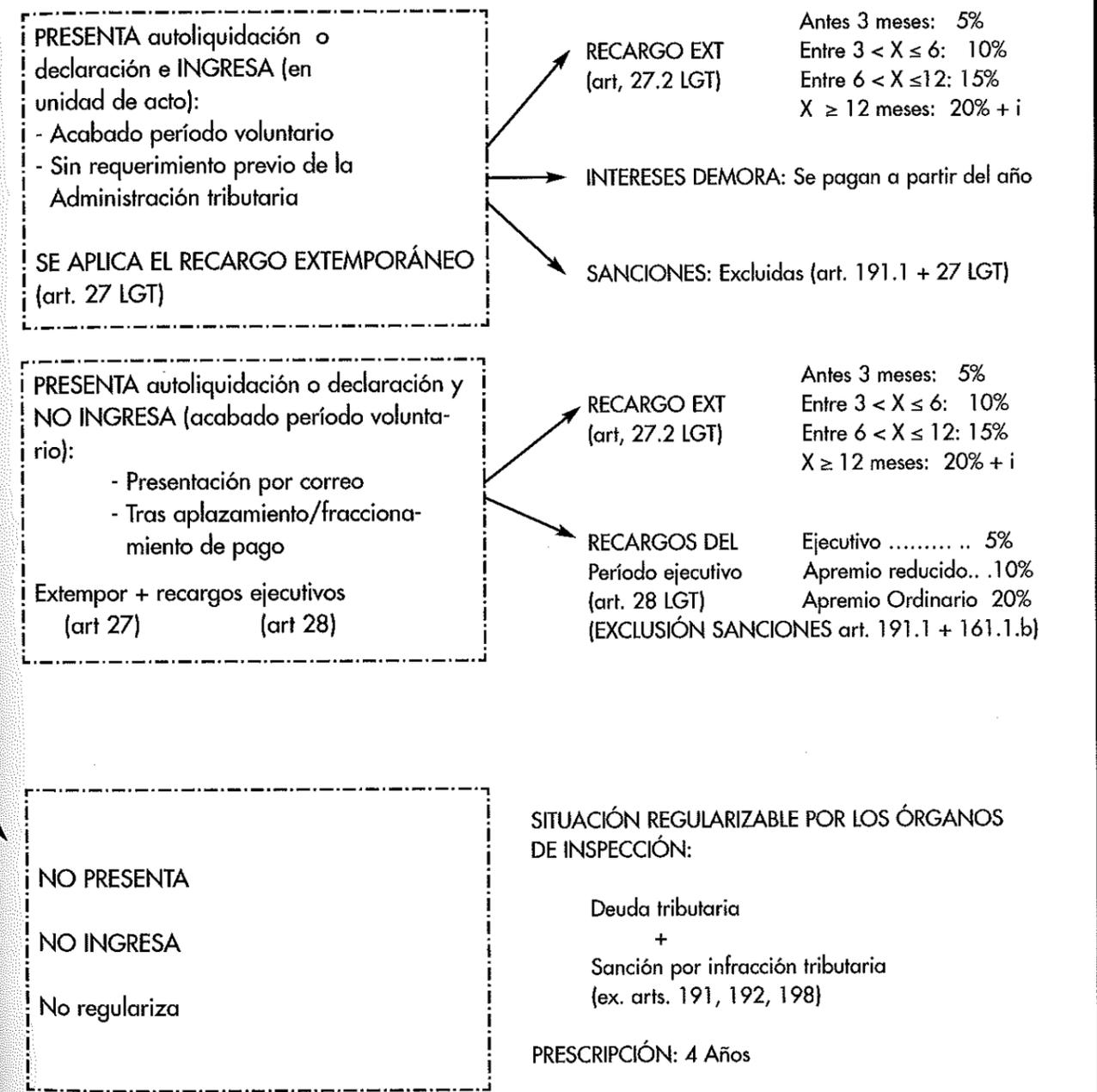
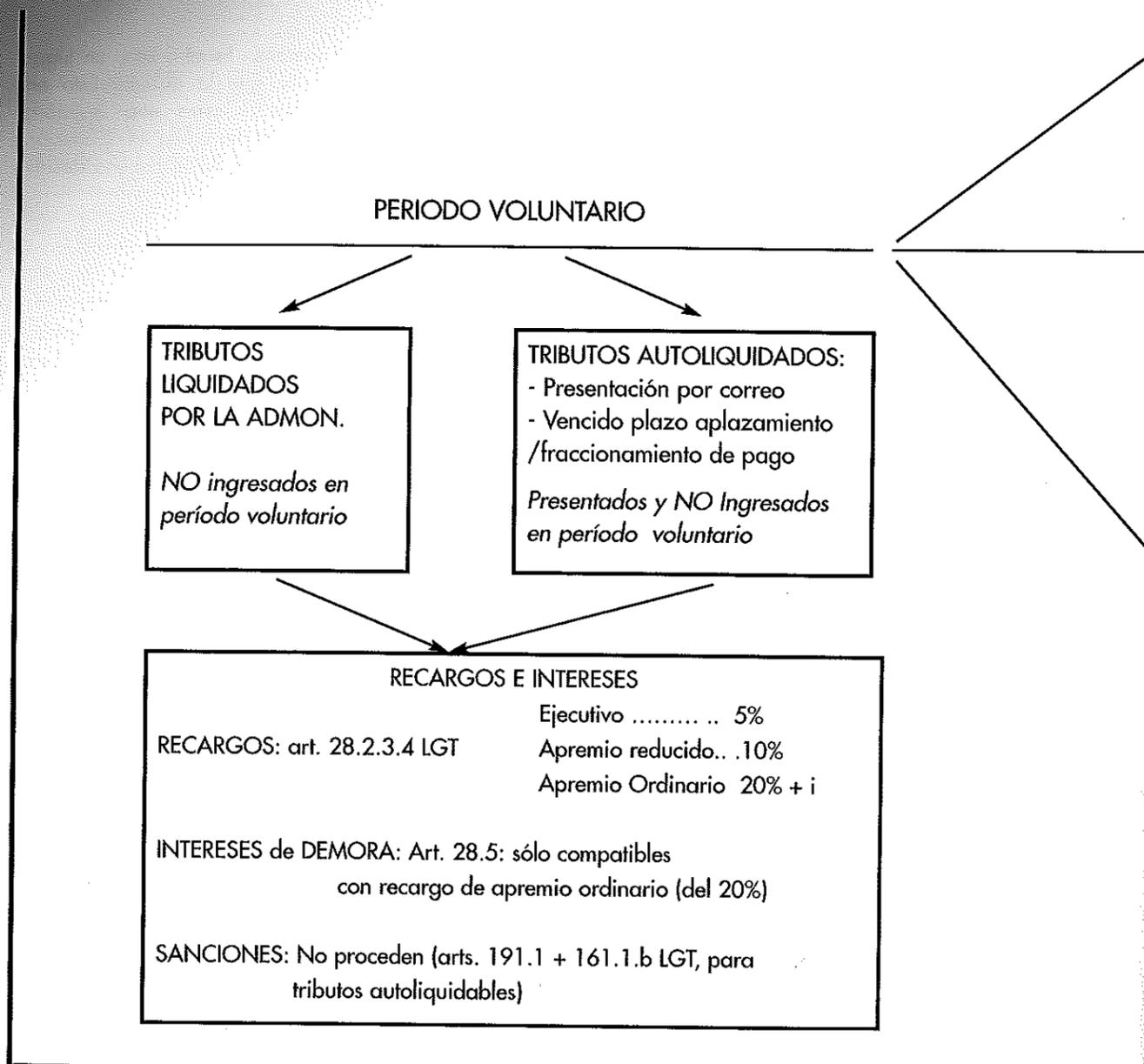


Recargos e intereses en la nueva Ley General Tributaria



Eva Andrés
Profesora Titular de Derecho financiero y tributario de la UB

Recargos e intereses en la nueva ley general Tributaria

Continuación...

El presente comentario tiene por objeto ofrecer un esquema general a través del cual se muestre el juego de recargos, intereses y sanciones que se derivan del incumplimiento de las obligaciones formales y/o materiales del tributo, atendiendo al período de tiempo en el que se produzcan [Con la colaboración de: Aguilar, J.; Cabré, A.; De la Viuda, De Valois, E.; Faulo, J.; Fornells, M., Mon, E., Sánchez, E. y Tamayo, J.]

De esta suerte, serán objeto de comentario los distintos supuestos de hecho que pueden darse en la práctica, así como las consecuencias jurídicas que se derivan de estas medidas en términos de intereses de demora, recargos y sanciones tributarias. A tales fines, distinguimos los dos períodos impositivos siguientes. A saber:

1.- DURANTE EL PERÍODO VOLUNTARIO

A) Supuestos de hecho:

Los presupuestos fácticos que pueden plantearse son los siguientes:

a) Tributos liquidados por la Administración cuya notificación se recibe en período

voluntario, no ingresándose la deuda en dicho intervalo temporal legal y reglamentariamente establecido.

b) **Tributos autoliquidables:** El contribuyente presenta su autoliquidación y no ingresa la deuda derivada de la misma. En tal supuesto cabrían las dos siguientes posibilidades [El supuesto de hecho consistente en presentar la autoliquidación no acompañada del ingreso es prácticamente imposible que se produzca tanto en el caso de que la autoliquidación se gestione a través de la entidad financiera colaboradora, como en el caso de que se presente telemáticamente, habida cuenta de que si no existen fondos suficientes en la cuenta bancaria contra la que se carga el débito tributario se deniega la operación]:

b.1. Presentación por correo administrativo: el contribuyente presenta su autoliquidación en período voluntario y no ingresa la deuda.

b.2.- Solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de pago en período voluntario, sin realizarse el ingreso correspondiente una vez vencido el plazo concedido.

B) Recargos, intereses y/o sanciones derivados de tal falta de ingreso en período voluntario.

Subráyese que el denominador común de los supuestos planteados supra, es que el contribuyente "no ingresa" en período voluntario.

En virtud del artículo 161.1 LGT, el período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley. b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

El inicio del período ejecutivo reza el artículo 161.4 LGT determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Supuesto que se solicite aplazamiento de pago en período voluntario, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se ingresa, se exigirá por la vía de apremio la deuda aplazada más los intereses de demora devengados con el recargo de apremio correspondiente (art. 57.1 RGR)

Veamos cuál es el juego de intereses, recargos y sanciones aparejados a tales supuestos de hecho.

B.1.- Recargos: Al contribuyente que presenta la autoliquidación y no ingresa en período voluntario (b.1 y b.2), así como al contribuyente que no paga la deuda derivada de la liquidación (en el caso de tributos liquidados por la Administración) le son aplicables los **recargos del período ejecutivo** previstos en el **artículo 28** de la L.G.T.

[El supuesto de hecho consistente en presentar la autoliquidación no acompañada del ingreso es prácticamente imposible que se produzca tanto en el caso de que la autoliquidación se gestione a través de la entidad financiera colaboradora, como en el caso de que se presente telemáticamente, habida cuenta de que si no existen fondos suficientes en la cuenta bancaria contra la que se carga el débito tributario se deniega la operación]. Dichos recargos son los siguientes, a saber:

1. **Recargo ejecutivo:** Se gira cuando el contribuyente satisface la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio. Su importe es del 5%.
2. **Recargo de apremio reducido:** Procederá cuando el contribuyente satisfaga la deuda no ingresada en el plazo de tiempo previsto en el artículo 62 apartado 5 de la Ley General Tributaria (plazo para realizar el pago habiéndose notificado la providencia de apremio). El recargo será del 10 %.

Nota: el artículo 62.5 de la LGT establece el plazo de tiempo para hacer efectiva la deuda notificada a través de la providencia de apremio: si la notificación tiene lugar en la primera quincena del mes, se podrá pagar hasta el día 20 del mismo mes, o si este no fuera hábil has el inmediato hábil siguiente. Si se notifica en la segunda quincena del mes se podrá pagar hasta el día 5 del mes siguiente, o si este no fuera hábil hasta el inmediato hábil siguiente.

3. **Recargo de apremio ordinario:** cuando se ingrese la deuda con posterioridad al vencimiento del plazo que marca la providencia de apremio. El recargo será del 20 % (es el recargo de apremio convencional).

Tales recargos se devengan a partir del día siguiente que finaliza el período voluntario, según el artículo 161 LGT.

b. 2) Intereses de demora: El contribuyente pagará intereses de

demora sólo en el caso de que proceda el recargo de apremio ordinario (artículo 28 apartado 5 de la Ley General Tributaria).

El interés de demora según el artículo 26.6 será el interés legal del dinero establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado aumentado en un 25%.

b. 3) Sanciones: En virtud del artículo 191 apartado 1 de la Ley General Tributaria no se considera que existe infracción cuando sea de aplicación el párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la Ley General Tributaria, que hace referencia al supuesto de presentación y no ingreso de la autoliquidación en período voluntario.

Por tanto, a tenor del artículo 191.1 de la LGT con remisión al artículo 161.1 b) de la LGT no procederá sanción tributaria en el caso de la apertura del procedimiento ejecutivo para deudas a ingresar mediante autoliquidación.

2.- VENCIDO EL PERÍODO VOLUNTARIO DE PAGO

Tras la conclusión del período voluntario puede ocurrir:

2.1- Supuesto de hecho: El contribuyente **PRESENTA** la autoliquidación e **INGRESA** la deuda en unidad de acto, sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria.

El resultado jurídico de tal proceder es el siguiente:

Recargos: Juega el recargo extemporáneo ex. art. 27 LGT. De manera que, si el contribuyente presenta la autoliquidación o declaración antes de

ser requerido por la Administración tributaria a tales fines, le serán girados los recargos del artículo 27 apartado 2 de la Ley General Tributaria. La cuantía del mismo está en función del tiempo que tarde en regularizar su situación tributaria. A saber:

- a) Si la presentación se efectúa antes de 3 meses se aplica el 5%.
- b) Si la presentación se efectúa antes de 6 meses se aplica el 10%.
- c) Si la presentación se efectúa antes de 12 meses se aplica el 15%.
- d) Si la presentación se efectúa una vez transcurridos 12 meses se aplica el 20%.

Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.

Nota: en estos supuestos no son de aplicación los recargos del período ejecutivo, a tenor de lo establecido en los artículos 161.3 LGT en relación con el artículo 161.1.b) in fine de la LGT [Vid. su aplicación práctica en el CASO III].

Intereses de demora: Sólo se generarán intereses de demora si el contribuyente realiza el ingreso una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación (artículo 27 apartado 2 de la Ley General Tributaria).

En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Sanciones: El hecho de presentar voluntariamente la autoliquidación fuera del período voluntario de pago acompañada del correspondiente ingreso excluye la imposición de sanciones, tal y como se

establece en el artículo 191 apartado 1 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 27 del mismo texto legal y en el mismo sentido el artículo 27.2 LGT. Así pues no procederá la aplicación de sanciones cuando se regularice aplicando el recargo extemporáneo sin requerimiento previo.

2.2- Supuesto de hecho: El contribuyente **PRESENTA la autoliquidación extemporáneamente y "NO INGRESA"** la deuda: presentación extemporánea por correo administrativo o bien, solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento vencido el período voluntario, no acompañada del correspondiente ingreso.

Las consecuencias jurídicas derivadas de tales supuestos de hecho serán las siguientes (art. 27.3 LGT):

Recargos: Dado que ha concluido el período voluntario y el contribuyente presenta extemporáneamente la autoliquidación no acompañándola del ingreso correspondiente, cuando proceda a efectuar el pago se le girará: el correspondiente recargo extemporáneo (en función del tiempo que tarde en presentar), más el recargo de apremio oportuno (que dependerá de cuándo se realice el ingreso: antes, durante o después de los plazos que marca la providencia de apremio). Estamos, pues, ante supuestos de **compatibilidad entre los recargos por ingreso voluntario extemporáneo (art. 27 LGT) y los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT)**, de forma que:

- En primer lugar juega el **recargo extemporáneo** previsto en el artículo 27 de la LGT, cuya cuantía hemos visto dependerá del tiempo en el cual se realice el ingreso. Esto es:

- Si la presentación se efectúa antes de 3 meses se aplica el 5%
- Si la presentación se efectúa antes de 6

meses se aplica el 10%

- Si la presentación se efectúa antes de 12 meses se aplica el 15%

- Si la presentación se efectúa transcurridos 12 meses el 20%

- En segundo lugar, la liquidación que proceda por recargos e intereses de demora derivada de tal presentación extemporánea no impedirá la exigencia de los **recargos e intereses del período ejecutivo** que correspondan sobre el importe de la autoliquidación (art. 27.3 LGT).

Como se ha visto, en el caso de las deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la **autoliquidación** (artículo 161.1.b de la LGT).

El inicio del período ejecutivo determina la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley (art. 161.4 LGT):

a) Recargo ejecutivo: si ingresa antes de la prov. de apremio: 5%

b) Recargo de apremio reducido: si ingresa en el plazo para realizar el pago habiéndose notificado la prov. de apremio: 10 %

c) Recargo de apremio ordinario: si ingresa pasado el plazo que marca la providencia de apremio. El recargo será del 20%

CUADRO RESUMEN: Compatibilidad de los recargos por ingreso voluntario extemporáneo (art. 27 LGT) y los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT)

RECARGO EXTEMPORÁNEO	RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO
Art. 27 LGT	art. 28 LGT
Antes 3 meses → 5%	Recargo ejecutivo → 5% antes PA
Antes 6 meses → 10%	Recargo apremio reducido → 10% durante PA
Antes 12 meses → 15%	Recargo apremio ordinario → 20% tras plazos PA + i
Más 12 meses → 20%+ i	(art. 62,5 LGT)

Intereses: Conllevará intereses de demora los siguientes supuestos:

- a) Presenta e ingresa extemporáneamente a partir del año (recargo del 20% más intereses de demora, artículo 27. 2 LGT).
- b) Si no ha realizado el ingreso después del plazo que establece la Providencia de Apremio (art. 28.4 LGT). Se paga el recargo de apremio ordinario más intereses de demora desde la apertura del período ejecutivo.
- c) Supuesto que haya transcurrido más de doce meses desde el plazo voluntario para realizar la autoliquidación e ingreso y además se haya iniciado el período ejecutivo (art. 161.1.b), hay que tener en cuenta que si bien el artículo 27.2 LGT permite que se giren intereses desde el año de extemporaneidad, en el caso de que juegue también: bien el recargo ejecutivo (28.2 LGT), bien el recargo de apremio reducido (28.3 LGT), no se devengan intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo (art. 28.5 LGT) [Puede verse su aplicación práctica en el CASO VI.].
- d) Cuando no se satisface el ingreso en los plazos que marca la providencia de apremio habiendo transcurrido más de un año desde el término del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o declaración en período voluntario, se aplicará:

Art. 27.2 LGT	+	Art. 28.4 LGT
20%+ i		20%+ i
Extemporáneo		Apremio Ordinario

Sanciones: Se excluyen ex. artículo 191 apartado 1 de la Ley General tributaria.

A continuación se analizan las situaciones y consecuencias jurídicas descritas a través de algunos supuestos prácticos.

SUPUESTOS PRÁCTICOS

CASO I.- Un contribuyente presentó su autoliquidación del IRPF por correo administrativo en el período voluntario correspondiente, pero no ingresó dentro de este período la cuantía resultante. Transcurridos seis meses, recibe la notificación de la oportuna providencia de apremio y, tras esa llamada de atención de parte de la Administración, procede a efectuar el ingreso en el plazo de los dos días siguientes. ¿Qué recargo/s resultan aplicables?. ¿Procede o no aplicar sanciones?. ¿Deberá abonar o no intereses de demora?

En el supuesto indicado supra, el contribuyente ha presentado su autoliquidación en período voluntario sin ser acompañada del correspondiente ingreso.

En virtud del artículo 161.1 LGT, el período ejecutivo se inicia al día siguiente del plazo de ingreso voluntario cuando nos encontremos ante autoliquidaciones presentadas en dicho plazo sin ser acompañadas del ingreso correspondiente (Presupuesto material).

Presupuesto formal: al requisito material le acompaña el presupuesto o requisito formal, consistente en la emisión del título ejecutivo: la providencia de apremio, con la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial firme para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago (art. 167 LGT).

Recargos: El artículo 161.4 de la LGT establece que la entrada del período ejecutivo comporta la exigencia de los intereses de demora y los recargos correspondientes en los términos previstos en los artículos 26 y 28 LGT.

Nota: Fijese que el hecho de que el contribuyente haya presentado la autoliquidación en período voluntario de pago enerva la hipótesis del recargo extemporáneo ex artículo 27 LGT.

Sí le serán exigibles, por contra, los recargos del período ejecutivo (art. 28), cuya cuantía depende del momento del tiempo en que se satisfaga la deuda en relación con la providencia de apremio. En el presente supuesto, dado que se ha procedido a ingresar el importe entre la notificación de la providencia de apremio y el fin del plazo que en ella se consigna, se girará el recargo de apremio reducido ex art. 28.3 LGT. Su importe asciende a un 10% sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

Intereses: En virtud del artículo 28.5 LGT la aplicación del recargo de apremio reducido excluye la exigencia de intereses de demora

que pudieran devengarse desde el inicio del período ejecutivo.

Sanciones: Se excluye la aplicación de sanciones por mor del artículo 191.1, a cuyo tenor no cabe establecer sanción en los presupuestos en los que se hubiera entrado en el período ejecutivo de acuerdo con el artículo 161.1.b) LGT.

CASO II.- Plantéese la situación anterior, pero suponga que el contribuyente ingresa la cuantía correspondiente tras la conclusión del período voluntario pero antes de recibir la providencia de apremio. ¿Qué recargos/s resultan aplicable/s?. ¿Procede o no aplicar sanciones?. ¿Deberá abonar o no intereses de demora?.

Las repercusiones jurídicas que conllevan este cambio en el supuesto fáctico son las siguientes:

Recargos: Como se ha dicho, ha finalizado el período voluntario sin que el contribuyente ingrese la deuda tributaria, con lo cual, se activa o comienza el período ejecutivo. El régimen de recargos varía en función del retraso en la regularización voluntaria del contribuyente. En el presente supuesto se aplicará el recargo ejecutivo del 5% ya que el matiz o la diferencia con el supuesto anterior radica en que se ingresa la cuantía resultante antes de recibir la providencia de apremio (art. 28.2 LGT).

Intereses de demora: De manera análoga a lo previsto para el supuesto anterior de acuerdo con el art. 28.5 LGT no se abonarán intereses de demora cuando sean de aplicación los recargos de apremio reducido y ejecutivo.

Sanciones: No se producen cambios. Según el art. 191 LGT (en conexión con el 161.1.b)

LGT) relativo al régimen de sanciones, se excluyen las sanciones en el período ejecutivo.

CASO III. Un sujeto pasivo presentó su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio diez meses después de la conclusión del período voluntario de autoliquidación, ingresando a la vez la cantidad resultante, sin que la Administración le hubiese requerido la presentación de la misma ni hubiese iniciado actuaciones de investigación. ¿Qué recargo/s resultan aplicables? ¿Procede o no aplicar sanciones? ¿Deberá abonar o no intereses de demora?

Nos encontramos en este supuesto ante una presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo por parte de la administración, cuyas consecuencias jurídicas consisten en la aplicación de un régimen de recargos que varía en función del retraso en la regularización voluntaria del contribuyente.

Recargos: En este caso, al ser el retraso superior a seis meses pero inferior a un año en virtud del art. 27 LGT, el contribuyente deberá hacer frente a un recargo por declaración extemporánea o fuera de plazo del 15% (hasta 12 meses). Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación.

Estos recargos tienen como finalidad compensar el daño producido por el retraso y su penalización. Por ello, en estos supuestos de cumplimiento voluntario -en el plazo de un año- sin que haya actuado la Administración no se exigen sanciones ni intereses, pues se trata de incentivar, claro está, el cumplimiento voluntario, aún fuera de plazo.

Nota: no será de aplicación un recargo del período ejecutivo pues en virtud del art. 161.1.b, cuando haya transcurrido el período reglamentario para deudas a ingresar mediante autoliquidación, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de la presentación extemporánea sin haber realizado el correspondiente ingreso (y en el supuesto que nos ocupa se realiza el ingreso en el mismo momento de la presentación de la autoliquidación).

Intereses de demora: El recargo extemporáneo excluye los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de 12 meses desde el día siguiente al período voluntario (art. 27.2 LGT).

Sanciones: Se excluyen las sanciones cuando se regulariza según lo previsto en el artículo 27 (art. 191.1 LGT). En el mismo sentido: artículo 27.2 LGT.

CASO IV. Plantéense la situación anterior, pero suponga que el sujeto pasivo no ingresa la cantidad resultante de la liquidación que presenta (por correo administrativo) extemporáneamente. ¿Qué recargo/s resulta/n aplicables? ¿Procede o no aplicar sanciones? ¿Deberá abonar o no intereses de demora?.

El cambio que supone el supuesto de hecho repercute en el resultado jurídico del siguiente modo:

Recargos: la liquidación que proceda por recargos e intereses de demora derivada de una presentación extemporánea no acompañada de ingreso, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación (art. 27.3 LGT).

En este caso y de acuerdo con el art. 27.2 LGT, se exigirá los recargos por declaración extemporánea o fuera de plazo del 15% (hasta doce meses) ya que presenta su declaración a los diez meses posteriores a la conclusión del período voluntario.

Asimismo, al no ingresar la deuda tributaria derivada de la autoliquidación extemporánea, deberá abonar también recargos propios del período ejecutivo [En este supuesto, dado que ya ha concluido el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de la presentación de la autoliquidación]: del 5% (recargo ejecutivo si paga antes de la providencia de apremio), recargo reducido del 10% (si paga en los plazos marcados por la Ley, en función de la fecha en que se notifica la providencia) o el recargo ordinario del 20% para el resto de casos (art. 28 LGT).

Intereses de demora: En relación a la extemporaneidad no hay intereses aplicables, pues se excluyen en el artículo 27.2 LGT, al no haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo para hacer efectivo el pago en período voluntario.

Respecto del período ejecutivo sólo los habrá en el caso de que la falta de ingreso se prolongue más allá del plazo que se conceda en la providencia de apremio (caso de recargo ordinario de apremio según el artículo 28.4 LGT). En el resto de supuestos no serán compatibles los recargos del período ejecutivo con los intereses de demora desde el inicio de ese período.

Sanciones: No cabe la aplicación de sanción. Por la presentación extemporánea no habrá sanción puesto que se ha regularizado ex artículo 27.2 LGT y por la falta de ingreso de la deuda tampoco pues el artículo 191.1 excluye sanción en el caso de la apertura del período ejecutivo (artículo 161.1.b para el caso de deudas autoliquidables).

CASO V.- Un obligado tributario en calidad de contribuyente olvidó presentar su declaración del I.R.P.F. Revisando sus papeles un año y medio después de la conclusión del período voluntario de ingreso descubre este olvido, decidiendo presentar entonces la declaración e ingresando en unidad de acto la cuantía resultante. ¿Qué recargo/s resulta/n aplicable/s?. ¿Procede o no aplicar sanciones?. ¿Deberá abonar o no intereses de demora?.

Recargos: En este caso, la presentación de la autoliquidación de dicho impuesto se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación (18 meses dice el supuesto), por lo que el **recargo por declaración extemporánea es del 20% según el artículo 27.2 LGT**. No habrá recargos del período ejecutivo, puesto que el ingreso se realiza el mismo día (y en unidad de acto) a la presentación extemporánea del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 161.1.b in fine en relación con el artículo 161.3 LGT).

Nota: señala expresamente la ley que para que sea aplicable el régimen de recargos que sustituye a las sanciones tributarias que hubieran podido aplicarse, es preciso que en la autoliquidación extemporánea se identifique expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere y deberá contener únicamente los datos relativos a dicho período.

Intereses de demora: Se devengarán **intereses de demora** por el período transcurrido desde el día siguiente al año de extemporaneidad, es decir desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que se presente la autoliquidación acompañada de ingreso (art. 27 LGT).

Sanciones: No procede la aplicación de sanciones por el juego de los artículos 191.1 con el artículo 27, así como en virtud del artículo 27.2

CASO VI.- **Plantéese la situación anterior, pero suponga que el obligado tributario no ingresa la cantidad resultante de la liquidación que presenta extemporáneamente y, que en el período que media entre la presentación de la autoliquidación y el ingreso, la Administración le notifica la providencia de apremio. ¿Qué recargo/s resulta/n aplicables?. ¿Procede o no aplicar sanciones?. ¿Deberá abonar o no intereses de demora?.**

Recargos: Ante dicho supuesto, el obligado deberá satisfacer el recargo por declaración extemporánea del 20% ya que la presentación de la autoliquidación del impuesto se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término fijado para la presentación (concretamente 18 meses).

Asimismo, al día siguiente de la presentación de la declaración extemporánea sin su correspondiente ingreso, se abre el período ejecutivo que lleva asociado el correspondiente recargo del período ejecutivo previstos en el artículo 28 de la LGT. Al haber recibido ya la providencia de apremio nos encontramos ante los recargos de apre-

mio y, dependiendo de si el pago se realiza dentro del plazo consignado en la providencia o fuera de éste, nos hallaremos ante un recargo reducido del 10% (en el primer caso) o uno ordinario del 20%.

Intereses de demora: En cuanto a los intereses de demora, por la presentación extemporánea el sujeto pasivo deberá abonarlos por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Ahora bien, en el caso de que proceda también el recargo ejecutivo o de apremio reducido no podrán exigirse los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo (art. 28.5 LGT).

Sanciones: En línea con las consideraciones realizadas hasta el momento no habrá lugar a la imposición de sanciones, puesto que, de un lado, se ha procedido a la regularización ex art. 27 LGT y, de otro, la apertura del período ejecutivo excluye –asimismo– la posibilidad de aplicar sanción tributaria.

Eva Andres
Profesora Titular de Derecho
financiero y tributario de la UB