

I.1. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO Y RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO EN EL PAÍS VASCO

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad del País Vasco*

Resumen

El Concierto Económico con el País Vasco posibilita que Álava, Guipúzcoa y Vizcaya elaboren sus propias Normas Generales Tributarias, que no tienen por qué ser idénticas a la Ley General Tributaria, tampoco tiene que ser igual a ésta la Ley Foral General Tributaria de Navarra. En este trabajo se analiza el régimen jurídico de los recargos por ingresos extemporáneos y los recargos ejecutivos en los tres Territorios Históricos del País Vasco. El de Álava y Guipúzcoa es muy parecido, y, además, se asemeja bastante al vigente en el territorio común. La regulación de Vizcaya, sin embargo, tiene un grado de coincidencia mucho menor.

Abstract

Economic Concert with País Vasco makes possible that Álava, Guipúzcoa and Vizcaya elaborate their own General Tributary Norms, that do not have to be identical to the General Tributary Law, either has to be equal to this one the General Tributary Law of Navarra. In this work is analyzed the legal regime of the surcharges by untimely income and the executive surcharges in the three territories of the País Vasco. The one of Álava and Guipuzcoa is very similar and in addition it is resembled enough the effective one in the common territory. The regulation of Vizcaya, nevertheless, has a degree of much smaller coincidence.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA
- III. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO
- IV. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

El art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco establece que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular; dentro de su territorio, el régimen tributario». Por su parte, el art. 3.a) del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone que los territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico¹. Finalmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en el apartado primero de su art. 1 que ella «establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución», y en su apartado segundo que lo establecido en la propia Ley «se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco». Pues bien, durante el mes de marzo de 2005 se ha publicado la Norma Foral General Tributaria correspondiente a cada uno de los tres Territorios Históricos, y cuya entrada en vigor se producirá el 1 de julio de 2005. El día 11 de marzo se publicó la Norma Foral (Vizcaya) 2/2005, de 10 de marzo y también la Norma Foral (Álava) 6/2005, de 28 de febrero, y el día 17 de marzo la Norma Foral (Guipúzcoa) 2/2005, de 8 de marzo. Estas normas derogan la Norma Foral (Vizcaya) 3/1986, de 26 de marzo, la Norma Foral (Álava) de 31 de mayo de 1981 y la Norma Foral (Guipúzcoa) 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria. En las páginas que siguen analizaremos la regulación de los recargos por declaración extemporánea y de los recargos del período ejecutivo en los tres Territorios Históricos.

¹ Como observan M. A. Rodrigo Ruiz, *Las fuentes del derecho financiero en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, San Sebastián, 2004, inédito, págs. 191-195 del ejemplar mecanografiado, J. A. Arratibel Alonso, «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002, de Concierto Económico», *C.T.*, n.º 112, 2004, pág. 16, nota 16, y G. Martínez Bárbara, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, mayo 2003, págs. 23-24, la intensidad armonizadora es menor que en la redacción del Concierto de 1981. Durante la negociación del vigente Concierto se barajaron otras redacciones, *vid.*, I. Alonso Arce (coord.), *El Concierto económico vasco: la renovación de 2002: fuentes documentales*, Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

II. RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA

El art. 61.3 de la N.F.G.T. (Vizcaya) 3/1986, de 26 de marzo, en su última redacción, dispone que en su primer párrafo que «Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 10% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúan entre los tres y doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo del 5% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no del interés de demora. Si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa antes de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5% con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse» y, en su segundo párrafo, que dichos «recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea ni soliciten simultáneamente el aplazamiento, fraccionamiento o compensación, con el recargo de apremio previsto en el art. 127 de esta Norma Foral». Por su parte, el art. 27 de la N.F.G.T. (Vizcaya) 2/2005, de 10 de marzo, dispone, en su apartado 1, que «el recargo por declaración extemporánea es una prestación accesoria que deben satisfacer los obligados tributarios en el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración a que se refiere el art. 122 de esta Norma Foral como consecuencia de la presentación fuera del plazo previsto en la normativa de cada tributo, sin requerimiento previo de la Administración tributaria»², y en su apartado segundo, que «el recargo por declaración extemporánea será del 5% del importe a ingresar resultante de la liquidación, incluidos, en su caso, los recargos a que se refiere la letra d) del apartado 2 del art. 56 de la propia Norma Foral, y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, con excepción de la prevista en el art. 203.3 de esta Norma Foral». Existen, pues, diferencias entre la anterior y la nueva regulación. Una de ellas es la existencia de un único recargo, que no varios, y otra que no está admitida la posibilidad de la exigencia del indicado recargo cuando el procedimiento de gestión se inicia mediante el procedimiento de autoliquidación al que se refiere el art. 121 de la N.F.G.T. Con la nueva regulación, en Vizcaya, desaparece el recargo por declaración extemporánea previsto en el art. 61.3 de la N.F.G.T. 3/1986, de

² No aclara este artículo que ha de entenderse por requerimiento previo, no hay ningún inconveniente para considerar tal cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, que es la definición contenida en el art. 69.a) de la N.F.G.T., referido a la interrupción de los plazos de prescripción.

26 de marzo, para los tributos que se exigen por autoliquidación, de suerte que sólo se mantiene para los que se exigen por el procedimiento de declaración por el contribuyente y liquidación por la Administración tributaria, y, ello es así porque existe continuidad entre el período voluntario y el período ejecutivo. En efecto, en el art. 165.2 de la N.F.G.T. 2//2005, de 10 de marzo, se establece que el período ejecutivo se inicia automáticamente transcurrido el período voluntario de pago y en el 60.2 se dispone que el vencimiento del plazo establecido para el pago en período voluntario, sin que éste se efectúe en su totalidad determina el inicio automático del período ejecutivo por la deuda pendiente. Como ya hemos dicho, habida cuenta el automatismo de los dos períodos, no está previsto el recargo para el ingreso voluntario extemporáneo³, y, en consecuencia no se asocia, a diferencia de lo que después veremos ocurre en Guipúzcoa y Álava, el inicio del período ejecutivo con la presentación de la autoliquidación sin ingreso. Ello, sin embargo, no quiere decir que el ingreso extemporáneo de la deuda tributaria mediante la presentación de una autoliquidación no resulte beneficioso para el obligado tributario, indudablemente que lo es siempre que tenga lugar dentro de los seis meses siguientes a la terminación del plazo previsto por la normativa de cada tributo y se realice sin requerimiento previo, pues si ese es el caso, no se exigirán intereses de demora, según dispone el art. 26.7 de la N.F.G.T., si se presenta después de ese plazo, aunque sea de forma voluntaria, ya no tiene consecuencias favorables para la exigencia de los intereses de demora, ni para las sanciones, pues la conducta consistente en presentar fuera de plazo autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento previo de la Administración tributaria constituye una infracción que se sanciona con una multa pecuniaria fija de 200 euros, según el art. 203.3 de la N.F.G.T.⁴. Con respecto a las reglas de compatibilidad con los intereses de demora y con las sanciones de este recargo, del 5%, diremos, en relación con los primeros, que, según el art. 26.8, párrafo segundo de la Norma Foral: «Si la presentación (de la declaración) fuera realizada fuera del plazo previsto en la normativa de cada tributo se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la terminación de aquél hasta la fecha de presentación de la declaración, salvo en el caso de declaraciones presentadas sin requerimiento previo dentro de los seis meses siguientes». Es decir, si la presentación de la declaración se produce antes de los indicados seis meses no se exigirán intereses de demora y si se exigirán, desde el inicio,

³ Vid. I. Alonso Arce, «Primera aproximación al Proyecto de Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia», *Fórum Fiscal de Bizkaia*, n.º 2, febrero, 2005, pág. 3).

⁴ El apartado 1 del art. 196.1 N.F.G.T. establece que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Por su parte, el apartado 1 del art. 197 establece que constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exige por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo a lo dispuesto en el art. 27 de esta Norma Foral.

si se presenta después de ese momento, pues, para este caso no se ha previsto el período de carencia de seis meses antes reseñado; y, por lo que se refiere a las segundas, la Norma Foral declara la incompatibilidad del recargo con las sanciones⁵, salvo la infracción tributaria consistente en presentar fuera de plazo autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento previo de la Administración tributaria, que está sancionada con una multa pecuniaria fija de 200 euros, según el art. 203.3 N.F.G.T.

Por último, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 9.2, *in fine*, N.F., pues dispone que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado. En consonancia con ello, el apartado 1 de la Disposición transitoria segunda de la N.F.G.T. establece que se aplicará a los recargos devengados con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que resulten más favorables para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza⁶. Esto último significa tanto como admitir que esos recargos tienen carácter sancionador.

Con respecto a Guipúzcoa y a Álava comenzaremos señalando que el art. 61.2 de la N.F.G.T. (Guipúzcoa) 1/1985, de 31 de enero, y el 59.3 de la N.F.G.T. (Álava) de 31 de mayo de 1981 en su última redacción, disponen que: «los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa: a) dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo del 5%, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse; b) dentro del período comprendido entre el cuarto y el decimosegundo mes siguiente al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo del 5%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora». A continuación establecen que cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, dichos recargos serán compatibles con el recargo de apremio. Ello confirma que la nueva regulación pone el acento más clara-

⁵ El art. 185.4 N.F.G.T. dispone que las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia de los recargos e intereses que, en su caso, procedan. El art. 197.1 N.F.G.T. dispone que constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo a lo dispuesto en el art. 27 de la propia N.F.G.T.

⁶ *Vid.* M. Fabra Valls, «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, n.º 163/2004, págs. 57 y ss.

mente en que el recargo es por declaración extemporánea y no sólo por ingreso extemporáneo⁷. La coincidencia, por tanto, es absoluta, coincidencia que, si no es total, es bastante notable también entre las nuevas Normas Forales. En éstas, al igual que en las anteriores⁸, no existe continuidad entre el período voluntario y el período ejecutivo, pues cuando el procedimiento de gestión se inicia mediante el procedimiento de autoliquidación se contempla una especie de período de prórroga del primero, siempre que el ingreso extemporáneo sea voluntario, o mejor, siempre que no haya mediado requerimiento previo. En ambas NN.FF. es el art. 27 el que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, nótese que se utiliza el plural lo cual se explica porque mientras en Vizcaya existe un único recargo, en el caso de Guipúzcoa y Álava no es así. Como ya se ha anticipado, estos recargos están previstos tanto si se presentan autoliquidaciones como si se presentan declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, encargándose dicho artículo de aclarar que se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria (definición que coincide sustancialmente con la contenida en el art. 67.1.a) de ambas NN.FF., referido a la interrupción de la prescripción) especificándose que, concretamente, también tendrá la consideración de requerimiento previo la publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de la citación al obligado tributario o a su representante para ser notificado por comparecencia⁹. No se requiere, como se puede ver, un conocimiento efectivo. Es posible incluso un conocimiento real sin un conocimiento formal, pues, «en

⁷ En este sentido, con respecto al art. 27 de la Ley General Tributaria, *vid.* R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 8.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 210.

⁸ *Vid.* con respecto al art. 27 de la Ley General Tributaria, J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. M. Tejerizo López y G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, págs. 427-428.

⁹ Esta posibilidad está prevista en el apartado 1 del art. 108 de las dos NN.FF., en los mismos términos. Reproducimos la de Guipúzcoa que dice así:

«Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial de Gipuzkoa".

En los supuestos en los que el último domicilio conocido estuviera fuera de Guipúzcoa estos anuncios podrán exponerse, asimismo, en el Ayuntamiento correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el Consulado o sección consular de la Embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria».

rigor, lo relevante no es que la Administración haya estado o no activa, sino que el obligado tributario haya tenido “conocimiento formal” de su actividad, para apreciar lo cual es forzoso acudir al régimen de las notificaciones y comunicaciones (puede haber conocimiento formal sin conocimiento real, y viceversa). Ahora bien, será preciso que tal actuación administrativa formalmente conocida se refiera precisamente a la deuda tributaria a la que se anuda concretamente la declaración o autoliquidación omitida, no a cualquier otra»¹⁰.

La posibilidad de regularización sin sanción está prevista para las autoliquidaciones o declaraciones cuyo resultado sea a ingresar¹¹, puesto que si no llevan aparejado el ingreso de ninguna cantidad, la presentación extemporánea sólo comporta la reducción del importe de la sanción prevista para la infracción tributaria consistente en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (cfr. art. 202.2 N.F.G.T.). La N.F.G.T. se encarga de fijar la base para el cálculo de dichos recargos al establecer que será el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, lo cual significa que el recargo se girará, en el caso de que se produzcan ingresos parciales a través de autoliquidaciones, sobre tales importes y no sobre el importe total, y en el caso de liquidaciones administrativas resultantes de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre el importe de lo declarado voluntariamente por el obligado tributario.

Mientras las deudas autoliquidables deben pagarse dentro del mismo plazo que se establece para su declaración, no ocurre así en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la administración, pues en éste, existe un plazo para declarar y otro para ingresar la deuda liquidada. Y por eso se establece: de un lado, refiriéndose a las deudas autoliquidables, que los intereses de demora, cuando proceda su abono, se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, es decir, no se establece ningún período de carencia pues se exigirán desde el término del plazo indicado hasta que la presentación e ingreso tenga lugar; y de otro, que en las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin

¹⁰ S. Medrano Irazola, «Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos», *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria*, en A. Martínez Lafuente (dir.), IEF, Madrid, 2004, págs. 182-183. Sobre la problemática penal de los ingresos extemporáneos, prevista en el art. 305.4 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, *vid.* I. Merino Jara y J. L. Serrano González de Murillo, *El delito fiscal*, 2.ª ed., Edersa, Madrid, 2004.

¹¹ Desde un punto de vista sancionatorio nada objeta R. Calvo Ortega a este recargo «como figura que sustituye (en parte) a la sanción», pues considera normal «que un comportamiento espontáneo y dirigido a la reparación del daño en cualquier ordenamiento punitivo tenga un efecto beneficioso para el sujeto en términos de reducción de la sanción e incluso de su mutación y sin que desaparezca el carácter retributivo y de prevención propio de las normas sancionatorias» (*Curso...*, *ob. cit.*, pág. 211).

perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

Por otro lado, en ambas NN.FF. se establece que cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

Por último, se dispone que para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período. Con ello se pretende evitar la realización de regularizaciones encubiertas¹². En el caso de incumplirse este requisito no se aplicarán los recargos y la conducta será constitutiva de la infracción tributaria, pero, de conformidad con lo establecido en el art. 195.5, se sancionará con el porcentaje mínimo. En consonancia con ello, ambas NN.FF. (en el caso de Guipúzcoa su Disposición Final Séptima y en caso de Álava su Disposición Final Sexta), modifican el apartado cinco del art. 89, respectivamente, del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre y del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dándole la siguiente redacción: «cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en la Norma Foral General Tributaria.

No coinciden, sin embargo, ambas NN.FF. a la hora de regular los importes y las reglas de compatibilidad con los intereses de demora.

La N.F.G.T. guipuzcoana dispone que el recargo por declaración extemporánea será:

Del 5%, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

Adviértase que se establece que el recargo es incompatible con las sanciones y con los intereses de demora. Naturalmente, por lo que se refiere a estos últi-

¹² Vid. C. Palao Taboada, «Los presupuestos de la aflicción del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria. Comentario a la Resolución del T.E.A.C. de 6 de octubre de 1999», *Estudios Financieros*, n.º 202, 2000, págs. 376 y ss.; M. A. Martínez Lago, «Regularización de retenciones sin sanción», *Quincena Fiscal*, n.º 16, 2002, págs. 41 y ss.; A. Blázquez Lidoy, «Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la L.G.T.», *Estudios Financieros*, n.º 197-198, 1999, págs. 3 y ss.

mos ello es así si, tratándose de deudas autoliquidadas, el ingreso se realiza al tiempo de presentación de la autoliquidación, puesto que si el ingreso no se lleva a cabo se inicia el período ejecutivo, y, por tanto, se devengarían los intereses de demora, cuyo exigencia o no dependerá del concreto momento en que se efectúe el pago teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 28, que sólo establece su compatibilidad cuando proceda la aplicación del recargo ordinario.

Del 5%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el sétimo y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este supuesto se mantiene el importe del recargo pero se establece su compatibilidad con los intereses de demora, que se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, esto es, sin período de carencia alguno.

Del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este caso se eleva el importe del recargo y se mantiene la compatibilidad con los intereses de demora que, al igual que en supuesto anterior, se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso puesto que tampoco se prevé un período de carencia.

Por tanto, el recargo es incompatible con las sanciones y con los intereses de demora si el ingreso se realiza antes de los seis meses, ya que si se ingresa después no lo es, en los términos indicados. Si la presentación de la declaración se produce extemporáneamente y de forma voluntaria antes de que transcurran seis meses posteriores al término del plazo para su presentación no se devengan intereses y si se presenta pasado ese plazo. Ello lo corrobora el art. 26.2.b) N.F. dispone que el interés de demora se exigirá cuando haya finalizado el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 27 de esta Norma Foral relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

La incompatibilidad de los recargos con las sanciones se consagra también en los arts. 195.1¹³ y 196.1¹⁴ N.F.G.T. Los recargos por declaración extemporánea

¹³ Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo a lo dispuesto en el art. 27 o proceda la aplicación de la letra b) del apartado 1 del art. 165, sin que haya mediado requerimiento previo.

¹⁴ Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios par que la Administración pueda practicar la

son compatibles con los recargos ejecutivos, en la medida en que, en ocasiones, el devengo de los primeros no excluye el inicio del período ejecutivo, tal como se establece expresamente en el art. 27.3 de la Norma Foral.

Por su parte, la N.F. alavesa dispone que el recargo por declaración extemporánea será:

Del 5%, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

Coincide, por tanto, con lo previsto en Guipúzcoa:

Del 5%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el séptimo y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este supuesto se mantiene el importe del recargo y se establece su compatibilidad con los intereses de demora, pero no se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, puesto que se establece un período de carencia. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado:

Del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este supuesto se eleva el importe del recargo y se establece su compatibilidad con los intereses de demora, pero no se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, puesto que también se establece un período de carencia. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, el recargo es incompatible con las sanciones y con los intereses de demora si el ingreso se realiza antes de los seis meses, ya que si se ingresa después no lo es ya que se exigen los intereses devengados desde el 6.º o el 12.º mes, extremo que confirma el art. 26.2.b) N.F.G.T. pues dispone que el interés de demora se exigirá cuando haya finalizado el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera

adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo a lo dispuesto en el art. 27.

sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 27 de esta Norma Foral relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

Por último, debe significarse que el art. 9.2, *in fine*, de ambas NN.FF. establece que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado. La mención a los recargos ha de entenderse hecha exclusivamente a los recargos por declaración extemporánea y a los recargos ejecutivos, quedan fuera los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos. No se ha considerado oportuno por parte de Guipúzcoa y Álava, en lo cual se diferencian de Vizcaya, reiterar esa aplicación retroactiva en las Disposiciones Transitorias de su respectiva N.F.G.T.

III. RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO

El art. 127 N.F.G.T. (Vizcaya) 3/1986, de 26 de marzo, en su última redacción, dispone en su apartado 1 que «el inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20% del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta, devengados desde el inicio del período ejecutivo», pero, «no obstante este recargo será del 5% cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga dentro del plazo previsto en el segundo párrafo del n.º 3 de este artículo y en este caso se exigirán también los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo; y en su apartado 3 que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente¹⁵. Por su parte, el art. 28 de la N.F.G.T. 2/2005, de 10 de marzo, dispone que los recargos del período ejecutivo son de dos tipos que serán incompatibles entre sí, el recargo ejecutivo y recargo de apremio, que se calcularán sobre la cuota tributaria o cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta y, en su caso, sobre el importe de los recargos legalmente exigibles a que se refiere la letra d) del apartado 2 del art. 56 de esta Norma Foral y de las sanciones. El período ejecutivo se inicia automáticamente transcurrido el período voluntario de pago (art. 165.2), y ello aunque se produzca una autoliquidación extemporánea. En efecto, el art. 60.2 establece que sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del art. 165, el vencimiento del plazo establecido para el pago en período voluntario, sin que éste se efectúe en su totalidad determina el inicio automático del período ejecutivo por la deuda pendiente. Habida cuenta el automatismo de los dos períodos no está previsto el recargo para el ingreso voluntario extemporáneo. El art. 165.4

¹⁵ R. Calvo Ortega, *Curso...*, *ob. cit.*, págs. 212-213 considera que la exigencia de los recargos del período ejecutivo no está justificada.

establece que el inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los arts. 26 y 28 y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio. Por su parte, el art. 165.5 dispone que el inicio del período ejecutivo se suspenderá en los siguientes casos: a) por la presentación de una solicitud de aplazamiento, aplazamiento, fraccionamiento o de compensación en período voluntario de pago y durante la tramitación de dichos expedientes; b) por la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una liquidación, siempre que se acuerde la suspensión por el órgano competente y c) por la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción.

Como quiera que se enumeran los elementos que constituyen la base para la aplicación de los recargos, quiere decirse que los elementos no mencionados no han de tenerse en cuenta, y, si bien se aprecia, no se menciona el recargo extemporáneo previsto en la letra b) del art. 56.2, con lo cual se despejan las dudas que al respecto pudieran existir.

El primero de los recargos citados, el recargo ejecutivo, será del 5%, se devengará de forma automática y será exigible con el inicio del período ejecutivo. En Vizcaya, como se ha dicho ya varias veces, no existe solución de continuidad entre el período voluntario y el período ejecutivo, como lo prueba la desaparición del recargo extemporáneo para los tributos que se exigen mediante auto-liquidación.

El segundo de los recargos citados, el recargo de apremio, será del 20%, y se exigirá una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo extraordinario de un mes desde la fecha de la notificación establecido para el pago en el apartado 3 del art. 60 de esta Norma Foral¹⁶. El procedimiento de apremio se iniciará con la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, incluyendo los recargos e intereses que correspondan en cada caso y se le requerirá para que efectúe el pago (art. 171.1 N.F.G.T.).

Los dos recargos del período ejecutivo son compatibles con las sanciones tributarias, extremo que se recoge en el art. 185.4 de la N.F.G.T. vizcaína que, recordemos, establece que las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia de los recargos que, en su caso, procedan.

Los intereses de demora son compatibles con el recargo de apremio, y el recargo ejecutivo es compatible con los intereses de demora, salvo si se realiza el

¹⁶ Este plazo de un mes tiene la ventaja de evitar problemas de coordinación en la medida en que se produce la unificación con el plazo para interponer recursos y reclamaciones, *vid.* I. Alonso Arce, «Primera aproximación al Proyecto de Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia», *ob. cit.*, pág. 2. En Guipúzcoa esta cuestión se resuelve de la misma forma, ya veremos que en Álava no sucede lo mismo.

pago de la deuda de manera espontánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria con ingreso de la deuda en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del período voluntario, en cuyo caso no se exigen intereses de demora¹⁷. Con posterioridad al ingreso de la deuda la administración liquidará el recargo ejecutivo y los intereses de demora ejecutivos, salvo que tal ingreso se realice antes de que transcurran esos meses, en cuyo caso, la administración sólo liquidará el recargo ejecutivo.

Por último, en relación con Vizcaya, diremos que el apartado 1 de la Disposición transitoria segunda de su N.F.G.T. establece que lo dispuesto en los arts. 27 y 28 de dicha Norma Foral se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma. También se aplicará a los recargos devengados con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que resulten más favorables para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza. Esto último es tanto como admitir que esos recargos tienen carácter sancionador.

El paralelismo que hemos observado existía, y existe, en materia de recargos por declaración extemporánea en el caso de Guipúzcoa y Álava, se mantiene en materia de recargos del período ejecutivo. En efecto, tanto el art. 127.1 N.F.G.T. 1/1985, de 31 de enero, como el 123.1 N.F.G.T. de 31 de mayo de 1981, en su última redacción, establecen, en su párrafo primero, que el inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20% del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta, y en su párrafo segundo que este recargo será del 10% cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Por su parte, la nueva regulación de los recargos ejecutivos en ambos territorios se contiene en el art. 28 de su respectiva N.F.G.T. Es prácticamente idéntica la regulación, por eso, salvo que se diga lo contrario, lo que a continuación se expone es válido tanto para Guipúzcoa como para Álava.

En el art. 28 N.F.G.T. se afirma, en primer lugar, que los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, lo cual no es exacto para los tres tipos de recargos, pues el inicio de este período es condición necesaria, pero no es suficiente en todos los casos¹⁸. El art. 165 dispone, en su apartado 1, que el período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso. b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación

¹⁷ Vid. I. Alonso Arce, «Primera aproximación al Proyecto de Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia», *ob. cit.*, pág. 3.

¹⁸ S. Medrano Irazola, «Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos», *ob. cit.*, pág. 192.

presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación. En el apartado 2 del mismo art. 165 se contienen dos excepciones al inicio del período ejecutivo, una, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o dación de bienes o derechos en pago de deuda en período voluntario que impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes, y otra, la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción que impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario de pago. Repárese en que no recoge en este artículo como excepción al inicio del período ejecutivo la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una liquidación, siempre que se acuerde la suspensión por el órgano competente, pero no cabe duda que también es una excepción al inicio del período ejecutivo (cfr. art. 222 N.F.G.T.). El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos establecidos en los arts. 26 y 28 de esta Norma Foral y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

En Guipúzcoa y en Álava los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. En Vizcaya, como se ha visto, son de dos tipos (recargo ejecutivo y recargo de apremio). Los tres recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda –adviértase que no se utiliza la expresión deuda tributaria sino una más genérica, deuda, y ello con objeto de dar cabida, en su caso, a las sanciones, pues éstas no son deudas tributarias pero también se exigen por el procedimiento ejecutivo– no ingresada en período voluntario. Si la deuda no ingresada en cuestión comprende además de la cuota, otros elementos, como intereses de demora (por ejemplo, por haber estado suspendida la ejecución de un acto de liquidación) queda claro que los recargos del período ejecutivo no son incompatibles con los intereses de demora que, en su caso, se hayan devengado hasta el inicio de dicho período, y además se calcularán sobre una base que comprenderá dichos intereses o incluso, porque en algún caso es posible (cfr. art. 27.3 N.F.G.T.) un recargo por declaración extemporánea¹⁹.

El recargo ejecutivo será del 5% y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad²⁰ de la deuda no ingresada en período voluntario (cuota, intereses de demora...) antes de la notificación de la providencia de apremio. Por tanto, el deudor cuenta con una posibilidad más de pagar la deuda de forma espontánea antes de iniciar un procedimiento de apremio, pero, este cumplimiento

¹⁹ Vid. S. Medrano Irazola, «Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos», *ob. cit.*, pág. 194.

²⁰ Ello significa que si se realiza un pago parcial de la deuda no se aplica este recargo; el recargo que se aplicará será aquel en el que la totalidad de la deuda se ingrese.

espontáneo en período ejecutivo es distinto del cumplimiento voluntario extemporáneo previsto en el art. 27²¹. No es preciso, ingresar el propio recargo, por consiguiente, con posterioridad a la satisfacción de la deuda, la administración foral liquidará el 5%.

El recargo de apremio reducido será del 15% (en Guipúzcoa) o del 10% (en Álava) y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad²² de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del art. 61 de esta Norma Foral para el pago de las deudas apremiadas. En este caso, a diferencia del anterior, es preciso que se haya notificado la providencia de apremio, y, en tal sentido debe tenerse presente que el art. 171.1 de ambas NN.FF. dispone que «el procedimiento de apremio se iniciará con la notificación de la providencia de apremio al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a que se refiere el art. 28 de esta Norma Foral y se le requerirá para que efectúe el pago». La referencia a los recargos del período ejecutivo que deben ser liquidados por la administración ha de entenderse hecha a los recargos de apremio reducido y ordinario, puesto que el recargo ejecutivo se devenga, como ya hemos dicho, antes de que se dicte la providencia de apremio, cuestión distinta es si el obligado tributario ingresó la totalidad de la deuda tributaria, salvo el recargo del 5% ya indicado, pues en este caso sí deberá dictarse providencia de apremio, pero únicamente por el importe de ese recargo.

El segundo de los recargos citados, el recargo de apremio reducido, se exigirá, en Guipúzcoa, una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo extraordinario de un mes desde la fecha de la notificación establecido para el pago en el apartado 5 del art. 61 de esta Norma Foral, plazo éste de un mes que también es el previsto en Vizcaya (cfr. art. 60.3 de su N.F.G.T.). En cambio, en Álava ese plazo es diferente, pues en el apartado 5 del art. 61 de la N.F. se establece que una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 de mes siguiente o, si éste no fuera hábil hasta el inmediato hábil siguiente.

²¹ A. Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 5.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 372.

²² Lo cual significa que si se lleva a cabo un pago parcial de la deuda no se aplica este recargo y tampoco si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria, salvo el propio recargo de apremio reducido.

En cambio, en Álava también el plazo para interponer recursos o reclamaciones es un mes, por lo que la ventaja a la que antes nos referíamos en cuanto a la unificación de plazos, que observamos en Guipúzcoa y en Vizcaya no se da en Álava.

El recargo de apremio ordinario será del 20% y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo. Nada se dice, como puede observarse, acerca de la incompatibilidad de estos dos últimos recargos con los intereses de demora devengados con los intereses de demora devengados antes del inicio del período ejecutivo, de lo que cabe deducir que son compatibles.

El art. 26.2.b) de ambas NN.FF. dice que se exigirán interés de demora cuando haya finalizado el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 27 relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. Por su parte, el 26.2 e) N.F.G.T. de Álava establece que también se exigirán intereses de demora cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del art. 28 de esta Norma Foral respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido. En el caso de Guipúzcoa la redacción de este último precepto no es idéntica pero el resultado es el mismo. No se da respuesta, o al menos no es tan clara como la que se da en Vizcaya (cfr. art. 26.2 N.F.G.T.), a la cuestión relativa a la base de los intereses, en otras palabras, a si esa base incluye o no el recargo de apremio, puesto que la redacción del art. 26.3 de la Norma Foral de Guipúzcoa y también de la Álava es más oscura: el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado. Estimamos que los recargos el período ejecutivo no pueden conceptuarse como cantidades no ingresadas en plazo, y, por tanto, ninguno de ellos forman parte de la base para el cálculo de los intereses de demora²³.

²³ Vid. en este sentido, con respecto a la Ley General Tributaria, cuya redacción es idéntica en este punto, J. Rodríguez Márquez, «El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria: luces y sombras», *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2003, pág. 18, criterio que comparte C. García Novoa, «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2004, págs. 287-288. S. Medrano Irazola discrepa parcialmente de esta solución pues considera que ello es cierto exclusivamente para el recargo de apremio reducido pero no para los otros dos recargos ejecutivos pues la falta de una determinación explícita del plazo para pagarlos no puede considerarse equivalente a que pueda demorarse su efectividad *sine die*, en todo caso, la inexigibilidad conforme a la norma precedente de esos intereses avala una lectura de

Los recargos ejecutivos son compatibles con las sanciones derivadas de la comisión de infracciones, según establece el art. 185.4 N.F.G.T. La Disposición Transitoria Primera establece en su apartado 1 que lo dispuesto en el art. 28 de esta Norma Foral se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma. Nótese que no se hace referencia a que si el nuevo régimen de los recargos ejecutivos fuera más favorable se aplicará retroactivamente, no nos cabe duda, sin embargo, que ello es así en virtud de lo dispuesto en el art. 9.2, *in fine*, como ya adelantamos.

IV. CONCLUSIONES

En las páginas precedentes hemos estudiado la regulación de los recargos por declaración extemporánea y de los recargos del período ejecutivo en los tres Territorios Históricos, elementos ambos de la deuda tributaria, según establece el art. 56 de la Norma Foral de Vizcaya y el 57 tanto de la Norma Foral de Álava como de la de Guipúzcoa, que están sometidos a la reserva de Norma Foral, puesto que el art. 7.e) de las tres NN.FF. dispone que se regularán en todo caso por Norma Foral el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. La regulación de las dos materias que hemos analizado no es coincidente en los tres territorios, la de Álava y Guipúzcoa son bastante similares, en cambio, en varios extremos, tanto en relación con los recargos por declaración extemporánea como en los recargos del período ejecutivo, difiere de ellas la de Vizcaya.

la nueva L.G.T. en línea continuista («Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos», *ob. cit.*, pág. 194).