

LAS MEDIDAS DE ESTÍMULO PARA EL PAGO ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Rosa Litago Lledo*

ÍNDICE: I. Las medidas contenidas en la nueva LGT y su fundamento constitucional. II. El pago voluntario y el pago espontáneo de las deudas tributarias. 1. El pago en período voluntario y los recargos del art. 27 LGT/2003. 2. Los pagos espontáneos. A) La espontaneidad y la trascendencia del deber de declarar (art. 27.4 LGT). B) Los pagos realizados en el período ejecutivo y los recargos del art. 28 LGT. III. El pago de las sanciones tributarias y la reducción de la litigiosidad.

I. LAS MEDIDAS CONTENIDAS EN LA NUEVA LGT Y SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

El fundamento constitucional de las medidas legislativas cuyo objetivo último es la consecución del pago¹ espontáneo de los obligados tributarios se halla, según la doctrina del TC, en el propio deber de contribuir del art. 31 CE. Pues es en su efectivo cumplimiento en el que inciden los problemas del retraso en el pago puntual de las deudas tributarias. Así, la STC 76/1990, de 26 de abril, al tratar el problema del incremento del 25% del interés legal para cuantificar el interés de demora, actualmente superado, pone de manifiesto las razones que justifican la *importancia del pago puntual* y concluye afirmando que el art. 31.1 CE, “al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que,

dentro de un sistema tributario justo, (1) adopte las *medidas que sean eficaces* y (2) atribuya a la Administración las *potestades* que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes”. La justificación de lo anterior la encuentra el TC en la *importancia del pago puntual* que sustenta en diversas razones. Dichas razones, extractadas por la posterior STC 164/1995, de 13 de noviembre², son: “a) que los tributos constituyen la principal fuente de ingresos de la Hacienda Pública; b) que la efectividad de los ingresos constituye un presupuesto para la realización del gasto público, y c) que las relaciones tributarias son, por naturaleza, relaciones masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. De manera que “*el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva 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 sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que aquella actitud pudiera generalizarse»*”. Argumentos que sustentan los fallos de constitucionalidad en ambos casos.

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València. Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Comunidad Valenciana. Este trabajo se inserta en el marco del Proyecto de Investigación financiado por la Generalitat Valenciana, con el título “La litigiosidad en el ámbito tributario: medios de defensa de los contribuyentes” (GV/2007/049).

1. Tradicionalmente en Derecho tributario se asimilan los términos pago y cumplimiento de la obligación tributaria, tal y como sucede en el Código civil, que los emplea como sinónimos. No obstante, puede observarse una diferencia entre ambos desde el punto de vista gramatical, de modo que el cumplimiento se refiere a la obligación y el pago a la prestación en que aquella consiste. Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P., *El Pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988, pp. 55 a 59. En contra, PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., “El tiempo de pago en Derecho Tributario: una reflexión”, *RDFHP*, núm. 243, 1997, p. 205.

2. En este caso se enjuiciaba la constitucionalidad del recargo contenido en el art. 61.2 LGT/1963, redactado por la D. A.31 Ley 46/1985, de 27 de diciembre, en relación con el importe mínimo de los intereses de demora, que quedaba establecido en el 10% por todo el tiempo que la aplicación del interés de demora al retraso en el pago, contado desde el vencimiento del período voluntario, resultara inferior al citado porcentaje. Como se sabe, a dicha figura le han sucedido otros recargos en diversas variedades, e igualmente han sido objeto de distintos pronunciamientos del TC, como las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 291/2000, de 30 de noviembre.

La pervivencia de dicha doctrina en relación con la situación normativa actual, que como veremos no se limita a los recargos por declaración extemporánea, queda evidenciada si atendemos a los parámetros de enjuiciamiento que emplea. Parámetros que legitimarán cualquier medida que sirva al *doble fin* apuntado de “*estimular el pago puntual de la deuda*, en evitación de las dificultades de tesorería y los daños que puede provocar a la Hacienda Pública el retraso masivo en el pago de los tributos, y, además, *estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío, se efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria*”. Añadiendo, a continuación, el argumento clave de toda esta cuestión, cuando afirma, “De nuevo, el *carácter masivo de las relaciones tributarias y la lógica limitación de medios materiales y humanos de la Administración tributaria justifican el recurso a este tipo de medidas de estimulación*”³.

A mi juicio, no pueden sintetizarse mejor las dos razones que justifican la evolución de toda esta cuestión, cuya causa radica en los propios mimbres que sustentan la aplicación de los tributos, en el sentido técnico jurídico del art. 83 LGT. Esto es, y aun a riesgo de simplificar en exceso, por una parte, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias depende, casi exclusivamente, de los obligados tributarios a través de las autoliquidaciones; y, por otra, la transformación del contenido de las funciones de la Administración tributaria, predominando su naturaleza fiscalizadora y de control, así como sancionadora.

Estas mismas razones son las que permiten concluir que, analizada su evolución legislativa, nos hallamos ante un *fenómeno expansivo*, y ello en un doble sentido: en primer lugar, porque ha sido objeto de un progresivo ensanchamiento en relación con el ámbito que le era propio, el de la aplicación de los tributos; y, en segundo lugar, porque se ha extendido también al sancionador. En relación con esto último, se observa, además, la concurrencia de un *nuevo objetivo, el de la reducción de la litigiosidad en materia tributaria*, tal y como se señala en la propia EM de la LGT/2003 y se reitera en la de la posterior Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Por último, entiendo que también resulta acertada la argumentación del TC al poner de relieve la tensión que, en pro de los objetivos perseguidos, se observa cuando se analiza en conjunto toda la serie de medidas que se hallan implicadas en esta cuestión. En este sentido, ya hemos visto que la STC 76/1990, de 26 de abril, destacaba ambos extremos al contraponer medidas “disuasorias” frente a la concesión de potestades a la Administración tributaria. En relación con esto último, no puede olvidarse que, desde la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la

LGT/1963, el legislador ha instaurado en el ámbito tributario un supuesto excepcional de ejercicio de la potestad de autotutela ejecutiva —actualmente contemplado en el art. 161.3 LGT—, que prevé el apremio de las autoliquidaciones tributarias. Es decir, que aquélla se refiere a un acto del particular, su autoliquidación, que, desde luego, no goza de la naturaleza de acto administrativo.

Sentado lo anterior, el fenómeno que podríamos designar como de estimulación del pago, puntual o impuntual, pero voluntario o espontáneo en cualquier caso, se refiere en la actualidad a la regulación legal de diversas cuestiones. A mi juicio, éstas son las siguientes:

- a) Las obligaciones accesorias del art. 25 LGT que conformarán, en su caso, la deuda tributaria (art. 58.2 LGT). En ellas se cuentan los recargos por declaración extemporánea —relativos, por tanto, a deudas de contraído previo como a autoliquidaciones— (art. 27), los intereses de demora (art. 26), y los recargos del período ejecutivo (art. 28). Y se excluyen las sanciones (art. 58.3) que actualmente no son obligaciones accesorias (art. 25.2), por lo que su tratamiento debe ser singularizado.
- b) La estructura legal de la recaudación tributaria (art. 160.2 LGT), que comprende el período voluntario y el ejecutivo. Aspecto del que importa especialmente su conexión con los conceptos de pago puntual o impuntual a que alude el TC, así como con el de pago voluntario, que fue introducido en el art. 126 de la LGT/1963 tras su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, y sin embargo se omite en la vigente LGT; y, por último, el pago espontáneo a que se refiere puntualmente la nueva LGT (arts. 150.2 y 160.2.b)).
- c) La regulación legal de las sanciones tributarias en lo relativo a diversos aspectos:
 - 1) La incidencia de los supuestos de cumplimiento extemporáneo o espontáneo, puesto que provocan distintos efectos que van desde su exclusión —cuando concurren con los recargos por declaración extemporánea (arts. 179.3, 191.1 y 192.1)—, hasta su atenuación —cuando existe cumplimiento espontáneo pero extemporáneo respecto del que no cabe la aplicación de recargos por incumplir los requisitos del art. 27.4 (art. 191.6); o porque no resulta deuda a ingresar (art. 198.2)—.
 - 2) Las reducciones del art. 188 LGT, que se deben a dos causas: por conformidad (art. 188.1 y 2) y por pago “puntual”. Esta última, introducida por la LGT en su art. 188.3 y ampliada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se halla sometida a la no impugnación de la propia sanción.

3. “Es decir, el recargo *estimula negativamente* el pago puntual ante la amenaza de que, en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incrementa. Y, además, una vez producido el 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 le serían impuestas si no rectificaba de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración tributaria”.

- 3) Por último, el problema de los intereses de demora que ha quedado reducido a su paso a la vía jurisdiccional (arts. 212.3 y 233.8.2.º pr. LGT).

II. EL PAGO VOLUNTARIO Y EL PAGO ESPONTÁNEO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

1. El pago en período voluntario y los recargos del art. 27 LGT/2003

Una de las diferencias más significativas que, a mi juicio, representa la nueva LGT respecto de la anterior, en relación con la recaudación de los tributos, se refiere a que, manteniendo su estructura doble, cambia la denominación de la primera de las fases en que se articula dicha función administrativa. En efecto, el art. 160.2.a) LGT prevé que, en primer lugar, la recaudación podrá realizarse “En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta Ley”. Frente a ello, el art. 126 LGT/1963, tal y como quedó redactado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establecía que la recaudación se realizaría “mediante el pago voluntario o en período ejecutivo”. Y, respecto del primero, el art. 126.2 preveía: “El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el art. 61 de esta Ley”.

Este último, que también fue objeto de nueva redacción por la citada Ley 25/1995, de 20 de julio, permitía perfilar el concepto de *pago voluntario*, como concepto material⁴ que trascendía el período voluntario de ingreso. Y ello en tanto comprendía no sólo los pagos realizados en período voluntario –cuyos plazos quedaban fijados en los arts. 20 y 72 RGR/1990–, sino también aquellos supuestos de dilaciones en el pago⁵ que implicaban una alteración del plazo general u ordinario, en cuanto su cómputo quedaba interrumpido. En unos casos por la concurrencia de una causa legal, como la suspensión del ingreso de la deuda (art. 20.8 RGR/1990 –sustituyéndose por uno nuevo–), o la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, según el propio art. 61.4 LGT/1963 (si bien se reanudaba su cómputo si no había finalizado, art. 55.4 RGR/1990). En otros, los del art. 61.3 LGT/1963, sin justificación o causa legal alguna. Circunstancia que, en principio, les anudaría las consecuencias del incumplimiento absoluto, especialmen-

te la posibilidad de imposición de sanciones. Precisamente por ello, se contemplaban los recargos por cumplimiento espontáneo y extemporáneo que son el antecedente próximo del vigente art. 27 LGT.

Además, el concepto de pago voluntario se delimitaba negativamente, puesto que de acuerdo con el art. 126.1 LGT/1963 no podía calificarse como tal el pago voluntariamente efectuado tras la apertura del período ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio⁶. Es decir, la actitud del obligado que cumple voluntariamente aunque de manera intempestiva la obligación de pago no servía para definirlo, sino que era la imposibilidad administrativa de compulsión sobre el patrimonio del deudor la que lo hacía.

En conclusión, pese a que el presupuesto de hecho de los recargos del art. 61.3 LGT/1963 (redactado por Ley 25/1995, de 20 de julio) era idéntico al actual –el cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar, realizado por el obligado sin requerimiento previo–, la Ley lo situaba en el ámbito del pago de la obligación tributaria y no en el del previo deber de declararla. Así, en puridad, el pago voluntario adquiriría su verdadero sentido únicamente en relación a estos supuestos.

La simple literalidad del art. 160 LGT en relación con el cambio de denominación de la primera fase recaudatoria permite reconocer, en principio, el acierto del legislador. Porque, haciéndose eco de la polémica doctrinal suscitada al hilo del referido art. 126 LGT/1963, tanto antes como después de su modificación por Ley 25/1995, de 20 de julio⁷, divide la recaudación en dos fases⁸ homogéneas, referidas ambas a conceptos temporales: el período voluntario y el ejecutivo. Volviendo con ello a la división que tradicionalmente se contenía en la normativa reglamentaria, desde el Estatuto de Recaudación de 1948 hasta el RGR/1990. E inclinándose por la superación de la concepción procedimentalista⁹ que suscitaba problemas, especialmente en relación con la primera fase recaudatoria¹⁰, no así en relación con la segunda, donde precisamente la concepción temporal podía considerarse menos afortunada dado el protagonismo del procedimiento de apremio, y ello aun a pesar de la posibilidad de pago tras su iniciación (art. 108 RGR/1990)¹¹.

Esta novedad, que supone la desaparición formal del concepto legal de pago voluntario, se halla estrechamente ligada a otra que también puede considerarse un acierto legislativo: la nueva denominación y ubicación de los *recargos por declaración extemporánea sin requerimiento*

4. HINOJOSA TORRALVO, J. J., “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, *Impuestos*, T. II, 1995, p. 32.

5. *Vid.* PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., *op. cit.*, pp. 219 a 221.

6. Sobre esta cuestión puede verse más extensamente nuestro trabajo *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*, Aranzadi, 2000, pp. 130 a 139 y 277.

7. *Ibid.*, pp. 113 y ss.

8. Afirma PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., *op. cit.*, p. 225, en relación con el art. 3.º RGR/1990 –que distinguía dos periodos de recaudación–, que la noción de período es equivalente a las formas o procedimientos en que puede llevarse a cabo la gestión recaudatoria.

9. En defensa de la misma, *vid.* PÉREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas REDF*, núm. 6, 1975.

10. Por ello no se comprende muy bien la razón por la que en diversos preceptos del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, se alude a la suspensión del “procedimiento de recaudación” cuando la deuda se halla en período voluntario (*cf.* arts. 44.1 y 46.2).

11. SDFUM, *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. 3.º, Madrid, 1975, pp. 247, 249 y 250.

previo del art. 27 LGT. De modo que se extraen del ámbito del pago para situarlos en uno más adecuado a su supuesto de hecho definidor o principal, en coherencia con los dos supuestos que engloba.

En el caso de las *deudas de contraído previo* porque ésta es la única obligación que se trata de *estimular* por parte del obligado tributario. De su cumplimiento se derivará la iniciación de un procedimiento administrativo (arts. 128 a 130 LGT) que devendrá, en su caso, en una liquidación tributaria que le conminará al pago en los plazos del art. 62.2 LGT, y cuyo incumplimiento determinará, automáticamente, el inicio del período ejecutivo (art. 161.1.a) LGT). En relación con este tipo de deudas, el único estímulo para el pago *puntual* sólo se refiere ya a los recargos del período ejecutivo (art. 28). Es decir, tratará de evitar la iniciación del procedimiento de apremio cuyo presupuesto temporal, no obstante, ya se habrá producido.

Por el contrario, en las *autoliquidaciones*, habida cuenta de su definición legal (art. 120.1 LGT), el art. 27 LGT supone un estímulo al cumplimiento de todos los deberes que encierra en su contenido: declarar, cuantificar y, en su caso, ingresar la deuda resultante, o bien determinar la cantidad a devolver o compensar. Porque todos ellos van necesariamente unidos.

Precisamente, al considerar los dos supuestos que se contemplan en el precepto respecto de las autoliquidaciones es donde pueden analizarse las consecuencias del cambio de ubicación de la norma. Pues, efectivamente, el estímulo legal se refiere a la declaración en tanto ésta enerva, al menos en principio, la necesidad de actuación administrativa tendente al “conocimiento” de la deuda a través de la comprobación e investigación para que posteriormente pueda ser recaudada. En tal sentido, la obligación de declarar se configura como una auténtica regularización por el art. 27.4 LGT, implicando, en caso contrario, la posible imposición de sanciones si bien sólo por infracción simple (art. 191.6 LGT).

Lo anterior no puede empañar el hecho de que el verdadero objetivo de la norma discurre parejo al contenido de la autoliquidación. Es decir, de los dos supuestos previstos en ella, es el de la presentación de la autoliquidación acompañada del ingreso el que prima, porque, cumplidos los requisitos del art. 27.4 LGT y realizado el pago, se consigue la absoluta inactividad administrativa.

En otros términos, aunque la medida de incentivación o estímulo se refiere esencialmente a la declaración, a mi juicio, lo hace más intensamente, si se me permite la expresión, en relación con el pago, tal y como quedaba claro con el anterior art. 61.3 LGT/1963. Es decir, el legislador pretende, realmente, que se dé el primero de los supuestos legales, de presentación (declaración) extemporánea acompañada del ingreso, produciéndose así la extinción de la obligación. Pues el segundo, que supone la declaración extemporánea sin el pago simultáneo —al igual que cuando la autoliquidación se presenta en plazo sin acompañar el

ingreso, supuesto que queda al margen del art. 27 LGT—, supone la iniciación del período ejecutivo (art. 161.1.b) LGT). En este caso, si bien se enerva la necesidad de que la Administración actúe a través de potestades inspectoras o de comprobación, no se evita la eventual necesidad de articular las relativas al cobro ejecutivo de la deuda. Así pues, presentada la autoliquidación en plazo o bien extemporáneamente pero sin ingreso o solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o compensación simultánea (art. 27.3 LGT), el estímulo al pago se reconduce, al igual que en las deudas de contraído previo, al período ejecutivo.

El planteamiento anterior ha quedado plenamente confirmado por la introducción del apartado 5 del art. 27 LGT/2003, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que, al prever la reducción de los recargos aplicables, la supedita principalmente al pago de la deuda tributaria, bien en el momento de la declaración extemporánea, bien en el plazo concedido en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento. Además, evidentemente, del pago del recargo del art. 27 LGT que proceda en el plazo concedido en la resolución liquidatoria del mismo, al amparo del art. 62.2 LGT¹². El resultado de lo anterior es la no consecución de la vía ejecutiva (art. 27.3 LGT).

Sentado lo anterior, el problema de estos supuestos es que no pueden calificarse como pagos voluntarios una vez suprimida la referencia legal a dicho concepto. Problema que trasciende la cuestión terminológica porque de lo que se trata realmente es de su ubicación en la estructura del art. 160.2 LGT. Pues, es evidente que no se hallan en la segunda de dichas fases, ya que el período ejecutivo no se ha iniciado, porque carece de contenido, evidentemente. Y, en relación con la primera fase, de pago en período voluntario, el problema es que, precisamente, el presupuesto de hecho del art. 27 LGT es la “presentación de autoliquidaciones (...) fuera de plazo”, siendo éste común, claro está, tanto para la declaración como para el pago (art. 62.1 LGT).

Para solucionar esta cuestión, habida cuenta del silencio legal, entiendo que debe acudirse a lo dispuesto por el vigente RGR que en su art. 68 se refiere a la iniciación y finalización del período voluntario. El objetivo último es determinar en qué supuestos sí se realiza el pago en período voluntario y si entre ellos se cuentan los relativos a las autoliquidaciones presentadas extemporáneamente sin requerimiento previo.

Dispone el art. 68.1 RGR: “La recaudación en período voluntario se iniciará a partir de (...): c) La fecha de comienzo del plazo señalado para su presentación, tratándose de autoliquidaciones”. En relación con la terminación del indicado plazo, el art. 68.2 RGR establece en su primer párrafo una regla general, al prever que “La recaudación en período voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso”. Si bien el segundo párrafo de dicho precepto incluye una norma específica para las autoliquidaciones: “En el caso de deudas a ingre-

12. En contra de la afirmación de FERNÁNDEZ PAVÉS, M.^a J. y A. JABALERA RODRÍGUEZ, “Los recargos por declaración extemporánea en la nueva LGT”, *RTT*, núm. 77, 2007, pp. 122 y 123, de que es el obligado quien debe cuantificarlo e ingresarlo en el mismo acto.

sar mediante *autoliquidación presentada fuera de plazo sin realizar el ingreso o presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación*, concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación”.

De lo anterior se colige, primero, que estamos ante una norma complementaria tanto del art. 161.1.b) LGT, en su último inciso, como del art. 27.3 LGT. Preceptos de cuya conjunción ya sabemos que, al día siguiente de la presentación extemporánea de la autoliquidación sin ingreso o sin solicitud simultánea de aplazamiento y/o fraccionamiento o compensación, se inicia el período ejecutivo.

Y segundo, parece claro que, interpretado el precepto a *sensu contrario*, los pagos realizados junto a la presentación extemporánea de la autoliquidación sin requerimiento previo no se realizan en período voluntario. Y aunque el pago se ha realizado “voluntariamente” por el obligado, en tanto no ha sido conminado en modo alguno para ello (art. 27.2 LGT) —ahí radicaba la coherencia del anterior régimen legal, al prever que el pago voluntario comprendía estos supuestos—, no creo que pueda hablarse de “prórroga” del período voluntario. Porque atendidos los términos del art. 68.2.º pr. RGR, sólo cabría hablar de “prórroga” del período voluntario, precisamente, cuando no hay cumplimiento de la obligación de pago y tampoco se solicita aplazamiento o fraccionamiento o compensación. En este caso, los efectos económicos de un eventual pago “espontáneo” del deudor serían, de un lado, la improcedencia de las reducciones del art. 27.5 LGT, y, de otro, la aplicación de los recargos del art. 28 LGT, pues ya se ha iniciado el período ejecutivo. La utilidad de la “prórroga” del período voluntario en estos casos, parece que es, simplemente, mantener la coherencia del régimen legal de continuidad entre los dos períodos recaudatorios. Aun cuando no se compadece con la circunstancia esencial de que el supuesto de hecho del art. 27 LGT supone, justamente, la presentación de la autoliquidación “fuera de plazo”.

Sí tiene, en cambio, utilidad práctica esta cuestión de la “prórroga” del período voluntario cuando se analizan conjuntamente los arts. 27.3 y 161.2 LGT, y 68.2.2.º párrafo RGR y las normas legales y reglamentarias reguladoras del aplazamiento y fraccionamiento y la compensación.

El art. 161.2 LGT establece: “La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes”. Es por ello que la norma del art. 68.2.2.º párrafo RGR cobra sentido para las citadas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, pues el presupuesto de hecho de la presentación extemporánea de la autoliquidación es precisamente la finalización del período voluntario.

En relación con el *aplazamiento y/o fraccionamiento*, el art. 46.1.a) RGR prevé que “(...) en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones *presentadas fuera de plazo*, sólo se entenderá que la solicitud se presenta *en período voluntario* cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación *extemporánea*”. Las consecuencias de ello son claras, pues, por una parte, según los arts. 161.2 y 65.5 LGT no puede iniciarse el período ejecutivo en tanto se está tramitando, sin perjuicio del devengo de los intereses de demora; y, por otra, los efectos, tanto de la denegación de la solicitud como de su concesión, son más beneficiosos. En el primer caso, el art. 52.4.a) RGR prevé que con la notificación de la denegación se iniciará el plazo de ingreso del art. 62.2 LGT. En el segundo, son las consecuencias del eventual incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento concedido las que marcan las diferencias por el hecho de tratarse de solicitudes realizadas en período voluntario (art. 54 RGR).

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que el art. 47.1.a) RGR prevé como un supuesto de inadmisibilidad de la solicitud “Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento”. Es decir, la presentación de la autoliquidación es, en todo caso, imprescindible, bien sea en plazo o bien extemporáneamente. Y en este segundo supuesto sólo la conjunción de ambos actos provoca las consecuencias anteriormente vistas. Circunstancia que, por lo demás, contempla el art. 27.3 LGT.

Incluso, tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el art. 27.5 LGT permite la reducción del importe del recargo que corresponda siempre que, además del pago puntual de dicho recargo —en el plazo concedido en la notificación de su liquidación con arreglo al art. 62.2 LGT—, “se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea”. Es decir, se les equipara en el trato con los supuestos de pago junto a la autoliquidación extemporánea. No obstante, el legislador lo hace limitando el beneficio a unos determinados supuestos en función de las garantías constituidas, primándolos injustificadamente como sucede en punto al importe de los intereses de demora según los arts. 26.6 y 65.4 LGT¹³.

Por lo que se refiere a las solicitudes de *compensación*, el efecto que deriva del art. 68.2.2.º párrafo RGR, es similar al caso anterior, pues la solicitud conjunta (art. 27.3

13. A la vista de ello, en caso de no poder ofrecer estas garantías, el obligado se encuentra ante la alternativa de pagar la deuda al presentar la autoliquidación para poder beneficiarse del art. 27.5 LGT. Alternativa a la que difícilmente puede acogerse si se tiene en cuenta que el presupuesto de hecho de este instituto son precisamente las dificultades económico-financieras que transitoriamente le imposibilitan el pago. O bien, ante dichas dificultades, saber que cuenta, en el peor de los casos, con un nuevo período voluntario tras la resolución denegatoria.

En contra del criterio del legislador, que discrimina en función de las garantías, *Vid.* SOLER ROCH, M.º T., “Las prestaciones accesorias en la nueva Ley General Tributaria”, en MARTÍN DÉGANO, I. *et al.* (coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, T. I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 405.

LGT) con la presentación extemporánea de la autoliquidación se entiende realizada en período voluntario. De modo que durante su tramitación no puede iniciarse el período ejecutivo (arts. 161.2 y 72.1 LGT), si bien se devengarán intereses de demora que puedan proceder, en su caso, hasta de la fecha de reconocimiento del crédito. Y la eventual denegación determina, según el art. 55.5.a) RGR, la iniciación de un nuevo período voluntario del art. 62.2 LGT desde la notificación del acuerdo denegatorio.

2. Los pagos espontáneos

Habiendo concluido de la normativa vigente que los pagos realizados con ocasión de la presentación extemporánea de una autoliquidación sin requerimiento previo no son pagos voluntarios, en el sentido de que hayan sido realizados en el período voluntario, ni conforman, por ausencia de concepto legal, un pago voluntario, ello no se compadece con el origen en la voluntariedad del obligado. Pues no son en absoluto consecuencia de intimación para ello, básicamente por la imposibilidad que supone la falta de declaración. En consecuencia, si se renuncia a calificarlos como voluntarios, ¿pueden denominarse pagos “espontáneos”? Y, si es así, ¿qué trascendencia podría tener?

La respuesta a la primera cuestión es afirmativa si se atiende a los términos del art. 150.2.b) LGT, que califica de *ingresos espontáneos* “a los efectos del art. 27 de esta ley”, a los realizados por los obligados tras la iniciación de un procedimiento de inspección en el que se haya incurrido en cualquiera de los dos supuestos del art. 150.2 LGT (interrupción injustificada del procedimiento de inspección por más de seis meses o bien incumplimiento del plazo máximo legal –art. 150.1 LGT– para la conclusión del mismo), pese a que no se produce la caducidad del procedimiento. Mutando su inicial consideración de ingresos a cuenta del art. 87.5.2.º párrafo RGIT¹⁴.

Sin embargo, la anterior conclusión se ensombrece tras la lectura del art. 160.2.b) LGT, porque éste se refiere también a la existencia de pagos “espontáneos” pero, a diferencia de los anteriores, realizados en período ejecutivo. Así es en tanto dicho precepto dice textualmente que una de las formas de recaudación de las deudas tributarias será “En período ejecutivo, mediante el *pago o cumplimiento espontáneo* del obligado tributario”. Posibilidad a la que se contraponen la de que la recaudación se realice “en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio”. Su lectura conjunta con el art. 28 LGT significa que, una vez iniciado el período ejecutivo en los términos del

art. 161 LGT, el obligado puede realizar el pago de la deuda sin ser conminado a ello. Supuesto que se dará únicamente en el lapso de tiempo que transcurra hasta la notificación de la providencia de apremio y que lleva aparejado el devengo del llamado recargo “ejecutivo” del art. 28.2 LGT, así como la exclusión de los intereses de demora. Sin embargo, la notificación de la providencia de apremio, además de suponer el inicio formal del procedimiento de apremio (art. 167.1 LGT) servirá para requerir al deudor para que efectúe el pago. Así, el art. 72.2.e) RGR al establecer su contenido se refiere al “requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria”. Por tanto, parece claro que de realizarse el pago en dicho plazo no puede calificarse en modo alguno de “espontáneo” pues es el resultado de una intimación expresa para ello.

A la vista de lo anterior, creo que la LGT permite concluir en la existencia de un *concepto de pago espontáneo*, deducido de la nota en común que comparten los dos supuestos a que nos acabamos de referir.

Pues el art. 150.2.b) LGT, interpretado *a sensu contrario*, califica los pagos realizados al amparo del art. 27 LGT como pagos (ingresos) espontáneos, es decir, aquellos que no son el resultado inmediato de un requerimiento administrativo en los términos del art. 27.1.2.º párrafo LGT. Supuesto al que se debe adjuntar la previsión general del art. 104.5 LGT, sobre los efectos de la caducidad de los procedimientos, pues, aun cuando éste no se refiere explícitamente a los ingresos espontáneos sino únicamente a la inexistencia –sobrevvenida– de requerimiento administrativo, dicha conclusión es absolutamente lógica.

Y el art. 160.2.b) LGT, refiere el concepto a aquellos pagos que no se deben a un tipo de requerimiento administrativo que, precisamente, no se menciona en todo el amplio elenco de los recogidos por el citado art. 27.1.2.º párrafo LGT, esto es, el requerimiento expreso para el pago que supone la providencia de apremio.

La nota en común, en conclusión, es la ausencia absoluta de actividad administrativa, en el primer caso relativa al incumplimiento de la obligación de declarar, en el segundo, en relación con la obligación de pago.

Incluso prescindiendo de la cuestión terminológica, y sea cual sea la denominación que se les dé a estos supuestos, lo bien cierto es que en ambos prima la consecución de un mismo objetivo: que la intervención administrativa sea innecesaria para la satisfacción de la deuda. Ello explica que en ambos casos se les anuden en la nueva LGT determinadas consecuencias jurídicas que priman los pagos espontáneos, incorporándose dos novedades fundamen-

14. La STS de 15 de febrero de 2008 (rec. núm. 5696/2002) interpreta el derogado art. 31.4 RGIT, aprobado por RD 939/1985, en el sentido que actualmente recoge el art. 150.2.b) LGT y estima la improcedencia de las sanciones impuestas al recurrente, pues admite el carácter de espontáneos de los ingresos realizados mediante una declaración complementaria con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pero previamente a que éstas se interrumpieran injustificadamente por el transcurso de más de seis meses. La cuestión estriba en que el citado precepto reglamentario parecía albergar una diferencia de trato para este tipo de ingresos, ya que sólo otorgaba expresamente la naturaleza de espontáneos a los realizados con posterioridad a la interrupción de las actuaciones. La interpretación del TS se basa en dos argumentos: el primero, un elemental principio de igualdad de trato, ya que “no existen razones objetivas suficientes” para albergar tal diferenciación; y, segundo, el propio art. 150.2.b) LGT vigente.

tales que se analizan a continuación. La primera de ellas se refiere a la cualificación de la declaración que incorpora la autoliquidación espontánea en los términos del art. 27.4 LGT, de modo que ésta conlleva diferentes efectos jurídicos según se ajuste o no a dicho parámetro legal. La segunda es que la diversificación de recargos del período ejecutivo persigue igualmente el favorecimiento del pago espontáneo del deudor, si bien cuando la actividad de compulsión sobre el patrimonio del deudor ya es legalmente debida, distinguiendo los efectos económicos según que se haya iniciado o no dicha actividad.

A) La espontaneidad y la trascendencia del deber de declarar (art. 27.4 LGT)

Actualmente sólo la presentación extemporánea de autoliquidaciones que cumpla los requisitos de declaración –regularización¹⁵– del art. 27.4 LGT determinará la exclusión de sanciones (art. 191.1 LGT). Su incumplimiento, por el contrario, determina el tipo infractor del art. 191.6 LGT. Igualmente, la trascendencia del deber de declarar se observa en el citado art. 191.1 LGT en tanto la presentación de la autoliquidación en plazo o fuera de él sin acompañarse del ingreso de la deuda, o bien de solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, supone la apertura del período ejecutivo (art. 161.1.b) LGT) pero excluye la imposición de sanciones. La diferencia de trato entre las situaciones de pago espontáneo y las de incumplimiento de la obligación de pago radica en las consecuencias económicas que suponen, de un lado, la ventaja para aquéllos de las reducciones del art. 27.5 LGT y, para los otros, el inconveniente que supone la compatibilidad de recargos que prevé el art. 27.3 LGT con los del art. 28 LGT. De ello se concluye, abundando en una idea anterior, que aun pudiendo observarse una primacía en el objetivo tendente a favorecer el pago espontáneo, sin duda el legislador confiere una gran relevancia a la obligación de declarar, como evidencia el art. 27.4 LGT, y también se refleja en los supuestos en que no resulta deuda a ingresar, donde se otorga un mejor trato al cumplimiento, aunque tardío, del deber de declarar (art. 198.2 LGT).

En el art. 27.4 LGT se dispone: “Para que pueda ser aplicado lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período”. La clave de dicha novedad se halla puesta en conexión con lo dispuesto por el art. 191.6 LGT que prevé que el incumplimiento de aquel requisito formal, que conlleva la inaplicación de los recargos y por ende la posibilidad de imposición de sanciones, se vea atenuada de modo que “siempre constituirá infracción leve” la “falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos

o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”. Añadiendo que “Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria”.

Del análisis de los antecedentes de este régimen legal es fácil deducir, como en seguida se verá, que su causa se halla, precisamente, en evitar cualquier intervención administrativa para que pueda llevarse a cabo el cumplimiento de la obligación. Así, se colige que la redacción del art. 27.4 LGT tiene su origen en las dificultades interpretativas surgidas al hilo de la redacción del art. 61.3 LGT/1963 por Ley 25/1995, de 20 de julio. En síntesis, el problema se presenta en aquellos casos, muy frecuentes por ejemplo en relación con el IVA, en que el obligado incluye en una autoliquidación posterior, sin especificarlo, la cuota correspondiente a un ejercicio o período anterior, consiguiendo con ello soslayar tanto el régimen de recargos del art. 61.3 LGT/1963 como el de sanciones derivadas del art. 79.a) LGT/1963, ambos en su redacción tras la Ley 25/1995, de 20 de julio. Y la conclusión más significativa que se extrae es que la aplicación de los recargos requiere no sólo la espontaneidad, en el sentido de falta de cualquier actuación administrativa de las contenidas en el art. 27.1.2.º párrafo LGT, sino que también para su exigencia sea innecesaria cualquier actuación indagatoria o de comprobación. Precisamente esta última es la que pretende evitarse con la introducción del art. 27.4 LGT que contempla el requisito de auténtica regularización que inspira el precepto, acogiendo con ello la interpretación administrativa del art. 61.3 LGT/1963 (redactado por Ley 25/1995, de 20 de julio). Ésta, contenida, entre otras, en las *Resoluciones del TEAC de 9 de mayo de 2001 (RG 4259/99)* y *12 de septiembre de 2001 (RG 2600/99)*, fue suscrita inicialmente por la Audiencia Nacional (SAN de 19/09/2006), y permanece invariable actualmente, pese al cambio de criterio que operó dicho órgano jurisdiccional y a la entrada en vigor de la nueva LGT.

Así, la *Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2007*, que no obstante lo anterior se sirve del primigenio criterio de la AN, explica la pervivencia de su doctrina con base en el contraste con el nuevo régimen legal, y explica perfectamente la razón de ser de toda la cuestión. Dice el TEAC:

En la medida en que la regularización extemporánea se oscurezca de alguna manera, no siendo detectable prima facie por la Administración que recibe la autoliquidación, entendemos que la actuación del sujeto pasivo no quedaría amparada por la norma de exclusión de responsabili-

15. Cf. art. 179.3 LGT.

dad prevista en los artículos 79.a) de la LGT y 4 del RD 1930/1998. En este sentido nos pronunciamos también en la Resolución de 2 de abril de 2003 (RG. 7344/2000), en la que señalamos que, en caso de admitir esta conducta como no constitutiva de infracción “estaríamos permitiendo el encubrimiento documental y formal de estas regularizaciones, dificultando la gestión de la Administración y primando estas conductas confusas”.

Por consiguiente, no habiéndose producido regularización voluntaria por parte de la entidad reclamante, en la medida en que ha sido precisa la actuación de comprobación de los órganos de la Administración Tributaria para determinar las cuotas que se corresponden a cada período de declaración, no puede exonerarse al sujeto pasivo de responsabilidad por infracción tributaria.

Es interesante destacar que la conclusión del TEAC en este caso es que no procede la aplicación del régimen de recargos del art. 61.3 LGT/1963, y, en consecuencia, estima la procedencia de imposición de sanciones por la falta de ingreso. Si bien, considera de aplicación retroactiva el art. 191.6 LGT, porque, precisamente, se trata de la norma que contempla expresamente las consecuencias anudadas a estos supuestos

Frente a ello, lo que obvia el TEAC, como ya se ha dicho, es que la propia Audiencia Nacional varió su criterio con anterioridad, en concreto en sus SSAN de 17 de mayo de 2007 (rec. 322/2005) y 22 de junio de 2007 (rec. 432/2005). Así lo plasma la SAN de 18 de octubre de 2007: “La interpretación conjunta de ambos preceptos (arts. 79,a) y 61.3 LGT/1963) que ha llevado a cabo esta Sala conduce a la conclusión de que quedan excluidos de sanción los supuestos de ingresos correspondientes a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sin que la LGT efectúe una específica exigencia de requisitos de identificación del período impositivo en esa autoliquidación extemporánea”. Remitiéndose para ello al criterio de la citada STC 164/95. Y, en contraste con el nuevo tipo del art. 191.6 LGT en relación con el art. 27.4, concluye que “Entiende la Sala que debe admitirse que existía una falta de tipificación o, cuanto menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 del supuesto que contemplamos”. Así lo reconoce, al menos, el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, elaborado la Secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda el 23 de enero de 2003, que decía lo siguiente:

... también se ha introducido una norma específica para una situación que se está produciendo con mucha frecuencia en la práctica: las regularizaciones efectuadas a través de declaraciones correspondientes a períodos de liquidación posteriores del mismo impuesto. Cuando el actual art. 79.a) tipifica la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria, excepciona que se trate de ingresos voluntarios extemporáneos (complementarias), dado que, en dicho supuesto, procedería la

exigencia del correspondiente recargo. El Informe 2001 planteó la conveniencia de aclarar la tipificación respecto de los obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Piénsese en el caso de aquél que no declara determinadas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas durante el primer trimestre (período impositivo trimestral) y que lo hace como si de cuotas del cuarto trimestre se tratase. En concreto, el Informe 2001 consideraba que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad. Ello porque no puede desconocerse que, aunque no sea por el cauce idóneo, el obligado tributario ha acabado regularizando su situación.

De conformidad con las ideas anteriores, el borrador de Anteproyecto LGT señala (...) que, sean cuales sean las circunstancias concurrentes (cuantía dejada de ingresar; medios empleados o existencia de ocultación) esta conducta siempre va a tener la consideración de infracción leve.

En este sentido, existe una postura mayoritaria dentro de la Comisión que considera que no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior. Además, la Comisión ha considerado que debería distinguirse entre aquellos obligados que llevan a cabo su conducta mediando dolo de aquellos otros que la realizan por simple negligencia. En otro caso, estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva.

Esta falta de tipificación o –como mínimo– defectuosa tipificación del supuesto que contemplamos, lleva a la anulación de las sanciones tributarias, pues nos encontramos en el ámbito del derecho sancionador en el que son de aplicación –según indica el artículo 178 LGT/2003– los principios de legalidad y tipicidad, suponiendo este último, como dice el Tribunal Constitucional en su sentencia de 52/2003, de 17 de marzo, la prohibición de “... la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem», es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan...”.

Así pues, lo bien cierto es que una vez ha entrado en vigor la nueva LGT, la cuestión dista de tener una solución unitaria, puesto que la argumentación que se basa en el contraste entre el anterior régimen y el vigente sirve para concluir tanto en un sentido como en otro de los que se han expuesto. Basta destacar dos ejemplos. Así, mientras la STSJ de Madrid, n. 1159/2007, de 5 de julio –aplicando un criterio reiterado de la Sala–, considera que el actual art. 27.4 LGT pone de manifiesto que este requisito no era exigible al amparo del art. 61.3 LGT/1963, la STJ de Aragón n. 420/2006 de 6 de julio –también reiterando un criterio anterior–, sostiene, por el contrario, que, precisamente, los nuevos artículos 27.4 y 191.6 LGT, no hacen sino confirmar la necesidad del requisito formal de declaración, siendo la única diferencia que en la actualidad su

incumplimiento deviene en la infracción leve del citado art. 191.6 LGT¹⁶.

Por otra parte, el TSJ Cataluña en Sentencia n. 165/2005, de 25 de febrero¹⁷, acogiendo como la AN a los principios de legalidad y tipicidad del art. 178 LGT, concluye igualmente en la exclusión de sanciones con arreglo al régimen anterior, sin que sea predicable el requisito formal del actual art. 27.4 LGT. Considerando, además, con base en el principio de retroactividad de la norma más favorable de la D. Tr. 4.^a LGT, que ni este requisito existía, ni tampoco el tipo previsto por el art. 191.6 LGT. Incluso, en las Sentencias números 542/2007, de 17 de mayo, 784/2007, de 12 de julio y 822/2007, de 18 de julio, atendido el tenor del art. 10.2 LGT le aplica al supuesto de hecho el régimen de los recargos reducidos del art. 27.5 LGT introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

En definitiva, la alusión a la cláusula de retroactividad y el contraste con el régimen anteriormente vigente, creo que permite concluir que no cabe duda sobre la aplicación retroactiva de las ventajas económicas que conlleva el régimen de recargos del art. 27 LGT. De una parte, la exclusión de intereses de demora en cualquier caso de cumplimiento anterior a doce meses —arribando con ello el criterio administrativo plasmado en la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT¹⁸—. Y, de otra, la reducción del importe de los recargos, tras la Ley 36/2006, de 29 de noviembre¹⁹. Pero por otro lado, no cabe duda que la introducción del requisito del art. 27.4 LGT ha supuesto un endurecimiento del régimen legal frente al art. 61.3 LGT/1963 en cuanto a la exclusión de las sanciones. Y si bien ello no obsta reconocer que otorga un tratamiento jurídico más adecuado a la cuestión, impide, en atención a la citada cláusula de irretroactividad de lo no favorable, su aplicación a supuestos nacidos al amparo de la anterior LGT.

B) Los pagos realizados en el período ejecutivo y los recargos del art. 28 LGT

El favorecimiento del pago en el período ejecutivo se evidencia en la diversificación de recargos que introduce²⁰.

Convirtiéndose en medidas tendentes al estímulo del pago por los obligados tributarios que enervan la intervención administrativa a través del procedimiento de apremio. Para ello, la LGT distingue, en primer lugar, los pagos “espontáneos” realizados tras la iniciación del período ejecutivo que no han supuesto actuación administrativa alguna. Medida que ciertamente responde a una elemental coherencia con la realidad, que demostró sobradamente que la iniciación del procedimiento de apremio no podía darse con la inmediatez que la contemplaba la normativa. Así, la preeminencia que la nueva LGT trata de conferirle a los pagos espontáneos realizados en el período ejecutivo está claramente reflejada en la introducción del nuevo recargo “ejecutivo” del art. 28.2 LGT. Pues, en contraste con el régimen anterior, su novedad no radica tanto en su posible exigencia —en realidad, el mérito de ello se debió a la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que fue la que lo contempló por vez primera—, o en que ahora tenga una denominación propia, sino en su cuantía reducida a la mitad (del 10% pasa al 5% de la deuda tributaria, manteniéndose la exclusión de los intereses de demora (art. 127.1 LGT/1963 y arts. 26.2.d) y 161.4 LGT)) como evidente incentivo de este tipo de pagos “espontáneos”.

Pero sin restarle relevancia a lo anterior, a mi juicio, la trascendencia de la actual LGT en este punto se debe, en realidad, a las consecuencias que anuda al segundo supuesto contemplado, en cuanto lo distingue en sus efectos económicos al cobro de la deuda a través del procedimiento de apremio. Efectivamente, el pago en el período concedido en la providencia de apremio (art. 62.5 LGT), tampoco constituye en sí mismo una novedad, sí lo es, en cambio, que, de efectuarse, el obligado deberá ingresar un recargo de “apremio reducido” del 10% de la deuda tributaria (art. 28.3 LGT), con exclusión de los intereses de demora (art. 26.2.d) LGT). Y entiendo que ello no es sino la confirmación de una tendencia que ya podía observarse en la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que acrecienta la *subsidiariedad del procedimiento de apremio*²¹.

También en toda esta cuestión los antecedentes jurisprudenciales de la cuestión permiten comprender cabalmente el cambio legal operado²². Pues, sin perjuicio de que la cuantía de los recargos y su devengo automático pudie-

16. La STSJ Castilla y León, Burgos núm. 344/2007 de 31 julio, en aplicación de otros pronunciamientos como la Sentencia de la Sala de Cantabria de 9 de enero de 2004, o la de Castilla-La Mancha de 17 de septiembre de 2003, también aprecia la necesidad de regularización en el régimen anterior.

17. Reiterada posteriormente en otras muchas, por ejemplo, Sentencias núms. 758/2005, de 30 de junio, 24/2007, de 16 de enero —que se acoge, al igual que la AN a los antecedentes de la elaboración de la LGT—, y 823/2007, de 18 de julio.

18. STSJ Extremadura núm. 603/2007, de 25 de junio.

19. STSJ Comunidad Valenciana núm. 789/2007, de 9 de julio.

20. SOLER ROCH, M.^a T., *op. cit.*, p. 401.

21. Sobre esta cuestión ya nos pronunciábamos en *Las Autoliquidaciones...*, *cit.*, pp.104 a 106, precisamente porque, más allá del tradicional carácter subsidiario del procedimiento de apremio, el acentuamiento de dicho carácter sería una manifestación más de una tendencia generalizada del actuar administrativo, que gráficamente califica el profesor ESCRIBANO (“El procedimiento tributario tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *QF*, núm. 10, 1996) como “hipoactividad administrativa”. Y ello sería consecuencia, especialmente, del reforzamiento de medidas tendentes a favorecer el pago o cumplimiento espontáneo como principio que sustenta la STC 164/1995, de 13 de noviembre. En fin, la conclusión podría ser ya entonces, y más aún en la actualidad, el nuevo papel *residual* del procedimiento de apremio, cuya apertura, en la intención del legislador, trataría de postergarse, por diversos medios.

22. *Ibid.*, pp. 139 a 167.

ran resultar cuestionables²³, lo bien cierto es que las tres posibilidades que refleja la LGT no hacen sino contemplar tres situaciones ciertamente distintas en cuanto a la trascendencia económica del incumplimiento del deudor y su compensación a la Hacienda Pública.

En el caso del recargo ejecutivo, los problemas antecedentes a la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, se basaron precisamente en la intolerable situación que equiparaba económicamente a quienes efectuaban el ingreso con anterioridad a la iniciación del procedimiento de apremio —mediante la certificación de descubierto entonces— con aquellos que provocaban la actuación ejecutiva de la Administración. Pues en ambos casos debía satisfacerse el recargo de apremio del 20% de la deuda y los intereses de demora devengados desde el vencimiento del período voluntario. La nueva LGT ahonda en la diferencia introducida por aquella reforma legal de 1995, reduciendo más aún el importe del recargo y otorgándole denominación propia. Pero le añade otra diferencia más en el seno del propio procedimiento, al introducir el recargo de apremio “reducido”. Reflejando así la evidente diferencia de perjuicio económico que generan quienes incumplen absolutamente de quienes únicamente han provocado la actuación inicial del procedimiento y responden al requerimiento de la providencia de apremio, evitándose en este caso los costes propios del procedimiento ejecutivo. De este modo, sólo en el caso de incumplimiento en el plazo del art. 62.5 LGT concedido en la providencia de apremio procederá la exigencia del recargo de apremio del 20% y de los intereses de demora. Por el contrario, el cumplimiento en el citado plazo conlleva únicamente la exigencia del recargo de apremio reducido del 10% de la deuda que se habrá liquidado en el propio título ejecutivo.

En conclusión, si la segunda fase recaudatoria tradicionalmente había sido definida por el procedimiento recaudatorio de ejecución para el cobro de las deudas tributarias, su configuración legal actual permite desechar dicha concepción en pro de la existencia de un auténtico período —ejecutivo— de pago, que precisamente trata de convertir en innecesaria la actividad administrativa aun cuando sea legalmente debida ante el incumplimiento del deudor.

III. EL PAGO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS Y LA REDUCCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD

El análisis de esta cuestión requiere de la precisión de dos premisas de partida, contenidas ambas en el art. 58.3 LGT. La primera es la exclusión expresa de las sanciones del concepto de deuda tributaria (art. 58.3 LGT); asimismo, el art. 25.2 LGT las excluye del concepto de obligaciones accesorias. La segunda, que en su recaudación, no obstante lo anterior, se

aplicarán las normas del capítulo V del Título III de la LGT, (arts. 160 a 177 LGT). Es decir, las mismas que son propias de la recaudación de las deudas tributarias. Pese a ello, no basta con realizar una remisión a todas las cuestiones apuntadas anteriormente, pues no se obtendría una visión clara de cuál es el estado actual de la cuestión. Porque, precisamente, el pago de las sanciones tributarias, mejor dicho, algunas de las medidas relacionadas con ello, se han empleado por el legislador para el logro de un objetivo distinto del apuntado anteriormente. Ya que, además de compartir la finalidad de evitar al máximo la intervención administrativa para su cobro, el legislador declara abiertamente la persecución de otro fin: la reducción de la litigiosidad.

Finalidad que no es nueva, pues ya se hallaba presente en los antecedentes normativos de la nueva LGT. Efectivamente, este era el objetivo confesado en la Memoria del Proyecto de la Ley 1/1998, de DGC, cuando, respecto a su art. 35 LDGC, aborda el problema de los intereses de demora, cuya regulación contravenía el principio general del art. 138.3 LRJPAC, según el cual éstos no se devengarían. Justificando dicha medida porque en materia tributaria “resulta imprescindible para evitar un incremento desmesurado de la conflictividad por razones exclusivamente financieras”. Adjuntándose a ello la alusión a “la eficacia y agilidad de la Administración tributaria en el ejercicio de su labor sancionadora”, a través del procedimiento que desarrollaba, que contenía la EM del anterior Reglamento sancionador, aprobado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre. De manera que “constituye un factor de gran importancia en cuanto restablece la legalidad vigente e incentiva el cumplimiento voluntario”. Argumentos sobre los que trataba de justificar, sin éxito, la previsión contenida en su art. 37 que establecía la exigencia de intereses de demora por el tiempo de suspensión automática de las sanciones hasta que fueran firmes en vía administrativa, incurriendo en un claro exceso respecto al art. 35 LDGC.

En relación con esto último, su abolición por la nueva LGT (art. 212.3.b)) ha trasladado el problema a un momento posterior, el de su paso a la vía contencioso-administrativa. Y ello porque la LGT sigue considerándolo un supuesto de *suspensión y no de inejecutividad*, tal y como prevé con carácter general el citado art. 138.3 LRJPAC.

De manera que, en la actualidad, la conflictividad se plantea en relación con dos cuestiones. La primera, por la exigencia de garantía para la vigencia de la suspensión, con arreglo a la doctrina del TS introducida por la STS de 5 de octubre de 2004 —seguida por otras posteriores, como la STS de 7 de marzo de 2005— en aplicación de lo dispuesto por el art. 233.8.2.º pr LGT. Y, la segunda, en relación con los intereses de demora devengados por la citada suspensión jurisdiccional cuando la sanción es confirmada en dicha sede²⁴, porque el art. 212.3.b) LGT

23. MEDRANO IRAZOLA, S., “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *Estudios sobre la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, p. 196, propone su inconstitucionalidad por su naturaleza sancionadora y no indemnizatoria.

24. SOLER ROCH, M.ª T., *op. cit.*, p. 404, omisión que es comprensible porque se trata de una cuestión más propia de la LJ, pero no si se atiende a la conflictividad que provoca.

prevé su exigencia a partir del vencimiento del plazo de pago concedido con la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

En definitiva, con arreglo a la nueva LGT, la suspensión automática de la sanción sin garantías alcanza en la actualidad, al menos, hasta la conclusión del plazo de dos meses previsto para la interposición del recurso contencioso administrativo (art. 46.1 LJ), una vez agotada la vía administrativa. Y si se ha interpuesto el recurso con petición al órgano jurisdiccional de adopción de la medida cautelar de suspensión, y ello se ha comunicado a la Administración²⁵, rige la norma del art. 233.8.2.º párrafo LGT, que, como se ha dicho, ha sido objeto de una discutible interpretación jurisprudencial —por la citada STS de 5 de octubre de 2004—, y reglamentaria (art. 29.2 RPS, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre). Como consecuencia de ello, se estará a la decisión judicial que recaiga en la pieza separada de medidas cautelares; decisión que, indudablemente, se regirá por los criterios de la LJCA, es decir, no será automática. Hasta que ello no suceda no podrán iniciarse las actuaciones del procedimiento de apremio, aun cuando haya comenzado el período ejecutivo una vez sea firme en vía administrativa la sanción y haya concluido el período voluntario de pago concedido en la resolución desestimatoria (arts. 161.2.2.º pr. LGT, 29.2 RPS y 66.6 RR).

Lo anterior entra en contradicción, de un lado, con la simple interpretación literal del art. 233.8.2.º LGT, que en contraste con el párrafo inmediato anterior de dicha norma permitía concluir en la suspensión automática hasta la decisión judicial de fondo. Interpretación que venía propiciada, además, por la STS de 6 de octubre de 1998²⁶ y otras posteriores, hasta el giro dado por la STS de 5 de octubre de 2004 y la posterior STS de 7 de marzo de 2005. Y, en segundo lugar, con el criterio contenido en la STS de 18 de septiembre de 2001 que al considerarlo un supuesto de inejecutividad, rechazaba, en consecuencia, la exigencia de intereses de demora. Criterio que, sin embargo, no ha sido seguido con uniformidad tras la promulgación de la nueva LGT en combinación con la doctrina de la STS de 7 de marzo de 2005. Así, mientras la SAN de 9 de julio de 2007, sí se acoge a la STS de 18 de septiembre de 2001, si bien lo hace en un supuesto para el que no admite la aplicación retroactiva de la LGT, la posterior SAN de 26 de octubre de 2007, que sí admite tal retroactividad, concluye aplicando el criterio del art. 212.3 LGT. En cambio, en pro de la inexigibilidad de intereses suspensivos se pronuncian las SSTJ Cataluña núm. 673/2007, de 14 de junio y núm. 846/2007, de 23 de julio, basándose incluso en los trabajos de elaboración de la nueva LGT y su propia EM. Por el contrario, la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 28 de no-

viembre de 2007, también se alinea con el criterio legal, y ello pese a reconocer que no existe una línea jurisprudencial clara en esta cuestión. Pues tras la STS de 7 de marzo de 2005 recayó la STS de 26 de octubre de 2005 que, aunque no en relación con materia tributaria, confirma el criterio de la SAN de 21 de abril de 2004 y considera que no es posible la exigencia de intereses de demora en la vía contencioso-administrativa si el órgano judicial suspendió la ejecución de las sanciones, ni aun cuando éstas fueran posteriormente confirmadas.

En fin, la *Resolución TEAC de 31 de enero de 2008* se basa precisamente en la repetida STS de 7 de marzo de 2005 para extraer conclusiones sobre la exigencia de los intereses de demora en paralelo con las relativas a la suspensión. Así, tomando como base el concepto jurisprudencial de firmeza en vía administrativa que propone el TS, situándolo “hasta la decisión judicial sobre la adopción de medidas cautelares en la pieza separada de suspensión incoada en el mismo”, distingue lo siguiente: a) No son exigibles intereses suspensivos sobre sanciones recurridas en vía administrativa, debiendo aplicarse este criterio con carácter retroactivo (DT 3.ª, 1 y 2, d) LGT); b) Únicamente cuando la sanción haya adquirido firmeza en vía administrativa, por no ser susceptible de ulterior recurso, se devengarán intereses de demora desde el vencimiento del período voluntario abierto por la notificación de la resolución que le haya puesto fin, y c) Si se recurre en vía jurisdiccional y se solicita la suspensión, “se abrirá el período de devengo de los intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada”.

En otro orden de consideraciones, también la pretendida reducción de la litigiosidad aparece en la EM de la LGT cuando justifica la introducción del art. 188.3 “con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones”, Igualmente lo hace la de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, cuando alude a dos de las reformas que se introducen en la LGT, en concreto en los arts. 155.5 y 188 LGT.

En particular, en relación con las Actas con Acuerdo, las medidas introducidas se refieren, de un lado, a contemplar en el art. 155.5 LGT la posibilidad, hasta entonces vedada, de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda con anterioridad a la finalización del plazo del art. 62.2 LGT —abierto por el transcurso de diez días tras la firma del acta o bien por liquidación expresa en dicho plazo corrigiendo errores materiales (art. 186.7 RGIT)—. Además, la firma del acta con acuerdo supone un reducción del 50% de las sanciones impuestas en ella (art. 188.1.a) LGT) que se perderá por dos razones: a) La impugnación de la sanción en vía contencioso-administrativa, puesto que está

25. La Res. de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT (BOE de 3 de enero de 2006), apartado Séptimo 1.1.3, parece sostener, con discutible criterio, que su falta determinará la no suspensión. Sin embargo, ello se refrenda por la STS de 7 de marzo de 2005 (FJ 5.º).

26. MARTÍN QUERALT, J., “La suspensión de una sanción tributaria recurrida judicialmente no necesita garantía”, *TF*, núm. 177, 2005, p. 6.

vetada en vía administrativa por el art. 212.2.2.º párrafo LGT, con la salvedad del art. 155.6 LGT que únicamente contempla el recurso del art. 217 LGT de nulidad de pleno derecho; así como por la impugnación de la regularización (liquidación) para la que se prevén idénticas restricciones; *b)* Por impago, en los casos en que no se ha prestado depósito y la deuda ha quedado garantizada mediante aval o seguro de caución, bien en los plazos del art. 62.2 LGT, o bien, y ésta es justamente la novedad de la reforma por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en los fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido por la Administración, en coherencia con la redacción actual del art. 155.5 LGT.

Por lo que se refiere a la reducción del 25% del art. 188.3 LGT, prevista para el resto de sanciones, las condi-

ciones para su aplicación son dos: *a)* La primera, referida al pago puntual de la sanción; *b)* La segunda lo hace a la "no litigiosidad", en tanto condiciona su vigencia a que no se recurra ni contra la liquidación —circunstancia que determina también la pérdida de la reducción del 30% por conformidad del art. 188.1.b) LGT—, ni, lo que es más importante, contra la sanción. Pues bien, la reforma de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, únicamente incide en la primera de las condiciones señaladas, flexibilizándola. Y ello porque permite disfrutar de la reducción también en los casos en que el pago se efectúe en los plazos concedidos por el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, si bien sujeto a dos límites: que se haya solicitado en período voluntario y que se haya garantizado, únicamente, con aval o con seguro de caución.