



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

LA CUESTIONABLE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS VIGENTES
RECARGOS DE REGULARIZACIÓN
Juan Ignacio Gorospe Oviedo (USP-CEU)

1. Formas de reacción ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias

Frente al cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias, el legislador reacciona con medidas resarcitorias y sancionadoras. Entre los mecanismos resarcitorios encontramos los intereses de demora¹, que compensan el retraso producido en el pago de la prestación tributaria, y el recargo de apremio², cuya función es compensar los gastos ordinarios que derivan del procedimiento que lleva tal nombre. En cuanto a las medidas sancionadoras, la normativa tributaria prevé un sistema de multas y penas privativas de derechos, con una finalidad preventiva y represiva, para el caso de que se cometa una infracción tributaria. Pues bien, en los últimos años ha tomado cuerpo una nueva categoría tributaria, intermedia entre las sanciones y los intereses de demora, que podemos bautizar como “recargos de regularización”, dado que se exigen ante la regularización voluntaria de la situación tributaria por el propio contribuyente y adoptan la forma de recargos, mediante la aplicación de diversos porcentajes sobre la deuda dejada de ingresar.

Estos recargos plantean el problema de deslindar su naturaleza de los intereses y sanciones, lo que ha desembocado en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Ello plantea la duda de qué virtualidad tiene el actual sistema de recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones y autoliquidaciones a la luz de los principios constitucionales puestos en entredicho en las últimas sentencias del Alto Órgano jurisdiccional.

2. El interés mínimo del 10 por 100

El antecedente remoto de los actuales recargos de regularización lo hallamos en la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, que disponía para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, el abono del “interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas”, sin que el resultado de aplicar el interés de demora pudiera “ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria”. En esta Ley se estructura lo que podía calificarse como interés mínimo con dos consecuencias frente a la anterior normativa: de un lado, se suprimían las sanciones aplicables, al menos por las infracciones graves cometidas³,

¹ La STC 76/1990 le atribuye también, en el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal, una función disuasoria de la “morosidad en el pago de las deudas tributarias”, pero entendemos que no es un planteamiento correcto pues también se exige el interés de demora en retrasos no culpables, aparte de que la disuasión debe lograrse a través de medidas sancionadoras para caso de incumplimiento culpable.

² Hablamos del recargo del 20 por 100 exigible cuando se ha iniciado el procedimiento de apremio, tras la notificación de la providencia de apremio, pues el recargo del 10 por 100 no puede calificarse propiamente como tal, al devengarse por la simple iniciación del período ejecutivo, antes de que la deuda haya sido apremiada.

³ La Instrucción 11 de la Circular de 8 de mayo de 1986, de la DGIFT, precisó que no procedía en estos casos la imposición de sanción alguna por infracción grave y que tampoco cabía apreciar infracción simple cuando la declaración inicialmente omitida fuera un mero soporte documental del ingreso. Únicamente cabría la imposición de sanción por infracción simple cuando la declaración-liquidación omitida supusiera, además e independientemente del ingreso, el incumplimiento de un deber de información.

y de otro, se fijaba un interés mínimo del 10 por 100 para los ingresos extemporáneos y espontáneos de autoliquidaciones (en las liquidaciones se aplicaba el recargo de apremio). Por consiguiente, estos ingresos comportaban exclusivamente la aplicación de intereses de demora con el mínimo citado.

Analizando esta norma, el Tribunal Constitucional falló a favor de la constitucionalidad del interés mínimo en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre. En el fundamento jurídico tercero recuerda los argumentos de la Sentencia 76/1990 sobre el exceso del interés de demora sobre el legal del dinero, y con base en el principio de eficacia afirma que el art. 31.1 de la Constitución “habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias” mediante medidas que no solamente han de ser posteriores al incumplimiento sino que pueden ir destinadas a “salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes”. El siguiente fundamento jurídico sostiene que “el recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo [...] específica de las sanciones [...] cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida” y, aunque añade que éste no es un argumento definitivo (sin desconocer su valor indiciario –apostilla–), acaba utilizando un criterio cuantitativo para descubrir la función de esta figura: “si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva”. Más adelante vuelve a reiterar que la función de estos recargos no será “represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)” (F.J. 5º). La Sentencia concluyó en el fundamento jurídico quinto que el recargo del 10 por 100 no constituía “una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento”, otorgándole, por tanto, una función resarcitoria por el retraso en el pago, junto a otra eminentemente disuasoria de la tardanza en el mismo⁴.

⁴ Explicando el concepto de disuasión, el Tribunal viene a identificar el interés mínimo del 10 por 100 con las cláusulas penales: “la funcionalidad del recargo como la cláusula penal en la contratación privada (o en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento”. Pero esa equiparación es errónea pues la cláusula penal nace dentro de la autonomía contractual del art. 1255 Cciv. Como advierte FALCÓN: “...si las llamadas ‘cláusulas penales’, en cuanto exceden de la cuantía de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, no se configuran como sanciones en sentido técnico es precisamente por su origen voluntario, lo que conlleva que al quedar la eventual sanción por incumplimiento contractualmente asumida no sean necesarias respecto a la misma las garantías que inspiran en los demás casos el régimen de infracciones y sanciones”. Cfr. “Los ingresos fuera de plazo: cláusulas penales no sancionadoras?”, *QF*, núm. 21, 1995, pág. 6. Señala, con acierto, SANTA-BÁRBARA, la falta de relación existente entre un “recargo impuesto por la ley en un sector del Derecho Público” y las “cláusulas penales, propias del Derecho Privado, donde la autonomía de la voluntad y la libertad de las partes hace presumir una sinalagmaticidad que mal se puede exportar al campo

El Alto Tribunal volvió a reiterar estos argumentos en las Sentencias 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre, si bien en la de 21 de diciembre de 1995 fue más allá, al afirmar que el artículo 61.2 LGT, al no ser considerado como imposición de una sanción no exigía procedimiento ni audiencia del interesado (F.J. 5º *in fine*).

Se trataba, en suma, de evitar la inaplicación de estos recargos mediante el expediente de crear una nueva categoría entre los intereses y las sanciones, entre las figuras con finalidad resarcitoria y las medidas punitivas, incidiendo en la función disuasoria del interés mínimo y obviando la aplicación del principio de culpabilidad y de las reglas que deben regir el procedimiento sancionador.

Frente a estos razonamientos, se posicionó MENDIZÁBAL ALLENDE, en su voto particular a las citadas sentencias, al que se adhirió GIMENO SENDRA, distinguiendo como efectos de la impuntualidad tributaria uno fisiológico, los intereses, y otro patológico, las sanciones, cada uno de ellos con su propia finalidad, como se deduce de su compatibilidad. El interés mínimo opera como una suerte de excusa abolutoria, dejando impune una conducta antijurídica, tipificada y culpable, para estimular o incentivar la actuación voluntaria del ciudadano. Para MENDIZÁBAL la función compensatoria de esta figura quiebra “en su primer tramo para cumplir una finalidad disuasoria y, en suma, represiva”⁵, produciéndose los primeros días de retraso un tremendo exceso sobre el interés legal del dinero que, paradójicamente, va descendiendo según pasa el tiempo hasta desaparecer. Observa que “esta curva se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización y, en la parte que la supera, significa [...] una sanción pecuniaria o multa”, y concluye los defectos de su automatismo, sin atender a las circunstancias subjetivas (culpabilidad) y objetivas (proporcionalidad) concurrentes, que sirven para graduar las sanciones, y omitiendo cualquier alusión a un previo expediente sancionador con audiencia del inculpaado.

Poco se puede objetar a los razonamientos del voto particular. La regresividad que manifiesta su invariabilidad con independencia del retraso es contraria a los principios de justicia tributaria. Frente al razonamiento de la STC 164/1995 de que se trata de un “tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo”, hay que entender que la justicia global del ordenamiento tributario debe irradiarse a todos los elementos de la deuda, tanto en su configuración como en su exacción. El hecho de que determinados principios de justicia material (capacidad económica, progresividad) no sean aplicables a los elementos accesorios de la deuda tributaria, no significa que la justicia y, por ende, la equidad, no deban constituir el principal soporte en la estructuración y aplicación de todos sus componentes, incluidos -obviamente- los recargos del artículo 61 de la LGT.

Resulta evidente la necesidad de atemperar el importe del recargo al período de retraso, ya que en otro caso la función disuasoria prevalecerá sobre la de estímulo al

tributario”. Cfr. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: su regulación en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T.”, en A.A.V.V. (homenaje al profesor VICENTE-ARCHE), *Estudios de Derecho financiero y tributario, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 20 (monográfico), Madrid, 1996, pág. 314.

⁵ Fácilmente se advierte que el perjuicio derivado del pago tardío está en directa relación con el tiempo que dura la tardanza. En cambio, el interés mínimo se mantiene fijo hasta que alcanza la cuantía del interés de demora. Ello supone que por un día de retraso se pagará un interés del 3.650 por 100.

cumplimiento y constituirá un obstáculo insalvable para el pago voluntario fuera de plazo. Estos dos defectos se acrecentaron con el sistema de recargos que entró en vigor el 1 de enero de 1992, en sustitución del interés mínimo, instaurándose un recargo general del 50 por 100 a partir del tercer mes de retraso. Curiosamente, la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, que lo introdujo, contenía en su primer apartado la posibilidad de regularizar los tributos devengados con anterioridad al 1 de enero de 1990 mediante la presentación, desde el 8 de junio hasta el 31 de diciembre de 1991, de declaraciones complementarias sin sanciones ni intereses de demora. Probablemente por ello se elevó la cuantía de los recargos, para compeler a los contribuyentes a que acudieran prestos a esa especie de “amnistía fiscal”, pero los efectos fueron los contrarios a los pretendidos por el legislador⁶.

3. Los recargos del 50 y del 100 por 100

La Ley 18/1991, del IRPF, aplicable desde 1992 hasta el 22 de julio de 1995, modificó el artículo 61.2 LGT, estableciendo que los ingresos correspondientes a autoliquidaciones⁷ realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufriesen un “recargo único” del 50 por 100, sin intereses de demora ni sanciones. Dicho recargo era del 10 por 100 si el ingreso se efectuaba en los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, pudiendo, incluso, imponerse un recargo del 100 por 100 si no se efectuaba el ingreso al tiempo de la presentación y no se solicitaba el aplazamiento o fraccionamiento. De este modo, aunque la Ley hablase de recargo único, se establecieron realmente tres, y de cuantía visiblemente superior al anterior.

Sobre el recargo del 10 por 100 se plantearon dos cuestiones de inconstitucionalidad que fueron consideradas notoriamente infundadas en los AATC 57/1998, de 3 de marzo, y 237/1998, de 10 de noviembre, partiendo de que su cuantía coincidía con la de la anterior figura, cuya constitucionalidad fue validada en los referidos pronunciamientos del Tribunal Constitucional. En la reciente STC 291/2000, de 30 de noviembre, el Tribunal ha identificado el interés mínimo del 10 por 100 con el recargo del 10 por 100 del art. 61.2 LGT, señalando que también este último carece de naturaleza sancionadora al no ser su finalidad represiva sino coercitiva, disuasoria o de estímulo, recordando la STC 164/1995 y los citados Autos (F.J. 9º)⁸. Realmente se trataba de figuras distintas, en cuanto que el recargo del 10 por 100 se aplicaba sólo los tres primeros meses, con lo que su cuantía mínima quedaba en el 40 por 100 anual con el máximo retraso, muy por encima del interés de demora.

Pero partiendo de los argumentos cuantitativos sentados desde la STC 164/1995, cabía pensar que otra suerte correrían los recargos del 50 y del 100 por 100. Y efectivamente así ha sido.

El recargo del 50 por 100 ha sido enjuiciado en la STC 276/2000, relativa a la liquidación de un recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria del IRPF correspondiente

⁶ En todo caso, la norma debió pensarse para el futuro, y no para esa situación tan acotada en el tiempo.

⁷ Aunque el BOE de 7 de junio de 1991 decía textualmente “declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones”, se refería a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Ello obedeció a un fallo que no fue corregido en la posterior corrección de errores (BOE de 2 de octubre), pues el sistema de recargos no se aplicó a las declaraciones hasta la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995.

⁸ Reitera que “no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento”.

al 4º trimestre de 1991, que se ingresó con un retraso de 103 días sobre el plazo reglamentario. Interpuesta la pertinente reclamación, se desestimó por la Resolución de 30 de abril de 1993, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Recurrída nuevamente, ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad mediante Auto de 19 de diciembre de 1996, resaltándose la necesidad de dilucidar cuál era la verdadera naturaleza del recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria por ingreso fuera de plazo.

El Abogado del Estado, tomando como base el argumento de la STC 164/1995, decidiendo la naturaleza del recargo en función primordialmente de su cuantía, concluye que “el recargo cuestionado podría ser signo de sanción únicamente si el ‘exceso sancionador’ del recargo alcanzara o superara la cifra del 50 por 100, lo que no sucedería en este caso, dado que del recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT, al menos un 13,5 por 100 no puede considerarse sancionador”, pues correspondería un 3 por 100 como mecanismo indemnizatorio (por el interés legal del 12 por 100 aplicado al retraso de 103 días), un 0,5 por 100 con carácter disuasorio (el exceso del 2 por 100 del interés de demora por los días de retraso), y un 10 por 100 como finalidad disuasoria y de estímulo según señaló la STC 164/1995.

En esta Sentencia, el Tribunal aprecia algunos rasgos externos que le confieren una cierta imagen sancionadora. Primero, porque se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario, consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. En segundo término, incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlo, traduciéndose en la restricción de un derecho. En tercer lugar, la cuantía del recargo se gradúa en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad. En fin, la imagen sancionadora del recargo se refuerza por el hecho de que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art. 4.3, haya señalado que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, “así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado”⁹. Añade el Tribunal que el carácter sancionador “depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse”: si dicho recargo tiene una función represiva, retributiva o de castigo, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades de las que se encuentre ausente la idea de castigo.

A este respecto la Sentencia aprecia, en primer lugar, una función *resarcitoria*, pues uno de sus ingredientes es el interés de demora. También cumple “nítidamente, una función coercitiva, *disuasoria* o de estímulo”, ante la amenaza del recargo del 50 por 100 (F.J. 4º), pero añade que, por su cuantía, no puede considerarse que cumpla “una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT” (F.J. 5º). Efectivamente, su cuantía “coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT”, con la única diferencia de que el recargo tiene un componente indemnizatorio, pero de magnitud insuficiente como para favorecer el pago voluntario. Sienta, por ello, la conclusión de que “no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones [...] este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de *castigo* que es propia

⁹ Así se expresó la Resolución del TEAC de 15 de abril de 1998, aplicando los recargos de la Ley 25/1995, en lugar del recargo del 50 por 100 de la Ley 18/1991 (JT 1998\823).

de los actos sancionadores”. Termina el fundamento jurídico quinto afirmando que “en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción”.

Como consecuencia de ello, el fundamento jurídico sexto advierte que a dicho recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 24.2 y 25.1 de la CE. El art. 25.1 contiene una doble garantía: de alcance material, que exige la predeterminación normativa de las infracciones y sanciones, y de alcance formal, por la reserva de Ley en materia sancionadora. Según el Tribunal, el art. 61.2 redactado por la Ley 18/1991 respeta dicho principio. En cuanto al art. 24.2 CE, que fija las garantías procesales aplicables al ámbito administrativo sancionador (STC 14/1999), sostiene con contundencia que no se cumple pues “no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa”, al denominarlo recargo e insertarlo en una norma relativa a la liquidación de tributos, fuera del Capítulo VI sobre “Infracciones y sanciones” de la LGT¹⁰. En suma, se declara la inconstitucionalidad de la norma impugnada por vulneración del art. 24.2 CE (F.J. 7º).

Como se desprende de la lectura de esta Resolución, el argumento principal para determinar el carácter preventivo y represivo, sancionador en suma, del recargo del 50 por 100, continúa siendo el cuantitativo¹¹. Ello se observa cuando se destaca que no

¹⁰ Como garantías que deben regir el ámbito sancionador, siguiendo la STC 81/2000, de 27 de marzo, menciona el Tribunal a título ejemplificativo “el derecho de defensa, que proscribiera 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 recaiga 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”.

¹¹ Este argumento ha sido utilizado por órganos inferiores en numerosas sentencias para determinar la nulidad de la aplicación de plano de los recargos del 10, 50 y 100 por 100. Así, en razón de dicha identidad en la cuantía con la sanción mínima por la comisión de una infracción tributaria grave -sentada como criterio determinante de su naturaleza por la STC de 13 de noviembre de 1995-, la Sentencia del TSJ de Canarias de 16 de febrero de 1996 afirmó que “para discernir cuándo los recargos tienen naturaleza simplemente disuasoria, o naturaleza sancionadora, habrá de aplicarse un criterio cuantitativo: así, estaremos ante recargos con finalidad indemnizatoria cuando la cuantía del porcentaje del recargo no exceda de la del interés de demora; por el contrario, el recargo cumplirá una función disuasoria o simplemente estimuladora del cumplimiento de la obligación de ingresar en plazo en la medida en que excediendo de la cuantía del interés de demora, no llegue a alcanzar la cuantía mínima de la sanción correspondiente al ingreso fuera de plazo: y, finalmente, en los casos en que tal cuantía se iguale o se supere por el recargo, éste tendrá carácter sancionador” (JT, 1996/109). También la Audiencia Nacional de 24 de marzo de 1997 advierte que “se da el presupuesto básico, de acuerdo con la primera de las citadas Sentencias del Tribunal Constitucional... para que el recargo del artículo 61.2 LGT según redacción por Ley

existe “una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones”, y que el componente indemnizatorio del recargo no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario. Como advierte el Magistrado MENDIZÁBAL ALLENDE en su voto particular, la elevación de la cifra porcentual del recargo ha sido el detonante de esta nueva sentencia.

Finalmente, sobre el recargo del 100 por 100 se ha pronunciado la STC 291/2000, que resuelve un recurso de amparo formulado frente a su imposición por la presentación sin ingreso fuera de plazo de una autoliquidación por el IVA correspondiente al tercer trimestre de 1992 (el plazo finalizaba el 20 de octubre de 1992 y se presentó sin ingreso, alegando falta de liquidez, el 15 de enero de 1993). Reitera el Tribunal lo sentado en la STC 276/2000 sobre la función de castigo y el carácter sancionador del recargo del 50 por 100, y aplica esta última doctrina al recargo cuestionado cuando, tras advertir que lo fundamental es comprobar si cumple una finalidad de castigo, afirma que “en este supuesto en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador” (F.J. 10). También aquí concluye que se han vulnerado las garantías constitucionalizadas en el art. 24.2 CE al haberse impuesto un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno (F.J. 11). Se plantea, por ello, una cuestión de inconstitucionalidad sobre el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 18/1991, pues aunque se halle derogado “no cabe descartar su aplicación a situaciones jurídicas pendientes (F.J. 14).

De las anteriores Sentencias se deduce que aunque el Tribunal reitera la necesidad de descubrir la función que cumplen para averiguar su naturaleza, el patrón que utiliza es el de la cuantía similar a las sanciones.

Respecto de la *función*, determina que si el recargo se justifica por una finalidad indemnizatoria y de estímulo positivo que permita excluir la función de castigo propia de las sanciones, puede descartarse tal carácter. La STC 276/2000 pone como ejemplo de medidas disuasorias no sancionadoras el interés mínimo cuestionado en la STC 164/1994, el incremento del interés de demora sobre el legal (STC 76/1990) y el impuesto andalúz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987). Sin embargo, dentro del cometido de las sanciones resulta difícil deslindar el aspecto preventivo del represivo, pues este último acompaña siempre al primero en caso de que no opere adecuadamente. Ciertamente las medidas señaladas por el Tribunal tienen un componente disuasorio, pero si no se cumple esa función actúan como medidas de castigo, aunque sea de forma encubierta o maquillada.

En cuanto al nudo gordiano en que se fundan estas Resoluciones, *la cuantía*, consideramos que es un elemento relevante para apreciar la finalidad perseguida por la

18/1991 deba ser considerado, pese a su ‘nomen iuris’, una sanción administrativa, pues superando con creces aquel otro recargo sobre el que se pronunció el Tribunal Constitucional (lo cierto es que pasó a multiplicarse por cinco) alcanza el importe mínimo de las sanciones pecuniarias proporcionales nada más ni nada menos que de las infracciones graves”, y concluye que “se trata de una manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública” (F.J. 6.). Cfr. *JT* 1997, 406. Un comentario a esta sentencia por el Equipo de Dirección de Jurisprudencia tributaria puede verse en “El recargo por ingreso extemporáneo sin requerimiento previo”, *JT*, 1997-I, págs. 1751 y ss. Y analizando el recargo del 100 por 100, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia estimó el carácter sancionador de aquellos recargos que “no sólo se aproximan, sino que alcanzan el importe de las sanciones”, en la Sentencia de 9 de mayo de 1996. Cfr. *JT* 1996, 712.

norma, en cuanto que permite identificar el componente indemnizatorio o disuasorio, pero *no debería ser determinante de su naturaleza*¹². La principal quiebra que observamos en los argumentos del Tribunal radica en tomar como parámetro cuantitativo el importe de las sanciones. Podríamos preguntarnos qué sucedería si se reformase el régimen tributario sancionador, de modo que la sanción mínima por infracción grave se redujese hasta el importe de estos recargos ¿Variarían por ello su naturaleza jurídica? Una respuesta afirmativa no parece tener ningún fundamento¹³. Cabe añadir que el interés mínimo del 10 por 100 analizado por el Tribunal Constitucional puede resultar muy superior a determinadas multas por infracción simple (que arrancan desde las 1000 ptas. según el artículo 83.1 LGT), y es equiparable a determinadas sanciones por infracción grave recogidas en el párrafo primero del artículo 88.1 LGT¹⁴, aunque el presupuesto de estas últimas sea distinto al de las infracciones graves del art. 79.a) LGT, aparte de que un día de retraso suponía un porcentaje del 3.650 por 100. Además, siguiendo los postulados de las SSTC 164/1995 y 276/2000 podría pensarse que la Ley 18/1991 instituyó dos tipos de recargos -uno disuasorio del 10 por 100 y otros sancionadores del 50 y del 100 por 100-, cuando realmente se trata del mismo recargo, si bien se modula en su cuantía en razón del retraso producido y siguiendo el principio de proporcionalidad, aplicable a las sanciones, como señala la Sentencia del TSJ de Madrid de 10 de diciembre de 1998¹⁵, aunque el recargo del 50 por 100 sea claramente desproporcionado atendiendo a las circunstancias de su

¹² En opinión de BALLARÍN ESPUÑA “*el criterio determinante de la calificación de un recargo fiscal como penal o sancionador lo constituye el hecho de que éste se halle dotado de un carácter intimidatorio-represivo, siendo la cuantía del recargo un dato asimismo relevante pero no decisivo*”, añadiendo que este criterio “debe prevalecer frente a la denominación de la sanción, a su ubicación sistemática o frente al régimen jurídico que rija su aplicación”. Cfr. BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los recargos por ingresos fuera de plazo sin requerimiento*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 255 y nota 78.

¹³ En esta orientación se pronuncia SIMÓN ACOSTA, quien sostiene que las prolijas explicaciones de la STC de 21 de diciembre de 1995 intentando distinguir la función represiva de la disuasoria en la elaboración de un *tertium genus* constituyen “un claro indicio de la inseguridad de la distinción”, sobre todo porque “a fin de cuentas el Tribunal viene a reconocer que la diferencia es simplemente cuantitativa”. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., *Crónica legislativa y jurisprudencial...*, ob. cit., pág. 208. Vid. también BALLARÍN ESPUÑA, cuando señala que la fórmula cuantitativa empleada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias 164/1995, 195/1995, 44/1996 y 141/1996, “...implica dotar a la interpretación de grandes dosis de inseguridad jurídica”. Cfr. *Los recargos por ingresos fuera de plazo...*, ob. cit., pág. 259.

¹⁴ Así lo observa FALCÓN TELLA, R., *Los ingresos fuera de plazo...*, ob. cit., pág. 6.

¹⁵ Según esta Sentencia “el precepto redactado por Ley 18/1991 no contempla dos recargos diferentes a los que quepa atribuir distinta naturaleza sancionadora y meramente disuasoria, respectivamente sino un único recargo que es aplicable en dos grados diferentes, graduación ésta que se establece en función de la gravedad de la transgresión del plazo y que no es otra cosa sino aplicación del principio de proporcionalidad inherente a todo régimen sancionador” (F.J. 3º). Cfr. JT 1998\1820. En el mismo sentido se pronunció en la Sentencia de 27 de noviembre de 1998, en JT 1998\1816.

imposición¹⁶. De otra parte, al tratarse en todos los casos de recargos que se exigen por el incumplimiento de una obligación tipificado como ilícito administrativo en la Ley, esto es, de recargos sustitutorios de las sanciones¹⁷, lo lógico sería aplicar a todos (también al del 10 por 100) el régimen tributario sancionador.

Según nuestro criterio, la determinación de la naturaleza de estos recargos debe fundarse en su finalidad y en su cuantía, pues esta última nos permitirá distinguir una medida sancionadora de otra resarcitoria, pero la cuantía debe tomar como punto de partida los intereses de demora y no las sanciones. Para que un recargo tenga un carácter meramente disuasorio, con la dificultad que implica escindir la función represiva de la preventiva, debería estructurarse en función del retraso producido, por ejemplo, con un pequeño incremento porcentual sobre los intereses de demora, y no provocando esos tremendos saltos y esa regresividad que hacen que un recargo del 10 por 100 por un día de retraso se transforme en un castigo del 3650 por 100 que irá reduciéndose a medida que avance el tiempo, y que una regularización voluntaria apenas transcurridos tres meses fuera prácticamente impensable. La finalidad punitiva del recargo del 50 por 100 era evidente, pues difícilmente podía cumplir con el doble fin incentivador, señalado por la STC 164/1995 para el interés mínimo del 10 por 100, de estimular el pago puntual de la deuda y, en su defecto, estimular el pago voluntario aunque sea tardío. Pero también lo era, a nuestro juicio, el del 10 por 100 y el del 100 por 100¹⁸, con independencia de que una pequeña parte de su importe sirviera, simplemente, para resarcir el retraso. Hay que considerar que el recargo del 10 por 100 podía ser más gravoso que el del 50 por 100, en función del período de retraso y por la incompatibilidad con los intereses de demora. Así, la presentación con ingreso de la autoliquidación con un retraso de tres meses suponía un recargo del 10 por 100 equivalente al 40 por 100 anual, mientras que si el retraso era de cuatro años rondaba el 12,5 por 100 anual –al operar el recargo del 50 por 100–, cifra equivalente al interés de demora, que era del 12 por 100 en 1992 cuando entraron en vigor estos recargos. Incluso, el recargo del 50 por 100 podía ser inferior al importe a satisfacer por los intereses de demora si la presentación extemporánea se producía próxima a la finalización del plazo de prescripción, que entonces era de cinco años.

4. ¿Son acordes con la Constitución los vigentes recargos de regularización?

La Ley 25/1995, de reforma parcial de la LGT, en vigor desde el 23 de julio de 1995, sustituyó los anteriores recargos por otros del 5, 10 y 15 por 100, que se giran por la presentación de declaraciones o de autoliquidaciones con un retraso no superior a tres, seis o doce meses, respectivamente. A partir del año se exige un recargo del 20 por 100, compatible con los intereses de demora. Estos recargos son compatibles con el de apremio, si no se efectúa el ingreso al presentar la declaración-liquidación o autoliquidación.

¹⁶ En referencia a este recargo, PÉREZ ROYO señaló que el único beneficio del cumplimiento espontáneo era el perdón de los intereses de demora, por lo que “es evidente que no estamos ante una medida sustitutoria o subrogatoria de la sanción, sino ante una verdadera y propia medida sancionadora, que sin embargo -y esto es lo grave- se pretende aplicar al margen del normal procedimiento sancionador”. Cfr. PÉREZ ROYO, F., “La reforma de la LGT. Ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, *CT*, núm. 65, 1993, págs. 72 y 73.

¹⁷ Tras la Ley 25/1995 estas conductas quedan claramente excluidas del tipo de la infracción grave prevista en el art. 79 LGT.

¹⁸ Este último era una especie de castigo incomprensible por no haber solicitado el aplazamiento y fraccionamiento tras la presentación sin ingreso de la autoliquidación.

La Exposición de motivos de la Ley 25/1995 contiene una referencia a estos recargos cuando defiende la reforma del régimen de infracciones y sanciones, destacando su especial importancia en este ámbito: “*Reviste una especial importancia a tal fin proceder a una regulación adecuada de los recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo, que, sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía, sirva para que aquella cumpla debidamente su función, merced a la cual se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria*”. La referencia en este punto a los recargos del artículo 61.3 de la LGT supone, a nuestro juicio, un reconocimiento implícito del legislador de que su ubicación correcta se encontraría en el Capítulo de infracciones y sanciones -como ha manifestado ALBIÑANA¹⁹- y, en consecuencia, de su carácter sancionador.

La finalidad disuasoria atribuida por el Tribunal Constitucional al interés mínimo del 10 por 100, y que late en estos recargos, es, por su propia definición, represiva y preventiva a un tiempo, siendo éste también el fundamento de la pena y la sanción administrativa, frente a las reacciones de tipo resarcitorio o indemnizatorio. La cuestión estriba en determinar dónde acaba la disuasión y comienza la penalización. Se ha señalado que los recargos del 5, 10 y 15 por 100, en la parte que exceden del interés tributario serían “sanciones automáticas revestidas de otro *nomen iuris*”, mientras que el del 20 por 100, por su compatibilidad con los intereses de demora, compartiría “plenamente el carácter y el fundamento de las sanciones”²⁰. Por su parte, BALLARÍN ESPUÑA sostiene que la reducida cuantía del “recargo único variable” posiblemente le prive del carácter intimidatorio-represivo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró determinante en el caso *Bendenoun* para calificar como “penal” a una reacción a los efectos del artículo 6 del Convenio Europeo para la protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales²¹. No obstante, advierte que desde un punto de vista lógico-jurídico se dirige, además de compeler al pago puntual, a castigar a los que efectúan el ingreso tardíamente, al estar indefectiblemente unida la finalidad disuasoria con la represiva²². En cuanto al recargo del 20 por 100, postula esta autora que su naturaleza jamás puede ser indemnizatoria al adicionarse a los intereses de demora, y que tampoco puede considerarse un “recargo mixto o meramente disuasorio” con una función similar a la de las cláusulas penales, donde se efectúa una estimación forfataria de la indemnización y la pena, pues “difícilmente puede considerarse que

¹⁹ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “El ajetreado artículo 61 de la Ley General Tributaria”, *Tapia*, nº 86, 1996, pág. 10.

²⁰ Ver GARCÍA GÓMEZ, A.J., “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos”, *REDF*, núm. 91, 1996, pág. 487.

²¹ Según dicho Convenio, el criterio determinante de la calificación de un recargo fiscal como penal o sancionador lo constituye el hecho de que éste se halle dotado de un carácter intimidatorio-represivo, siendo la cuantía del recargo un dato asimismo relevante pero no decisivo. El *Affaire Bendenoun c. France* puede consultarse en *Cour Européenne des droits de l’homme*, 3/1993/398/476. Arrêt du 24 février 1994.

²² BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los recargos por ingresos fuera de plazo...*, ob. cit., pág. 265.

existe un cálculo forfatorio de daños cuando la indemnización ya se efectúa mediante los intereses de demora”²³. Concluye por ello que los recargos del artículo 61.3 no son meros ilícitos civiles sino posiblemente “auténticos ilícitos penales, conceptuados, respectivamente, por el exceso sobre el interés legal del dinero de los recargos del 5, 10 y 15 por 100 y, en todo caso, por el recargo del 20 por 100”²⁴.

Siguiendo en parte estos planteamientos, pensamos que la naturaleza de estas prestaciones es mixta: resarcitoria y disuasoria. En este sentido, los recargos del 5, 10 y 15 por 100 responden a una finalidad resarcitoria de la tardanza en el pago y, fundamentalmente, disuasoria del incumplimiento. Podrán calificarse como sanciones atenuadas, menores o impropias, pero tienen un carácter sancionador a fin de cuentas. Es en esa disuasión donde se observa el componente preventivo y penalizador, a un tiempo, de estos recargos. La parte de penalización la constituye el exceso sobre los intereses de demora. Además, siguiendo el argumento de la STC 164/1995, de 13 de noviembre, atribuyendo una función de estímulo (junto a otra resarcitoria) al interés mínimo del 10 por 100, podríamos calificar a los actuales recargos del artículo 61.3 de la LGT como una especie de “sanciones positivas que dan vida a una técnica de estimulación y de propulsión de actos considerados socialmente útiles, más que a la represión de actos considerados socialmente nocivos”, en expresión de BOBBIO²⁵. En cuanto al recargo del 20 por 100 tiene una naturaleza netamente punitiva, por ser compatible con los intereses de demora, que ya agotarían la función compensatoria, y no ser gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades en el caso de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones²⁶, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora. Si nos centramos en el criterio cuantitativo utilizado por el Tribunal Constitucional, hay que tener en cuenta que el recargo de apremio del 20 por 100 puede acumularse al recargo del 61.3 LGT por falta de ingreso, con lo que la suma puede alcanzar cifras superiores al 40 por 100 de la deuda inicial, considerando que la base de aplicación del recargo de apremio incluye los recargos del art. 61.3 LGT, a lo que hay que sumar los intereses de demora. Sería el caso de un contribuyente que presenta una autoliquidación sin ingreso con un año de retraso solicitando un aplazamiento. Si no se le concede y no se dispone del dinero necesario para afrontar el pago se exigirían los intereses de demora, más el recargo del 20 por 100, más el recargo de apremio del 20 por 100 calculado sobre la cuota, más el recargo de regularización, más los intereses devengados hasta el inicio del período ejecutivo. En este ejemplo, la suma de recargos e intereses para el año 2001 supone un 51,8 por 100 de la deuda inicial, cifra muy similar a la sanción mínima por infracción grave por falta de ingreso

²³*Ibidem.*

²⁴Ob. ult. cit., pág. 266.

²⁵BOBBIO, N., *Contribución a la teoría del Derecho*, Ed. Debate, Madrid, 1990, pág. 388.

²⁶Curiosamente, el artículo 14.1.c) de la LIS recoge como gasto no deducible “el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones”, dejando fuera los recargos por liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo, que sí serían deducibles. A nuestro juicio esto carece de toda lógica, salvo que se piense que este último caso es más difícil de controlar por la Administración y se quiera favorecer a estos contribuyentes. Probablemente se deba a un mero descuido del legislador que debiera subsanarse por vía de la integración analógica, dada la identidad de razón de ambos supuestos.

e, incluso, superior si ésta se reduce por conformidad (35 por 100 más intereses de demora). También puede ser indicativa del carácter sancionador de estos recargos la mención que hace el apartado tercero del artículo 4 de la Ley de Derechos y Garantías a la no retroactividad de los recargos cuya aplicación resulte desfavorable, pues supone reconocer una afinidad sustantiva entre los recargos del artículo 61.3 de la LGT y las sanciones tributarias²⁷. Aparte de esto, si no tuviese naturaleza sancionadora no sería precisa la exclusión por el artículo 61.3 LGT de las sanciones que *en otro caso* hubieran podido exigirse. Se sustituyen las posibles sanciones por otro tipo de prestación de idéntica naturaleza.

Pensamos, por ello, que su exacción requiere *la aplicación del principio de culpabilidad y del régimen jurídico sancionador* (graduación, procedimiento de imposición, condonación, alcance de la responsabilidad, carácter intransmisible). Lo que carece de sentido es que se exija sobre la base de una responsabilidad objetiva, pues podría llegarse al absurdo de que fuera preferible, si se da el caso, esperar una actuación administrativa que nos aplicase una de las causas de exclusión de responsabilidad girándonos únicamente los intereses de demora.

De otra parte, deberían reducirse atendiendo a la disminución del tipo de interés de demora, que ha pasado del 11 por 100 en 1995 –año en que comenzaron a aplicarse– al 6,5 por 100 en el 2001. En cuanto al recargo, exigible cuando el retraso es superior a doce meses y, también tendría que disminuirse y, sobre todo, suprimir su compatibilidad con los intereses de demora durante el primer año pues con ello se acentúa su carácter sancionador. Otra alternativa sería eliminar el régimen de recargos, regulando el ingreso tardío como una infracción y la espontaneidad como una circunstancia atenuante de la responsabilidad tributaria. Como tercera vía, acudiendo al Derecho comparado, encontramos que en el ordenamiento tributario alemán el §152 de la AO establece un recargo por retraso en la declaración llamado *Verspätungszuschlag*²⁸, que presenta indudables ventajas frente a nuestro sistema. El *Verspätungszuschlag* o recargo por retraso en la declaración se exige a quien no cumpla su deber de presentar una declaración tributaria o lo haga fuera de plazo, salvo que la omisión resulte excusable. Tiene carácter indemnizatorio y disuasorio, siendo su finalidad última, en palabras de TIPKE y LANG, educar al contribuyente para que en el futuro entregue con puntualidad la declaración²⁹. En este sentido, advierte BIRK que no es una pena sino una “medida de presión” (*Druckmittel*) que sirve para asegurar la entrega puntual de la obligación tributaria y facilitar la liquidación³⁰. Supone un medio de presión que actúa con un

²⁷ Así lo entiende TELLO BELLOSILLO, J.M., “Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *EF*, núm. 180, 1998, pág. 118.

²⁸ Como advierte PALAO, el término *Verspätungszuschlag* literalmente significa “recargo por retraso o demora”, pero se traduce así para distinguirlo del “recargo por demora” propiamente dicho, es decir, por la mora en el pago de la deuda tributaria, denominado *Säumniszuschlag*. Cfr. PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF-MH, Madrid, 1980, nota 61.

²⁹ Por eso -añaden- su cuantía es proporcional al retraso producido. Cfr. TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, 15.^a ed., Ed. O. Schmidt, Colonia, 1996, §22, marginal 187.

³⁰ Cfr. BIRK, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, 2.^a ed., Ed. Beck, Munich, 1994, §11, marginal 58.

doble efecto: represivo y preventivo. Este recargo se impone en el procedimiento de liquidación. Ha de cuantificarse y notificarse al contribuyente para su pago, mediante un acto administrativo independiente y de carácter discrecional³¹. Su cuantía no puede exceder del 10 por 100 del impuesto liquidado ni rebasar la cantidad de 10.000 marcos alemanes, y se fija en función de diversos parámetros: la demora, el importe del crédito resultante de la liquidación, los beneficios obtenidos con la presentación tardía de la declaración, la culpa del obligado tributario y su capacidad económica. Este recargo tiene la ventaja, frente a los previstos en el ordenamiento español, de su incompatibilidad con los intereses de demora -sobre todo, habida cuenta de la elevada cuantía de los recargos en España-, junto a la no imposición cuando la omisión resulte excusable. De mantenerse el actual régimen de recargos, debería preverse su no aplicación en los supuestos de exclusión de responsabilidad.

Finalmente, cabe plantearse qué sucederá con los actuales recargos en la redacción dada por la Ley 25/1995. En cuanto a los recargos del 5, 10 y 15 por 100, dada su similitud cuantitativa con el interés mínimo y con el recargo mínimo del 10 por 100 que fueron declarados constitucionales, hay que entender que no serán declarados inconstitucionales en una futura sentencia³². Debe observarse que todos ellos, incluido el del 15 por 100, son inferiores, proporcionalmente, al recargo del 10 por 100 que se exigía los tres primeros meses de retraso, y que suponía unos porcentajes del 3.650 por 100 por un día de retraso hasta el 40 por 100³³. En lo concerniente al recargo del 20 por 100 compatible con los intereses de demora, puesto que éstos ya cumplen con la finalidad resarcitoria del daño, únicamente cabe atribuirle una función disuasoria y represiva, propia de las sanciones³⁴, teniendo, además, en cuenta su compatibilidad con el recargo de apremio. Este debería ser el sentido de un futuro pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

³¹El apartado quinto del §152 de la AO establece que “el Ministerio de Economía y Hacienda puede regular mediante Circular administrativa de carácter general, con autorización del Bundesrat, las cuestiones relacionadas con el recargo por retraso, en particular lo que se refiere a su liquidación en procedimientos tributarios automatizados”. Cfr. TIPKE, K. y KRUSE, H.W., *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung Kommentar*, tomos I y II, 16.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996.

³² Sobre el recargo del 10 por 100, en la redacción de la Ley 18/1991, se plantearon dos cuestiones de inconstitucionalidad que fueron consideradas notoriamente infundadas en los AATC 57/1998 y 237/1998, y recientemente la STC 191/2000 ha sancionado su constitucionalidad.

³³ Así, el recargo del 5 por 100 se mueve entre 1800 y el 20 por 100, el del 10 por 100 entre el 40 y el 20 por 100, y el del 15 por 100 entre el 30 y el 15 por 100.

³⁴ RAFAEL CALVO opina que la finalidad disuasoria de los recargos no los califica definitivamente en cuanto que también tienen esa finalidad los intereses de demora, y que aunque en parte tengan un carácter sancionatorio (retributivo y de prevención) no pueden calificarse “exclusivamente” de sanción. No obstante, analizando el recargo del 20 por 100 distingue dos finalidades, indemnizatoria en los intereses y “sancionatoria” en el recargo, de donde parece desprenderse que este último sí constituiría exclusivamente una sanción. Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I*, Civitas, Madrid, 1998, pp. 230 y 231.