

I. CONCEPTO DE RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

La Norma Foral General Tributaria de Álava regula los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo en su artículo 27.

De acuerdo con este artículo 27, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias de la obligación principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, al igual que lo son también, entre otras que se establezcan por Norma Foral, la obligación de satisfacer el interés de demora y los recargos del período ejecutivo.

Se puede afirmar que las obligaciones accesorias son obligaciones complementarias a la obligación principal.

No son obligaciones accesorias de la obligación principal las sanciones tributarias que no forman parte de la deuda tributaria.

De acuerdo con la normativa tributaria de Álava, las condiciones necesarias para la imposición del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo (en adelante recargo) son tres:

- Que la autoliquidación o declaración se presente fuera de plazo.
- Que de la autoliquidación resulte una cantidad a ingresar o que de la liquidación derive una cantidad a ingresar.
- Que la presentación extemporánea se haya producido sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

II. CAPACIDAD NORMATIVA DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA PARA REGULAR LOS RECARGOS.

Cualquier análisis de una figura tributaria desde el punto de vista de los Territorios Históricos conlleva, sin lugar a dudas, analizar hasta dónde llega la capacidad o competencia normativa de las Instituciones de los Territorios Históricos en la materia.

De acuerdo con el Concierto Económico vigente, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, por lo que la competencia normativa del Territorio Histórico es amplia a la hora de regular, en este caso, el recargo, si bien es necesario que la regulación que se establezca respete los principios generales establecidos en el texto concertado y que se respeten las normas sobre armonización fiscal.

Por lo que se refiere a la armonización fiscal el límite principal, en el caso que nos ocupa, viene establecido por la necesaria adecuación de la normativa tributaria, en este caso, de Álava que regule los recargos, a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico.

Esta limitación, en cuanto a los recargos, ya fue analizada por el Tribunal Supremo¹, pero a mi modo de ver, el análisis de esta Sentencia fue parcial, es decir, el tema del que se trataba en este pronunciamiento era la supresión, en determinados supuestos, del recargo por presentación extemporánea por parte de la normativa del Territorio Histórico de Álava.

Esta supresión, dijo entonces el Tribunal Supremo, no afectaba a la terminología y conceptos, pero

(*) Técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

¹ Sentencia del Tribunal Supremo 6836/1999, de 30 de octubre.

se quedó sin pronunciarse, porque el supuesto no lo requería, sobre si los Territorios Históricos podían regular un concepto de recargo radicalmente diferente al contenido en la Ley General Tributaria.

Se puede afirmar que, a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con el Concierto Económico, los Territorios Históricos, pueden, si así lo estiman oportuno, suprimir, en determinados supuestos, el recargo por presentación extemporánea o incluso suprimirlo en todos los supuestos, si así lo estiman oportuno, pero la regulación del recargo se tiene que adecuar en cuanto a la terminología y conceptos a lo establecido en la Ley General Tributaria.

En este sentido, los Territorios Históricos pueden tener una regulación del recargo diferente a la de Territorio Común porque de otra manera quedaría vacía de contenido la capacidad normativa de los mismos en materia tributaria y la Jurisprudencia ha dejado claro, en numerosas ocasiones, que la armonización en ningún caso significa que tenga que existir uniformidad entre ambos ordenamientos, el común y el foral.

III. FINALIDAD DEL RECARGO.

El Tribunal Constitucional define en su doctrina² claramente cuál es la finalidad del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo.

En este sentido, comienza por señalar que el pago puede producirse en tres momentos distintos:

- a) Dentro de plazo.
- b) Fuera de plazo pero antes del requerimiento de la Administración.
- c) Después del requerimiento de la Administración.

No cabe duda de que la aspiración del ordenamiento jurídico tributario es que se paguen las

deudas dentro del plazo establecido, pero en ausencia de dicho pago, señala el Tribunal Constitucional, el recargo por presentación extemporánea lo que pretende es estimular el pago en el segundo de los momentos señalados, es decir, fuera de plazo pero antes de que exista un requerimiento de la Administración. Con este recargo, y esta finalidad, se eliminan las sanciones que corresponderían si ya hubiera mediado dicho requerimiento y nos encontraríamos, por tanto, en el tercer escenario posible en el que ya se ha producido el requerimiento de la Administración.

La puntualidad en el pago, apunta el Tribunal Constitucional³, tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla.

En este sentido, piénsese en los daños que produciría a la Hacienda Pública un retraso masivo en el pago de las deudas tributarias y la repercusión que dicho retraso podría tener sobre la sostenibilidad, económica o financiera, de los servicios públicos. En efecto, no puede olvidarse que los servicios públicos se financian, como todos sabemos, principalmente a través de los tributos o por lo menos así debería ser.

A este respecto baste apuntar, y me parece interesante recordarlo, los problemas de tesorería que se han producido por la concesión de los, por otra parte, necesarios aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias debidos a la pandemia, situación que ha obligado a las Administraciones a acudir al endeudamiento.

El gasto público se ha visto claramente resentido, pero si la situación se prolongara en el tiempo, y esto no creo que cause sorpresa a nadie, no se podría hacer frente a los gastos públicos.

Por lo tanto, es necesario habilitar medidas para asegurar el pago puntual de las deudas tributarias, habilitación que, por otra parte, tiene respaldo constitucional en el artículo 31.1 de la Consti-

² Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre.

³ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

tución, que ampara, de acuerdo con la doctrina constitucional, no solo la compensación o el resarcimiento al erario público por el perjuicio que le supone la disposición intempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, sino también la de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de las deudas tributarias por los contribuyentes y, más aún, ante el riesgo de que dicha actitud pueda generalizarse.

IV. NATURALEZA DEL RECARGO.

1. Doctrina del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional ha analizado en varias ocasiones la naturaleza del recargo por presentación extemporánea y, de forma concreta, si el mismo tiene o no un verdadero sentido sancionador.

Ya hemos comentado anteriormente que en la Norma Foral General Tributaria se distingue entre sanciones tributarias y prestaciones accesorias, sin que las primeras formen parte de deuda tributaria, ni las segundas gocen de las mismas garantías que las primeras, con lo cual, de alguna forma, la normativa general ya excluye expresamente el carácter sancionador de los recargos.

Lo que sucede es que, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, la voluntad del legislador en este sentido, si bien es relevante, no es decisiva a la hora de determinar la naturaleza de, en este caso, los recargos porque, como sucede en otras figuras tributarias, por mucho que el legislador o la Administración determine una configuración de la naturaleza del recargo, hay que atender a la verdadera naturaleza de la misma. Por consiguiente, la calificación que se otorgue a una determinada figura no altera, por ellos, su auténtica naturaleza.

En segundo lugar, la doctrina del Tribunal Constitucional entiende que otro elemento a tener en cuenta, si quiera con valor indiciario para saber si se trata o no de una sanción, es la cuantía del recargo.

A pesar de este valor indiciario que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, tiene la cuantía del recargo, la realidad es que, en mi opinión, la cuantía del recargo resulta ser el principal argumento de este Tribunal a la hora de decantarse, o no, por la naturaleza sancionadora del mismo. En este sentido sólo hay que ver los pronunciamientos de este Tribunal que comentaremos más adelante.

De esta manera, señala el Tribunal Constitucional que si la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones tributarias podría concluirse que se trata de una sanción. Pero si, por el contrario, se aleja muy distanciadamente, y por debajo, del importe de las sanciones tributarias, entonces no tiene una finalidad represiva.

En todo caso, nos indica dicho Tribunal que hay que tener en cuenta que el hecho de que el recargo tenga una finalidad disuasoria del impago en el plazo establecido de las deudas tributarias, no lo convierte en una sanción, porque aunque las sanciones tengan finalidad disuasoria, no toda medida con finalidad disuasoria es una sanción.

Alerta en este sentido el referido Tribunal de la improcedencia de extender indebidamente el concepto de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionales propias de este campo a medidas que no responden propiamente al ejercicio del ius puniendi del Estado.⁴

De manera que, si el recargo no cumple los requisitos para tener naturaleza de sanción y no es por tanto una manifestación del ius puniendi del Estado, no le son de aplicación las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora establecen los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución.

De acuerdo con todo lo que acabamos de comentar, dependiendo de las características del concreto recargo, son diferentes, como no pue-

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 239/1988.

de ser de otra forma, las conclusiones sobre su naturaleza jurídica.

Así, en ocasiones, se entiende que el recargo tiene una función resarcitoria, pero también disuasoria en el pago de los tributos, de manera que el recargo estimula negativamente el pago puntual de éstos ante la amenaza de que, en caso de incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y, consecuentemente, da lugar a la actuación intimidatoria de la Administración tributaria.

Sin embargo, cuando no existe una diferencia importante entre la cuantía del recargo y la de las sanciones, el Tribunal Constitucional⁵ llega a la conclusión de que el recargo cumple, además de las funciones recogidas en el caso anterior, una función de castigo propia de los actos sancionadores, ya que se está imponiendo el pago de una suma de dinero, cuya cuantía alcanza el valor de las sanciones, al menos de las sanciones atenuadas.

En este segundo caso, el recargo se aplica como consecuencia de una infracción de la norma y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. La medida supone la imposición del pago de una cantidad, concretamente un 50 por ciento de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo, que incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, de manera que, al igual que en el caso de las sanciones, la medida se traduce en la restricción de un derecho.

Por último, la cuantía del recargo se atempera al comportamiento ilícito, es decir, se gradúa en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad.

A la misma conclusión llega el Tribunal Constitucional⁶ en el caso del recargo del 100 por ciento⁷ en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la norma y desempeña una función de castigo, que no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción.

Resumiendo, el recargo, en su regulación actual tanto en Territorio Común, como en los Territorios Históricos, no tiene naturaleza sancionadora, en tanto en cuanto su cuantía está lejos de la cuantía de las sanciones. Ahora bien, si fuera un recargo de más del 50 por ciento de la deuda tributaria, entonces estaríamos hablando de naturaleza sancionadora porque el Tribunal ya ha señalado que recargos del 50 y del 100 por ciento de la deuda tributaria tienen naturaleza sancionadora.

Entiendo que a la vista de este criterio surge la duda de dónde se pone el límite por debajo del 50 por ciento, aspecto importante, porque las consecuencias de que la naturaleza del recargo sea o no sancionadora no son intrascendentes para el obligado tributario.

También indica el Tribunal que, a la hora de analizar si un recargo tiene naturaleza sancionadora, es necesario también descartar que responda únicamente a determinadas finalidades como las que citamos a continuación.

Tal es el caso de la función de los intereses de demora, que pretenden compensar al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos.

Así, estaríamos hablando de esta finalidad cuando la normativa se limita a ordenar el ingreso de

⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre; 307/2000; 312/2000, de 18 de diciembre; 23/2001, 25/2001, 26/2001, de 26 de enero; y 93/2001, de 2 de abril. Estas sentencias se dictaron en recursos de amparo.

⁷ En la redacción dada al artículo 62.1 por la Ley 18/1991.

la deuda tributaria debida y la aplicación de medidas de neutralización financiera para compensar a la Administración del coste económico que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

Más adelante volveremos a comentar este tema al hilo de la modificación en la cuantía de los recargos realizada recientemente en Territorio Común.

Otra finalidad diferente a la sancionadora es que las medidas establecidas tengan por finalidad constreñir a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta.

Por último, también debe descartarse que el recargo pueda ser calificado como tributo. Para ello habrá que analizar si su función básica o secundaria es el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas o si se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, características propias de los tributos o, por el contrario, si su finalidad es única y exclusivamente castigar a quienes cometen un ilícito, como sucede en el caso de las sanciones.

Resulta en este sentido que el recargo no es consecuencia de la realización de un nuevo hecho imponible revelador de una nueva capacidad económica. El hecho de referencia realizado es, en principio, aquel que ha dado lugar a la obligación de ingresar la deuda tributaria. Mediante el recargo se exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en el plazo que la normativa tributaria establece. Por esta razón la medida enjuiciada no es encuadrable en el artículo 31.1 de la Constitución.

Por otra parte, es posible plantearse, como lo han hecho algunas Sentencias, si el recargo debe atender a la capacidad económica del contribuyente. En este sentido el Tribunal Constitucional afirma que el principio constitucional de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la

misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, entiende el Tribunal que la capacidad económica del contribuyente ya viene reflejada al fijarse el recargo en función de un porcentaje de la deuda tributaria.

A continuación, examinaremos las consecuencias fundamentales que conllevan los supuestos en los que, al cumplirse las condiciones citadas anteriormente, se llega a la conclusión de que, conforme a la regulación del recargo, su naturaleza es sancionadora.

La consecuencia fundamental, en estos supuestos, es que al recargo le resultarán de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones; garantías que se deducen de los artículos 24.2 y 25.1, ambos de la Constitución.

El artículo 25.1 comprende una doble garantía.⁸ La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos ("lex previa") que permitan predecir con el suficiente grado de certeza ("lex certa") dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra garantía, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, rango que no es otro que el de ley.

En cuanto al artículo 24 de la Constitución,⁹ el mismo exige que el acuerdo de imposición del recargo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga.

8 Sentencias del Tribunal Constitucional 42/1987, F. 2; 69/1989, F. 1; 219/1989, F. 2; 207/1990, F. 3 y 341/1993, F. 10.

9 Sentencias del Tribunal Constitucional 7/1998, de 13 de enero, F. 6; y 14/1999, de 22 de febrero, F. 3.

Ello supone que se respeten, entre otros, el derecho de defensa, que proscribe cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recae sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos.

2. Doctrina de los autores.

DÍAZ RAVN¹⁰ señala que el Tribunal Europeo de

10 DÍAZ RAVN. N. "Fiscalidad y derechos humanos análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos."

En el caso *Engel contra Países Bajos*, el Tribunal de Estrasburgo señaló tres criterios a tener en cuenta para incluir una infracción concreta dentro del concepto de "materia penal":

- En primer lugar, la clasificación en el Derecho doméstico de cada país (el cual incluirá una determinada conducta en el acervo de normas que regulan el Derecho Penal, o el Derecho Administrativo...). Este criterio sirve, a juicio del Tribunal, como punto de partida y posee una importancia relativa: los hechos que la legislación interna remita al Derecho Penal quedarán protegidos por el artículo 6 CEDH, pero ello no implica, a sensu contrario, que necesariamente las infracciones reguladas por otras ramas del ordenamiento (por ejemplo, por el Derecho Administrativo Sancionador) queden automáticamente fuera de dicho precepto.

- En segundo lugar, la naturaleza de la infracción, criterio éste de mayor importancia que el anterior. En este punto, el Tribunal examina si la norma afecta a un grupo concreto de ciudadanos (en cuyo caso pudiera ser calificada la sanción como "disciplinaria") o, por el contrario, a la generalidad de ciudadanos (lo cual determinaría calificar la sanción como penal, a los efectos del citado artículo 6).

- En tercer lugar, el objetivo y la severidad de la pena. Tratándose de sanciones pecuniarias, el Tribunal se detiene en la circunstancia de si su importe se fija con fines reparadores del daño causado o, por el contrario, con penas para prevenir nuevas infracciones. Es-

Derechos Humanos ha afirmado, sin vacilación en varias de sus Sentencias, que el principal objetivo de los recargos es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones legales y sancionar los incumplimientos de tales obligaciones y que por lo tanto tienen carácter disuasivo y punitivo, y este último es el que, tradicionalmente, se emplea para considerar a una sanción como "penal" a los efectos del artículo 6.1 CEDH.

De todas formas, dicho autor considera que no cabe inferir una regla general de calificación de los recargos fiscales como "materia penal" que haga entrar en funcionamiento el artículo 6 CEDH.

Así recuerda que en el asunto *Smith contra Reino Unido* (decisión de la Comisión de 29 de noviembre de 1995, en el que se planteaba, entre otras cuestiones, la posible infracción del artículo 6 CEDH por la imposición a un contribuyente de un recargo del 10%) se consideró que, dado el importe del mismo, además de tratarse de un recargo que no tenía en cuenta elemento subjetivo alguno (no se aplicaba necesariamente en los casos de dolo o negligencia) y, finalmente, no era sustituible por pena de prisión, no nos encontrábamos ante una acusación penal.

Sin embargo, SANCHEZ GERVILLA,¹¹ citando en su apoyo la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso *Nykänen contra Finlandia* -Sentencia de 20 de mayo de 2014-) entiende que la naturaleza del recargo es penal por cuanto los recargos no fueron pensados como una compensación económica por los daños, sino como un castigo para disuadir de volver a delinquir. Los recargos se impusieron, por tanto,

tas últimas, aunque no impliquen pena de prisión, se considerarían "materia penal" a efectos del artículo 6 CEDH. De igual modo, a juicio del Tribunal, encajan en la "materia penal" las privaciones de libertad susceptibles de ser impuestas a título represivo, excepto aquellas que por su naturaleza, su duración o sus modalidades de ejecución no son susceptibles de causar un perjuicio importante. A modo de ejemplo, una pena de prisión de muy corta duración puede no ser considerada como "materia penal" a estos efectos.

11 "Fundamentos del derecho sancionador tributario." Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2020

por una regla cuya finalidad era disuasiva y punitiva.

Afirma, en este sentido, que lo que sobrepase del interés de demora es imposible otorgarle otra funcionalidad que no sea disuasoria y represiva.

En todo caso, lo que está claro es que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a la hora de decidir si el recargo tributario tiene o no naturaleza penal, tiene en cuenta la naturaleza de la infracción, por encima de otros criterios como su cuantía.

V. ANTECEDENTES DE LA REGULACIÓN ACTUAL.

En un principio, la Ley General Tributaria contemplaba básicamente deudas tributarias liquidadas por la Administración, que se llamaban de "contraído previo", las cuales, una vez notificadas, debían ingresarse en el plazo establecido en el Reglamento General de Recaudación de 1948.

Una vez transcurrido el plazo de ingreso voluntario sin que se hubiera efectuado el pago, se iniciaba el procedimiento de apremio. Pero para iniciar este procedimiento era indispensable que se hubiera expedido el título ejecutivo, no iniciándose el mismo, por tanto, hasta que se liquidara el recargo de apremio en la propia providencia de apremio.

De esta manera, el inicio del procedimiento de apremio requería que hubiere vencido el plazo de pago de la deuda en período voluntario, que no se hubiere satisfecho la deuda y que se expediese el correspondiente título ejecutivo (certificación de descubierto, providencia de apremio).

Entre tanto, las deudas tributarias descubiertas por la Inspección de los Tributos, aunque por definición estaban fuera del período voluntario de ingreso, no llevaban consigo un recargo de apremio, sino las sanciones propias de la infracción tributaria, sin exigencia de intereses de demora.

Por lo que se refiere a las declaraciones presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración, se liquidaban sin sanción, ni recargo de apremio, ni intereses de demora, a modo de una "excusa absolutoria".

Unos años más tarde se generalizó el uso de las autoliquidaciones y se estableció y reguló, en el Reglamento General de Recaudación, el llamado recargo de prórroga. Este recargo, del 10 por ciento, era incompatible con el recargo de apremio.

En el caso de las deudas autoliquidadas, el plazo o período de prórroga comprendía desde el vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación, hasta la fecha de su ingreso. En la práctica implicaba la existencia de un período de tiempo, una prórroga, sin que pudiera iniciarse el procedimiento de apremio porque no existía deuda tributaria contabilizada y por tanto no podía expedirse certificación de descubierto alguna.

A partir del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo (por el que se dictaron normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable) se introduce la posibilidad de que, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de las deudas, transcurrido el período de ingreso voluntario, en lugar de aplicarse el recargo de prórroga, se exija el de apremio.

La Ley General Tributaria se vuelve a reformar en el año 1991, estableciendo que cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio un recargo único del 100%.

Se llega así a la reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Con arreglo a la misma, el devengo del recargo se vincula al inicio del período ejecutivo, período que comienza, como se ha señalado, el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso voluntario y que determina, como en la etapa anterior, la exigibilidad

de un recargo del 20% del importe de la deuda no ingresada que se reduce al 10% si la deuda se satisface antes de la notificación del procedimiento de apremio.

Por su parte, la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, implanta el mismo sistema de recargos que el Territorio Común con las diferencias que veremos más adelante.

Analizada por el Tribunal Supremo¹² la redacción del recargo contenido en la Ley General Tributaria, redacción dada por la citada Ley 25/1995, de 20 de julio, se afirma que no contiene una manifestación del "ius puniendi" del Estado, fundamentalmente porque el porcentaje de los recargos regulados para ingresos y declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, en que el máximo es del 20%, se aparta con mucho del previsto para las infracciones graves, entre las que figura la de dejar de ingresar la deuda tributaria, pues para esta infracción se prevé un arco porcentual que va desde el 50 por ciento al 150 por ciento.

VI. SOBRE LA IMPOSICIÓN AUTOMÁTICA DEL RECARGO.

De lo comentado anteriormente, queda claro que, en su actual configuración legal, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional citada, el recargo no tiene naturaleza de sanción y, por lo tanto, no se le pueden aplicar las garantías inherentes a la imposición de las mismas.

Pero una vez que se llega a esta conclusión es necesario preguntarse si ello supone que se puede imponer el recargo de forma automática, esto es, sin atender a las razones que han llevado al contribuyente a la presentación extemporánea de la declaración.

En este sentido la Audiencia Nacional,¹³ en el caso de unos herederos que, después de haber

presentado su declaración en plazo, se enteran de que el causante tenía bienes en el extranjero e inmediatamente los declaran, justificando que no habían podido conocer la existencia de esos bienes en el plazo de declaración, afirma que, si bien los recargos responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, 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 manera que, entiende la Audiencia Nacional, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden, y deben, ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

La Audiencia Nacional recuerda, en este sentido, la necesaria aplicación de las normas de Derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones, como es el caso del artículo 1.105 del Código Civil, que establece que fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los que así lo declare la propia obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables.

De esta forma, no procederá la imposición del recargo cuando el retraso se deba a caso fortuito o fuerza mayor y se cita, a modo de ejemplo, los supuestos de riada, terremoto conflicto bélico o revuelta popular o, sin llegar a tales extremos, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impida de forma generalizada y persistente el funcionamiento de instrumentos informáticos, indispensables hoy en día para la elaboración de las autoliquidaciones.

También añade dicha Audiencia Nacional que incluso no cabe el devengo del recargo cuando dicha demora no dependió de la voluntad del recurrente, sino que estuvo condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria, por elementos ajenos a su conducta. La Audiencia

¹² Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 2 junio 2011.

¹³ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 11 abril 2019.

Nacional, en la Sentencia antes citada, apela a los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos y al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas.

En este mismo sentido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹⁴ señala que hay que relativizar el automatismo del recargo en la medida en que los elementos que lo caracterizan, voluntariedad, espontaneidad y falta de previo requerimiento de la Administración, encierran conceptos jurídicos interpretables que requieren ser apreciados en cada caso en particular.

En este caso se discutía el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente el supuesto se refería a un obligado tributario cuyo ejercicio económico es diferente al año natural (que el período impositivo coincida con el año natural es el supuesto más común) y por tanto sus fechas de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, al depender dichas fechas de presentación de la fecha de cierre del ejercicio económico, también eran diferentes a las de la generalidad.

Hasta aquí nada nuevo, pero por las circunstancias concurrentes en este caso, el Tribunal entendió que el obligado tributario había justificado suficientemente su intención objetiva y fundada de formular la autoliquidación en plazo y que la regulación relativa al plazo para la presentación de la autoliquidación era ambigua en tanto en cuanto que a la propia Administración tributaria actuante le iban a requerir una subsiguiente clarificación conforme a criterios diáfanos e indiscutibles sobre el momento en el que se producía el devengo del Impuesto.

Entendió, por tanto, que la imposición del recargo por extemporaneidad, de aplicarse, en este

caso, se convertía en un instrumento de gravamen puramente mecánico perdiendo su finalidad que es incentivar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales omitidas en su momento y plazo.

De acuerdo con lo anterior, procedió a la anulación del recargo.

Sin perjuicio de todo lo dicho anteriormente, queremos recordar que, en todo caso, a los recargos, al no tener naturaleza de sanciones, no les resulta de aplicación ni el procedimiento sancionador, ni las causas de exoneración de responsabilidad previstas para las sanciones.

VII. SUPUESTOS DE EXCLUSIÓN DEL RECARGO PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que cuando la rectificación de las cuotas del Impuesto implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicando a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Sin embargo, cuando la rectificación se fundamente en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido o se deba a un error fundado de derecho, se establece que el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Quiere ello decir que, en caso de modificación de la base imponible en los supuestos tasados establecidos en el artículo 80 de la citada Norma Foral y en los casos de error fundado de Derecho, se excluye el régimen de recargos, explicando que, en ambos casos, aún rechazado el carácter sancionador o represivo de estos recargos, su carácter al menos disuasorio del incumplimiento

¹⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 1429/2020, de 5 de octubre.

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.¹⁵

De todas maneras, es necesario recordar que se trata de una regla especial que solo es aplicable en los casos expresamente previstos en la misma y que tiene, en este caso, carácter prioritario sobre la aplicación de la regla general prevista en la Norma Foral General Tributaria.

Por tanto, cuando la rectificación implique un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicando a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Ahora bien, tal como se ha señalado, cuando la rectificación se fundamente en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido o se deba a un error fundado de Derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

VIII. PROCEDIMIENTO PARA LA EXIGENCIA DEL RECARGO.

Si la jurisprudencia ha abierto la puerta a que se discuta, en determinadas circunstancias, la imposición automática del recargo, la existencia de las razones por las cuales el obligado tributario se ha retrasado en el pago deberán poder ser comunicadas por el mismo a Hacienda, de lo que resulta que, a pesar de que el recargo no tenga naturaleza sancionadora, tampoco procede su imposición automática, toda vez que

el obligado tributario deberá ser "oído" previamente.

Así lo entiende el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución emitida tras la presentación de un recurso extraordinario. En su resolución, este Tribunal se pregunta, en primer lugar, en qué procedimiento tributario de los existentes encajaría la exigencia de un recargo de este tipo. Sobre esta cuestión llega a la conclusión de que, a falta de tal procedimiento, habrá que acudir a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios y para lo no regulado por los mismos, supletoriamente, habrá que acudir a las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos.

En este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central razona de la siguiente manera: como la normativa tributaria no regula expresamente un procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, habrá que acudir a las normas comunes a todos los procedimientos tributarios. De esta forma, la Administración tributaria deberá conceder un trámite de audiencia al interesado, con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto convenga a su derecho.

Entiende también que, si en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, se concediera al obligado tributario un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta, tal irregularidad formal no sería invalidante, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniere en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en este sentido, no hace más que recordar la doctrina del Tribunal Constitucional de acuerdo con la que una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulnere cualquier norma procesal, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias

prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella.

Así las cosas, en el supuesto de que el obligado tributario no tuviera trámite de audiencia, pero si hubiera tenido posibilidad de presentar las correspondientes alegaciones, no se le habría, por tanto, causado indefensión.

En relación al trámite de audiencia, quiero recordar que la normativa tributaria de Álava, establece expresamente la obligatoriedad de dar audiencia al interesado en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo que se trate de alguna de las excepciones expresamente previstas en la propia Norma Foral General Tributaria.

IX. RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA E INFRACCIÓN POR NO PRESENTAR EN PLAZO AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO.

La imposición del recargo por presentación extemporánea excluye expresamente la imposición de sanciones, tanto en Territorio Común, como en los Territorios Históricos, salvo en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia donde se establece que el recargo excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, salvo las correspondientes a la infracción tributaria por no presentar en plazo declaraciones o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.

A salvo, por tanto, de la excepción del Territorio de Bizkaia, en el resto de casos será necesario distinguir en qué supuestos procede el recargo y cuándo la sanción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones.

El recargo por presentación extemporánea parte del supuesto de que se trata de autoliquidaciones de las que se deriva un ingreso, porque de otra manera difícilmente se podría calcular la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a la deuda tributaria. De esta forma no procederá el recargo, por ejemplo, en declaraciones informativas.

Sin embargo, si no se produce perjuicio económico para Hacienda, lo que procedería, de cumplirse el resto de las condiciones establecidas, es la imposición de una sanción precisamente por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda.

Parece evidente que esta infracción (salvo en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia) tiene por objeto las declaraciones o autoliquidaciones sin cuantía. Por ejemplo, si no se presentan en plazo las correspondientes declaraciones informativas, o se presenta una declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con resultado a devolver o nula. Y ello es así porque la normativa excluye expresamente el perjuicio económico.

En cuanto al perjuicio económico, el Tribunal Supremo¹⁶ establece la diferencia, a la hora de ver si procede un recargo o una sanción, en el que caso de que no haya requerimiento previo, en función del perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Así en la Sentencia referenciada anteriormente se analiza el supuesto de dos sociedades de un grupo dónde se declara una operación de venta intragrupo sin consecuencias fiscales, ni perjuicio económico para la Hacienda Pública. El Tribunal señala que el principio de proporcionalidad exige, en un supuesto como el enjuiciado, que la respuesta se atempere a la realidad de los hechos, de suerte que una sanción por infracción leve respetaría mejor -qué duda cabe- el mencionado principio que el recargo impuesto al no haber existido perjuicio, ni falta de ingreso.

X. SOBRE LA PROCEDENCIA DEL RECARGO EN LOS CASOS DE INGRESO DENTRO DE PLAZO Y DECLARACIÓN FUERA DE PLAZO.

La doctrina se pregunta¹⁷ qué sucede en los supuestos de realizarse el ingreso dentro de plazo

¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo número 1646/2020, de 2 diciembre de 2020

¹⁷ Sergio Mocholí. Notario de Benigànim (Valencia). Publicado en la página web Notaría abierta.

y, sin embargo, la presentación de la autoliquidación se realiza fuera del plazo establecido.

Resulta claro, a juicio del autor y existen pronunciamientos reiterados de los Tribunales Superiores de Justicia que llegan a la conclusión de que los recargos únicamente cobran sentido en los supuestos en que el ingreso se produce fuera del plazo establecido.

Si no fuera así, carecería de sentido que el recargo se estableciese en función del importe de la deuda.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia¹⁸ afirma que la presentación de la declaración cumple una obvia función de interés o utilidad para la Administración tributaria, en cuanto que causaliza el previo ingreso temporáneo.

En apoyo de ello recuerda el Tribunal que "el recargo se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas", lo que revela que se está presuponiendo la inexistencia de ingreso previo dentro de plazo.

En este mismo sentido, se cita la referencia a los intereses de demora porque si el ingreso se hubiera efectuado dentro de plazo quedaría huérfana de sentido la referencia a intereses de demora.

Así manifiesta que el único encaje válido de piezas consiste en entender que sólo cuando declaración e ingreso -ambos- se han producido fuera de plazo es cuando cobra sentido, virtualidad y aplicación el artículo que regula el recargo.

Pero la razón definitiva se encuentra, a juicio del Tribunal, en que el recargo se reduce en un 25% si el ingreso se produce al tiempo de presentarse la autoliquidación extemporánea, con lo que no se podría aplicar el recargo en su integridad si el ingreso se produjo previamente y dentro de plazo.

La misma doctrina citada anteriormente, se pregunta si al no proceder la imposición del recargo, pudiera proceder, en estos casos, si se cumplen el resto de requisitos, la aplicación de la sanción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

En contra de su imposición se manifiesta que dicha infracción está prevista para autoliquidaciones sin cuantía. En todo caso, se recuerda la necesaria motivación de la culpabilidad de la conducta sancionable.

XI. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO.

A pesar de lo señalado anteriormente, la distinción que acabamos de realizar pierde nitidez cuando hablamos de un supuesto específico, como es la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

Esta obligación de declaración se encuentra pendiente, a fecha de hoy, de la resolución de un recurso interpuesto por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.¹⁹ En este recurso, la Comisión entiende que determinadas materias, tanto el régimen sancionador que lleva aparejado dicha obligación, como la imprescriptibilidad de determinadas ganancias patrimoniales no justificadas, podrían entrar en conflicto con determinadas libertades fundamentales de la Unión Europea.

Lo anterior no quiere decir que en el recurso interpuesto por la Comisión Europea se vaya a tratar el tema de los recargos en relación con esta declaración, porque la Comisión Europea, en principio, sí que cuestionó los recargos, pero una vez ofrecidas las explicaciones oportunas por el Reino de España, solo cuestiona el régimen sancionador, la negación de la prescripción y la calificación de los activos situados en el extranjero como ganancias no justificadas.

¹⁸ Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sentencia número 252/2016, de 13 abril.

¹⁹ Asunto C-788/19.

En este sentido, es cierto, en mi opinión, que la normativa no distingue dónde estén situados los bienes a la hora de imponer el recargo. Sin embargo, sí que hay diferencias respecto a la infracción que están relacionadas con el recargo como explicaré a continuación.

Antes comentábamos que, salvo una excepción en la regulación de Bizkaia, en el supuesto que se aplique el recargo se excluye la aplicación de las sanciones y decíamos que el supuesto de la infracción por no presentar la autoliquidación o la declaración en plazo no tenía que existir perjuicio económico porque o bien se imponía el recargo o bien se imponía la sanción.

En Álava, en el caso de la presentación extemporánea de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, (el conocido modelo 720), la propia presentación extemporánea conlleva, si se cumplen los requisitos necesarios, una sanción tributaria. Y, por otra parte, la regularización sin requerimiento previo conlleva la aplicación del recargo.

En el régimen general se establece que constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública y en el caso de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero la infracción consiste en no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero.

Por lo tanto, en el caso de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, la normativa no distingue, como sucede en el régimen general, entre si existe o no perjuicio económico, por lo que parece que se pueden imponer tanto la sanción, como el recargo. Sin embargo, el recargo excluye las sanciones, con lo que son incompatibles. Cabe en este sentido preguntarse cuándo se impone uno y cuándo otra. Parece que no cabrá otra solución que atender a si existe dolo o culpa y en estos casos procederá la sanción.

En Gipuzkoa sucede lo mismo que acabamos de comentar, si bien es cierto que en la última modificación se han modificado a la baja las sanciones en el caso de que no exista requerimiento previo.

XII. CONCEPTO DE REQUERIMIENTO PREVIO.

Uno de los requisitos fundamentales a la hora de decidir si procede o no la imposición del recargo es que medie o no requerimiento previo.

La Norma Foral General Tributaria de Álava considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Este concepto es idéntico al establecido en Territorio Común. A lo anterior, Álava añade que también tendrá la consideración de requerimiento previo la publicación de la citación al obligado tributario, o a su representante, para ser notificado por comparecencia, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 108 de la citada Norma Foral General Tributaria.

El Tribunal Supremo²⁰ entiende que el concepto de requerimiento que establece la Ley General Tributaria es un concepto de requerimiento previo en términos amplios. En este sentido considera que ha existido requerimiento previo cuando la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior del mismo Impuesto.

El Tribunal Supremo entiende que ello es así porque, en esas condiciones, se puede considerar

²⁰ Sentencia núm. 1579/2020 de 23 noviembre de 2020.

que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria.

Sin embargo, considera que no ha existido requerimiento previo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

Resulta, por tanto, que, de acuerdo con el Tribunal Supremo, mediará requerimiento previo o no dependiendo de si la autoliquidación se ha presentado con posterioridad o no a la suscripción del acta de conformidad.

Interpretando este criterio amplio de requerimiento previo al amparo de la Sentencia citada del Tribunal Supremo el Tribunal Económico Administrativo Central²¹ cambia también su interpretación. De esta manera entiende que pese a que falte el requerimiento previo, entendido este concepto en su acepción más estricta, la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea puede haber sido inducida por la propia Administración con su actuar previo, al haber puesto de manifiesto la interpretación que entiende predicable de la norma que corresponda a la actuación del contribuyente.

De este modo, la inaplicabilidad de los recargos que regula el artículo 27 de la Ley General Tributaria no sólo sería predicable respecto de los supuestos en que la posterior actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la Administración, de la que resulta la obligada corrección posterior, sino que debe extenderse a aquellos otros supuestos que son inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, con hechos sustancialmente coincidentes.

En esta misma línea, la recientemente aprobada Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, establece que no se exigirán los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticas a los regularizados por la Administración.

Para ello exige que se cumplan las siguientes circunstancias:

- a. Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b. Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
- c. Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d. Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

Por último, establece que el incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

De estos requisitos, el más criticado por la doctrina es que de la regularización no derive la imposición de una sanción.

En relación a este requisito, el Consejo de Estado detectó problemas no solucionados. En efecto, a este respecto señaló que no hay que olvidar que la exención propiamente dicha se refiere a una declaración o autoliquidación tributaria posterior correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo y con base en los

²¹ Resolución del TEAC de 20 de abril de 2021.

mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración con anterioridad.

En este contexto, afirma lo siguiente: la circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores.

El Consejo de Estado llega a la conclusión de que no parece que deba establecerse esta exigencia, pero que si se mantiene debe revisarse su formulación para aclarar el concreto alcance de la expresión empleada, pues no queda claro si se refiere a la simple incoación de procedimiento sancionador o a la imposición efectiva de sanción tributaria o a ambos supuestos.

Además, entiende que la redacción proyectada tampoco da respuesta a las distintas situaciones que pueden producirse teniendo en cuenta el horizonte temporal. El inicio del procedimiento sancionador tiene que producirse en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación practicada, siendo ese mismo el plazo establecido para solicitar la exención. En esos seis meses, puede imponerse sanción o puede producirse, por causas diversas, la terminación del procedimiento sin imposición de sanción; y también cabe pensar en que el procedimiento pueda extenderse más allá de ese periodo y finalizar igualmente con o sin imposición de sanción.

XIII. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

Al hilo del concepto de requerimiento previo, entiendo que es necesario hablar de lo que supone este requisito de cara al delito fiscal regulado en el artículo 305 del Código Penal, ya que la falta de requerimiento previo va a marcar una diferencia importante por lo que se refiere al mismo.

El artículo 305 del Código Penal establece que quien, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente

devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del citado artículo 305.

Resulta, por tanto, que la regularización, en las condiciones establecidas en dicho apartado, excluye el delito fiscal.

La regularización requiere que por el obligado tributario se haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Lógicamente, dentro de la deuda tributaria se incluye también el recargo por presentación extemporánea.

Además, es necesario que dicho reconocimiento y pago se haya producido antes de un momento determinado. En efecto, se ha tenido que producir antes de:

- que por la Administración Tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización, o
- en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél, o
- antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Resulta, en lo que aquí interesa, que es el supuesto relativo a la actuación de la Administración

Tributaria, en el que la regularización se tendrá que realizar antes de la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación.

De manera que, una vez realizado el requerimiento, en los términos explicados anteriormente, ya no será posible la regularización en el caso del delito fiscal. A sensu contrario, si antes de que se produzca el citado requerimiento el obligado tributario procede a la regularización, es decir a la declaración completa y veraz y al cumplimiento del resto de los requisitos, dicha regularización tendría los efectos de excusa absolutoria del delito fiscal.

En el caso de las regularizaciones por delito fiscal se desdibuja claramente, en mi opinión, la función dada por la doctrina del Tribunal Constitucional a los recargos por presentación extemporánea, ya que en este supuesto no se puede afirmar que cumplan una función de estímulo del pago, por lo menos no solo de este estímulo. Y se dice lo anterior porque con la regularización se evita la pena asociada al delito fiscal. De esta forma, parece que, en este sentido, el recargo junto con el resto de elementos que comportan la regularización, lo que viene, en mi opinión, es a sustituir a la pena que correspondería al obligado tributario que ha cometido un ilícito fiscal si no procediera a la regularización.

Al hilo de lo anterior, en relación a la diferente función que pueden jugar los recargos dependiendo de la situación en que se encuentre el obligado tributario, entiendo que es necesario plantearse si los recargos deberían ser iguales para todos o más bien, buscando dos ejemplos extremos, si procede dar el mismo tratamiento al contribuyente que se le pasa el plazo de presentación de una autoliquidación cuando habitualmente cumple con sus obligaciones tributarias en plazo, que al contribuyente que comete un ilícito penal o al que reiteradamente está incumpliendo sus obligaciones tributarias.

En este sentido, si acudimos a la legislación comparada resulta que en unos países no existe la figura del recargo y en otros sí existen pero con

una configuración diferente. Este es, por ejemplo, el caso de Alemania. En su regulación, no se produce una imposición automática del recargo sino que se toman en cuenta determinadas condiciones concurrentes a la hora de graduar el recargo. Estas circunstancias son la capacidad económica del obligado tributario, la cuantía de la obligación, las ventajas obtenidas por el retraso o la culpa.

A lo anterior quiero añadir que me parece también importante reflexionar sobre si es posible que la regulación actual del régimen de recargos, así como de otras figuras relacionadas, se inclina demasiado por la función recaudatoria, de manera que su finalidad original de estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias se está viendo afectada.

XIV. CUANTÍA DEL RECARGO.

1. Porcentaje de recargo aplicable.

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2010, el legislador, en el ejercicio de la "libertad configurativa" reconocida por la Constitución para dar efectividad al sistema tributario, estableció una serie de recargos cuyo rasgo común es el transcurso del plazo voluntario de ingreso de la deuda tributaria.

Que el porcentaje del recargo difiera en función del mayor o menor retraso en que incurre el obligado tributario responde a la opción legítima del legislador y, dentro de cada segmento temporal de los indicados por la ley, que el ingreso se realice antes o después responde ya a la conducta del interesado.

Recordamos además la competencia normativa, con los límites que expusimos anteriormente, de los Territorios Históricos para regular los recargos.

Vamos a ver a continuación cual es el porcentaje y regulación al respecto de los recargos en los diferentes sistemas tributarios del Estado.

2. Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa.

Supuesto:	Recargo:
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa <u>dentro de los seis meses siguientes</u> al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	5 % con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el <u>séptimo y el duodécimo mes siguiente</u> al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	5% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. <u>Intereses de demora</u> por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez <u>transcurridos doce meses</u> desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	10 % con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. <u>Intereses de demora</u> por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En Gipuzkoa la regulación es idéntica salvo que no se especifica el período al que corresponden los intereses de demora.

3. Territorio Histórico de Bizkaia.

Supuesto:	Recargo:
Presentación de la declaración fuera del plazo previsto en la normativa de cada tributo, sin requerimiento previo de la Administración tributaria.	5 % de la cuota a ingresar resultante de la liquidación, incluidos, en su caso, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos, sin que se incluyan las

	sanciones y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, salvo las correspondientes a la infracción tributaria por no presentar en plazo declaraciones o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.
--	--

En el caso de Bizkaia, los recargos se pueden imponer solo en el caso de declaraciones, no en el caso de autoliquidaciones. Además, se establece un único porcentaje independientemente del tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo de presentación de la declaración a diferencia de lo que sucede en Álava y Bizkaia.

Se establece además que los recargos son compatibles con algunas sanciones.

4. Cuantía del recargo en Territorio Común (modificación a partir de 10 de julio de 2021).

La normativa sobre los recargos ha sido modificada en Territorio Común, según la exposición de motivos de la ley modificadora, por proporcionalidad, justicia tributaria e incentivo del cumplimiento de las obligaciones.

Así, se señala que la flexibilización del régimen de los recargos y la mejor adecuación de su importe a los periodos transcurridos es valorada positivamente por parte del Consejo de Estado ya que se realiza con la finalidad de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se trata de un sistema diferente al vigente hasta el momento del cambio que plantea otra configuración distinta sobre el recargo. Pero esta diferente configuración no modifica, en mi opinión, el esquema anteriormente comentado de analizar, en cada caso, las circunstancias que han conducido al obligado tributario a presentar, de forma voluntaria y extemporánea la autoliquidación tributaria.

TERMINADO EL PLAZO. RETRASO CON EL QUE SE PRESENTA LA AUTO-LIQUIDACIÓN	Recargo (a partir de 10 de julio de 2021).	Ingreso de la deuda total más el resto del recargo o aplazamiento o fraccionamiento	Hasta el 9 de julio de 2021
Menos de 1 mes	1% sin sanciones ni interés de demora	0,75 %	5% sin sanciones, ni interés de demora.
1 a dos meses	2% sin sanciones ni interés de demora	1,5 %	5% sin sanciones, ni interés de demora.
Dos a tres meses	3% sin sanciones ni interés de demora	2,25%	5% sin sanciones, ni interés de demora.
Tres a cuatro meses	4% sin sanciones ni interés de demora	3	10% sin sanciones ni interés de demora.
Cuatro a cinco meses	5% sin sanciones ni interés de demora	3,75%	10% sin sanciones ni interés de demora.
Cinco a seis meses	6% sin sanciones ni interés de demora	4,5 %	10% sin sanciones ni interés de demora.
Seis a siete meses	7% sin sanciones ni interés de demora	5,25%	15% sin sanciones ni interés de demora
Siete a ocho meses	8% sin sanciones ni interés de demora	6	15% sin sanciones ni interés de demora.
Ocho a nueve meses	9% sin sanciones ni interés de demora	6,75%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Nueve a diez meses	10% sin sanciones ni interés de demora	7,5%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Diez a once meses	11% sin sanciones ni interés de demora	8,25%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Once a doce meses	12% sin sanciones ni interés de demora	9	15% sin sanciones ni interés de demora.
Doce o más meses	15% sin sanciones y más interés de demora	11,25%	20% sin sanciones y más interés de demora.