constituyen infracción según la legislación vigente, afirma que «tanto la regulación del artículo 61.3 de la LGT 230/1963 como el artículo 27.4 de la LGT 58/2003 exigen una serie de requisitos para llevar a válido efecto las regularizaciones tributarias voluntarias, tales como la identificación expresa del periodo a regularizar así como contener con carácter único los datos relativos a dicho periodo, que no han sido cumplidos en este caso por la recurrente». Concluye, en cuanto al requisito omitido en el artículo 61.3 de la LGT, y en línea con la STS de 27 de septiembre de 2010, que «era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, periodo y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada» (FJ 6.º).

No obstante, la AN considera desproporcionado tratar de igual forma la regularización voluntaria, aunque sea tácita, y el pago previo requerimiento. Por ello, partiendo de que el TS no se ha pronunciado sobre la determinación de la sanción ha propuesto un criterio más acorde al principio de proporcionalidad, tomando como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar». Así, en las SSAN de 21 de noviembre (liquidación del IVA periodos 2003 y 2004) y 17 de diciembre de 2013 (liquidación del IVA periodos 1999 a 2001) propone a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT, computar únicamente los intereses por el retraso en efectuar el ingreso más el recargo por la extemporaneidad de la declaración, aplicando sobre la suma de estos dos importes el tipo sancionador correspondiente²⁶. Ello con base en las exigencias del principio de proporcionalidad (art.

²⁵ Esta se remite a Sentencias anteriores de 9 de mayo de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 267/2007), 15 de septiembre de 2011 (recurso de casación núm. 1258/2009), 4 de octubre de 2012 (recurso de casación núm. 4462/2010) y 31 de mayo de 2013 (recurso de casación 3056/2010).

²⁶ Señala la SAN de 21 de noviembre de 2013 que de la doctrina del Tribunal Supremo «... se deduce que no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas, y resulta procedente en estos casos de ingresos sin ajustarse a lo dispuesto en el artículo 27.4, el correspondiente régimen sancionador, pero las exigencias del principio de proporcionalidad

131.3 de la Ley 30/1992, art. 178.2 de la LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, pues de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción.

En la Sentencia de 21 de noviembre de 2013 (rec. 278/2012) se aplicó la vigente LGT a la regularización tácita que hizo el contribuyente en el tercer trimestre de 2004 del IVA omitido en el segundo trimestre²⁷. El artículo 191 de la LGT en su apartado 1 *in fine* dispone que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», y el apartado 6 advierte de que «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados... sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley». Esta interpretación mantiene la calificación como infracción leve, pero no toma como base de la sanción la cuota tributaria omitida en la autoliquidación defectuosa, sino el perjuicio real que se le ocasiona a la Administración por la falta de ingreso.

Ciertamente una interpretación literal del artículo 191.1 de la LGT llevaría a considerar como base de la sanción dicha cuota, pero una interpretación sistemática, teniendo en cuenta los principios apuntados en la propia LGT y en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y teleológica, habida cuenta la finalidad del sistema sancionador de prevenir y reprimir estos comportamientos, aconsejan atemperar su cuantía a un comportamiento menos grave que la omisión de ingreso seguida de un requerimiento por la Administración pero más dañino que la regularización expresa. Además el propio artículo 191.6 en su segundo párrafo viene a establecer que es más grave el comportamiento de quien es requerido al disponer que no será aplicable el párrafo anterior –es decir, la calificación en todo caso como infracción leve– cuando la autoliquidación se realice previo requerimiento.

Un criterio similar al de estas sentencias fue apuntado bajo la anterior redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963 por BLÁZQUEZ LIDOY²⁸. Según este autor, debería exigirse en dicho pre-

(art. 131.3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del PAC, art. 178.2 LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, y sobre cuyo alcance en estos casos, no se ha pronunciado dicha Jurisprudencia, nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003, solo puede apreciarse, como bien dice la actora, la cantidad efectiva dejada de ingresar, que en este caso coincide con lo expresado en el acta de conformidad, A01-76011814, esto es, la cifra de 45.565,30 euros, a la cual habrá que añadir el recargo no ingresado por la actora, y sobre ella aplicar el tipo sancionador correspondiente, porque de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción».

²⁷ En la segunda era claramente de aplicación la LGT de 1963, en la primera la infracción se entiende cometida en el segundo trimestre del IVA a presentar el 20 de julio de 2004, y la vigente ley entró en vigor el 1 de julio de dicho año, sin perjuicio de su aplicación retroactiva si es más favorable.

²⁸ Añade que otra posibilidad sería girar intereses de demora sobre la aludida base, pero en este caso, a nuestro juicio, no se resarce ni se disuade adecuadamente tal comportamiento. Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT», *RCyT. CEF*, núm. 51/1999, pág. 50.

cepto una declaración rectificativa, y destaca que «lo más importante serían los efectos asociados a dicho incumplimiento, que no deberían impedir la correcta regularización de la obligación tributaria principal, sino que tendrían que limitarse a una sanción grave o un recargo cuya base fuera, precisamente, la deuda que se ha tratado de evitar, es decir, los propios recargos y, en su caso, los intereses de demora». Consideramos más adecuado aplicar una sanción a la deuda que se ha intentado evitar para, de este modo, cumplir con el carácter disuasorio del recargo, compeliendo al contribuyente a realizar la declaración rectificativa indicando el periodo al que se refiere.

Veámoslo con un ejemplo, comparando la aplicación de la sanción sobre la deuda ya regularizada o sobre el recargo más los intereses de demora, frente a la simple exacción del recargo. Un contribuyente ingresa 1.000 euros correspondientes al primer trimestre del IVA en la cuarta autoliquidación. El importe a satisfacer varía según se siga la postura de la Administración, de la sentencia comentada, o del contribuyente.

- Aplicando el criterio de la Administración se le impondría una sanción de 500 euros (el 50 % de 1.000) más los intereses de demora por los nueve meses de retraso, que suman 33 euros (el 4,375 % en 2015). En total 533 euros.
- Con la interpretación de la AN se tomaría como base de la sanción el recargo de 150 euros (el 15 %) más 33 euros de intereses de demora, siendo la sanción de 91,5 euros (el 50 % de 183). En total, pagaría 274,5 euros.
- Si únicamente se aplican los recargos, pagaría solo 150 euros.

Nos parece un criterio acorde con el principio de proporcionalidad consagrado en los artículos 3.2 de la LGT y 131 de la Ley 30/1992, guardando «la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada», y promoviendo «que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas», tal como reza este último precepto²⁹.

Señala que «lo fundamental pasa por determinar cuáles serían los efectos del incumplimiento del citado requisito. Entiendo que habría regularizado su situación tributaria respecto de la obligación principal porque, y no hay que olvidarlo, espontáneamente ha satisfecho la deuda debida en concepto de tributo, cumpliendo con su deber constitucional. Sin embargo, deberían repararse los perjuicios causados a la Hacienda Pública. Y en este sentido, una solución sería exigir intereses de demora sobre el recargo e intereses, en su caso, del artículo 61.3. Otra, una sanción o un recargo sobre la misma base. En este último caso, lo que a mi juicio se estaría haciendo es adaptar la redacción dada del artículo 79 b) de la LGT a un supuesto especial: presentar «de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación», aunque en este caso no de un tributo, sino de un recargo y, en su caso, de unos intereses. De esta manera, se discernirían cuáles han sido las conductas reprobables y los efectos jurídicos que se derivarían de dichas actuaciones perniciosas. *Ibidem* pág. 45.

²⁹ Dicho precepto se reproduce por el artículo 29 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, en vigor desde el 2 de octubre de 2016. En todo caso, el principio de proporcionalidad tiene un campo de aplicación más amplio que el puramente sancionador. Así, en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se aplica a la adopción de medidas provisionales (art. 56), la ejecución forzosa (art. 100), el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria (art. 129), y en la Ley 40/2015, de forma novedosa,

Sin embargo, las SSAN de 29 de abril de 2015 (rec. 478/2012) y de 23 de junio de 2015 (rec. 278/2013), con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de fecha 20 de junio de 2013, asunto C-259/2012, y el ATC de 3 de febrero de 2015, asunto 4430/2014, no aplican este criterio³⁰.

La STJUE correspondiente a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal búlgaro indicó que sancionar con una «multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y abonado la totalidad de la cuota devengada más los intereses legales correspondientes» no se opone al principio de neutralidad fiscal, pero que «incumbe el órgano judicial nacional apreciar... si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal, y en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo». Debe recordarse que las SSTJUE tienen valor interpretativo en relación con los derechos fundamentales del contribuyente contenidos en la normativa comunitaria y, en especial, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea³¹.

Dicha sentencia motivó el planteamiento por Auto de la AN de 3 de junio de 2014 de una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la base sancionadora que ha de ser aplicada a un contribuyente que declaró un IVA trimestral frente a la declaración mensual que dictaminó la Administración³², dada la previsión del artículo 191.1 de la LGT cuando indica que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», en relación con la sancionabilidad de estas conductas en el artículo 191.6 del mismo texto legal. La duda de inconstitucionalidad se plantea respecto del artículo 191.6 de la LGT, que tipifica este comportamiento como infracción leve³³, en concordancia con el citado ar-

bajo el epígrafe «principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad», para la limitación de derechos y exigencia de requisitos (art. 4).

³⁰ Se enjuiciaba el IVA correspondiente al periodo 2004, 2005 y 2006 del que derivaba una deuda tributaria, con origen en la falta de ingreso del IVA correspondiente (primer trimestre de 2004 a cuarto trimestre de 2005) y en el ingreso tardío del IVA devengado en otro trimestre.

³¹ El artículo 10.2 de la CE dispone que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», entre los que destaca el tratado de adhesión a la actual Unión Europea.

³² Se trataba de un contribuyente que ingresó una deuda tributaria en autoliquidación del primer trimestre de IVA (marzo 2006). En posterior regularización, la Inspección consideró que, de acuerdo con el artículo 71.3 del Reglamento del IVA, el contribuyente habría debido presentar declaraciones mensuales (enero, febrero y marzo de 2006). Esta liquidación trimestral no cumplía, por tanto, los requisitos del artículo 27.4 de la LGT consistentes en identificar correctamente el periodo impositivo de liquidación, ya que el periodo correcto era el mensual y no trimestral.

³³ Según el cual «... siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos el apartado 4 del artículo 27 de esta ley...».

título 191.1 –base de la sanción– y 191.2 in fine, del mismo texto legal –que cuantifica la sanción en un 50%–, por posible vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones administrativas del artículo 25.1 de la CE, vinculado con el principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE (conductas infractoras de distinta gravedad pueden ser sancionadas de igual modo) y el principio de igualdad del artículo 14 en relación con el artículo 31.1 de la CE.

El TC en su Auto de 3 de febrero de 2015 acordó la inadmisión a trámite de dicha cuestión de inconstitucionalidad, reconociendo la razonabilidad de la sanción de este tipo de conductas que no constituyen regularizaciones del artículo 27.4 de la LGT, y que pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas a costa del IVA que deben ingresar en detrimento del Tesoro Público. Se considera, además, que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente³⁴, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3.º), por lo que el diferente trato alegado no tiene relevancia a efectos del artículo 14 de la CE. Observa que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo, pues solo cuando la desproporción suponga vulneración de otros derechos constitucionales cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma (STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3.º). Admite la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones mediante un «juicio de oportunidad», y aprecia que en este caso no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria. Tampoco puede decirse que exista discriminación en la previsión de los tipos sancionadores, o que carezcan de justificación racional, dado que tienen diferente cuantía en las infracciones graves y en las leves, reservándose a los tribunales la determinación del alcance de determinado precepto legal. Esta argumentación debería, a nuestro juicio, haber considerado la distinta cuantía entre el recargo y la infracción leve en periodos breves –que supone un aumento del 5 al 50% además de los intereses de demora–, y que por ello requiere acreditar la culpabilidad, al menos a título de simple negligencia.

Con base en ello, la SAN valora en su FJ 5.º las circunstancias del caso –la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo–, a los efectos de valorar tanto la culpabilidad como la proporcionalidad de la sanción en el aspecto relativo a la base reguladora de la misma³⁵. Y en línea con la argumentación de la resolución del TEAC impugnada, admite que en el presente caso el actor «incurrir en una conducta culposa, al menos por negligencia, de

³⁴ Resultante de sancionar con la misma cuantía fijada por una misma base y tipo del 50% a quien regulariza tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del artículo 27.4 de la LGT y a quien no realiza ingreso alguno de la deuda tributaria.

³⁵ En el ámbito del derecho tributario sancionador el principio de culpabilidad ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el artículo 77.4 de la LGT 230/1963. Parte de la STC 76/1990, de 26 de abril, y de la jurisprudencia del TS –Sentencia de 8 de marzo de 2003 por todas– sobre el principio de culpabilidad, que permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna. Señala que la vigente LGT reconoce este principio en el artículo 178 y 179, calificándolo como de responsabilidad, y concretando el artículo 179.2 las causas por las que puede tener lugar la exoneración de responsabilidad, aunque no de forma exhaustiva. E interpreta el principio de culpabilidad en el sentido de conocer si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

modo que le era exigible otra conducta distinta, toda vez que de forma sistemática retrasaba la mayor parte del ingreso del IVA devengado al cuarto trimestre, sin que ello haya venido acompañado de la justificación de que el pago de las facturas de las Administraciones a quienes la actora prestaba sus servicios ha sido en ese momento y no en otro».

Advierte, por último, de que «la diferencia notoria entre los periodos observados, concretándose el ingreso del IVA, prácticamente, en el último de los trimestres, pone de relieve que no se trata de un mero error aritmético o justificable, sino que se trataba de una forma para retrasar el ingreso del IVA repercutido en el plazo correspondiente, lo que determina en el presente caso, y con pleno respeto a otros precedentes judiciales aplicar la base sancionadora tenida en cuenta por la Inspección de Tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT respecto de la infracción contemplada en el artículo 191.6». Y concluye que la resolución impugnada justifica en estos términos el elemento subjetivo de la culpabilidad, sin que se pueda apreciar la existencia de fuerza mayor conforme al artículo 179.2 b) de la LGT (FJ 5.º).

En consecuencia, la AN confirma en este caso la liquidación y la sanción. No obstante, debe apreciarse que la parte actora fundamentó su pretensión en que concurría fuerza mayor como consecuencia del retraso en el pago por parte de las Administraciones públicas a las que prestó servicios de vigilancia de las facturas correspondientes, por lo que carecía de tesorería suficiente, pero no lo justificó en el juicio. Es por ello por lo que en este caso se aplica, como dice el fallo «la base sancionadora tenida en cuenta por la inspección de tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT». En consecuencia habrá que valorar, según el criterio del TJUE, «las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo» y, como dice la AN, la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo.

En cuanto al apartado 5 del artículo 27, prevé una reducción del 25% del recargo por pago total de la deuda autoliquidada al presentarla, así como de la deuda liquidada por la Administración y del recargo en el plazo fijado en la liquidación, o «siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»³⁶. Esta mención ha sido interpretada por la Administración desechando su aplicación cuando se solicita y se ingresa antes de la concesión.

³⁶ La reducción se aplica «siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

Frente a ello, la SAN de 30 de octubre de 2014 reitera su procedencia cuando, solicitado el aplazamiento con garantía hipotecaria, se desiste posteriormente de dicha solicitud ingresando la deuda dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT y antes de que la Administración resolviera sobre el aplazamiento solicitado. De otro modo, señala, resultaría más beneficioso aplazar o fraccionar el pago de una deuda que abonarla a los 15 días de presentar la autoliquidación extemporánea, renunciando a la solicitud de aplazamiento. Y aunque el artículo 27.5 condiciona la reducción en caso de aplazamiento o fraccionamiento al ingreso en el plazo fijado en el acuerdo «que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o seguro de caución», la sentencia advierte de que ello no excluye otras formas de solicitud³⁷. Con fundamento en estas consideraciones estima el recurso y ordena a la Administración que dicte una nueva liquidación del recargo litigioso, con la reducción del 25 %.

En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014. Se enjuiciaba la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo 8 del ejercicio 2005 presentada extemporáneamente, en noviembre de 2008, junto con otras autoliquidaciones del mismo impuesto y del Impuesto sobre Sociedades, con solicitud de aplazamiento, dado el elevado importe de las autoliquidaciones presentadas (1.654.588,66 € solo en cuotas) y carecer de liquidez. Poco después cumplió de manera voluntaria y anticipada antes de que la Administración resolviera las peticiones de aplazamiento, sin esperar al vencimiento de los plazos que le hubiesen sido otorgados, y la Administración le exigió la reducción del 25 %, confirmándose dicha exigencia por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 27 de enero de 2011. Observa el TSJ que en caso de solicitud de aplazamiento deben concurrir tres circunstancias para aplicar la reducción del 25 % del recargo: 1) que el obligado al pago solicite el aplazamiento o fraccionamiento, 2) que la Administración tributaria conceda el aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución y 3) que el total importe de la deuda autoliquidada extemporáneamente sea ingresado en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento (FJ 2.º).

Por el contrario, la exigencia de la reducción inicialmente practicada requiere que la Administración constate que no se ingresó en los plazos previstos en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, o bien que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento había sido denegada, inadmitida a trámite o quedado sin efecto sin que se hubiera realizado el ingreso. Concluye que si la Administración no acredita actuación alguna (requerimiento o resolución) derivada de la solicitud de aplazamiento deducida por el obligado tributario conjuntamente con la presentación de la autoliquidación extemporánea, no procede la exigencia de la reducción del recargo por presentación extemporánea (FJ 3.º).

Este criterio es análogo al de la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2014, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio n.º 5853/2013, que mantiene la reducción del 25 % en la sanción cuando, solicitado el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción

³⁷ Afirma la Audiencia que «no puede excluirse de esta reducción a la parte actora con base en que no solicitó el aplazamiento con aval o certificado de seguro de caución, porque del texto del artículo 27.5 de la LGT resulta que se menciona que el aplazamiento se hubiera «concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»; y a continuación se hace referencia a que el obligado al pago lo hubiera «solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea», redacción que no permite excluir las otras formas de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago» (FJ 5.º).

con ofrecimiento de garantía, con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la misma³⁸.

En suma, estas resoluciones y pronunciamientos judiciales ponen de manifiesto la necesidad de atemperar tanto la aplicación objetiva de los recargos del artículo 27 de la LGT, cuando concurren circunstancias que justifiquen el retraso, como la aplicación de la sanción por omisión de ingreso en caso de regularización tácita, así como la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

3. LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

3.1. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Todos los sistemas de Seguridad Social –incluido el español– pueden calificarse de sistemas mixtos, en cuanto que no se financian a través de una única vía, impuestos o cotizaciones sociales, sino de ambos conjuntamente.

Sin embargo, el peso de una u otra vía de financiación puede variar sustancialmente de un país a otro.

Así, por ejemplo, mientras que la principal fuente de financiación del sistema italiano son las cotizaciones y, especialmente, las patronales (al igual que ocurre que en Francia o en Bélgica), en Dinamarca las cotizaciones representan una parte ínfima de la financiación puesto que la mayor parte de los ingresos se obtienen a partir de los impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta. La elección entre uno u otro sistema tiene importantes consecuencias económicas, como ha indicado la doctrina³⁹.

³⁸ «Procede el mantenimiento de la reducción de la sanción del 25 % en el caso de que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía de aval o certificado de seguro de caución y con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la sanción reducida.

Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. n.º 675/2012)».

³⁹ Así, en los Países Bajos, el asumir el Estado las cotizaciones patronales correspondientes a los subsidios familiares trajo consigo una ventaja competitiva marginal para las empresas nacionales. Véase PIETERS, D.: «Consecuencias del Mercado Único Europeo para los Sistemas Nacionales de Seguridad Social: ¿Vamos hacia una armonización con vistas a 1993?», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Madrid, 1992, pág. 264.

Junto a las consecuencias económicas que comporta la opción por uno u otro modelo de financiación, está la cuestión de la naturaleza jurídica de las prestaciones que lo sustentan, según sean contributivas o no.

El artículo 41 de la CE parece optar por un sistema no contributivo: «Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres»⁴⁰. Sin embargo, venimos de un modelo preconstitucional de carácter esencialmente profesional-contributivo, tanto en lo que se refiere a su ámbito subjetivo, en el sentido de que los sujetos incluidos en dicho ámbito son aquellos que realizan una actividad profesional (trabajadores por cuenta propia o ajena y funcionarios), como en su ámbito objetivo, al disponer que las prestaciones que se proporcionan a esos sujetos se reciben a causa y en función de las cotizaciones o aportaciones previas que aquellos realizan al sistema, y cumplen una función de sustitución de las rentas percibidas. Y la financiación sigue descansando mayoritariamente en las cotizaciones de los sujetos incluidos en su campo de aplicación. Podemos pues hablar de tres niveles de protección: asistencial o nivel no contributivo, contributivo (por mantener una relación las prestaciones económicas con los salarios) y voluntario o libre, como protección adicional para quienes quieran pagarlo por estar en condiciones de hacerlo.

De la nomenclatura utilizada se infiere que las prestaciones contributivas se caracterizarían por nutrirse de cotizaciones (calculadas sobre el salario percibido por el trabajador con el correctivo de las bases mínimas y máximas), mientras que las de carácter no contributivo –implantadas en 1990⁴¹– se financiarían a través de impuestos. La jurisprudencia del TC se ha movido entre ambas

En cambio, en España, donde las cotizaciones de las empresas españolas a la Seguridad Social son notablemente superiores a las promedias de los otros Estados de la Unión Europea, las empresas son menos competitivas –a igualdad de condiciones– que otras de nuestro entorno. Cfr. MANSILLA, F.: «La Seguridad Social y los Fondos de Pensiones en España y en la CEE», *Noticias de la CEE*, núm. 71, 1990, pág. 28.

⁴⁰ Las prestaciones complementarias se refiere a las *mejoras voluntarias*, previstas en la LGSS e integradas en la misma aunque fuera de su núcleo institucional (arts. 38 y 39 LGSS), y a las *Mutualidades de Previsión Social, Fundaciones laborales y Planes y Fondos de Pensiones*, reguladas al margen de la LGSS, y que constituyen instrumentos de previsión social voluntaria. Cfr. ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones de la Seguridad Social*, 18.ª ed., Civitas, 2002, pág. 605.

⁴¹ Con la Ley 26/1990, que establece las prestaciones no contributivas, el sistema español de Seguridad Social experimentará un cambio importante, pues, al menos formalmente, deja de ser exclusivamente profesional para convertirse un sistema mixto (contributivo profesional y no contributivo universal), si bien el papel de la protección no contributiva (pensiones de invalidez y de jubilación, asignación por hijos) continuará siendo marginal, tanto en el alcance objetivo de la protección, como en el número de beneficiarios: 650.000 pensiones no contributivas en el año 2000, de las cuales 68.058 son pensiones asistenciales del antiguo FONAS y 83.471 de la LISMI, frente a 7.598.900 pensiones contributivas. El Pacto de Toledo recogerá estas tendencias y establecerá una serie de directrices (separación y clarificación de las fuentes de financiación, integración de regímenes, reforzamiento del carácter contributivo de la acción protectora, unificación de la gestión, flexibilidad de la jubilación...), que inspirarán la reforma de la Ley 24/1997. Una de las medidas más importantes de la reforma será la previsión, ya en parte cumplida salvo para los complementos por mínimos, de una asignación adecuada de los recursos financieros en función de la naturaleza de las prestaciones, de forma que las presta-

concepciones (sistema universalista para todos los ciudadanos o profesional-contributivo para quienes coticen por su trabajo) a la hora de calificar el modelo español de financiación de la Seguridad Social⁴².

Analizando la naturaleza jurídica de la cuota, descarta el Tribunal la naturaleza contractual del sistema de Seguridad Social: «existe sin duda una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado» (STC 134/1987).

No tiene naturaleza contractual, porque el régimen público de la Seguridad Social se configura como función del Estado (STC 103/1983, 65/1987, 167/1990 y 184/1993), que no puede ser gestionado y administrado por sujetos privados, aunque no se excluyan fórmulas de participación y colaboración en la gestión, de forma que no es un seguro privado, dicen las SSTC 134/1987 y 97/1990 (FJ 4.º), dado que la relación dual entre asegurado y la empresa aseguradora desaparece en el sistema de Seguridad Social donde las empresas o entidades para las que se trabaja y el mismo Estado participan junto a los beneficiarios o asegurados con aportaciones que resultan determinantes para la cuantía de la pensión, siendo lícito, en consecuencia, hablar de esta falta de conexión entre cuotas y prestaciones.

La naturaleza tributaria de las cuotas de la Seguridad Social ha sido atribuida, entre otras, por las SSTC 103/1983, 121/1982, 65/1987, 134/1987, 97/1990 y 187/1994, y por la STS de 18 de noviembre de 1997, señalando que el pago de la cuota obrera de la Seguridad Social supone una obligación fiscal. En la Sentencia 39/1992, de 30 de marzo, se afirma que «es innegable que el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas» (FJ 6.º).

El TC opta decididamente por la tesis de la naturaleza jurídica pública en función del argumento previo de la supuesta superación o separación progresiva del principio contributivo, es decir, de la superación de la correspondencia entre cuota y determinado nivel de prestación.

Como observa SÁNCHEZ ROBLES, los comentaristas⁴³ echan en falta que el TC no distinguiera entre prestaciones de naturaleza contributiva y las asistenciales o universalistas, porque aun aceptando que las contributivas no tienen naturaleza jurídica privada (no es una prima de seguro), lo cierto es que su fundamento, el derecho a obtenerlas, surge cuando además de la actualización de la contingencia, se cumplen determinadas circunstancias, entre ellas y muy señaladamente la

ciones de naturaleza no contributiva y de extensión universal pasarán a ser financiadas a través de aportaciones del Estado, mientras que las prestaciones netamente contributivas se financiarán por cotizaciones de empresas y trabajadores.

⁴² De modo un tanto ambiguo, según ha señalado SÁNCHEZ ROBLES, J.: «Naturaleza jurídica de la cuota de Seguridad Social: una perspectiva constitucional», Ponencia en el grupo de estudios sobre el concepto constitucional de tributo, IEF, 2003, pág. 1.

⁴³ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: *Seguridad Social y Constitución*, Civitas, 1995. Citada por SÁNCHEZ ROBLES, ob. cit., pág. 8.

cotización. En efecto, hay que tener en cuenta cómo se financia cada una de estas prestaciones. Conforme al artículo 86.2 de la LGSS, la acción protectora de la Seguridad Social, en su modalidad no contributiva y universal se financiará mediante aportaciones del Estado al presupuesto de la Seguridad Social. En cambio, las prestaciones contributivas, los gastos derivados de su gestión y los de funcionamiento de los servicios correspondientes a las funciones de afiliación, recaudación y gestión económico-financiera y patrimonial se financiarán básicamente con cotizaciones sociales y otros ingresos, así como, en su caso, por las aportaciones del Estado que se acuerden para atenciones específicas⁴⁴.

Para determinar la naturaleza de las prestaciones hay que partir del presupuesto de hecho que las determina y de la financiación que pretenden sostener. En tal sentido, el sistema asistencial se financia mediante impuestos y el voluntario a través de aportaciones voluntarias asimilables a un contrato de seguro. La dificultad está en determinar la naturaleza de las prestaciones satisfechas en el nivel contributivo.

El TS se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la cotización en la Sentencia de 27 de marzo de 1991, concibiéndola como un tributo afectado por así preverlo la ley⁴⁵.

La doctrina se ha movido entre dos grandes formulaciones. La primera considera que la cuota tiene naturaleza jurídico privada, entendida bien como la equivalente a la prima de un contrato de seguro privado –constituyendo una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias–, bien como una forma especial de salario (salario diferido)⁴⁶.

⁴⁴ Según el artículo 86.2 de la LGSS tienen carácter contributivo todas las prestaciones económicas de la Seguridad Social, excepto las mencionadas en el siguiente apartado, así como la totalidad de las prestaciones derivadas de las contingencias de accidente de trabajo y enfermedades profesionales.

Tienen carácter no contributivo:

- Las prestaciones y servicios de asistencia sanitaria incluidas en la acción protectora financiada con cargo al Presupuesto de la Seguridad Social y los correspondientes a los servicios sociales (salvo que se deriven de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales).
- Las pensiones no contributivas por invalidez y jubilación.
- Los complementos a mínimos de las pensiones de Seguridad Social.
- Las asignaciones económicas de la Seguridad Social por hijo a cargo.

⁴⁵ «Si desde ese precepto (art. 31.1 CE) y otros de la Constitución hay elementos suficientes para calificar la cotización a la Seguridad Social como categoría sustancialmente tributaria, deberá entenderse que nuestro marco infraconstitucional de ordenación de los tributos ha de completarse con esta nueva categoría, hasta ahora no calificada como tal en nuestras leyes fiscales, (...) es hoy tan amplísimo el marco de la acción protectora de la Seguridad Social y tan indeterminados sus destinatarios («todos los ciudadanos»; art. 41 de CE) que hablar de singularidad en esa afectación supone en realidad forzar la auténtica naturaleza de las cosas; (...) afectación singular y caracterización tributaria no son incompatibles, si es una Ley la que establece la afectación concreta (art. 27 Ley General Tributaria), como ocurre en la Ley General de la Seguridad Social».

⁴⁶ La concepción de las cuotas como precio de aseguramiento ha sido en general abandonada. En cuanto la idea de que las cuotas son un salario diferido, véase CANNELLA, G.: *Corso di diritto della previdenza sociale*, 3.ª ed., Milán, 1970, págs. 607 a 611.

La caracterización de la cotización como una contraprestación o un precio por los servicios de la Seguridad Social no distingue entre la cuota del trabajador y la del empresario, cuando lo cierto es que solo el primero tiene derecho a percibir los servicios y prestaciones de la Seguridad Social. Por tanto, dicha teoría solo podría aplicarse a la parte de cotización de los trabajadores, pero tampoco esta constituye un precio, esto es, una contraprestación por un bien o servicio demandado voluntariamente, pues la afiliación a la Seguridad Social en España es obligatoria, siéndolo también el pago de las cuotas que la financian, para los trabajadores y para el empresario. En consecuencia, no se puede decir que el pago de dicha cuota sea un precio⁴⁷. Tampoco es un seguro puesto que el importe a pagar no se determina por cálculos basados en la teoría del seguro. El riesgo que el empresario o trabajador pueda generar al conjunto de los asegurados no sirve para determinar la cuota, como sucede en los seguros.

Para la segunda corriente doctrinal tiene naturaleza jurídico pública y, más concretamente, tributaria, en tanto la obligación de cotizar está establecida imperativamente por ley, y en cuanto tal tiene carácter obligatoria, se realiza a favor de un ente público y se destina a un servicio público. Esta es la mayoritaria en la doctrina (BORRAJO, VICENTE-ARCHE, ALMANSA, DE LA VILLA, MATEO RODRÍGUEZ, ALBIÑANA). Así lo manifiesta, contundentemente, PÉREZ ROYO al sostener que las cotizaciones de la Seguridad Social tienen una naturaleza sustantiva «claramente tributaria» por ser prestaciones exigidas coactivamente cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas⁴⁸.

En cuanto a la concreta clasificación dentro de las categorías tributarias, la doctrina ha apuntado diversas soluciones: el impuesto, la tasa, la contribución especial, las exacciones parafiscales.

Para algunos autores es una tasa, sin embargo esta calificación no es admisible para las cotizaciones que pagan los empresarios y resulta difícil de aceptar para las que pagan los empleados, como observa PÉREZ DE AYALA⁴⁹. En efecto, es consustancial al concepto de tasa que el pagador la abone para utilizar un servicio o actividad que la Administración ofrece —dice la ley que la actividad «se refiera, afecte o beneficie» al sujeto pasivo—, mientras que los empresarios no usan directa ni indirectamente los servicios de la Seguridad Social, y la cotización que efectúan es totalmente independiente de cualquier uso de los servicios de la Seguridad Social que el empresario pudiera efectuar. En cuanto a los empleados, sí usan los servicios de la Seguridad Social y se benefician de sus prestaciones, pero no hay una relación económica directa entre el pago de la cuota individual correspondiente a cada trabajador y el uso que este hace de los servicios y pres-

⁴⁷ Así lo advierte PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera pública*, Edersa, 1988, pág. 102.

⁴⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pág. 113. Señala que la Ley de 1958 las excluyó expresamente del ámbito de aplicación de las exacciones parafiscales, y también la LGT de 1963. Hasta 1992 el tipo se fijaba por el Gobierno, contra el principio de reserva de ley de las prestaciones patrimoniales de naturaleza pública impuestas de manera unilateral —aunque su determinación es resultado de un cálculo macroeconómico mediante un sistema de reparto teniendo en cuenta la población activa y la población a asistirse—, pero desde la LPGE para 1992 se fija en la Ley de Presupuestos.

⁴⁹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

taciones de la Seguridad Social. Muchos no la llegan a utilizar tras largos años de cotización, y otros pueden hacer un uso frecuente de los servicios asistenciales con pocos años de cotización⁵⁰.

Otros autores acuden al concepto de contribución especial. Al igual que en estas, en las cuotas de la Seguridad Social rige el principio de afectación. Sin embargo, la contribución especial se justifica en la percepción de un beneficio que está originado por una actividad administrativa de carácter indivisible (prestada a una colectividad de ciudadanos), mientras que los servicios a la Seguridad Social son perfectamente divisibles⁵¹. Además, la obligación de pago de la cuota no nace por la existencia o posibilidad de un beneficio derivado de una actividad administrativa —como requieren las contribuciones especiales—, sino del desarrollo de una actividad por el trabajador, consistente en realizar un trabajo, lo que impide que se les aplique este concepto⁵².

La tesis mayoritaria lo califica como impuesto. Así, para FERNÁNDEZ PAVÉS no hay diferencias determinantes en el plano estructural entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social⁵³. Según esta autora es una obligación legal nacida de la voluntad de la ley al realizarse un presupuesto de hecho por particulares que no requiere actividad administrativa alguna, consistente en un acto, hecho o negocio indicativo de capacidad por quienes lo realizan, como consecuencia de la obtención de ciertas rentas por aquellos mismos derivadas de una relación laboral: salario para el trabajador y beneficio o ganancia para el empresario⁵⁴.

Algunos abogan por una solución ecléctica, según la cual la cotización participa, simultáneamente, de los rasgos de los impuestos especiales o afectados —en atención a la estructura del hecho imponible—, pero también atendiendo «al régimen jurídico al que se atienen las cotizaciones», estas pueden calificarse como exacciones parafiscales con un régimen jurídico particular. Esta última afirmación obedece a que son prestaciones sustancialmente tributarias que, sin embargo, escapan al régimen típico de los tributos, y además con un régimen jurídico excepcional no solo respecto del normal de los tributos sino también respecto de las restantes exacciones parafiscales⁵⁵.

⁵⁰ Puede haber cotización sin prestación o prestación superior a la cotización. OLARTE ENCABO, S.: «El Derecho a Prestaciones de Seguridad Social. Un Estudio del Régimen Jurídico General de las Prestaciones de Seguridad Social», CES, Madrid, 1997, pág. 29.

⁵¹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

⁵² Lo prueba «que la cuantificación de su montante, en principio, no tiene en consideración dicho beneficio». Véase MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, León, Colegio Universitario, 1978, pág. 256.

⁵³ Véase el libro de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 39. Afirma esta autora que lo realmente determinante es si el contenido material de dicha regulación, el régimen jurídico que se establece es o no coincidente, con independencia de la disposición que lo regule. Desde esta postura «antiformalista» no es tan fácil negar la identificación o al menos la coincidencia material entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social.

⁵⁴ Ob. últ. cit., págs. 59 y 60.

⁵⁵ FERREIRO LAPATZA; CLAVIJO HERNÁNDEZ; MARTÍN QUERALT y PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho tributario, parte especial*, 17.ª ed., Marcial Pons, 2001, pág. 899.

De hecho, la Ley 58/2003, General Tributaria, tras afirmar en su disposición adicional primera que «las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica», añade en la segunda que «esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica». Hay que recordar que las llamadas exacciones parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico caracterizadas porque se crean por ley (a partir de la Constitución) pero la cuantía normalmente se fija por vía reglamentaria o en los estatutos de la corporación, el titular de la exacción desarrolla una función pública o una actividad de interés público, no se gestionan conforme a los procedimientos de aplicación de los tributos, no se prevé su recaudación en los Presupuestos Generales del Estado, y su producto se afecta a la financiación de finalidades concretas, rompiendo el principio de unidad de caja (por ejemplo, la tasa suplementaria en el sector de la leche, las cuotas de los colegios profesionales, los aranceles de notarios y registradores o, en su momento, la cuota cameral y el cánón digital)⁵⁶. En cambio, los ingresos de la Seguridad Social se incluyen en la Ley de Presupuestos desde el año 1991, si bien se gestionan al margen de los procedimientos tributarios y no rige el principio común a la mayoría de los tributos de la no afectación, según el cual los recursos del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones (art. 27.3 Ley 47/2003, General Presupuestaria)⁵⁷.

ALONSO OLEA y TORTUERO PLAZA⁵⁸ explican que para los trabajadores es un impuesto sobre los salarios soportado por sus perceptores, pero que respecto de la parte de cuota empresarial habrá que matizar en cada situación si verdaderamente la soportan los empresarios distraendo fondos que podrían destinar a nuevas inversiones, por lo que redundaría en el fenómeno de descapitalización de empresas, si total o parcialmente minora los salarios, en cuyo caso las soportarían los trabajadores o si a la postre lo soporta el público general, como soporta el coste de los salarios, a través de los precios. Este hincapié referido a la incidencia última de los costos de Seguridad Social no impide afirmar que a la postre los recursos citados apenas se diferencian de un impuesto afectado.

A nuestro juicio, la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social deriva de su triple caracterización de obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un

⁵⁶ Véase MERINO JARA et ál.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014, págs. 165 y ss.

⁵⁷ El problema del tipo de norma que debe regular la obligación de cotizar surge con la aparición del Real Decreto 92/1983, de 21 de enero (RCL 1983, 157). Esta disposición estableció una cotización adicional a la Seguridad Social por horas extraordinarias, destinada a incrementar los recursos generales del Sistema de la Seguridad Social y no computable a efectos de determinar la base reguladora de las prestaciones. El citado real decreto fue impugnado jurisdiccionalmente con base en que, con la aparición de la CE (RCL 1978, 2836), las normas reglamentarias carecían de rango suficiente para imponer obligaciones pecuniarias. El Tribunal Supremo zanjó definitivamente la cuestión estableciendo que las cotizaciones, al ser impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los sujetos a los que afecta el deber de cotizar, contribuyen a la satisfacción de un interés público que, en todo caso, el Estado tiene el deber de cubrir, debiendo estar sometidas al principio de reserva de Ley tributaria [STS de 27 de marzo de 1991 (RJ 1991, 56479)].

⁵⁸ ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones...*, ob. cit. DE LA VILLA Y DESDENTADO: «Manual de seguridad social», se refieren al carácter esencialmente tributario de la obligación de cotizar y ALMANSA PASTOR y ALARCON CARACUEL lo califican como exacción parafiscal.

ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gasto público⁵⁹.

En cuanto a su concreta calificación, la cuota obrera puede conceptuarse como un impuesto regresivo sobre la renta de los trabajadores, en la medida en que su cuantía se fija en función del salario –impuesto directo sobre la renta– pero con un límite máximo que hace que a partir de ese umbral la cuota sea proporcionalmente cada vez menor comparada con la renta. También se aprecia esta caracterización en la homogeneidad que el propio legislador busca en la reglamentación de las dietas en materia laboral con lo establecido en la normativa del IRPF, como remarcó la Ley 13/1996, dando nueva redacción al artículo 109.2 de la LGSS⁶⁰.

Por lo que respecta a la cuota patronal, se asemeja desde un punto de vista hacendístico a un impuesto indirecto por la adquisición de los servicios de los trabajadores⁶¹. Del mismo modo que los profesionales repercuten el IVA en la prestación de servicios al empresario, mientras que los servicios de los trabajadores dependientes se consideran no sujetos a dicho impuesto. Consideramos que el efecto fundamental recae sobre los trabajadores, que ven disminuido su sueldo en el importe de las cotizaciones empresariales.

En ambos casos se trata de impuestos periódicos, puesto que el supuesto de hecho tiene, en principio, carácter permanente, y se divide en periodos de cotización, cada uno de los cuales generará una obligación de cotización; y afectados, por así disponerlo la legislación española.

A la vista de lo aparentemente ficticia que resulta ser la dicotomía cotización-tributo, cabría preguntarse por qué el legislador no hace gala de una técnica legislativa más depurada y sustituye una nomenclatura por otra.

Entre los posibles motivos que desaconsejarían iniciativas de tal índole, el factor sociológico no es el menos importante, dado el generalizado rechazo de la población hacia el sistema impositivo. Se trataría de una cuestión de psicología financiera, como llamar «céntimo sanitario» o «impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos» lo que no era sino un recargo sobre el impuesto especial que grava los carburantes.

⁵⁹ La cotización es una obligación impuesta por la ley a los sujetos incluidos en el Sistema, por la que el acreedor (Tesorería General de la Seguridad Social) tiene el derecho a exigir de aquellas personas que realizan determinadas actividades (deudor) una prestación de dar (cotizaciones), garantizadas por todo el activo patrimonial del obligado (posibilidad de apremiar que la ley confiere al sujeto activo), y que tiene por finalidad contribuir al sostenimiento de la Seguridad Social. Es, por tanto, una obligación *ex lege* que se produce de forma automática con independencia de la voluntad de las partes.

⁶⁰ Cfr. VÁZQUEZ GONZÁLEZ et ál.: *La inspección de trabajo y seguridad social*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 277.

⁶¹ Así lo aprecia PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 105. Dice que atendiendo a la consideración económica de la cuota patronal como componente del coste de producción y a que se repercute en el precio del producto, aunque se ha hablado de «impuestos sobre el empleo» realmente son «impuestos que se exigen a los empresarios con ocasión de los servicios del personal que emplean, y se asemejan a los impuestos que gravan las adquisiciones de otros bienes de producción (por ejemplo, cierta clase de los impuestos indirectos)». Concluye que este es un planteamiento «estrictamente económico y hacendístico del tema» y dice que desde el punto de vista jurídico, las conclusiones serían distintas.

Siguiendo a SCHULTE, cabe concluir que la utilización del vocablo cotización en vez de tributo obedece «a que se espera que las cotizaciones sean aceptadas más fácilmente por los ciudadanos, ya que la gente tiene la sensación de que obtiene algo a cambio de sus pagos»⁶².

3.2. EL PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO

El régimen público de la Seguridad Social precisa de un sólido sistema de recaudación de las cotizaciones para hacerlo viable. Se recaudan por la Tesorería General de la Seguridad Social. La regulación del procedimiento se contiene en la LGSS y en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (RGRSS), aprobado por Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio.

El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social es de naturaleza exclusivamente administrativa y consta de dos periodos que se suceden en el tiempo: el periodo voluntario de recaudación y la recaudación en vía ejecutiva. Pese a su denominación, no se deben confundir los criterios de voluntariedad (voluntario o forzoso) y de temporalidad (dentro o fuera de plazo), el ingreso de las deudas en periodo voluntario es siempre obligatorio y, transcurrido este, puede efectuarse el pago voluntariamente por el deudor aunque de forma extemporánea. Se llama voluntario porque la Administración acreedora no puede dirigirse coactivamente frente al patrimonio del deudor en caso de impago.

La obligación de cotizar a los diferentes Regímenes del Sistema de Seguridad Social surge con el comienzo de la actividad profesional de las personas incluidas en su campo de aplicación o con el inicio de la situación relacionada con dicha actividad (art. 15.2 LGSS). Al vincularse la obligación al inicio de la actividad, la solicitud de afiliación y/o alta de los trabajadores surtirá, en todo caso, idéntico efecto, presumiéndose iniciada la actividad o producida la situación en la fecha indicada en dicha solicitud.

Dentro del procedimiento voluntario de recaudación hay que distinguir dos fases, la primera relativa al plazo reglamentario de pago que señalan las normas y, la segunda, referente a la reclamación de las deudas a través de reclamación de deudas o acta de liquidación.

El periodo voluntario de recaudación se iniciará en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolongará, de no mediar pago u otra causa de extinción de la deuda, hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al periodo de recaudación ejecutiva. Las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta se ingresarán dentro del mes siguiente al de su devengo, salvo que por normas especiales de los Regímenes

⁶² SCHULTE, B.: «La Financiación de los Sistemas de Protección Social en la Europa Comunitaria», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992, pág. 52.

del Sistema se establezca otro plazo. Transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin pago de la deuda, se dictará el título ejecutivo (reclamación de deudas o acta de liquidación) y se aplicarán los correspondientes recargos y comenzará el devengo de intereses de demora, sin perjuicio de que estos últimos solo sean exigibles en el periodo de recaudación ejecutiva (art. 6 RGRSS).

La omisión de ingreso, salvo que obedezca a una declaración concursal de la empresa, a un supuesto de fuerza mayor, o se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, constituye infracción grave tipificada en el artículo 22.3 de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 5/2000⁶³.

Los recargos tienen las siguientes características:

- Su aplicación se produce de forma automática, sin necesidad de intimación previa.
- Son incompatibles entre sí y con los de apremio.
- Su ingreso se produce de forma conjunta con las cuotas sobre las que recaen.

La LGSS, en su redacción originaria de 1994, fijó unos recargos de mora y apremio cuyo porcentaje dependía de la presentación o no en plazo de los documentos de cotización y del momento del pago de los débitos. Si se presentaban los documentos de cotización en el plazo reglamentario el recargo de mora era del 5 % si se pagaba la deuda dentro de los dos meses naturales siguientes al del vencimiento, o del 20 % si abonaba después pero antes de iniciarse la vía ejecutiva. Si no habían presentado en plazo los documentos de cotización, se aplicaba igualmente un recargo de mora que era del 20 %, si se abonaba antes de la vía de apremio.

El recargo de apremio se exigía tras el inicio de la vía de apremio, y era del 20 % o del 35 %, dependiendo asimismo de que se hubieran o no presentado en plazo los documentos de cotización.

La Ley 52/2003, de 10 de diciembre, modificó la LGSS pretendiendo, según rezaba la exposición de motivos «la aproximación de la regulación recaudatoria de la Seguridad Social a la que rige en el ámbito tributario»⁶⁴, estableciendo los siguientes recargos por omisión de ingreso en el plazo voluntario:

⁶³ «No ingresar, en la forma y plazo reglamentario, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del artículo 26 de la LGSS siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución de negatoria». Este apartado ha de ponerse en relación con el artículo 26 de la LGSS, que obliga a los sujetos responsables de la obligación de cotizar, a efectuar la liquidación y pago de las cuotas bien a través de la transmisión de las respectivas liquidaciones por el sistema RED o a la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario.

⁶⁴ «Procediéndose, con tal finalidad», añadía, «a modificaciones como, por ejemplo, las siguientes: la eliminación de la obligación de presentación de los documentos de cotización con respecto a determinados regímenes especiales; el esta-

- A) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:
- Recargo del 3 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 5 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 10 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- B) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario⁶⁵:

blecimiento de un recargo único, en lugar de los precedentes de mora y de apremio, incorporando el interés de demora, y eliminando, para determinados supuestos, la reclamación de deuda». Llama la atención la mención al recargo único, porque si bien se suprimió la distinción entre recargo de mora y de apremio, lo que se estableció fue justamente una sucesión de recargos cuya cuantía aumentaba en función del retraso, como hiciera la Ley 58/2003 aprobada poco después.

⁶⁵ Equivale al antiguo recargo de apremio. En materia tributaria son de cuantía inferior pero son compatibles con los recargos del artículo 27 de la LGT. Los recargos del periodo ejecutivo fueron modificados en su cuantía y nomenclatura por la LGT 2003, estableciéndose un recargo «ejecutivo» del 5%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo «de apremio reducido» del 10%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo «de apremio ordinario» del 20% más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores. En la normativa derogada, el primero era del 10%, y en los otros casos se exigía un «recargo de apremio» del 20%. Además, solo en este último se exigen intereses de demora, computados desde el inicio del periodo ejecutivo. Esta fórmula supone la configuración del recargo como una especie de tasa, pues dependiendo del estado en que se encuentre la tramitación del procedimiento, más o menos avanzado, se exigirá un importe adecuado a dicho estadio. Nos parece correcta la atenuación del recargo ejecutivo, equiparándolo al recargo mínimo de regularización, y la modulación del recargo de apremio, aunque el 20% se nos sigue antojando excesivo. Nos parece correcta la rebaja de la cuantía del 10 al 5%, pues un criterio lógico de proporcionalidad exige no hacer de peor condición la demora en el pago que la no presentación de la autoliquidación en plazo. Además, el posible retraso en el cobro, una vez declarado, será imputable a la propia Administración. También lo es la reducción del 20 al 10% para compeler al pago en el plazo dado en vía de apremio, y porque la finalidad resarcitoria de este recargo, tendente al resarcimiento de los gastos ordinarios por el inicio del procedimiento de apremio, excede normalmente de los costes reales. El coste por trasladar el expediente de la oficina de gestión a la de recaudación y efectuar la notificación correspondiente es mínimo, más aún habida cuenta del actual proceso de informatización de la Administración tributaria, por lo que la cuantía del recargo excedía, con mucho, ese mínimo coste. Además, dicho coste no es proporcional a la suma dejada de ingresar. Los gastos de inicio del procedimiento de apremio son los mismos para una deuda de 100 euros, por poner un ejemplo, que para otra de 10.000, por lo que tal recargo debería cuantificarse en atención al mencionado coste, salvo que quiera primarse la función de castigo con esa proporcionalidad. De otra parte, entendemos que estos gastos deberían incluirse en las costas impuestas al deudor que prevé la LGT, que de este modo sufragarían no solo los gastos extraordinarios del procedimiento, sino también los ordinarios. Respecto a si compensa el retraso producido en el pago, la respuesta debe ser, con mayor motivo, claramente negativa, dada su compatibilidad –en el recargo de apremio ordinario– con los intereses de demora.

- a) Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
- b) Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

Junto a los recargos se exigirán los intereses de demora si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos 15 días desde la notificación de la providencia de apremio. Los intereses de demora exigibles serán los que haya devengado el principal de la deuda desde el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso y los que haya devengado, además, el recargo aplicable en el momento del pago, desde la fecha en que, según el apartado anterior, sean exigibles. El tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del periodo de devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, lo que se viene haciendo desde 1985.

En dicha regulación se suprimió la nomenclatura anterior –mora y apremio–, reduciendo la cuantía para los casos menos graves –menor retraso con presentación de documentos– e incentivando que el incumplimiento tuviera la menor demora posible en los supuestos de presentación de documentos en plazo, con una escala más proporcionada.

Se respondía con ello a una de las críticas que había hecho la doctrina sobre lo exagerado de algunas cuantías con escaso retraso⁶⁶. No nos parece correcta, en cambio, la supresión terminológica que puede ayudar a clarificar el recargo aplicable en cada caso, por lo que la mantendremos en este estudio.

En relación con la cuantía a lo largo del tiempo se había ido produciendo un incremento generalizado, sobre todo cuando no se hubiesen presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario, así como una notable incentivación del pago temprano –con una rebaja del 20 al 5%– y del cumplimiento de la obligación formal –pero esencial– de entrega de documentos.

En cuanto a su naturaleza, tanto el TC como el TS –en Sentencia de 30 de enero de 1995– han rechazado su carácter administrativo sancionador, permitiendo su compatibilidad con las sanciones que pudieran derivarse. De este modo no se vulnera el principio *non bis in idem* del ar-

Por todo ello, pensamos que el recargo del 20% cumple una función intimidatoria que lo acerca bastante a las sanciones, aparte de que, como se ha dicho, las costas debieran suponer el resarcimiento suficiente por su tramitación. En los otros recargos el carácter sancionador se difumina por su incompatibilidad con los intereses, de modo que aunque se establecen para disuadir del retraso en la presentación o en el ingreso y se exige con anterioridad o al poco de iniciarse el procedimiento de apremio, resarcan por la no aplicación de intereses de demora y de la posible generación de gastos previos o inmediatos al procedimiento de apremio.

⁶⁶ «Siempre estará abierto el debate acerca de si las cuantías de estos recargos no son excesivas cuando el incumplimiento –por la cuantía o el tiempo que media hasta el efectivo pago– es de escaso calibre». ALCORCÓN CARACUEL, M. R. (dir.) y RODRÍGUEZ-RAMOS VELASCO, P. T. (coord.), *Comentarios a la Ley General de la Seguridad Social*, Aranzadi, 2003, pág. 189.

título 25 de la CE (SSTC 76/1990, 164/1995, 198/1995, 44/1996, 141/1996, ATC 57/1998). El recargo de mora tiene una función reparadora o indemnizatoria para la Administración, basada en el tardío incumplimiento del deudor, con carácter preventivo o disuasorio del posible retraso en el pago del sujeto responsable que, según su gravedad, provocaría un mayor o menor incremento de su cuantía. Se devenga concluido el periodo reglamentario de ingreso, no se condiciona a la notificación o reclamación de la deuda. Su carácter indemnizatorio y disuasorio hace que se imputen «exclusivamente a los sujetos obligados al pago» (art. 113 LGSS).

Pero justamente ese carácter disuasorio debe impedir que se exija de forma objetiva, automáticamente, con independencia de la falta o no de diligencia del obligado al ingreso de las cuotas. Con este objeto, la normativa originaria fijó dos elementos esenciales que atemperaban la aplicación del recargo de mora: el artículo 27.2 de la LGSS que impedía su cobro cuando el origen o causa de la mora fuera imputable a error de la Administración, y el artículo 59.3 del Real Decreto 1637/1995, del RGRSS, permitiendo la condonación del mismo en los términos que regulase el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social cuando concurriesen circunstancias excepcionales que justificasen razonablemente el retraso y se tratase de sujetos cumplidores⁶⁷.

Así lo señaló la STC 121/2010, en relación con el recargo de mora impuesto a la Mutua de Accidentes de Trabajo de Tarragona, tras una cuestión de inconstitucionalidad sobre el recargo del 20% de las deudas con la Seguridad Social ingresadas fuera de plazo con base en su carácter sancionador y falta de proporcionalidad⁶⁸. La sentencia sienta la constitucionalidad del recargo argumentando que «carece de naturaleza sancionadora, ya que responde más propiamente a la naturaleza de compensación financiera, cuya función es tanto reparadora o indemnizatoria para la Tesorería General de la Seguridad Social como preventiva o disuasoria del posible retraso en el pago» por parte del responsable (FJ 7.º). Añade que también «se salvaguarda la proporcionalidad entre el fin público perseguido (el puntual cumplimiento por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de sus obligaciones de colaboración) y los medios utilizados al efecto (la imposición del recargo cuestionado), y ello sin perjuicio de la previsión de su posible condonación, total o parcial, en el artículo 59.3 del Reglamento general de recaudación de 1995 en la redacción vigente al tiempo de plantearse la cuestión de inconstitucionalidad. Concluye el

⁶⁷ La jurisprudencia se ha pronunciado sobre la condonación de los recargos, cuando concurren circunstancias excepcionales que justifiquen el retraso en el pago de las deudas; no son suficientes los meros retrasos de carácter administrativo en la remisión de la documentación (STS de 15 de julio de 2001) o las dificultades financieras de una institución pública (STS de 16 de enero de 2002). La condonación es siempre una potestad discrecional que no tiene carácter de sanción (STS de 18 de julio de 2000).

⁶⁸ La cuestión se refería al artículo 28 de la LGSS que comprendía tanto el recargo de mora como el de apremio, pero el TC lo circunscribió al recargo de mora. Los argumentos básicos eran dos: el del carácter materialmente sancionador del recargo y el de su desproporción, asumiendo como premisa su carácter sancionador. Afirma el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Tarragona que no constituye un «estímulo positivo», puesto que su cuantía (cuatro millones de pesetas por un retraso de quince días respecto de una deuda de dieciocho millones), según cabe concluir con apoyo en la STC 164/1995, tendría «valor indiciario» sobre el sentido de la medida, «máxime cuando en este caso no se refiere ni a intereses ni a distintos módulos sino de un módulo único que se impone por un incumplimiento», lo que resultaría por sí mismo ajeno a todo principio de proporcionalidad.

Tribunal que a través de esta facultad de condonación se atenúan los rigores del recargo siempre y «cuando concurren circunstancias excepcionales que justifiquen razonablemente el retraso en el ingreso de los recursos correspondientes y se trate de sujetos obligados que viniesen ingresando sus deudas con regularidad», conforme al citado reglamento (FJ 8.º).

Actualmente, el artículo 25 de la LGSS –redactado por la Ley 53/2003– recoge la mención que antes hacía el artículo 27.2, y bajo el título «Efectos de la falta de pago en plazo reglamentario», dispone que «Cuando el ingreso fuera del plazo reglamentario sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo ni se devengarán intereses». En cuanto al vigente RGRSS, regulado por Real Decreto 1415/2004, no contempla ningún supuesto de condonación, pero reproduce en su artículo 10.4 el párrafo transcrito del artículo 25 de la LGSS. De este modo se atempera la aplicación del recargo en la normativa laboral.

La SAN de 22 de octubre de 2014 ha señalado que si bien el recargo opera por el mero transcurso de los plazos establecidos en los artículos 27.1 de la LGSS y 10 del Real Decreto 1415/2004, sin haber cumplido las obligaciones correspondientes, frente al mero incumplimiento formal, se admite la posibilidad de introducir el juego de principios de índole material que modulen la exigibilidad del recargo en atención a las circunstancias concurrentes si la causa de la mora es imputable a la Administración no actuante en la calidad de empresario no procede la imposición del recargo. Se enjuiciaban unas cuotas por el periodo de agosto de 2006 a julio de 2009, siendo de aplicación los recargos del 3%, 5%, 10% y 20% y el RGRSS de 2004. La sentencia cita el mentado artículo 27.2 de la LGSS en su anterior redacción, previniendo que «cuando el origen o causa de la mora sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo alguno por mora, independientemente de la obligación de resarcir al trabajador de los perjuicios que dicha mora hubiera podido ocasionarle». Añade que esta norma se reproduce en el artículo 10 del RGRSS: «la norma sienta, por lo tanto, la regla acorde con los principios jurídicos de buena fe, confianza legítima, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, recogidos por la jurisprudencia y que permiten matizar la imposición automática o, si se quiere, por el mero incumplimiento formal del recargo, en determinados casos» (FJ 6.º).

El TS ha declarado que el recargo por mora equivale, fundamentalmente, a unos intereses compensatorios de devengo automático por el retraso en el cumplimiento de la obligación, después de transcurrir el plazo reglamentario para el pago de cuotas, a tenor del artículo 27 de la LGSS [Sentencia de 11 de noviembre de 2002 (RJ 2002, 10248) –rec. 2766/1998–].

La historia no concluye aquí, el Real Decreto-Ley 20/2012, en vigor desde el 15 de julio de 2012, modificó nuevamente el artículo 27 de la LGSS, sustituyendo los recargos graduales por un recargo único del 20%⁶⁹. La vigente redacción del artículo 27.1 señala que «transcurrido el plazo reglamen-

⁶⁹ La exposición de motivos justifica la modificación del régimen de recargos en su epígrafe III bajo la base de «favorecer la aplicación del procedimiento para el aplazamiento del pago de cuotas frente al hasta ahora vigente sistema progresivo de recargos, dado que los aplazamientos se conceden en atención a la existencia de dificultades transitorias de tesorería, lo que ofrece tanto a la Administración como al sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar una vía

tario establecido para el pago de las cuotas a la Seguridad Social sin ingreso de las mismas y sin perjuicio de las especialidades previstas para los aplazamientos, se devengarán los siguientes recargos:

- a) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas (art. 26.1 y 2 LGSS), un recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas tras el vencimiento del plazo para su ingreso.
- b) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran cumplido dentro de plazo esas obligaciones de liquidación:
 - 1.º Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
 - 2.º Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso».

Además, mediante la Ley 34/2014, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, se implanta a partir del 28 de diciembre de 2014 un nuevo sistema de liquidación directa de cuotas por la Tesorería General de la Seguridad Social, calculando la cotización correspondiente a cada trabajador, dentro del código de cuenta de cotización en el que figure en alta y elaborado en función de la información que ya obra en poder de dicho organismo y de aquella otra que ha de ser proporcionada por el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar. Se pasa del sistema tradicional de autoliquidación al sistema de liquidación directa⁷⁰.

Como puede apreciarse, los recargos de la Seguridad Social no se modulan en su actual configuración como los tributarios, volviendo a la diferenciación que existía antes de la Ley 52/2003, y con un único recargo del 20% en caso de cumplimiento de las obligaciones de liquidación, pues la redacción inicial de la LGSS preveía otro del 5% si el retraso no excedía de dos meses. Nos parece criticable y contrario al principio de proporcionalidad, sobre todo considerando que se han cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas, y un solo día de retraso puede suponer un recargo del 20%. En el ámbito fiscal el recargo de regularización opera aunque no se haya cumplido en plazo con la obligación de autoliquidar o presentar la declaración, si bien en tal caso se añadiría el recargo ejecutivo del 5%. No obstante, debe

de solución de mayor flexibilidad y garantía. Ello favorece que quien tenga dificultades transitorias de tesorería para el abono de la cotización pueda acudir a los medios de regularización de la deuda establecidos reglamentariamente, en lugar de permanecer en una situación de incumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social. Por otra parte, la medida supone una simplificación del sistema, algo que tendría una repercusión positiva en la gestión administrativa».

⁷⁰ El sistema de autoliquidación sigue siendo aplicable con carácter provisional y en los términos en que se ha venido regulando, hasta que se produzca la incorporación de la totalidad de los sujetos responsables que lo utilizan al nuevo sistema de liquidación directa.

destacarse que la LGSS prevé su no aplicación en caso de error de la Administración, frente a los recargos tributarios para los que la LGT no contempla ninguna causa excluyente.

4. CONCLUSIONES

Tanto los tributos como las cuotas de la Seguridad Social constituyen prestaciones esenciales para el sostenimiento del gasto público. Por eso requieren de un sistema que evite o, al menos, resarza retrasos o incumplimientos, mediante mecanismos compensatorios, disuasorios y represivos. Con tal objeto se establecen los intereses de demora, las sanciones y los recargos. Estos se mueven entre las otras figuras, siendo su finalidad compensatoria y disuasoria. No obstante, su carácter punitivo se acentúa por la no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, y la compatibilidad con los intereses de demora si el retraso excede de un año.

Las cotizaciones a la Seguridad Social son obligaciones coactivas, a favor de un ente público, con la finalidad de realizar un interés público, contribuyendo a la financiación del gasto público. En tal sentido pueden asimilarse a las prestaciones tributarias, y en cuanto que no se establece claramente una relación sinalagmática entre el pagador y la Administración, cabría calificarlas de impuestos periódicos y afectados.

Considerando el conjunto de la normativa, un principio de coherencia global del ordenamiento jurídico nos lleva a indicar que debería darse un tratamiento más homogéneo en el ámbito tributario y laboral –sin perjuicio de las peculiaridades de cada ordenamiento– a los supuestos de cumplimiento extemporáneo, dada la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social, en orden a estimular el pago en periodo voluntario y disuadir y compensar el extemporáneo.

Lo primero que llama la atención es la distinta nomenclatura utilizada: la LGT los denomina «Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» y la LGSS «Recargos por ingreso fuera de plazo», que incluyen el recargo de mora y el de apremio. En todo caso también los tributarios requieren la existencia de una deuda y su objeto es estimular el pago, aunque sea fuera de plazo. Pero mientras la ley tributaria pone el acento en la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, el recargo de mora precisa para su aplicación el cumplimiento en plazo de las obligaciones establecidas para liquidar las cuotas, siendo su fundamento el vencimiento del plazo de ingreso. Además, el recargo de mora es incompatible con el de apremio y con los intereses, mientras que los recargos del artículo 27 de la LGT se suman a los del periodo ejecutivo en caso de impago, y a partir del año se exigen intereses de demora (p. e. si se presenta una autoliquidación sin ingreso con un retraso de dos años podría girarse el recargo de apremio ordinario del 20% sobre el recargo del 20% de regularización, más un año de intereses de demora, alcanzando una cifra cercana al 50%).

La normativa tributaria ha mejorado ostensiblemente desde los recargos «únicos» declarados inconstitucionales, previendo una graduación de los recargos por presentación espontánea y extemporánea entre el 5 y el 20%, suprimiendo el interés de demora el primer año pues el recar-

go ya resarce con creces el retraso, e introduciendo una reducción del 25 % de su importe para fomentar el pago íntegro.

No obstante, persiste el problema de su cuestionable automaticidad, y hay dos aspectos que siguen dando problemas en los tribunales. El primero, las llamadas regularizaciones «tácitas» aplicadas bajo la redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963, que no exigía identificar el periodo impositivo al que se refería la regularización (como hace el art. 27.4 LGT actual). En estos casos no debería imponerse la misma sanción que a quien no declara y es requerido, para lo cual se podría aplicar la doctrina de la AN que toma como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar», es decir, el recargo más los intereses de demora, lo que resulta más acorde con el principio de proporcionalidad (interpretado conforme a la jurisprudencia del TJUE) y con una interpretación teleológica y sistemática de la normativa. Ello pese a que el ATC de 3 de febrero de 2015 aprecie que no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria y afirme que estas conductas «pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas», pues habrá que analizar las circunstancias concretas de cada caso. El segundo, la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, lo que ha sido cuestionado por los tribunales.

Por su parte, la LGSS, tras la reforma de la Ley 53/2003 –que perseguía aproximar la recaudación de la Seguridad Social a la que regía en el ámbito tributario– preveía para los documentos de cotización presentados en plazo un recargo de mora del 5, 10, 15 y 20 %, si el abono se producía en el mes, dos meses, tres meses o a partir de los tres meses siguientes, respectivamente. No obstante, desde 2012 se aplica un recargo único del 20 %. De otra parte, la legislación en materia de Seguridad Social admite la exclusión de responsabilidad si el retraso es por culpa de la Administración.

Este último aspecto nos parece muy positivo y pensamos que, como sucede con el recargo de mora en el ámbito de la Seguridad Social, los recargos de regularización no debieran aplicarse si el retraso no es imputable al contribuyente. Así se infiere de la STC 121/2010 analizando el anterior recargo de mora de la LGSS, cuando aprecia la necesidad de atenuar los rigores del recargo citando como ejemplo su condonación en los supuestos del anterior RGRSS. Lo propio sucede en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, excluyéndose la imposición del recargo por caso fortuito, fuerza mayor o error de derecho. También debería graduarse el recargo laboral en función del retraso.

A nuestro juicio, atendiendo a su finalidad, por un principio de coherencia y en aras de la seguridad jurídica, de la igualdad, y del principio de proporcionalidad –que requiere la adecuación entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo–, debería promoverse una mayor uniformidad en la regulación de estos recargos, excluyendo su aplicación en ausencia de culpabilidad en el ámbito tributario, y atemperando su aplicación en función del retraso los primeros meses en los recargos de la Seguridad Social.