Naturaleza jurídica del recargo en el procedimiento de cobro ejecutivo de las deudas tributarias

Diego BARBOZA SIRI*

Resumen: La presente investigación precisa la naturaleza jurídica del recargo establecido en el procedimiento de cobro ejecutivo previsto en el Código Orgánico Tributario. En este sentido, se analiza efectivamente si se trata de una sanción tributaria encubierta, de una indemnización sobre el patrimonio del deudor tributario o de una institución diferente, más allá de la sanción y de la indemnización. Luego de estudiada la definición de sanción, se concluye que la naturaleza jurídica de este recargo tiene un carácter claramente sancionatorio, razón por la cual el sujeto pasivo tiene derecho a que se respeten todas las garantías establecidas en el procedimiento sancionatorio, sin que deban ser conculcados estos derechos al liquidarse el recargo sin el respeto de las

* Abogado y Licenciado en Ciencias Fiscales. Especialista en Derecho Administrativo (UCV) y en Ciencias Penales y Criminológicas (UCAB). Doctorando en Derecho UCAB. Profesor de Postgrado en la ENAHP. Ex funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Abogado en ejercicio libre de la profesión.

mencionadas garantías. Se plantea como solución una interpretación conforme con la Constitución del artículo que establece este recargo tributario.

Palabras clave: Cobro ejecutivo, recargo, sanción, indemnización.

***Abstract:** This research specifies the legal nature of the surcharge established in the enforcement collection procedure provided for in the Organic Tax Code. In this regard, it is effectively analyze whether it is a disguised tax penalty, an indemnity on the assets of the tax debtor or an different institution, beyond the penalty and the indemnity. After studying the definition of penalty, it is concluded that the legal nature of this surcharge is clearly punitive, which is why the taxpayer is entitled to have all the due process provisions guaranteed, without these rights having to be violated when the surcharge is paid without respect for the aforementioned guarantees. Therefore, the solution proposed is the constitutional interpretation of the article that establishes this tax surcharge.*

***Keywords:** Enforced collection, surcharge, penalty, indemnity.*

Sumario:

INTRODUCCIÓN. I. EL CONCEPTO DE CASTIGO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. II. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS RECARGOS. 1. Naturaleza indemnizatoria del recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo. 2. Naturaleza sancionadora del recargo por el inicio del cobro ejecutivo. 3. Naturaleza jurídica del recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo. 4. La adecuación constitucional del recargo con la Carta Fundamental. CONCLUSIONES.

INTRODUCCIÓN

Una de las novedades legislativas que trajo la reforma tributaria de 2014¹ fue la implementación, por primera vez en nuestro ordenamiento, de la figura de los recargos tributarios, cuya naturaleza jurídica ha sido debatida en aquellos países en los cuales lleva su regulación legal mucho más tiempo y ha dado, de esta forma, lugar a soluciones jurisprudenciales que han ido perfilando dicha naturaleza.

Los recargos tributarios tienen una naturaleza jurídica tan controvertida, que ni aun con los profundos estudios que ha realizado la doctrina foránea, se ha llegado a un consenso acerca de su real naturaleza jurídica. Igualmente, la amplia –y a veces contradictoria– jurisprudencia no ha zanjado definitivamente este problema.

Previa revisión de la doctrina y la jurisprudencia europea y latinoamericana, partimos de una hipótesis acerca del punto en cuestión, la cual a pesar de no ser pacífica, en nuestra opinión es la que más se ajusta a los postulados de la Constitución, así como a las instituciones jurídicas contemporáneas, entendiendo a los recargos como sanciones administrativas, a los cuales se les debe aplicar, con todo el rigor, los principios del Derecho administrativo sancionador y las garantías mínimas por él previstas².

¹ El artículo 290 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (G.O. 6.152 extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014) estableció: “El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código, genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo”. En similares términos el artículo 226 del vigente Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial 6.507 de 29 de enero de 2020) repite la figura del recargo para el caso del cobro ejecutivo.

² “Efectivamente, si se le califica como recargo, el contribuyente no podrá alegar las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones

Entendemos que las instituciones deben analizarse de conformidad con su real función dentro del ordenamiento jurídico, lo cual permitirá, a través de la presente investigación, desgranar su verdadera naturaleza jurídica³. De allí que nos atrevamos a sostener la tesis del carácter *claramente sancionador* que tienen los recargos tributarios, lo cual iremos desarrollando a lo largo de la presente investigación, apoyándonos en la doctrina como en la jurisprudencia, tanto extranjera como venezolana.

En nuestro criterio, la importancia práctica del presente trabajo resulta determinante, por las siguientes razones: a) en primer lugar, a pesar que en otras latitudes el problema parece haber sido resuelto por la jurisprudencia, considero que en absoluto el problema de la naturaleza jurídica de los recargos está agotado, más aún cuando éstos han sido constantemente objeto de reformas. Un ejemplo de ello es que en criterio del Tribunal Constitucional español, podrían variar su naturaleza jurídica, dependiendo que se acerquen o alejen de las sanciones tributarias por su cuantía⁴, asimismo, la propia jurisprudencia no es

que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la CE, dado que los recargos entran en funcionamiento de manera objetiva y automática, prescindiendo de cualquier elemento subjetivo que pudiera alegar este; mientras que si se le califica de sanción, entrarían en funcionamiento las citadas garantías y, por tanto, la posibilidad de alegar por parte del contribuyente las excusas absolutorias (elemento subjetivo). En consecuencia, el debate de fondo vuelve a ser, como siempre cuando a materia de sanciones nos referimos, el de las garantías que debe ostentar el contribuyente en los procedimientos sancionadores". SÁNCHEZ GERVI-LLA, Antonio: *Fundamentos de Derecho Sancionador Tributario*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2020. p. 180.

- ³ Debemos destacar el voto particular de la sentencia del Tribunal Constitucional español 164/1995, de 13/11, el cual, sostuvo que "Las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador".
- ⁴ En efecto, la citada sentencia del TC 164/1995 observa: "Si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o

pacífica en cuanto a su naturaleza jurídica⁵; b) en segundo lugar, en Venezuela recientemente se aplicó un tipo de recargo⁶, mientras en que otros proyectos legislativos también se habían previsto, lo cual nos brinda una necesidad adicional y destaca aún más la pertinencia de la presente investigación⁷.

se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, por debajo de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término, llega a desaparecer...”.

⁵ Tal como se puede colegir del voto particular de la sentencia del TC 164/1995, antes citado.

⁶ Como quedó expuesto, tenemos el recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo desde el año 2014, tema sobre el cual versa el presente trabajo.

⁷ En el proyecto de Código Orgánico Aduanero en su versión del 7 de diciembre de 2007, se había previsto el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, en los siguientes términos: “Artículo 839: Cuando el deudor de tributos aduaneros presente espontáneamente las declaraciones omitidas ante la oficina aduanera o pague las deudas pendientes sin requerimiento previo de la Administración Aduanera, no serán exigibles intereses moratorios o compensatorios de ningún tipo, sin embargo, para que se considere extinguida totalmente la deuda tributaria, el deudor deberá pagar los siguientes recargos:

1-. Hasta el primer año de ser exigible la obligación tributaria, quince por ciento (15%) del total de la deuda;

2-. A partir del primer año y hasta el segundo año de ser exigible la obligación tributaria, veinticinco por ciento (25%) del total de la deuda; y

3-. A partir del primer día siguiente del segundo año de ser exigible la obligación tributaria y hasta haberse efectuado el pago de la deuda, cincuenta por ciento (50%) del total de la deuda”.

Como puede claramente colegirse de la transcripción anterior, este tipo de recargo parece tener una finalidad totalmente resarcitoria, en virtud que no excluye las sanciones, pero sí cualquier tipo de intereses. Lamentablemente, este proyecto nunca entró en vigencia, ni siquiera en agenda legislativa a pesar de haberse remitido con los informes correspondientes a la Asamblea Nacional.

Por otra parte, el estudio del recargo establecido en el Código Orgánico Tributario presenta otra arista interesante: la influencia que el Derecho Comunitario y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos pueda tener en cuanto a su configuración jurídica, lo cual obliga a permear los principios consagrados por dicho Tribunal en la jurisprudencia de cada uno de los países miembros de la Unión Europea⁸ (U.E.) y, al encontrarnos bajo los mismos valores y principios jurídicos, extenderlos hacia nuestra jurisprudencia. Se podrán observar los importantes aportes que ha realizado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre este punto, afirmaciones que no dudamos que también deberían ser aplicables en nuestro país.

A los efectos del desarrollo de la presente investigación, la hemos dividido en dos partes, a saber: la primera parte está conformada por el análisis del concepto de sanción, especialmente en el Derecho administrativo sancionador, porque los principios aplicables a dicha rama del Derecho son perfectamente trasladables al Derecho penal tributario y en segundo lugar, analizaremos la naturaleza jurídica de los recargos previstos en el Derecho comparado para poder contrastarlo con el

⁸ Tan cierta es esta afirmación, que tal como señala IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro: *El Recargo por Declaración Extemporánea sin Requerimiento Previo. Su Naturaleza Jurídica*, en *Temas Actuales de Derecho Tributario*. Bosch Tributario. Barcelona. 2005. p. 126) "...debe tenerse en cuenta, como en la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de fecha 24 de febrero de 1994, que el criterio que debe ser utilizado para considerar jurídicamente a un recargo como fiscal o sancionador lo constituye el hecho de que este se halle dotado de 'carácter intimidatorio o represivo', siendo la cuantía del recargo un dato relevante a tales efectos pero no decisivo. Más adelante la misma sentencia afirma que 'los recargos fiscales no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio sino que se dirigen esencialmente a castigar para impedir la reiteración de actuaciones similares' ". No cabe duda que esta sentencia del TEDH debe influir y ser tomada en consideración por el Tribunal Constitucional, en virtud del carácter supranacional y vinculante de su jurisprudencia para los Estados miembros.

recargo previsto en el Código Orgánico Tributario. Finalmente, se presentarán las respectivas conclusiones.

Si bien este trabajo abarca el estudio de la naturaleza jurídica de los recargos, se va a referir al único recargo que se estableció en el Código Orgánico Tributario, excluyéndose los recargos o cuotas que sí tienen naturaleza tributaria y se “corresponden a una técnica de creación de tributos que tiene como base la existencia de otro al cual se acumulan a los efectos de su gestión”⁹.

I. EL CONCEPTO DE CASTIGO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Si tomamos la definición que de sanción ha hecho, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español (en adelante TC), observamos a lo largo de sus múltiples sentencias que dicho juzgador pone el mayor de los énfasis en la restricción de derechos realizada por la Administración con base en la conducta de las personas¹⁰. (Obviamente, no nos estamos refiriendo a la sanción penal que imponen los órganos jurisdiccionales,

⁹ Tal como lo señala Pedro CARRASCO PARRILLA en su muy documentada monografía *Consecuencias del Retraso en el Pago de las Deudas Tributarias*. Colección Monografías. Ediciones UCLM. Cuenca. 2000. p. 124. Entre estos recargos tenemos, por ejemplo, el recargo de naturaleza totalmente tributaria que se encuentra regulado en el artículo 5.9 de la Ley Orgánica de Aduanas (G.O. 6.507 extraordinario de fecha 29 de enero de 2020), en los siguientes términos: “Corresponde al Presidente de la República: (...) 9-. Establecer, modificar o suprimir recargos o impuestos adicionales a los gravámenes arancelarios previstos para la importación, exportación o tránsito de las mercancías señalando los supuestos de hecho que den lugar a su aplicación, conforme a las disposiciones previstas en el Reglamento”.

¹⁰ Así, el TC en Sentencia 61/1990, de 29 de marzo, precisó que estaremos en presencia de una sanción “en la medida en que las decisiones administrativas impugnadas limitan derechos y se han basado en la apreciación de la conducta de personas”. Asimismo, la sentencia 164/1995, *supra* citada. *Passim*.

limitándonos únicamente al análisis, como lo indica el título, de las potestades administrativas sancionadoras¹¹).

En efecto, para la jurisprudencia constitucional, el concepto de sanción está íntimamente ligado a la limitación de

¹¹ Las cuales, como indica el Profesor Alejandro NIETO, son el soporte fundamental de donde debe partir el estudio del Derecho administrativo sancionador. Señala este autor, como tesis fundamental de su trabajo que "Si tradicionalmente se ha estado basando el estudio del Derecho Administrativo Sancionador sobre el dilema de su autonomía o dependencia del Derecho Penal, yo he creído que donde hay que buscar el punto de partida es en una potestad, dado que todas las actividades públicas arrancan necesariamente de una potestad y de un ordenamiento, y así es como empieza el libro. La potestad sancionadora de la Administración es tan antigua como ésta y durante varios siglos ha sido considerada como un elemento esencial de la Policía. A partir del constitucionalismo, sin embargo, cambiaron profundamente las concepciones dominantes, puesto que el desprestigio ideológico de la Policía arrastró consigo inevitablemente el de la potestad sancionadora de la Administración, cuya existencia terminó siendo negada en beneficio de los Jueces y Tribunales, a los que se reconocía el monopolio estatal de la represión. (...) El Derecho Penal, desde la perspectiva que aquí se le contempla, es un Derecho garantista, exclusivamente preocupado por el respeto a los derechos del inculpado; mientras que en el Derecho público estatal, sin menosprecio de las garantías individuales, pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos.

En otras palabras, si de veras se creyera en el dogma básico -del que verbalmente tanto se alardea-, habría que rectificar los planteamientos al uso y trasladar el Derecho Administrativo Sancionador desde los campos del Derecho Penal -donde ahora se encuentra o, al menos, quiere instalársele- a los del Derecho público estatal. Con lo cual terminaría recuperando la potestad sancionadora de la Administración la fibra administrativa que ahora se le está negando. En definitiva, contra viento y marea hay que afirmar que el Derecho Administrativo Sancionador es, como su mismo nombre lo indica, Derecho Administrativo engarzado directamente en el Derecho público estatal y no un Derecho Penal vergonzante; de la misma manera que la potestad administrativa sancionadora es una potestad aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos". *Vid.* NIETO, Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos. Madrid. 1994. p. 21-2-3.

derechos, en razón de la conducta realizada por el supuesto infractor. Sin embargo, como acertadamente señala cierto sector de la doctrina y como seguidamente tendremos ocasión de ver, la enseñanza principal que puede extraerse de la jurisprudencia constitucional sobre el concepto de sanción es que no cualquier consecuencia negativa para una persona, derivada de una norma del ordenamiento o actuación administrativa, puede considerarse constitucionalmente como una sanción¹².

En Sentencia del TC 66/1983, de 21 de julio, el máximo intérprete de la Constitución española afirmó que no se debe “extender indebidamente el concepto de sanción asimilándolo a la simple consecuencia desfavorable de una actuación propia, cuando en ningún momento se ha pretendido en el proceso laboral seguido determinar las consecuencias y punición del delito, infracción o falta administrativa alguna –supuestos éstos en los que sería posible traer a colación las disposiciones del art. 25.1 de la Constitución- sino las consecuencias de un despido improcedente”¹³.

Posteriormente, en relación con ciertas multas coercitivas, el TC dispuso:

“Los postulados del art. 25.1 de la Constitución no pueden extenderse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica (...) a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador, como es el caso de las multas coercitivas, previstas como medio de ejecución forzosa de los actos administrativos por los arts. 104 c) y 107 de la Ley de Procedimientos Administrativos. (...) No se inscriben, por

¹² MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria. Thomson Aranzadi. Navarra. 2007. p. 62.

¹³ Citada por MARTÍN JIMÉNEZ, *ob. cit.* p. 62.

tanto, estas multas en el ejercicio de la potestad administrativa o sancionadora, sino en el de la autotutela ejecutiva de la Administración, previstas en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general por el art. 102 de la LPA cuya constitucionalidad ha sido expresamente reconocida por este Tribunal (...) y respecto de la que no cabe predicar el doble fundamento de la legalidad sancionadora del art. 25.1 C.E. a que se refiere la STC 101/1988, de 8 de junio, esto es: de la libertad (regla general de la licitud de lo no prohibido) y de seguridad jurídica (saber a qué atenerse), ya que, como se ha dicho, no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica, sino que se constriñe a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente fijada por el acto administrativo que se trata de ejecutar, y mediando la oportuna conminación o apercibimiento".¹⁴ (Subrayado nuestro).

Por su parte, cabe destacar que a similares conclusiones llegó el TC en relación con las medidas expropiatorias en concreto, con las llamadas expropiaciones-sanción, por incumplimiento de la función social de la propiedad, que el TC no ha calificado como sanciones, con la consecuencia de que no resultan a ellas aplicables los derechos y garantías constitucionales trasladables al ámbito sancionador, administrativo o penal. En estos casos, "el TC analiza la finalidad normativa aplicada, que, en el caso de la expropiación por incumplimiento de la función social de la propiedad, no es punitiva, por infracción de normas penales o sancionadoras de inexcusable observancia imputable a la culpabilidad del infractor, puesto que las medidas se adoptan en virtud de datos objetivos¹⁵ como el estado de explotación

¹⁴ STC 239/1988 de 14 de diciembre, fundamento jurídico 2.

¹⁵ El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha ratificado que la aplicación de consecuencias desfavorables, incluso basados en datos objetivos, puede ser calificado como una sanción. En tal sentido, "el Tribunal ha llegado a afirmar que la ausencia de elementos subjetivos tampoco

suficiente o nula de una finca que, por ser incompatible con la función social de la propiedad agrícola, se hace necesario remediar en atención a esa prioritaria finalidad (fj. 4 STC 42/1989, de 16 de febrero ...). En este caso, continuó el TC, la protección constitucional de la expropiación será la regulada en el art. 33 CE, no la que dispensan los arts. 24 y 25 CE para el caso de las sanciones”¹⁶.

De los ejemplos hasta ahora copiados, podemos afirmar, siguiendo a MARTÍN JIMÉNEZ, que “queda claro que no cualquier acto (administrativo o jurisdiccional) con consecuencias negativas para un sujeto es susceptible de ser considerado como sanción (en el sentido constitucional)”¹⁷.

En este orden de ideas, se debe mencionar la STC 37/1987, de 26 de marzo, (fj. 3), la cual vino a enjuiciar la constitucionalidad del impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, afirmando el TC que no presentaban problemas de constitucionalidad los tributos de naturaleza extrafiscal cuya finalidad no era recaudatoria sino, más bien, disuasoria,¹⁸ al

privaría necesariamente a una pena de su carácter criminal, de tal forma que, determinadas medidas represivas basadas en elementos objetivos, ausentes por tanto de dolo o culpa, también podrían formar parte de la materia penal (*Vid.*, Salabiaku c. Francia, de 7 de octubre de 1988)”. Cfr. PRÓSPER ALMAGRO, Ana: *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2020. p. 81.

¹⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, *ob. cit.* p. 63-4.

¹⁷ *Ob. cit.* p. 64

¹⁸ Considero que el TC incurre en un error conceptual al pretender que los tributos extrafiscales tienen naturaleza disuasoria. Más bien estas exacciones tienen una finalidad de ordenación, que técnica y teleológicamente es muy distinta a cualquier pretensión disuasoria. En efecto, lejos de la ordenación económica, cualquier medida disuasoria se aproxima –incluso con senderos poco claros– al Derecho administrativo sancionador.

alentar a empresas y particulares a que cumplieran con los requisitos derivados de la función social de la propiedad¹⁹.

En este sentido, la STC 76/1990, de 26 de abril, va mucho más allá con respecto a la diferencia entre las medidas disuasorias y las medidas sancionadoras. En esta decisión, el TC enjuició la constitucionalidad del incremento del interés de demora del veinticinco por ciento (25%) que establecía la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante LGT), cuando el deudor era el contribuyente, mientras que en caso contrario, cuando éste era acreedor, sólo tenía derecho a cobrar el interés legal del dinero sin adición alguna.²⁰ Es así como en la referida Sentencia, el TC precisó que el incremento del interés que debían pagar los contribuyentes por demora en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no tiene naturaleza sancionadora, puesto que su finalidad “consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al Erario Público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos” (FJ 9)²¹.

¹⁹ Como afirma MARTÍN JIMÉNEZ (*ob. cit.* p. 64) “La importancia de esta sentencia se encuentra en que admite que determinadas figuras tributarias pueden tener una función o finalidad disuasoria sin convertirse por ello en sanciones en el sentido constitucional del término. Lógicamente, a estas figuras no resultarán aplicables los principios que la CE reserva para las medidas que presenten naturaleza sancionadora”.

²⁰ Concretamente, se refería a la debatida constitucionalidad del art. 58.2.b de la LGT de 1963.

²¹ Aunque más adelante trataremos de profundizar más sobre este punto del carácter disuasorio y no sancionador de ciertas figuras, quiero destacar ahora, la interesante crítica que, sobre el carácter disuasorio del incremento de los intereses moratorios, hace Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA señalando lo siguiente: “...hasta el presente, las reacciones conocidas por el ordenamiento jurídico ante los actos ilícitos son esencialmente el resarcimiento o la sanción. Ese *tertius genus* que se pretende introducir a través de la sentencia del Tribunal Constitucional, consistente en ‘estímulos al cumplimiento’ o ‘disuasión al incumplimiento’, resulta desconocido en nuestro ordenamiento y para la mayoría de la

Posteriormente, llegaría una de las decisiones claves para conocer el criterio que sobre la naturaleza jurídica de los recargos tiene el Tribunal Constitucional, opinión vertida en la conocida, analizada y muy discutida Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre. Es necesario analizar con detalle los fundamentos jurídicos esenciales que van a perfilar, en criterio del TC, la naturaleza de los recargos. Dicho análisis es fundamental, a los fines de determinar qué entiende el máximo intérprete de la Constitución como sanción, en especial cuando se refiere a los recargos del derogado art. 61.2 de la LGT.

En primer lugar y a los efectos que interesan, el TC en la referida Sentencia, en su fundamento jurídico 3, comienza afirmando, con razón, que “la simple calificación de la medida prevista en el art. 61.2 L.G.T., como recargo no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario. Importa, pues, clarificar en este momento la finalidad de la figura prevista en el art. 61.2 L.G.T., para después decidir sobre su constitucionalidad”. Así, no habría cuestionamiento alguno al razonamiento del TC, toda vez que la denominación que se le dé a una figura jurídica, para nada determina su verdadera naturaleza jurídica²². Sin embargo, cuando trata de justificar la potestad que tiene el legislador

doctrina, que irónicamente se resiste a considerar la pena impuesta al homicida como una disuasión al homicidio o un estímulo para no matar (...) el instrumento jurídico adecuado para reparar el retraso en el pago ha sido desde antiguo los intereses, por lo tanto, en la parte que una entrega de dinero exceda de la suma del principal de la deuda más los intereses, no se ve qué otra cosa pueda ser que prevención general (disuasión) o prevención especial (represión), es decir, en cualquier otra sanción”. (Cfr. *Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi. Pamplona. 1998. p. 50-2).

²² Como afirma CARNELUTTI, citado por BALLARIN ESPUÑA (*ob. cit.* p. 257) “la denominación es el término del lenguaje que se utiliza para denominar el concepto (...) sobre la caja hace falta la etiqueta, y la etiqueta no puede ser caprichosa, sino que es conveniente que se acomode a ciertas directrices”.

para crear figuras jurídicas que protejan el “interés de la Hacienda Pública”, afirma que estas medidas eficaces no sólo tienen por finalidad “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 dicha actitud pudiera generalizarse”²³.

Asimismo, continúa el TC en su fundamento jurídico 4, afirmando ante la pretendida dualidad sanción-indemnización, que “Importa advertir ante todo que las cuestiones planteadas a propósito del art. 61.2 LGT contemplan únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, que constituyen tipos de medidas con unas finalidades en principio bien diferenciables, en la medida en que la primera persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita y la segunda la reparación de un daño. Sin embargo, ni desde una perspectiva general, superior al tipo de problemas que nos ocupan, ni en relación con nuestra problemática actual, puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es indemnización ha de ser

²³ Sobre este mismo argumento, aunque referido a la Sentencia 76/1990, el Profesor Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, precisa lo siguiente: (hay) “una profunda contradicción interna en que incurre el Tribunal Constitucional, al proclamar, de un lado, el carácter indemnizatorio de los intereses moratorios pagados por el contribuyente-deudor, y reconocer, de otro, que a diferencia del carácter puramente indemnizatorio de los intereses moratorios pagados por la Administración deudora, en el caso del contribuyente deudor, además del componente indemnizatorio, recogido en la cuantía del interés legal del dinero, existe un componente preventivo o disuasorio, que pretende ‘salir al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes’. Si esta no es la función preventiva general que por naturaleza acompaña a toda sanción penal, deben venir Bentham, Romagnosi o Feuerbach a explicarnos mejor los conceptos básicos del Derecho penal”. Cfr. *Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda en el Derecho Español*, en *Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*. Fundación. Venezuela. 2007. p. 30-1.

necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos”.

En cuanto a este punto, es difícil converger con el criterio del TC, toda vez que cuando se analiza cualquier figura jurídica, es forzoso para el científico que la estudia, clasificar dicha figura de conformidad con los criterios que la doctrina maneja y que se adapten a determinadas instituciones jurídicas, razón por la cual no constituye en modo alguno reduccionismo el pretender interpretar determinadas figuras aplicando la teoría y clasificando éstas en donde mejor cumplan la función que el ordenamiento le ha otorgado²⁴.

En tal sentido y siguiendo este criterio, BALLARIN ESPUÑA precisa:

“Ciertamente, el Alto Tribunal tachando de ‘excesivo reduccionismo’ a la distinción entre reacciones indemnizatorias y sancionadoras (diferenciación que en el plano lógico jurídico aflora con una claridad meridiana), cae en un ‘excesivo enturbiamiento’ de lo que son las reacciones sancionadoras, pretendiendo crear la categoría de los recargos disuasorios no represivos mediante argumentos, como veremos, de dudosa admisibilidad.

²⁴ Incluso, el reduccionismo es propio de la ciencia jurídica, al resolver la generalidad de los casos con reglas limitadas para evitar un desbordamiento del ordenamiento jurídico que lo haría inaplicable en la práctica. Tal como enseña Jean DABIN, “El papel de las clasificaciones en derecho es disminuir el número de reglas, de suerte que el intérprete no se sienta desbordado por un pulular de prescripciones apenas diferenciadas. En efecto, cuanto más abundantes son las reglas, que prevén y resuelven de manera especial cantidades indefinidas de hipótesis, más pesado de maniobrar resulta el instrumento, y resulta más difícil encontrar la regla aplicable al caso concreto”. Cfr. *Teoría General del Derecho*. *Revista de Derecho Privado*. Editorial Reus. Madrid. p. 349.

Si 'disuadir', es 'inducir a alguien con razones a mudar de dictamen o desistir de un propósito', parece evidente que cualquier reacción que sobrepase la cuantía de las meramente indemnizatorias puede ser, en principio, una razón de suficiente peso como para inducir a realizar algo dentro del plazo. En efecto, si como suele aceptarse de forma pacífica, la prevención mira al futuro y la retribución mira al pasado, desde que se prevea una norma cualquier reacción que vaya más allá de la mera indemnización, ésta ya servirá para disuadir o prevenir de un comportamiento ilícito. Pero si con posterioridad al incumplimiento dicha reacción no se convierte en un castigo para el infractor, es obvio que carecerá de fuerza o virtualidad para disuadir a los futuros infractores en su empeño. Y el propio TEDH, al entender que 'los recargos fiscales no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que se dirigen esencialmente a castigar para impedir la reiteración de actuaciones similares' parece reconocer implícitamente la imposibilidad de que éstos cumplan una finalidad preventiva si no es como consecuencia de su carácter represivo"²⁵.

En efecto, no puede entenderse como excesivo reduccionismo, la clasificación según la dogmática jurídica que de alguna forma permite conocer y estudiar más acertadamente la verdadera naturaleza jurídica de ciertas figuras.

Prosigue el TC con la justificación de la naturaleza no sancionadora de los recargos, afirmando que "El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988. En efecto, al negar la naturaleza sancionadora de las multas coercitivas (además de señalar su verdadera naturaleza como medios de ejecución forzosa de los

²⁵ BALLARIN ESPUÑA, Montserrat: *Los Ingresos Tributarios Fuera de Plazo sin Requerimiento Previo*. Marcial Pons. Madrid. 1997. p. 258.

actos administrativos, esto es, como manifestación de la autotutela administrativa) dijimos que carecían de carácter sancionador por cuando mediante ellas 'no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita', 'no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica'." (f.j. 4).

Sin embargo, el TC reconoce la finalidad disuasoria de los recargos (también propia de las sanciones) señalando: "... el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción. Una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción. (...) En definitiva, resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora".

Finalmente, el TC concluye su argumentación, delimitando la naturaleza jurídica de los recargos en los siguientes términos:

"En realidad, la figura completa que aparece en el art. 61.2 LGT, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, aquella figura en su globalidad no sólo establece un recargo, sino que además elimina las sanciones. En este sentido, partiendo de la base de que el tributo no se ha pagado dentro de plazo, trata de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento y para ello aparta las sanciones. Pero al propio tiempo este estímulo no puede ser tan intenso que favorezca el impago dentro de plazo y para ello establece el recargo. Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura cuyo régimen jurídico ha sido modificado ya en dos ocasiones con posterioridad a la fecha de la redacción aquí debatida.

(...)

Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo (lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio) no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones, (ni siquiera de las atenuadas). La funcionalidad del recargo (como la de la cláusula penal en la contratación privada o en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión de su incumplimiento. (...) Con el recargo cuestionado se consigue, pues, un doble fin: 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. 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.

En conclusión, la figura aquí examinada cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva”.

En resumen, según explica el TC en su sentencia 164/1995, estaremos en presencia de una sanción cuando se den los siguientes supuestos:

- a. Cuando se persiga alguna finalidad represiva, bien sea retributiva o preventiva;
- b. Cuando dicha finalidad (represiva o de castigo) esté directamente relacionada con la conducta de la persona;
- c. En el caso de las retribuciones no identificadas expresamente como sanciones, siempre y cuando, cuantitativamente aquéllas alcancen el valor de éstas (aun el de las atenuadas).

Coincidiendo con el TC se puede asumir que estamos frente a una sanción cuando una figura reúna las tres condiciones anteriormente descritas, de modo que la sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, debió analizar nuevamente la naturaleza jurídica de los recargos para determinar cuándo éstos tienen naturaleza sancionadora.

El TC afirma que "... ha de recordarse que en distintas ocasiones hemos advertido de la improcedencia de extender indebidamente la idea de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionalmente propias de este campo a medidas que no responden al ejercicio del *ius puniendi* del Estado o no tienen una verdadera naturaleza de castigos". (FJ 3).

Más adelante, el TC comienza a perfilar las características del recargo enjuiciado, precisando al respecto lo siguiente: "... tal como sucede con las sanciones, (...) el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. En segundo lugar, también resulta palmario que la medida que enjuicamos, en tanto que consiste en la imposición del pago de una cantidad -50 por 100 de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo- incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que, del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción de un derecho. En tercer lugar, el hecho de que la cuantía del recargo se atempere al comportamiento ilícito (se

gradúa, en efecto, en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad), constituye también un rasgo propio de las sanciones". (F.J. 3).

En este sentido, el TC pasa a descartar la naturaleza tributaria o de autotutela de los recargos, porque en primer lugar, los recargos no tienen como función dentro del ordenamiento jurídico, el engrosar las arcas del erario público, "ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (...) ni por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito". En segundo lugar, porque tampoco constituyen medidas encaminadas a restablecer el ordenamiento jurídico por su infracción (medidas de autotutela, en términos del TC), en razón que este tipo de medidas persiguen "constreñir a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta (o) perseguían la simple aplicación del ordenamiento por parte de la Administración competente (...) o en fin, tenían como único objetivo restablecer la legalidad conculcada" (F.J. 4).

Con fundamento en las premisas expuestas, el TC concluye en los siguientes términos:

"Descartado que la medida restrictiva de derechos enjuiciada pueda justificarse como medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, para restablecer la legalidad conculcada o para financiar los gastos públicos, la cuestión se centra en determinar si, como sucedía con el recargo del 10 por 100 sobre el que nos pronunciamos en la STC 164/1995, el recargo que ahora enjuiciamos queda justificado por las funciones indemnizatoria y de estímulo positivo que permitan excluir la presencia de la función de castigo propia de las sanciones. Y, a estos efectos, como hicimos en aquella ocasión, es preciso atender a la cuantía del recargo, no porque -como allí expresáramos- presente en sí misma un argumento definitivo, sino porque tiene un importante valor indiciario (F.J. 4) en la

determinación de cuál es el sentido último de la medida que analizamos. (...) Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuicamos -50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 L.G.T. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 L.G.T. para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) L.G.T., de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre 'Infracciones y sanciones' de la Ley General Tributaria. La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario (...) De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores.

Así es, ya advertíamos en el F.J. 4 de la STC 164/1995, que si 'pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción' y 'en sentido opuesto' que 'la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente y por debajo, de las multas, no tienen finalidad represiva' (F.J. 4) y en el mismo sentido, en el F. J. 5 de la misma Sentencia señalábamos que la función de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo 'no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)'. (...) En

definitiva, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 L.G.T., en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción". (F. J. 5).

En los términos precedentes el TC declaró el carácter sancionador de los recargos previstos en el art. 61.2 LGT (reforma a través de la Ley 18/1991), tratando de ser coherente con su tesis acerca de la naturaleza sancionadora de determinadas figuras, entre ellas los recargos. Sin embargo, pareciera que el criterio fundamental para determinar si alguna medida restrictiva de derechos tiene carácter sancionador o no, debe ser su cuantía, en atención a su comparación con las sanciones previstas en la ley de la materia.

Con respecto a esta precisión, debe observarse que, si se atiende exclusivamente al criterio cuantitativo, sin duda no se llegaría al fondo del asunto, toda vez que podría darse el caso -y en efecto realmente se da- de medidas restrictivas de derechos que impliquen una severa carga económica y que nadie se atrevería a calificar de sanciones²⁶.

Tal como sostiene el profesor FALCON Y TELLA, limitar el criterio determinante del carácter sancionador o no de los recargos, apoyándose en su cuantía, es sumamente criticable, en razón que "la distinción entre sanciones pecuniarias y las cantidades exigidas coactivamente por otros conceptos no puede ser cuantitativa, sino que necesariamente ha de basarse, (...) en criterios cualitativos. Pues en otro caso bastaría con elevar la cuantía de las sanciones para abrir la puerta a 'cláusulas

²⁶ Piénsese por ejemplo en la carga económica que implica la demolición de una construcción ilegal, la cual puede ser incluso mucho más gravosa que la sanción que por dicha construcción ilegal establezca la ley urbanística respectiva.

penales' más reducidas y escapar así a las exigencias propias del Derecho sancionador"²⁷.

Resulta entonces más criticable aún la pretendida distinción entre una finalidad disuasoria (no sancionadora para los recargos) y otra represiva (exclusivamente para las sanciones). En efecto, tal como enseña la doctrina más autorizada, la función de la pena dentro del ordenamiento jurídico no persigue como finalidad exclusivamente el castigo del infractor (prevención especial), sino la prevención general inherente a cualquier norma sancionadora y la cual entra en acción ante cualquier violación del Derecho. Sobre esta apreciación, ha señalado la doctrina:

“A diferencia de la prevención general, que se dirige a la colectividad, la especial tiende a prevenir los delitos que puedan proceder *de una persona determinada*. Cuando se persigue mediante la pena, se refiere *al sujeto que ya ha delinquido*: la pena busca, según ella, evitar que quien la sufre *vuelva a delinquir*. La prevención especial no puede operar, pues, como la general, en el momento de la conminación legal, sino en los de imposición y ejecución de la pena. Como esta clase de prevención no se dirige a la generalidad de los ciudadanos, sino a individuos ya determinados, los ya delincuentes, también se denomina a veces **'prevención individual'**.”²⁸

Tal como se colige de la cita copiada, la disuasión (prevención general) es propia de las sanciones. No podría pretenderse que la finalidad disuasoria de determinadas figuras jurídicas excluya su naturaleza sancionadora y por tanto se impida aplicar las garantías procesales mínimas previstas en la Constitución. Tal proceder sería totalmente contrario al respeto de los

²⁷ FALCON Y TELLA, Ramón: *Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?*, en Quincena Fiscal No. 21. Aranzadi. Diciembre 1995. p. 6.

²⁸ Vid. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal. Parte General*. Editorial Repper. Barcelona. 10ma Edic. 2016. p. 91.

derechos más elementales que garantizan la mayoría de las Constituciones contemporáneas.

Señala el Profesor FALCON Y TELLA, “si el recargo se configura como una medida disuasoria, equiparable a un tributo con fines no fiscales o a una multa coercitiva, por atender a los ejemplos de medidas de este tipo que ofrece el parecer mayoritario del Tribunal, no parece posible que tal medida disuasoria sea impuesta de plano, sin audiencia previa del interesado, al igual que tampoco sería aceptable la liquidación de un tributo extrafiscal sin dar ocasión a presentar alegaciones (...) o la imposición sin apercibimiento previo de una multa coercitiva”²⁹.

Quizá la idea del legislador se centra en crear figuras que, con finalidades similares a las de las sanciones, persigan la “disuasión” de conductas ilícitas y pretendan a su vez, alejar a los órganos competentes para aplicar las respectivas medidas de los rígidos cauces procedimentales (o mejor dicho, garantistas) que imponen la Constitución y las distintas leyes reguladoras no sólo de los tributos, sino de cualquier actividad administrativa³⁰.

²⁹ FALCON Y TELLA. *Ob. cit.* p. 8-9.

³⁰ Realidad que ha sido denunciada, *mutatis mutandi*, por la doctrina venezolana en cuanto a la sustitución de los mecanismos penales ordinarios por las multas administrativas y otras retribuciones, afirmando al respecto: “El pretender sustituir el trámite de la indemnización civil y la rigidez, lentitud y burocracia del procedimiento penal, han migrado la búsqueda de las retribuciones propias de estos campos hacia la sanción administrativa especialmente la multa, menos regulada y más ágil, lo que está generando una desnaturalización de los fines de esta sanción convirtiéndola en un mecanismo intimidatorio, retributivo, indemnizatorio y represivo, ampliando y superando largamente la concepción técnica de este castigo.

Los métodos con los que contamos por sí solos, aunados a la falta de techo legislativo, no siempre arrojan los resultados más justos. La búsqueda de la eficacia y efectividad (racionalidad pragmática) hacen que esta prime por sobre la evaluación profunda de los que se quiere

Por lo tanto, siendo fieles a los postulados reseñados por el TC a lo largo de sus sentencias, se debe delimitar con precisión cuando el obligado tributario está frente a un acto sancionador, a los fines que pueda cubrirse con todas las garantías que le otorgan la Constitución y las leyes³¹.

proteger, los grados de tutela deseables y los principios de la sanción, que establecen los fundamentos de la reacción penal mediante los castigos a las conductas dañosas, por lo que de esta manera lo que entra en cuestionamiento es la propia racionalidad ética, que está en la base del sistema". Cfr. BORGES VEGAS, Carmen Luisa: *La Multa*, en Temas de Derecho Penal Económico en Homenaje al Profesor Alberto Arteaga Sánchez. Fondo Editorial AVDT y Universidad Central de Venezuela. Caracas. 2006. p. 51. Ciertamente, considero que hay una diferencia de grado mas no de cualidad, entre el problema antes referido (sustitución de multas en lugar de otras sanciones penales más severas, pero más burocráticas, rígidas y lentas que aquellas) y la sustitución de las sanciones tributarias por los recargos, en razón que a primera vista, pareciera que la intención del legislador es prevenir (o disuadir, como se quiera) a los contribuyentes en forma más rápida y ágil a través de los recargos que siguiendo todo el procedimiento sancionador, mucho más garantista (o al menos así debería serlo, aunque de hecho en la generalidad de los casos no lo sea).

³¹ A los fines que aquí nos interesan, considero muy completa la definición que de sanción hace ANEIRO PEREIRA, Jaime, delimitando el concepto y sus características como sigue: "La sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en ese ámbito.

Son cinco, pues, los elementos que caracterizan a la sanción tributaria: su presupuesto, el contenido, la finalidad, el órgano competente para su imposición y el procedimiento que debe seguirse para hacer efectiva la potestad punitiva. De este modo, al caracterizar a la sanción tributaria como una medida restrictiva o privativa de derechos se engloban tanto las multas, cuyo objeto está constituido por la obligación de pagar una cantidad de dinero a título de castigo, como las sanciones restrictivas de ciertos derechos. Por otra parte, el elemento distintivo de esta medida restrictiva o privativa respecto a otras es su finalidad. La sanción no persigue sólo reprimir la infracción cometida sino también

Sin entender el acto sancionador con la amplitud con que lo expone el maestro SAINZ DE BUJANDA³², debemos, en

prevenir la comisión de futuras infracciones tanto por el mismo sujeto como por el resto de la colectividad. Así las cosas, nada tiene que ver la sanción tributaria con aquellas otras medidas, tanto pecuniarias como no pecuniarias, que tratan de restablecer el orden perturbado". Cfr. *Las Sanciones Tributarias*. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 2005. p. 22-3.

- ³² En efecto, el maestro SAINZ DE BUJANDA en su clásico *HACIENDA Y DERECHO* (Vol. V. Librería Europa. Madrid. 1967. p. 561-2) acerca de las infracciones y sanciones tributarias, tenía un criterio sumamente amplio, tal como puede colegirse con claridad de la siguiente cita: "Ante todo el Derecho tributario - o, más ampliamente, todo el Derecho público, incluido el procesal y el administrativo- confiere al ente público medios coercitivos para que la prestación debida por el contribuyente se cumpla, merced a ellos, si no hubiere sido realizada de modo espontáneo. La Administración financiera tiene, ante todo, a su alcance un sanción que pudiéramos calificar de primaria o fundamental: la de obtener, en procedimiento ejecutivo regulado por el ordenamiento, la suma tributaria debida y no satisfecha en período de recaudación voluntaria. Pero en el área tributaria, como en cualquier otra en la que se engendren obligaciones de contenido pecuniario, el acreedor puede sufrir un daño patrimonial derivado del retraso del deudor en el cumplimiento de la prestación pecuniaria, bien sea porque pague sin requerimiento después del plazo previsto, bien porque el ente público se haga cobro ejecutivamente sobre el patrimonio del deudor. Pues bien, cuando el sujeto pasivo no paga su deuda en tiempo legal, nace para el ente público un derecho de crédito al cobro del 'interés de demora'. El devengo de este interés, previsto en el ordenamiento, constituye una segunda modalidad de sanción, de contenido *indemnizatorio*, generada por mora en el cumplimiento.

Cabe en fin, que la norma tributaria configure una sanción que no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción -cualquiera que sea su modalidad- entraña. Esa sanción puede tener contenidos diversos, (v. gr. privación de libertad, multa, comiso de géneros, etc.) pero su finalidad -*esto es lo decisivo*- no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta -lo que puede obtener con los tipos de sanción que hasta aquí hemos examinado- sino en intimidar al contribuyente -

nuestra opinión, encuadrar dicha institución dentro de los parámetros que ha perfilado el TC y blindar a los potenciales destinatarios de su mandato con las garantías constitucionales y legales que le den aceptación social a las penas por imponer.

Sin embargo, y es bueno recordar que la norma sancionadora administrativa no debe (y no puede) tener la rigurosidad exigida para la norma penal, en razón que haría prácticamente inoperante todo el sistema jurídico y acabaría por invitar a su continúa infracción, lo cual es inaceptable, incluso para el dogmático más estricto. En sintonía con esta aseveración, afirma NIETO, “lo que caracteriza, entonces, al Derecho administrativo, -a diferencia del Derecho civil- es la presencia universal de una norma secundaria sancionadora para cualquier irregularidad”³³.

Esta postura tiene su fundamento, sin previo análisis, de asumir que la infracción del ordenamiento siempre deberá ser corregida, y dicha corrección no puede tener limitaciones tan profundas que impidan la restauración del orden jurídico, bien

tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia- para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una *pena*”. En parecidos términos Hans Kelsen entiende también el concepto de sanción en sentido lato: “Por una sanción establecida en un orden normativo se entiende una conducta determinada frente al ser humano, la cual se siente comúnmente como un mal y que -conforme a un norma del orden- está impuesta a un ser humano cuando éste -o también otro que se encuentra en una determinada relación social con él- no se comportó de una manera correspondiente al orden. El mal puede -como en el caso de las sanciones jurídicas- consistir en la pérdida forzosa de valores como la vida, la libertad o los bienes económicos y materiales, pero también puede -como en el caso de las sanciones morales- consistir en la desaprobación de la conducta contraria a las normas, en la expresión del reproche, ostentación de señales de desprecio y actos semejantes”. Cfr. *Teoría General de las Normas*. Trillas. Ciudad de México. 2003. p. 141.

³³ Cfr. Derecho Administrativo Sancionador. *Ob. cit.* p. 301.

sea a través de la indemnización por el daño causado o a través de la imposición de la sanción correspondiente³⁴.

Por su parte, la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela ha tomado postura por esta última tesis, entendiendo a la infracción administrativa en un sentido mucho más abierto que respecto al delito³⁵. En cuanto a la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas, ha sostenido el referido Tribunal lo siguiente:

“En lo que se refiere al campo sancionador administrativo propiamente dicho, el principio de legalidad admite una descripción básica, producto de caracteres atribuidos en primera instancia, a la legalidad punitiva pero que resulten extensibles a la legalidad sancionadora en general. Así, este principio implica la existencia de una ley (*lex scripta*), que la ley sea anterior (*lex previa*) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (*lex certa*), lo cual tiene cierta correspondencia con el dispositivo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, es decir, no hay delito ni pena, sin ley penal previa. Entonces, la potestad sancionatoria requiere de una normativa que faculte a la Administración para actuar y aplicar determinada sanción administrativa. (...) Vista las argumentaciones precedentemente expuestas, debe la Sala recordar que la actividad administrativa, por su propia naturaleza, se encuentra en

³⁴ Quizá por esta razón es que NIETO afirme, dentro del subtítulo *Sarcasmos y Paradojas*, de su obra citada *Derecho Administrativo Sancionador* lo siguiente: “En cuanto a los ciudadanos, sus actitudes frente a la potestad sancionadora de la Administración son muy fáciles de categorizar. La inmensa mayoría son, pura y simplemente, víctimas que soporitan resignadamente el peso de una ley que sólo oscuramente conocen. El ciudadano –tal como se ha explicado antes– sabe perfectamente que está en falta y que su castigo depende exclusivamente del azar y del capricho de la Administración”. *Vid.* p. 27.

³⁵ Es evidente, como más adelante se podrá observar, que nuestro máximo intérprete de la Constitución ha tomado para sí, prácticamente sin modificaciones, la postura sostenida por Alejandro NIETO, en su *Derecho Administrativo Sancionador*. *Ob. cit.*

un constante movimiento y evolución, suscitándose con frecuencia nuevas situaciones y necesidades que no pueden ser en su totalidad previstas por el legislador, estimándose por tanto que el sujetar la actuación de las autoridades administrativas a lo que prescriba exclusivamente un texto de carácter legal, conllevaría indefectiblemente a que la gestión pública se torne ineficiente e incapaz de darle respuesta a las nuevas necesidades del colectivo.

Por ello se ha venido aceptando que es viable que el legislador, en la misma ley, faculte a la Administración para que dicte reglas y normas reguladoras de la función administrativa, que le permita tener cierta libertad de acción en el cumplimiento de sus funciones propias, lo cual de modo alguno puede estimarse como una transgresión de los principios de legalidad y de reserva legal.

(...) En realidad, lo que se sanciona es la violación de normas, así como de formas de proceder establecidos, como son las que recogen los manuales de sistemas y procedimientos. (...) la Sala observa que en cuanto a las peculiaridades de la tipificación de las infracciones administrativas, en el repertorio de delitos en materia penal es cuantitativamente limitado, de tal manera que los catálogos del Código Penal y demás leyes penales, por muy amplios que parezcan son fácilmente cognoscibles, mientras que el repertorio de infracciones administrativas es literalmente indominable y si se pretendiera ser exhaustivo, comprendería bibliotecas enteras. Lo cual obedece a una razón más profunda de naturaleza cualitativa: la enumeración de los delitos es autónoma en cuanto a que no remite a otras normas. Por ello no puede haber, como regla, más delitos que los tipificados. Los tipos sancionadores administrativos por el contrario, no son autónomos sino que se remiten a otra norma en la que se formula una orden o prohibición, cuyo incumplimiento supone cabalmente la infracción. Estas normas sustantivas constituyen, por ende, un pre-tipo, que condiciona y predetermina

el tipo de la infracción. Y por ello si se quisiera ser riguroso, la descripción literal de un tipo infractor habría de consistir en la reproducción de la orden o la prohibición del pre-tipo con la advertencia añadida de la sanción aparejada su incumplimiento”³⁶.

³⁶ Cfr. Sentencia de la Sala Constitucional 30 de marzo de 2004, exp. 02-1957 con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero. En evidente la influencia, casi textual por demás, de lo sostenido por NIETO en su obra ya citada. Asimismo, en Sentencia de la Sala Constitucional de fecha 28 de diciembre de 2006, exp. 00-833, con ponencia del Magistrado Arcadio Delgado Rosales, la misma Sala sostuvo: “Así las cosas, observa esta Sala que según el criterio establecido, la potestad punitiva del Estado corresponde al campo de estudio y aplicación del Derecho Penal, cuando la conducta antijurídica haya sido catalogada como tal, siendo necesario castigar dichas conductas a los efectos de mantener la paz social, como única herramienta para la consecución del bien común. Es justamente por esta razón que el castigo tradicionalmente y generalmente aplicado es la pena de privación de libertad. De otra parte, el objeto de estudio y aplicación del Derecho Administrativo Sancionador es el ejercicio de la potestad punitiva realizada por los órganos del Poder Público actuando en función administrativa, requerida a los fines de hacer ejecutables sus competencias de índole administrativa, que le han sido conferidas para garantizar el objeto de utilidad general de la actividad pública. Esto es así, debido a la necesidad de la Administración de contar con mecanismos coercitivos para cumplir sus fines, ya que de lo contrario la actividad administrativa quedaría vacía de contenido ante la imposibilidad de ejercer el *ius puniendi* del Estado frente a la inobservancia de los particulares en el cumplimiento de las obligaciones que les han sido impuestas por ley, de contribuir a las cargas públicas y las necesidades de la colectividad...”. En esta decisión también parece que la Sala toma prácticamente sin matices la posición de NIETO.

Sin embargo, la propia Sala en sentencia de fecha 11 de junio de 2002 (y la cual fue expresamente citada en el voto salvado del Magistrado Pedro Rondón Hazz a la decisión de 30 de marzo de 2004, *supra* citada) afirmó lo siguiente: “...si bien el Derecho Sancionatorio se nutre de los principios básicos del Derecho Penal que regula el *ius puniendi* del Estado contra las infracciones al orden jurídico cuyo ejercicio implica la imposición de penas corporales y que se efectúa a través de la jurisdicción penal, sin embargo, tales principios no tienen la misma rigidez que

presentan en su fuente originaria, por cuanto están adaptados a las actividades de la Administración. Así, el principio de tipicidad de los delitos y las penas que se consustancia con el principio general de la legalidad admite en el Derecho Sancionatorio, la delegación que haga el legislador en normas de rango sublegal, de algunos de los elementos que configuran el ilícito administrativo y, asimismo, éste, puede configurarse con contornos menos rígidos que los que rigen en el campo del Derecho Penal. Sin embargo, existe una gran dificultad para delimitar las diferencias sustentadas por gran parte de la doctrina, entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. (...) En este orden de ideas, la discrecionalidad de la Administración sólo es admitida en la esfera del ejercicio de la potestad sancionatoria para determinar la gravedad de los hechos a los fines de la sanción, y siempre sometido a las reglas de la racionalidad y proporcionalidad. No abarca la discrecionalidad, en consecuencia, la posibilidad de tipificar el hecho ilícito, ni de desprender de una circunstancia determinados efectos en relación con los sujetos sometidos a un ordenamiento en el cual no exista una relación fija de supremacía especial. En consecuencia, importa destacar que la facultad genérica otorgada a la Administración mediante una norma que la autoriza a establecer caso por caso los elementos constitutivos de un ilícito sancionable, configura lo que se denomina norma en blanco, situación ésta, que ha sido objeto del total rechazo por parte de la jurisprudencia. (...) Analizado lo anterior, observa esta Sala que el sistema de remisión residual otorga una potestad sancionatoria tan amplia que el administrado podría quedar sometido a la multa contemplada en el artículo por cualquier conducta que se juzgue como 'infracción' a la Ley, esto es, como violatoria de una exigencia contenida en la Ley.

A las consideraciones que anteceden ha de agregarse la relativa a la amplitud de la facultad que el artículo le otorga a la Administración, al incluir como sancionables no sólo a las infracciones a la ley, sino a las infracciones del reglamento, lo cual permite una apertura indefinida de los supuestos ilícitos administrativos, ya que cualquier conducta exigida por vía reglamentaria que es incumplida por el administrado daría lugar a la sanción que la norma prevé.

Analizada la situación en la forma que antecede, no puede menos que estimarse que el artículo 52 contempla una norma en blanco, esto es, facultativa en forma total y completa a la Superintendencia para crear el supuesto de hecho constitutivo del acto ilícito y por ello violatoria del principio de tipicidad, lo cual implica su nulidad por inconstitucionalidad".

Llegados a este punto, tenemos entonces una visión general del concepto de castigo en el Derecho administrativo sancionador y podremos aplicarla, si fuere el caso, para el recargo previsto en el artículo 226 del vigente Código Orgánico Tributario, a los fines de analizar la validez o no de la hipótesis planteada referida a su carácter sancionatorio.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS RECARGOS

Luego de haber delimitado, según la jurisprudencia europea y venezolana lo que ésta entiende por sanción, pasaremos de seguidas a analizar si el recargo por el inicio del procedimiento de cobro ejecutivo en definitiva tiene carácter sancionatorio y, en consecuencia, sería forzoso aplicar las garantías que para la imposición de tales actos consagra la Constitución.

El artículo 226 del Código Orgánico Tributario dispone:

“El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo. La competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias corresponde a la Administración Tributaria.

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en este Código.

El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e

Por ello, parece que finalmente la Sala Constitucional toma partida definitiva por la tesis de NIETO, no sólo en cuanto a la naturaleza administrativa del Derecho Sancionador Administrativo, sino que permite la tipicidad abierta o también las normas penales en blanco.

intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo.

Los gastos que se generen para el cobro ejecutivo deberán ser sufragados por el deudor”.

Como consecuencia del análisis que podría efectuarse del artículo *supra* copiado, pueden llegarse a dos conclusiones: a) el recargo tiene una función indemnizatoria; o b) el recargo tiene naturaleza sancionatoria.

Afirma el Profesor CARRASCO PARRILLA, “nos enfrentamos, como entonces, a una figura que encuentra su ubicación entre el interés de demora y la sanción”³⁷, razón por la cual es necesario analizar, aunque sea someramente, cada una de estas posiciones, a los fines de sustentar nuestra tesis.

Ello así, pasamos de seguidas a comentar brevemente cada una de estas posiciones:

1. *Naturaleza indemnizatoria del recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo*

Una lectura de primera vista del recargo por cobro ejecutivo podría llevar a la conclusión que tiene un carácter absolutamente indemnizatorio, a los fines de cubrir los gastos ocasionados con ocasión de la percepción forzosa del crédito tributario. Se puede en este sentido sostener el carácter resarcitorio del recargo, en virtud que de alguna forma se equilibra patrimonialmente a la Administración Tributaria por los gastos incurridos por las investigaciones fiscales realizadas sobre los bienes y haberes del obligado tributario contumaz y así, resarcir el costo que requiere el funcionamiento de la maquinaria administrativa para poder finalmente ejecutar el crédito pendiente.

Esta posición es sostenida por parte de la doctrina. Susana SARTORIO ALBALAT, afirma con respecto al recargo de apremio lo siguiente: “La naturaleza indemnizatoria del recargo de

³⁷ *Ob. cit.* p. 170.

apremio no desaparece al consagrarse en nuestro ordenamiento su compatibilidad con los intereses de demora, si bien ésta se plantea desde otra vertiente. Así, se considera que mientras los intereses de demora reparan el daño patrimonial derivado de la no disponibilidad de la suma debida en plazo, el recargo de apremio se justifica como medida de resarcimiento de los gastos ordinarios del procedimiento ejecutivo cuyo inicio provoca el deudor a través de su incumplimiento”.

En este sentido, Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE, partiendo de la interpretación literal del artículo 86 de la LGT de 1963, ya derogada³⁸, afirma sobre este punto que “(e)n cualquier caso, el recargo de prórroga no tiene naturaleza sancionadora y no es susceptible de condonación graciable, precisamente por no ser sanción tributaria...”

Por su parte, los profesores MARTIN QUERALTI, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, precisan que “...el recargo de prórroga había tenido entre nosotros naturaleza indemnizatoria por el retraso, y ello explicaba

³⁸ Cfr. *Derecho Tributario. Estudio sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Civitas. Madrid. 1985. p. 449. Sin embargo, el mismo autor seguidamente sostiene: “La reciente legislación ha venido a enturbiar este esquema legal; en efecto, y con referencia al impuesto de sociedades, el texto legal, desviándose del contenido del proyecto de Ley, ha alterado este planteamiento, como pasamos a exponer: en efecto, la redacción proyectada era que no tendrían la consideración de partidas deducibles ‘las multas y sanciones de cualquier tipo o naturaleza que le sean impuestas al sujeto pasivo’ a lo que el texto legal añade: ‘... y los recargos de prórroga y apremio’. La enmienda presentada en su día tuvo la siguiente motivación: ‘Se trata de recargo que, aunque en virtud del artículo 86 de la LGT no tengan carácter de sanción tributaria, constituyen típicas ‘sanciones civiles’ que no deben ser objeto de deducción en cuanto proceden de la falta de cumplimiento de deberes fiscales’ siendo admitida sin mayor objeción. Entendemos difícilmente compatible la asimilación del recargo de prórroga a las sanciones tributarias, esto lo dejó bien claro la Ley General Tributaria, que en su artículo 86 indicó: ‘No tendrán la consideración de sanciones y serán compatibles con ellas los intereses y demás recargos aplicables por demora, aplazamiento y apremio’.” (Cfr. p. 450-1).

su incompatibilidad y su carácter alternativo con el interés de demora. La cuantificación ordinaria del mismo en un 20 por 100 y la compatibilidad con el interés de demora denota, sin embargo, que en la actualidad el recargo (o mejor dicho, los recargos) se configuran con un carácter disuasorio, pero queriendo excluir el legislador su identificación formal con las sanciones, para evitar aplicarle los principios de éstas (básicamente, la exigencia de culpabilidad, al ser un supuesto objetivado) y su régimen jurídico (graduación, procedimiento de imposición, condonación, carácter intransmisible, etc.)³⁹.

Si bien estos autores no se inclinan directa y definitivamente por el carácter indemnizatorio de los recargos, sí sostienen que al menos la LGT (derogada) guardaba cierta coherencia con la mención separada que contenía el artículo 58.2, al margen del interés de demora y de las sanciones, *citando este recargo junto al de apremio*. Sin embargo, es difícil sostener que la intención del legislador sea la de calificar como indemnizatoria determinada figura jurídica para excluirla de la aplicación tanto de sus principios jurídicos (materiales) como del respectivo procedimiento para su aplicación (aspectos formales). Si ello fuera así, bastaría únicamente con el *nomen iuris* dado por el legislador, lo cual ya ha sido proscrito por el TC en las sentencias citadas *supra*. Asimismo, también es difícil sostener que un legislador democrático pretenda dotar al Poder Público de potestades más allá de las toleradas por la propia Constitución, intentando burlar o menoscabar los derechos y garantías constitucionales.

2. *Naturaleza sancionadora del recargo por el inicio del cobro ejecutivo*

A diferencia de lo señalado por la jurisprudencia española respecto a los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo, la doctrina del TC, ha apreciado en cuanto

³⁹ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Ed. Tecnos. Madrid. 1996. p. 468-9.

al *recargo por apremio*, su *manifiesto carácter sancionador*, tal como se colige de la siguiente decisión:

“Pues bien, aunque el recargo del 100 por 100 previsto en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT posee características específicas distintas de las correspondientes a los recargos del 10 y del 50 por 100 -ya que se refiere a supuestos en los que no se ha ingresado el importe de la deuda tributaria y en la Ley no se especifica si del recargo se excluyen los intereses de demora y las sanciones-, no cabe duda de que lo declarado respecto del carácter sancionador de estos últimos es aplicable, salvadas esas diferencias, al recargo aquí enjuiciado. Así, como sostuvimos en la STC 276/2000, lo fundamental a efectos de pronunciarnos sobre la naturaleza jurídica del recargo es comprobar si cumple una finalidad de castigo, pues el hecho de que pueda cumplir otros fines distintos de los punitivos no excluye sin más esta función. En la STC 267/2000 descartamos que el recargo del 50 por 100 respondiera a otros fines que pudieran excluir su carácter sancionador. Y a la misma conclusión debemos llegar ahora puesto que, si en aquel caso consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 por 100 no podía considerarse que este recargo cumpliera una función de estímulo positivo -la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT-, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria”.

Si bien la doctrina española se encuentra dividida en cuanto al carácter sancionatorio de los recargos (quizá por lo previsto en el artículo 86 de la derogada Ley General Tributaria, que excluía cualquier carácter sancionatorio a los recargos), tal como de seguidas vamos a analizar, la doctrina latinoamericana, por el contrario, no tiene ningún problema en

considerar que los recargos son netamente sancionadores, y por lo tanto, sujetos al Derecho administrativo sancionador y a sus principios rectores.

BALLARÍN ESPUÑA⁴⁰, sostiene lo que en nuestro criterio es una crítica muy acertada a la posición del TC, afirmando:

“...nuestro disentimiento con el TC se produce en el punto culminante de su razonamiento, es decir, cuando justifica la potestad de imposición automática de prestaciones económicas que van más allá de la mera indemnización, basándose en que las mismas no participan de una naturaleza represiva, sino meramente disuasoria. Y más aún, si cabe, al fundamentar dicha pretendida potestad en el efectivo cumplimiento del deber de contribuir contemplado en el art. 31.1 de la Constitución. (...) si ‘disuadir’ es ‘inducir, mover a alguien con razones a mudar de dictamen o a desistir de un propósito’, parece evidente que cualquier reacción que sobrepase la cuantía de las meramente indemnizatorias puede ser, en principio, una razón de suficiente peso como para inducir a realizar el pago dentro del plazo. En efecto, si, como suele aceptarse de forma pacífica, la prevención mira al futuro y la retribución mira al pasado, desde que se prevea en una norma cualquier reacción que vaya más allá de la mera indemnización, ésta ya servirá para disuadir o prevenir de un comportamiento ilícito. Pero si con posterioridad al incumplimiento dicha reacción no se convierte en un castigo para el infractor, es obvio que carecerá de fuerza o virtualidad para disuadir a los futuros infractores en su empeño. Y el propio TEDH, al entender que ‘los recargos fiscales no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que se dirigen esencialmente a castigar para impedir la reiteración de actuaciones similares’, parece reconocer implícitamente la imposibilidad de que éstos

⁴⁰ *Ob. cit.* p. 258.

cumplan una finalidad preventiva si no es como consecuencia de su carácter represivo.

Además, a nadie se le puede ocultar la excesiva incerteza que significa excluir de la calificación de sanciones a los recargos por el mero hecho de que su cuantía no alcance a la de las reacciones que se imponen frente a conductas formalmente tipificadas como infracciones tributarias. A nuestro juicio, dicha fórmula implica dotar a la interpretación de grandes dosis de inseguridad jurídica, toda vez que un mismo recargo por ingreso extemporáneo hoy puede ser una sanción (por poseer idéntico montante al de la multa por infracción grave) y mañana puede convertirse en una medida meramente 'disuasoria' si el legislador decide incrementar la cuantía de dicha multa".

La contundencia de tales argumentos, vienen a reafirmar la tesis del carácter sancionador de estos recargos. Tan complicado es defender la tesis contraria, a la luz de la Constitución, que CALVO ORTEGA sostiene que la justificación científica de éstos es "propia del Derecho sancionatorio e incluso del que regula las obligaciones: un comportamiento espontáneo y de buena fe de cualquier sujeto pasivo (deudor o infractor) dirigido al cumplimiento de sus prestaciones da lugar a una reducción de las consecuencias indemnizatorias o sancionatorias"⁴¹.

⁴¹ CALVO ORTEGA, Rafael: *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*. Thomson Civitas. Madrid. 2006. p. 211. Asimismo, destaca: "Considerando que la cuantía del recargo (cuando no se exigen intereses de demora) es superior a éstos, es evidente que tiene un cierto matiz sancionatorio (...) De cualquier manera, que tal recargo tenga, en parte, un carácter sancionatorio (retributivo y de prevención) no significa que por ello exclusivamente pueda calificarse de sanción, ya que éste es un concepto jurídico formal, establecido expresamente por la ley caso por caso y con esta denominación, lo que no sucede en el recargo que estudiamos, excluido expresa y formalmente del capítulo de la LGT que establece de manera explícita y pormenorizada las infracciones y sanciones tributarias".

En la doctrina latinoamericana, la naturaleza de los recargos, si bien no ha tenido una importancia tan grande como en Europa, quizá porque muy pocos países tienen en sus ordenamientos positivos esta figura, la doctrina más autorizada se ha parcializado claramente por su carácter sancionador. En total acuerdo, Dino JARACH sostiene con respecto a “los recargos por demora del pago del impuesto” lo siguiente: “He sostenido y mantengo la teoría de que se trata de un instituto jurídico de naturaleza híbrida con preponderancia de las connotaciones penales. En efecto, ya hemos dicho que el concepto de pena consiste en la sanción que contiene algo más o algo diferente al resarcimiento o a la mera ejecución del precepto violado o su reparación. Es por ello que los recargos son prevalentemente penales”⁴².

Por otra parte, el profesor Ramón VALDÉS COSTA, precisa:

“En algunas legislaciones se ha utilizado el término recargo en diversos significados, ya en el sentido de adicional al tributo principal, como en España y en algunas leyes de Uruguay, ya en el sentido de sanción mixta, indemnizatoria y punitiva, como en Argentina y Uruguay. En el C.T.U., art. 94, apartándose del modelo, las denomina recargo y multa, de naturaleza indemnizatoria y punitiva respectivamente, incluyéndolos en el capítulo de infracciones.

El término adicional debe reservarse para aquellos tributos, accesorios a una obligación principal, que nacen, no como una sanción por la violación de la norma material, sino como una obligación accesoria. Es simplemente un aumento del impuesto que se crea por alguna razón especial; incluso puede ser una razón de insuficiencia financiera del momento, pero no implica una sanción, no es la consecuencia de una violación de la norma, sino una

⁴² Cfr. *Curso de Derecho Tributario*. Edit. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires. 1980. p. 274.

obligación que tiene el mismo fundamento que el impuesto principal al cual accede.

En cambio, el recargo es una sanción de carácter indemnizatorio, y la multa por mora de carácter punitivo. Es una cuestión de terminología y por lo tanto, convencional, pero parece más adecuado reservar el término 'adicional' para los aumentos de impuestos que son obligaciones accesorias y 'recargos' para la sanción correspondiente al no cumplimiento en tiempo de la obligación principal"⁴³.

Se puede observar con meridiana claridad, que la doctrina latinoamericana asume el carácter sancionador de los recargos, a pesar que esta institución no es muy conocida por estas latitudes.

No obstante la anterior apreciación, es importante destacar que existe un sector de la doctrina que considera que, si bien los recargos no tienen naturaleza sancionadora ni indemnizatoria, podrían considerarse como una figura autónoma dentro del Derecho Tributario, señalando a tal respecto:

"La finalidad con que se establecen es la de favorecer el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de las obligaciones tributarias, lo que implica por un lado la inaplicación de sanciones, así como, al cumplirse fuera de plazo, el devengo de medidas indemnizatorias que tiendan a restablecer los perjuicios producidos en el patrimonio del acreedor como consecuencia de dicho retraso.

Entendemos que con el establecimiento de estas figuras se ha sustituido la existencia de una excusa absolutoria, o de una circunstancia atenuante, por una nueva tipificación de las infracciones tributarias que excluyen la infracción cuando se ha producido un cumplimiento extemporáneo pero voluntario. (...) Podríamos estar en presencia

⁴³ Cfr. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma. Temis. Marcial Pons. 2da Ed. Buenos Aires, Bogotá, Madrid. 1996. p. 16.

de una institución autónoma del Derecho Financiero; pero, a los efectos de conferirles una caracterización como institución autónoma dentro de nuestro sistema tributario, podemos afirmar de todos ellos que representan intentos autocompositivos, esto es, llevados a cabo unilateralmente por parte de los obligados tributarios, de finalizar el procedimiento de recaudación de los tributos que, según los casos, va a tener lugar con el ingreso simultáneo a la presentación extemporánea de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien tras la liquidación practicada una vez han sido puestas las declaraciones en conocimiento de la Administración por los mismos obligados tributarios..."⁴⁴.

Con vista en todas las anteriores consideraciones y con el propósito de satisfacer el desafío de identificar la naturaleza jurídica de los recargos, pasamos a analizar si definitivamente es una sanción o forma parte de la indemnización debida a la Hacienda Pública por el inicio del procedimiento administrativo para el cumplimiento forzoso de la obligación tributaria. En caso que no podamos clasificarlo como sanción, ni como indemnización, por sus efectos, entonces no habría duda que se trata de una figura autónoma dentro del Derecho Financiero.

3. *Naturaleza jurídica del recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo*

Para determinar efectivamente la naturaleza jurídica del recargo, en primer lugar, debemos recordar lo reseñado por la jurisprudencia constitucional y la doctrina respecto a la presencia de una sanción, observando, tal como señalamos *supra*, que esta institución se presenta cuando se persiga alguna finalidad represiva o de castigo, (bien sea con finalidad retributiva o preventiva) por infracción del ordenamiento, cuando dicha finalidad esté directamente relacionada con la conducta de la persona y en el caso de las retribuciones no identificadas

⁴⁴ COLLADO YURRITA y otros: *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier Libros Jurídicos. 2da Ed. 2007. p. 370-1.

expresamente como sanciones, siempre y cuando, cuantitativamente aquéllas alcancen el valor de éstas (aun el de las atenuadas)⁴⁵.

En opinión fundamentada en el análisis de los postulados doctrinales y jurisprudenciales señalados anteriormente, consideramos que el recargo por el inicio del cobro ejecutivo, perfectamente se configura dentro del esquema antes referido, toda

⁴⁵ Estos postulados también van de la mano con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso Engel vs. Países Bajos (8-6-1976), decisión sobre la cual la doctrina ha puntualizado: "El punto de partida para examinar la expansión de la vertiente penal del art. 6.1 CEDH a determinados procesos que, en apariencia, no encierran una imputación criminal se sitúa en la Sentencia Engel y otros c. Países Bajos, de 8 de junio de 1976 donde, por primera vez, se consolidaron los tres criterios necesarios a tener en consideración para atribuir el calificativo de penal a una determinada figura jurídica objeto de un proceso. En concreto, estos tres criterios fueron los siguientes: 1) la calificación jurídica que dicha medida ostente en el Derecho interno, 2) la verdadera naturaleza de la misma, y 3) el grado de severidad de su pena. (..) Con mayor trascendencia, en segundo lugar, el criterio consistente en determinar la verdadera naturaleza jurídica, penal o distinta, de la medida enjuiciada. Si bien, dada la dificultad que en la práctica entraña la apreciación de este criterio, con posterioridad el TEDH a través de varias sentencias, entre las que destacan, el Asunto Öztürk c. Alemania, de 21 de febrero de 1984, Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994 y Benham c. Reino Unido, de 10 de junio de 1996, ha elaborado un listado adicional de factores que, aplicados de manera conjunta, permiten dilucidar la concurrencia de esta premisa. En concreto, se incluyeron los siguientes: a) el ámbito de aplicación de la regla jurídica cuestionada, en el sentido de si la misma se puede aplicar sobre la generalidad de la ciudadanía o sobre un grupo particular de personas; b) el objetivo de la medida, esto es, si el mismo consiste simplemente en indemnizar económicamente un perjuicio ocasionado o si, por el contrario, también busca castigar para imposibilitar un comportamiento semejante en el futuro; c) en coherencia con lo anterior, si la medida se encuentra prevista en una norma de carácter general cuya finalidad es a la vez preventiva y represiva; d) si la imposición de la pena depende de la constatación de la culpabilidad; y e) si el procedimiento se inicia por una autoridad pública en virtud de los poderes legales de coerción". Cfr. PRÓSPER ALMAGRO, Ana: *Ob. cit.* p. 79-80-1.

vez que, en efecto, tal como lo refiere la doctrina más autorizada, la conducta consistente en omitir el pago de la obligación ya determinada y exigible en el plazo reglamentario, encierra ya de manera completa lo que la doctrina penalista denomina el desvalor jurídico que se sanciona, es decir, el tipo de injusto⁴⁶.

Aun siguiendo la corriente que entiende la antijuricidad normativa en su sentido penal o más restringido⁴⁷, es

⁴⁶ Cfr. CARRASCO PARRILLA. *Ob. cit.* p. 194, así como toda la doctrina citada. En especial, cabe destacar la opinión de SÁNCHEZ BLANCO (citado por CARRASCO, p. 193) quien afirma que “el cumplimiento espontáneo pero tardío de las obligaciones de declaración y pago de deudas tributarias debe ser objeto de un encarecimiento, derivado del cumplimiento anormal, que vaya más allá de la mera compensación financiera por el retraso y que al tiempo suponga la exoneración de las sanciones a que se sea acreedor por la infracción de no declarar e ingresar”. Como se observa, se configuran todos los elementos característicos de la infracción, excepto el *nomen iuris*, lo cual es totalmente insuficiente para desistir del carácter sancionatorio de los recargos, incluso, la simple omisión de la calificación de sanción de determinada figura jurídica no es condición suficiente para descartar su posible condición sancionadora. Asimismo, choca con la conciencia jurídica la comisión de una infracción y su falta de sanción, siendo que todo ciudadano, como “máxima de experiencia” -la cual por demás no requiere prueba- conoce la obligación de cumplir, a tiempo, con el sostenimiento de los gastos públicos.

⁴⁷ Por eso el conocido tratadista colombiano Alfonso REYES ECHANDÍA sostenga con respecto a la antijuricidad legal o normativa, que esta entiende el fenómeno sólo a partir de la existencia de un ordenamiento jurídico cuya transgresión constituiría la esencia de lo antijurídico. Igualmente, habiéndose dividido la doctrina que sigue la tendencia normativa o legal de lo antijurídico entre la concepción penal y la extra penal, un concepto bastante cercano a la primera sería el expuesto por MORO, quien señala que el “ordenamiento en su totalidad decide sobre la conformidad de una acción con el derecho, de modo que, lejos de detenerse en el pobre esquema del hecho típico en particular, es preciso promover una consideración profunda y atenta de todo el sistema de apreciaciones éticosociales de valor, de que la ley es expresión fundamental, pero ciertamente no única”. Sumamente interesante esta posición, más aún cuando es sostenida por un reputado penalista, donde

inoslayable partir de la premisa que sostiene que la infracción del ordenamiento debe ser sancionada, a los fines de restablecer el orden jurídico y evitar, en el futuro, la reincidencia del incumplimiento⁴⁸.

De modo que si hay infracción del ordenamiento, tal como hemos sostenido hasta ahora, habiendo también represión o castigo (prevención especial), siendo que este castigo está directamente relacionado con la conducta del infractor y la consecuencia jurídica se aproxima en gran medida a los perjuicios que deben sufrir quienes incurran en infracciones graves, no queda más que sostener la naturaleza sancionadora del recargo por el inicio del cobro ejecutivo no es más que una manifestación encubierta de aplicación de una sanción, en la que el sujeto infractor sufre las consecuencias de un castigo patrimonial sin gozar de las garantías mínimas que establece la Constitución.

A pesar del carácter sancionador de este recargo, éste no es, en nuestra opinión, inconstitucional⁴⁹. Incluso su constitucionalidad puede perfectamente salvarse de dos modos que seguidamente pasamos a exponer, una, a través de una sentencia interpretativa que obligue a la Administración a seguir el procedimiento sancionador para la imposición del recargo, y otra, entendiendo que el ordenamiento no tiene lagunas, y que la falta de referencia que hace el Código Orgánico Tributario a la antijuridicidad y culpabilidad, así como a los otros elementos

las garantías, por su propia naturaleza, tienden a ser mucho más fuertes que en el procedimiento administrativo sancionador. Cfr. *Antijuricidad*. Editorial Temis S.A. Bogotá. 1999. p. 15.

⁴⁸ Lo cual a su vez nos conduce a los fines de la pena y la prevención general y especial, tratada *supra*.

⁴⁹ En este sentido, el profesor FALCON Y TELLA afirma: "...ninguna trascendencia tiene el que se califique o no como sanción, pues de la calificación como sanción -que en mi opinión resulta más acertada- no deriva inmediatamente la inconstitucionalidad de la medida, sino únicamente la necesidad de respetar los principios penales, entre ellos el de culpabilidad y de dar audiencia al interesado". Cfr. *Ob. cit.* p. 9.

de la infracción, debe salvarse con las herramientas que el propio ordenamiento nos brinda, debiendo así cumplirse forzosamente con sus preceptos. Así, pasamos a desarrollar brevemente estas ideas.

4. *La adecuación constitucional del recargo con la Carta Fundamental*

Una de las formas de salvar la constitucionalidad del recargo, sería a través de una sentencia interpretativa, siendo que el máximo Tribunal, en lugar de declarar la nulidad del precepto, lo interpretara conforme con la Constitución, dejando inalterado el texto que las integra al ordenamiento jurídico vigente.

Las sentencias interpretativas, recaídas en procesos de control de constitucionalidad, son una manifestación de un fenómeno algo más amplio que el simple control de adecuación de la norma objeto de revisión a la Constitución, es decir, los tribunales constitucionales cuando ejercen la jurisdicción constitucional y dictan sentencias interpretativas, van más allá de las funciones clásicamente a ellos atribuidas (depuración del ordenamiento, protección de los derechos constitucionales, resolución de conflictos territoriales, entre otras) y que implican, posiblemente como consecuencia obligada de sus funciones expresas, la emanación de orientaciones a los poderes públicos sobre la correcta aplicación del Derecho, desde una perspectiva de adecuación a los mandatos constitucionales.

Por ello no es de extrañar que este tipo de sentencias, tal como nos enseña LÓPEZ GUERRA, planteen problemas que en gran medida se reproducen en relación con otras decisiones que no son formalmente interpretativas pero que producen en la práctica consecuencias similares, sobre todo en los recursos de amparo⁵⁰.

⁵⁰ LÓPEZ GUERRA, Luis: Prólogo al Libro de Francisco Javier DIAZ REVORIO: *Las Sentencias Interpretativas Del Tribunal Constitucional*. Lex Nova. Valladolid. 2001. p. 15.

Debe tenerse claro que sin jurisdicción constitucional no podría haber sentencias interpretativas, (desde el punto de vista constitucional, ya que no cabe duda que toda sentencia es creación de Derecho), por lo tanto, podemos desde ya afirmar que el fundamento de las sentencias interpretativas es la jurisdicción constitucional, es decir, el conjunto de competencias atribuidas a los tribunales constitucionales como máximos y últimos garantes de la supremacía constitucional.

A su vez, para que haya jurisdicción constitucional, necesariamente, o mejor dicho, inevitablemente, tienen que existir dos condiciones, a saber, la Constitución entendida como norma jurídica y esta norma jurídica entendida como *lex superior* o si se quiere, *lex superior* como fundamento del resto del ordenamiento jurídico.

Es importante también agregar que hoy en día el gran aporte de KELSEN, quien entendía la función del Tribunal Constitucional como un **legislador negativo**, ha sido modificado e incluso mejorado, ante las nuevas realidades que para el momento de la elaboración de su teoría no fueron (y obviamente no podían serlo) previstas, porque el grado de desarrollo que ha tenido el llamado Estado Democrático y Social de Derecho, como modernamente, se conciben la mayoría de los Estados Europeos.

El sistema ideado por Kelsen fue superado por la realidad contemporánea, en virtud de las importantes funciones que le han sido asignadas a los tribunales constitucionales, los cuales no se limitan nada más que a anular las leyes y servir de *legisladores negativos*, sino que en algunos países ya la doctrina los identifica, más bien, como *legisladores complementarios*.⁵¹ En estos casos, el Tribunal realiza una interpretación “conforme a

⁵¹ MORELLI RICO, Sandra: “La Corte Constitucional como Legislador Complementario”. *Revista de Derecho de la Universidad del Rosario*. No. 55.

la Constitución” vinculando a los demás poderes públicos todo con la finalidad de abstenerse de declarar su nulidad⁵².

Tal como reseña la doctrina, sentencias interpretativas sólo son las recaídas en los procesos de inconstitucionalidad⁵³. Los tribunales constitucionales también interpretan las leyes en otros procesos, e incluso pueden en las respectivas sentencias entender que ciertas interpretaciones son inconstitucionales, pero la sentencia que resuelve un proceso de inconstitucionalidad tiene la peculiaridad de estar encaminada directamente a controlar la constitucionalidad de la norma con rango de ley, y en sentido estricto sólo será sentencia interpretativa la que resolviendo un procedimiento de este tipo, contenga un fallo que, afectando al contenido normativo de un precepto legal, deje inalterado su texto.

De allí que necesariamente tenga que partirse de la diferenciación entre texto (o enunciado) y norma (o contenido normativo o interpretación normativa) para determinar el alcance de las sentencias interpretativas⁵⁴.

⁵² En este sentido, el profesor DIAZ REVORIO, siguiendo la definición que de las sentencias interpretativas ha dado el Tribunal Constitucional Español, las define como aquellas que “rechazan una demanda de inconstitucionalidad o, lo que es lo mismo, declaran la constitucionalidad de un precepto impugnado en la medida en que se interprete en el sentido que el Tribunal Constitucional considera adecuado a la Constitución, o no se interprete en el sentido (o sentidos) que considera inadecuados”. Sin embargo, el referido autor afirma que tal definición no es suficiente para englobar a las sentencias interpretativas de estimación, tal como lo demuestra en su trabajo. *Vid. Las Sentencias Interpretativas del Tribunal Constitucional*. Lex Nova. 2001. Valladolid. p. 67 y ss.

⁵³ DIAZ REVORIO. *Ob cit.* p. 29.

⁵⁴ DIAZ REVORIO. *Ob. cit.* p. 35-6 afirma: “Puede entenderse por ‘disposición’ cualquier enunciado que forma parte de un documento normativo, esto es, cualquier enunciado del discurso de las fuentes; ‘norma’ sería cualquier enunciado que constituya el sentido o significado adscrito de una o varias disposiciones o fragmentos de disposiciones. La disposición sería por tanto el texto, el conjunto de palabras que forman

Sin la precitada distinción, no es posible hablar de sentencias interpretativas⁵⁵, toda vez que el fundamento de las sentencias interpretativas radica en dejar inalterado el texto y modificar una de sus normas, bien declarando que una determinada interpretación es inconstitucional o que la interpretación que hizo el recurrente sí es adecuada a la Constitución. Es por esta razón que se afirma que las sentencias interpretativas son por lo general formalmente desestimatorias (no se anula el precepto impugnado) y materialmente estimatorias (se declara que una determinada interpretación no se ajusta a la Constitución)⁵⁶.

una oración, mientras que la norma sería su significado, esto es, el resultado de su interpretación (...) Desde el punto de vista de la interpretación, las disposiciones constituyen su objeto, y las normas su resultado”.

⁵⁵ “Pues bien, la posibilidad de que el Tribunal se pronuncie también sobre las normas, y que alguna o algunas de éstas puedan ser inconstitucionales – al menos parcialmente – a pesar de que el texto de la disposición sea completamente acorde con la Constitución, es el presupuesto básico de toda sentencia interpretativa, sin el cual no podrían entenderse este tipo de decisiones”: DIAZ REVORIO. *Ob. cit.* p. 38. En el mismo sentido, RUBIO LORENTE señala que “La identificación entre norma legal y enunciado de ley, sitúa al Juez Constitucional ante la incómoda alternativa de mantener la plena validez del enunciado, aun consciente de que una o varias de las interpretaciones posibles son contrarias a la Constitución, o anularlo en su totalidad, aunque pudiera ser interpretado también de un modo que no resultaría incompatible con la Constitución, o su supresión pueda crear una situación más gravemente inconstitucional que la que implica el riesgo de aquellas interpretaciones”. (Vid. *La Jurisdicción Constitucional como Forma de Creación de Derecho en La Forma del Poder, Estudios Sobre la Constitución*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1997. p. 483.

⁵⁶ La doctrina a este respecto ha precisado: “Las sentencias interpretativas tienen –o deben tener– un carácter estrictamente declarativo, que ha de ser entendido, además, en términos estimatorios. En atención a lo primero, la sentencia se limitaría a realizar una interpretación conforme a la Constitución del enunciado legal y a desechar otra u otras por su incompatibilidad con ella, sin añadir a aquel enunciado por tanto,

Resumiendo, estaremos en presencia de sentencias interpretativas, cuando la jurisdicción constitucional, dejando inalterado el texto o la disposición, considera inconstitucional una determinada interpretación que de esa disposición se haya realizado, declarando que dicha norma no se ajusta a la Constitución y señalando, a tal efecto, que la disposición sí está ajustada a la Carta Magna, siempre y cuando no se interprete de la forma que fue declarada ilegítima⁵⁷.

En conclusión, la Sala Constitucional, actuando en jurisdicción constitucional, puede perfectamente desestimar la excepción de inconstitucionalidad que se le plantee, interpretando el precepto y señalando que la omisión del procedimiento que aparentemente tiene el texto del precepto, no se adapta a su contenido normativo, entendiendo que el legislador sí ordena a la Administración seguir el procedimiento sancionador respectivo para la imposición del recargo. De esta forma se saldaría la falta de procedimiento para la imposición de los recargos y se permitiría, de conformidad con el principio de

determinación positiva alguna. (...) Se ha de reconocer, en virtud de lo segundo, que la operación consistente en excluir, por su contradicción con la Constitución, una o varias de las interpretaciones que el texto admite entraña, estrictamente, una declaración de inconstitucionalidad de tales normas, canceladas así del ordenamiento pese a la pervivencia del enunciado que las hace posibles". JIMÉNEZ CAMPO, Javier: *Qué Hacer con la Ley Inconstitucional*, en La Sentencia Sobre la Constitucionalidad de la Ley. Tribunal Constitucional y Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1997. p. 47.

⁵⁷ Es así que las sentencias interpretativas despliegan toda su utilidad dentro del complejo constitucional, respetando a cabalidad dos principios fundamentales: a) el principio de interpretación conforme a la Constitución, el cual enseña que cuando de un acto estatal se puedan derivar varias interpretaciones, siempre deberá realizarse la interpretación que se adecue a la Constitución y; b) el principio de conservación de la ley, según el cual la declaratoria de inconstitucionalidad sólo debe hacerse por parte del órgano titular de la jurisdicción constitucional cuando la ley sea manifiestamente inconstitucional, es decir, que su regularidad o adecuación constitucional no pueda salvarse con ninguna interpretación.

interpretación conforme con la Constitución, mantener en vigencia el recargo previsto en el artículo 226 del Código Orgánico Tributario⁵⁸.

Aunado a la anterior propuesta, es de hacer notar que la falta de referencia que hace el artículo 226 del Código Orgánico Tributario a la culpabilidad del infractor, así como de la antijuridicidad de su conducta, las cuales deben resolverse entendiendo que el ordenamiento no tiene lagunas, dando por supuesto, aunque así no lo señale expresamente la ley, que implícitamente debe exigirse la antijuridicidad y la

⁵⁸ Esta misma solución fue planteada en España a través del voto particular de don Rafael de Mendizábal Allende a la sentencia 164/1995, señalando al respecto: "La opinión discrepante que se expondrá a continuación lo es de los conceptos utilizados para calificar jurídicamente a la institución enmascarada por la norma en entredicho, sin afectar al fallo o la parte dispositiva. Dentro de la tipología de nuestras Sentencias, las llamadas interpretativas permiten, en casos como este, compatibilizar la primacía de la Constitución y el principio de conservación de la Ley (SSTC 5/1981 y 341/1993) siempre y cuando su texto se lea y aplique a la luz de aquélla según las directrices marcadas por el supremo intérprete que es este Tribunal".

culpabilidad⁵⁹ de la conducta⁶⁰. Por lo tanto, es indispensable el análisis de la culpabilidad del infractor a los fines de que sea exigible el recargo respectivo⁶¹.

⁵⁹ La Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia No. 359 de fecha 28 de marzo de 200, precisó sobre la culpabilidad "... que el Derecho Penal moderno abomina la responsabilidad penal objetiva, hoy casi preterida en holocausto al principio de culpabilidad", razón por la cual no debe haber duda alguna que las últimas decisiones de la Sala Político Administrativa, calificando las sanciones tributarias como sanciones objetivas son evidentemente inconstitucionales. Al respecto, la Sala Político Administrativa, en sentencia No. 581, de fecha 19 de octubre de 2022, afirmó: "De manera previa, se debe señalar el carácter de sanción objetiva con respecto al incumplimiento de los deberes formales dispuestos en el artículo 126, numeral 1, literal e, del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, el cual tiene lugar cuando no se presentan, dentro del lapso fijado, las declaraciones que correspondan (...) Por las razones expuestas, y al verificar que la Administración Tributaria determinó conforme a la normativa precedentemente descrita, se **desestima** el alegato de vicio de falso supuesto sobre que '(...) la presentación extemporáneas de las declaraciones de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, no puede ser calificada con culpa grave (o negligencia grave), sino con culpa leve (...)', ya que la sanción prevista en el artículo 126, numeral 1, literal e, del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, son consideradas objetivas. **Así se establece**". Por lo tanto, una vez que el máximo Tribunal en todas sus Salas, en pleno y absoluto respeto al Estado de Derecho, reconozca que la culpabilidad es esencial a todas las sanciones, se deberá considerar la procedencia del recargo analizado en los términos ahora expuestos.

⁶⁰ "Las referencias a que el Derecho administrativo es 'capaz de autointegrar sus propias lagunas sin necesidad de acudir a otros ordenamientos diferentes' o a que 'contiene en sí mismo técnicas de integración', son constantes y pacíficamente aceptadas por la doctrina. Ello significa que el Derecho administrativo es suficiente por sí mismo para regular todos los aspectos de las potestades de la misma denominación, con independencia, naturalmente, de que tanto esta rama del Derecho como estas específicas potestades pertenezcan al género común del Derecho y las potestades públicas". Vid. DE LA CUÉTARA, Juan Miguel: *Las Potestades Administrativas*. Tecnos. Madrid. 1986. p. 52.

Finalmente resulta indubitable concluir que el recargo previsto en el artículo 226 del Código Orgánico Tributario tiene finalidad sancionatoria y no indemnizatoria, cuando este dispone en su parte *in fine* que “Los gastos que se generen para el cobro ejecutivo deberán ser sufragados por el deudor”, lo cual implica que el recargo viene a configurarse como una sanción adicional, y no como un mecanismo análogo a las costas procesales previstas para los procedimientos ejecutivos, persiguiendo el equilibrio patrimonial, con ocasión a los gastos incurridos en la ejecución del crédito tributario.

CONCLUSIONES

Como resultado del análisis de la doctrina relacionada con el tema y de la jurisprudencia constitucional expuesta, surgen con certeza las siguientes conclusiones:

1-. La jurisprudencia europea ha perfilado, con matices relativamente claros, el concepto de sanción, señalando entre otros: que se persiga alguna finalidad represiva, (bien sea retributiva o preventiva) por infracción del ordenamiento; cuando

⁶¹ Esta idea también es sostenida por FALCON Y TELLA, quien afirma: “A mi juicio este planteamiento obliga, aunque parezca paradójico, a limitar la exigencia del recargo a los supuestos en que existe retraso culpable por parte del contribuyente, pues sólo entonces cabe apreciar la existencia de una ‘actitud dilatoria’ y el riesgo de que ésta se generalice que tanto parece preocupar al Tribunal. Cuando, -por poner un ejemplo extremo- el ingreso tardío se produce como consecuencia de haber seguido el contribuyente, en un primer momento, el criterio sentado por la propia Administración en contestación a una consulta, o cuando la falta de ingreso inicial cuenta con el apoyo de un criterio jurisprudencial posteriormente modificado, no parece que, ni siquiera desde la perspectiva de la sentencia que comentamos, sea posible exigir recargo alguno (ni, por cierto, intereses a un tipo superior al legal), lo que en buena lógica **debe llevar a la anulación de los recargos correspondientes, en cuanto excedan del interés de demora, cuando no haya existido mora o retraso culpable por parte del contribuyente.** Pues no tiene sentido una medida ‘disuasoria’ cuando la conducta que se pretende evitar se debe a error o de cualquier otra forma se ha puesto la diligencia debida”. Cfr. *Ob. cit.* p. 8.

dicha finalidad esté directamente relacionada con la conducta de la persona y las retribuciones no se hallen identificadas expresamente como sanciones, si éstas alcanzan su cuantía, serán de naturaleza punitivas.

2-. El recargo por inicio del procedimiento de cobro ejecutivo tiene una clara naturaleza sancionadora, porque su aplicación reúne prolijamente las condiciones expuestas para estimarlo como una sanción, en los términos expuestos. Asimismo, al no poseer una naturaleza indemnizatoria, toda vez que los gastos de ejecución también serán reclamados al deudor tributario, también se demuestra así su claro perfil punitivo.

3-. Aunque el recargo tenga naturaleza sancionadora, éste se adapta plenamente a los postulados constitucionales. Es suficiente una sentencia interpretativa del precepto para salvar su constitucionalidad en el sentido de exigir el procedimiento administrativo previo y la culpabilidad del infractor.

4-. En consonancia con lo anterior, al tener el recargo naturaleza sancionadora, forzosamente deben cumplirse las garantías previstas por la Constitución para hacer efectiva su percepción, de lo contrario, el procedimiento será susceptible de nulidad.

5-. El recargo sólo debe exigirse cuando haya culpabilidad en la conducta del infractor, por lo tanto, en ausencia de ésta la Administración no lo deberá percibir. La falta de señalamiento en la norma de la culpabilidad del agente para la exigencia del recargo debe resolverse en el entendido de que el ordenamiento no presenta lagunas y, por tanto, con una integración del sistema queda cubierta dicha exigencia.

BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, Jaime: *Las Sanciones Tributarias*. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 2005.

BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat. *Los Ingresos Tributarios Fuera de Plazo sin Requerimiento Previo*. Marcial Pons. Madrid. 1997.

BORGES VEGAS, Carmen Luisa. "La Multa", en *Temas de Derecho Penal Económico en Homenaje al Profesor Alberto Artega Sánchez*. Fondo Editorial AVDT y Universidad Central de Venezuela. Caracas. 2006.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*. Thomson Civitas. Madrid. 2006.

CARRASCO PARRILLA, Pedro: *Consecuencias del Retraso en el Pago de las Deudas Tributarias*. Colección Monografías. Ediciones UCLM. Cuenca. 2000.

COLLADO YURRITA y otros. *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier Libros Jurídicos. 2da Ed. 2007.

DABIN, Jean: "Teoría General del Derecho". *Revista de Derecho Privado*. Editorial Reus. Madrid. S/F.

DIAZ REVORIO, Francisco Javier. *Las Sentencias Interpretativas del Tribunal Constitucional*. Lex Nova. Valladolid. 2001.

DE LA CUÉTARA, Juan Miguel. *Las Potestades Administrativas*. Tecnos. Madrid. 1986.

FALCON Y TELLA, Ramón. "Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?", en *Quincena Fiscal* No. 21. Aranzadi. Diciembre 1995.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda". *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi. Pamplona. 1998.

_____. "Los Intereses Moratorios a Favor de la Hacienda en el Derecho Español", en *Jornadas Internacionales de Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*. Funeda. Venezuela. 2007.

IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro. "El Recargo por Declaración Extemporánea sin Requerimiento Previo. Su Naturaleza

Jurídica”, en *Temas Actuales de Derecho Tributario*. Bosch Tributario. Barcelona. 2005.

JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Edit. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires. 1980.

JIMÉNEZ CAMPO, Javier. “Qué Hacer con la Ley Inconstitucional”, en *La Sentencia Sobre la Constitucionalidad de la Ley*. Tribunal Constitucional y Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1997.

KELSEN, Hans. *Teoría General de las Normas*. Trillas. Ciudad de México. 2003

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*. Thomson Aranzadi. Navarra. 2007.

MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 7ma Ed. Tecnos. Madrid. 1996.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Derecho Tributario. Estudio sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Civitas. Madrid. 1985

MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal. Parte General*. Julio César Faira Editor. Montevideo-Buenos Aires. 7ma Edic. 2005.

MORELLI RICO, Sandra. “La Corte Constitucional como Legislador Complementario”. *Revista de Derecho de la Universidad del Rosario*. Bogotá. No. 55.

NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos. Madrid. 1994.

PRÓSPER ALMAGRO, Ana. *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2020.

REYES ECHANDÍA, Alfonso. *Antijuricidad*. Editorial Temis S.A. Bogotá. 1999.

RUBIO LLORENTE, Francisco. *La Jurisdicción Constitucional como Forma de Creación de Derecho en La Forma del Poder*, Estudios Sobre la Constitución. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *HACIENDA Y DERECHO*. Vol. V. Librería Europa. Madrid. 1967.

SÁNCHEZ GERVILLA, Antonio. *Fundamentos de Derecho Sancionador Tributario*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2020.

SARTORIO ALBALAT, Susana. *Ley General Tributaria e Interés de Demora. Naturaleza y Régimen Jurídico*. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma. Temis. Marcial Pons. 2da Ed. Buenos Aires, Bogotá, Madrid. 1996.