

DEL RECARGO DE APREMIO A UN RECARGO INNOMINADO

Magín Pont Mestres

Catedrático de Derecho Tributario.

Miembro fundador de la AEDAF.

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN.

2. APUNTE SOBRE REGULACIÓN INICIAL DE LA AUTOTUTELA EJECUTIVA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

3. MODIFICACIÓN, POR LA LEY 23/1987, DE LA REGULACIÓN INICIAL CEÑIDA AL RECARGO DE APREMIO.

3.1. Doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia.

3.2. Ineficacia de la modificación.

4. NUEVA MODIFICACIÓN POR LA LEY 31/1991.

5. POSTERIOR MODIFICACIÓN POR LA LEY 25/1995.

*5.1. Desvinculación del recargo respecto del procedimiento de
apremio.*

*5.2. Eliminación del recargo de apremio y establecimiento de un
recargo innominado.*

*5.3. Subsistencia del recargo de apremio en el contenido legal de la
deuda tributaria. Asimismo remisión del artículo 61.3 al recargo
de apremio del artículo 127 de la Ley General Tributaria.*

5.4. Efectos de la no inclusión del recargo del artículo 127.1 en el artículo 58 de la Ley.

6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1999.

6.1. Distinción de tres etapas.

6.2. Observación referida a la segunda etapa.

6.3. Desenlace.

6.4. Transmutación del recargo de apremio en un supuesto recargo de demora.

7. ACERCA DE LA NATURALEZA DEL NUEVO RECARGO DEL ARTÍCULO 127.1 INTRODUCIDO POR LA LEY 25/1995.

7.1. Lenta y frustrante gestación legislativa en sucesivos intentos.

7.2. Obnubilada reacción frente a la jurisprudencia.

7.3. Matizaciones en relación a las dos modalidades del recargo.

7.4. Conclusión por exclusión.

1. INTRODUCCIÓN.

La Ley General Tributaria cuya redacción inicial data de 1963 con inicio de vigencia a partir de marzo 1964, presenta, contemplada desde la perspectiva actual, una evolución llamativamente desigual en lo que concierne al arraigo y permanencia de las normas de su articulado. Así, hay artículos que permanecen con su inicial redacción por más que demanden su revisión y actualización (v.gr. arts. 15 y 18, entre otros, que son letra muerta por total incumplimiento). Otros, si bien han sido objeto de alguna modificación se hallan desfasados de la realidad (v.gr. art. 101 que sigue ignorando la existencia de las autoliquidaciones). Algunos, se mantienen por inercia y por desentendimiento del legislador sin que sean en absoluto aplicables desde hace más de dos décadas (v.gr. arts. 97 a 100, sobre Juntas de estimación objetiva global, y, arts. 147 a 152 (Jurados). En abierto contraste, una serie de ellos han sido modificados con inusitada reiteración, tales como los artículos 77 a 89 (infracciones y sanciones) con varias y sucesivas redacciones; el artículo 107 (consultas) con cuatro redacciones distintas; el artículo 111 (deber de colaboración) con cinco redacciones; y, el artículo 131 (embargos) con cuatro redacciones.

Indagar las causas de tan desigual proceder legislativo constituye o al menos debería constituir una sugestiva tentación de los estudiosos, puesto que sus resultados ilustrarían acerca de las complejidades de la política legislativa; de los compartimentos estancos en los que se gestan los anteproyectos; de la “suficiencia” y hasta altivez de algún “lobby” administrativo frente a sentencias judiciales discrepantes de su “infalible” criterio, que le hace promover de inmediato la modificación legal que impida cualquier interpretación divergente a la suya; de las componendas parlamentarias (“do ut des”); y de otros muchos entresijos, al igual que de la ignorancia tributaria que prevalece en algunas áreas del Poder legislativo por más que las mismas resulten decisivas en la aprobación de los proyectos de ley.

Cierto que la todopoderosa máquina de la Administración Pública se hace notar sobre todo en los proyectos de ley de Derecho público, que, a menudo, contrastan con los de Derecho privado en los que la participación de las instituciones que vertebran la vida social no sólo se hace notar sino que incluso puede resultar decisiva.

Con todo, insisto en que se trata de unas investigaciones, pendientes de realizar o por lo menos inéditas en el marco tributario, que no tengo reparo alguno en afirmar que serían enormemente valiosas tanto en sí mismas, cuanto por los efectos susceptibles de generar.

2. APUNTE SOBRE REGULACIÓN INICIAL DE LA AUTOTUTELA EJECUTIVA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Una vez sugerida la idea, me propongo centrar la atención aquí en uno de los artículos de la LGT que ha sido objeto de sucesivas modificaciones, bien que no lo hago por el mero hecho de haberse producido las mismas, sino por sus consecuencias. Me refiero concretamente al artículo 128 cuyo texto inicial estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1987, con la redacción siguiente:

“El procedimiento de apremio se iniciará cuando vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria”.

A su vez, el artículo 129, en su texto inicial, vigente hasta el 22 de julio de 1995, decía:

“Las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes según los Reglamentos, serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores”.

Estamos ante la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria que, al igual que otros privilegios y exorbitancias, son rescoldos que perduran de épocas anteriores al Estado de Derecho y que si bien en la Constitución vigente no se menciona expresamente, sin embargo, el Tribunal Constitucional en Sentencia 22/1984, de

17 de febrero¹ entendió que hallaba soporte en el artículo 103 CE. Esto permite a la Administración tributaria ejecutar los bienes del contribuyente moroso sin intervención ni pronunciamiento de juez alguno tras seguir el procedimiento contradictorio pertinente con plenas garantías procesales, sino que en su lugar se extiende una simple certificación librada por funcionario habilitado al efecto mediante normas reglamentarias, que surte los mismos efectos que la sentencia judicial en lo que concierne a ejecución forzosa².

La potestad de autotutela ejecutiva conferida a la Administración constituye, pues, una peculiar regalía, a modo de colosal excepción en el ordenamiento jurídico de nuestro Estado de Derecho, cuya justificación dista de responder a convincentes motivaciones, ya que el socorrido mensaje del interés público opera más como pretexto que como causa. La razón de esa sinrazón estriba en gran parte, como tengo escrito en otro lugar,³ en que se siguen arrastrando concepciones de otrora en forma de secuelas de la Administración que servía al Rey y no servía al pueblo, a tenor de concepciones absolutistas, arrumbadas por irrecuperable apolillamiento.

3. MODIFICACIÓN, POR LA LEY 23/1987, DE LA REGULACIÓN INICIAL, CEÑIDA AL RECARGO DE APREMIO.

Mas, esto aparte, pues si bien es importante no constituye objeto del presente trabajo, el artículo 128 de la LGT fue modificado por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, mediante la adición de un nuevo párrafo, manteniendo íntegramente el original ya transcrito, al que se añadió:

"El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio establecido reglamentariamente, el devengo de los intereses de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria".

La ampliación del contenido de este artículo en los términos transcritos (efectuada como era habitual entonces mediante la socorrida inclusión en la Ley de Presu-

¹ FJ 4 "La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución (...). No cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de ejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución ..." genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución ..."

² Para una ampliación puede verse mi trabajo: "La potestad exorbitante de ejecución forzosa de la Administración y el embargo masivo de cuentas corrientes". Revista Técnica Tributaria, nº 21, abril-junio 1993, pag. 71 y ss.

³ Vid "Ordenación básica del sistema tributario. Necesario equilibrio en los derechos, deberes y responsabilidades de la Administración y de los contribuyentes". En la obra colectiva "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho". Ed. Aranzadi. Pamplona, 1994, pag. 83.

puestos Generales del Estado del año siguiente⁴), trae causa, aunque no se haya justificado así, por más que sea de dominio público, de las reiteradas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal Supremo con doctrina unívoca según la que resultaba improcedente el procedimiento de apremio cuando la deuda tributaria se hubiere satisfecho después de transcurrido el plazo para ello pero antes de dictarse la providencia de apremio.

Tan es así, que incluso el TEAC en la resolución de 21 de marzo de 1990 tuvo que hacerse eco de ello, con anulación de un apremio por pago previo. Con todo, fue la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1987 amén de otras que le siguieron, la que desencadenó la reacción de la Administración tributaria, vertida en la citada Ley de 23 de diciembre de 1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y materializada con la adición en el artículo 128 del párrafo transcrito. Y es que dicha Administración que tiende a interpretaciones “*pro domo sua*” con apetencias de infalibilidad, entiende que su criterio es siempre el correcto, de suerte que cuando el Tribunal Supremo mantiene discrepancias se siente desairada y reacciona con ínfulas “*sui generis*”, promoviendo la modificación del texto legal, lo cual le resulta fácil cada fin de año con la emanación de la llamada y citada Ley de acompañamiento o de aluvión, a modo de sucedáneo del hábito anterior que utilizaba para este lamentable proceder las Leyes anuales de Presupuestos del Estado.

La referida sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1987 que dio lugar a la modificación legislativa, dice en el FJ 3:

“Desde el momento que la certificación de descubierto y el procedimiento de apremio constituyen una prerrogativa sólo concedida <<cuando vencido el plazo de ingreso voluntario no se hubiere satisfecho la deuda tributaria>> (Art. 128 de la Ley General Tributaria y 97 del Reglamento General de Recaudación), implica que es improcedente cuando la deuda tributaria se hubiere satisfecho voluntariamente, incluso, después de transcurrido el plazo para ello; y dicha prerrogativa se halla revestida de tales atributos de ejecutoriedad, efectos y limitaciones de medios de ataque y defensa que sólo para los supuestos en que está estatuida y con el riguroso cumplimiento de las formalidades y garantías que le son inherentes, puede acudir a ella. Hacerlo de otro modo, como en el presente caso hizo el Tesoro de la Delegación de Hacienda de Madrid, quien necesariamente tenía conocimiento de que la deuda tributaria había sido voluntariamente ingresada meses antes de la incoación del expediente de apremio, dando lugar al presente recurso y a las reclamaciones administrativas, que le precedieron, obliga, como en su día solicitó el recurrente, y al amparo del Art. 131 de la Ley Jurisdiccional, a la condena en costas de la Administración en ambas instancias”.

⁴ Esta corruptela terminó mediante la STC nº 76/1992, de 14 de mayo, que la declaró inconstitucional. Sin embargo, empezó otra todavía peor, porque resulta ser más amplia, con el “invento” de la llamada usualmente “Ley de acompañamiento”, que se tramita en el mismo período que la Ley de Presupuestos, y en la que se incluye todo lo divino y humano con notoria vulneración de principios generales de Derecho. Concretamente me referí a este problema en un artículo publicado en ABC (12-1-1998) con el título “Excesos de la anual Ley de aluvión”.

Esta doctrina fue reiterada por las sentencias del Alto Tribunal de 20 de febrero y 28 de abril de 1998, y 23 de enero de 1989. En todas ellas se destaca la prudencia con que debe aplicarse la potestad de autotutela ejecutiva, con especial atención al riguroso cumplimiento de las formalidades y garantías que le son propias. Entre ellas destacaba a la sazón el previo libramiento de la certificación de descubierto conforme establecía el artículo 129 de la LGT antes transcrito, así como el acto administrativo iniciador de la vía de apremio consistente en la providencia de apremio. Al respecto, el artículo 106 del Reglamento General de Recaudación dispone en los apartados 1 y 2:

“1. La providencia de apremio es el acto de la Administración que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de los títulos a que se refiere el artículo anterior⁵.

2. Son órganos competentes para dictarlas los Jefes de las Dependencias de Recaudación”

Pues bien, para contrarrestar la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, a efectos de futuro, la Administración promovió la ampliación del artículo 128 de la LGT en los términos descritos, consistentes en que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determina la exigibilidad del recargo de apremio, así como el devengo de los intereses de demora. Sin embargo, el artículo 129, referido a la certificación de descubierto con su atributo de título ejecutivo, mantuvo su vigencia.

Por ello no es en absoluto extraño que a pesar de la innovación del artículo 128, los Tribunales Superiores de Justicia mantuvieran el mismo criterio sentado anteriormente, ya que efectuado el pago de la deuda tributaria fuera de plazo voluntario pero antes de extenderse la certificación de descubierto, es obvio que ésta no podía ni debía librarse, y, por ende, tampoco la certificación de descubierto.

3.1. Doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia.

Sirva de ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que al resolver un recurso en el que la certificación de descubierto y la providencia de apremio son de fechas claramente posteriores a la fecha del ingreso voluntario efectuado fuera de plazo, explica que la modificación introducida en el artículo 128 en el sentido de que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio, no altera los fundamentos de la existencia del recargo que son el inicio del procedimiento de apremio con título ejecutivo adecuado, que aquí es la certificación de descubierto, y, providencia de apremio debidamente notificada. En base a ello, añade:

⁵ Se trata de las certificaciones de descubierto en tanto que títulos acreditativos del crédito a efectos de despachar la ejecución (artº. 104 RGR).

"la resolución de la cuestión debatida, debe hacerse en el mismo sentido sustentado con anterioridad a la reforma⁶, pues los presupuestos jurídicos de la tesis mantenida no han variado. Por ello, según se desprende del tenor literal, del primer párrafo del citado artículo 128 al disponer que el procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso voluntario, no se hubiera satisfecho la deuda tributaria, en ningún caso podrá ser objeto de dicho procedimiento las deudas ya pagadas, aunque lo hubieran sido después de finalizado el período voluntario, pues ambos requisitos, vencimiento de plazo y no ingreso, son exigidos acumulativamente e ineludiblemente necesarios, sin que la exigibilidad a que se refiere el texto legal, signifique otra cosa que posibilidad de exigir el recargo de apremio, siempre que, previamente, no haya expedido la correspondiente certificación de descubierto" (FJ 4º).

En términos similares se expresan otras múltiples sentencias en las que late siempre, de forma más o menos explícita, la idea de que es necesario que la Administración posea un título ejecutivo cual la certificación de descubierto, si bien ésta sólo constituye un presupuesto del acto administrativo de inicio del apremio que se concreta en la providencia de apremio, por lo que si la deuda ha sido pagada, (aunque sea fuera de plazo), antes de librar la certificación de descubierto, es obvio que aquel presupuesto no existe y, por tanto, tampoco el acto administrativo de apremio⁷.

4. NUEVA MODIFICACIÓN POR LA LEY 31/1991.

El revés que la transcrita tesis representaba para la Administración tributaria, ampliamente generalizada aunque hubiera excepciones, dio lugar a que cuatro años después se promoviera por el mismo irregular procedimiento seguido en 1987, una nueva modificación incorporada a la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en la que, en lo que aquí concierne, ya que aparecen además otras innovaciones que no interesan aquí, se ciñe a sustituir el término "*exigibilidad*" del recargo de apremio, por el de "*devengo*" del mismo recargo.

Parece obvio que con ello el legislador (sin eufemismos la Administración tributaria) pretendía superar la interpretación prevalente en vía judicial respecto del alcance del vocablo "*exigibilidad*" entendido como posibilidad de exigir el recargo de apremio, dado que la significación de "*devengo*" en Derecho tributario expresa y significa nacimiento de una obligación que, en este caso lo sería del recargo de apremio.

Sin embargo, es lo cierto que los fundamentos de la existencia del recargo (inicio del procedimiento de apremio con título ejecutivo y providencia de apremio) y los re-

⁶ Con anterioridad a la reforma, dice la propia sentencia, esta cuestión se hallaba plenamente zanjada "por la reiterada y constante jurisprudencia emanada de los diversos Tribunales de esta Jurisdicción de acuerdo con la redacción originaria del artículo 128 de la Ley General Tributaria, venían manteniendo la imposibilidad de iniciar el procedimiento de apremio y, en consecuencia, de exigir el correspondiente recargo, respecto de deudas ingresadas, aunque lo hubiera sido fuera de plazo" (FJ 3º).

⁷ En este sentido, entre otras, STSJ Valencia, de 10-4-92 que califica de "desafortunadísima" la reforma, y, 23-3-93; STSJ Madrid, de 28-5-92; STSJ Cataluña, de 8-7-92, 25-5-93 y 15-1-98; STSJ Andalucía, de 24-5-93 S.A.N. de 15-6-93; STSJ Canarias, de 15-4-94; STSJ Rioja, de 20-12-94; STSJ País Vasco, de 1-2-95; STSJ Murcia de 15-2-95; y STSJ Galicia, de 28-4-95.

quisitos exigidos por el artículo 128 continuaron siendo los mismos (vencimiento del plazo y no ingreso), con lo que difícilmente la interpretación de la nueva modificación podría disentir de la anterior.

5. POSTERIOR MODIFICACIÓN POR LA LEY 25/1995.

Esta especie de callejón sin salida en que se situaban las ansias de la Administración ante el tenaz empeño de vincular el recargo de apremio al término del plazo de pago en período voluntario, hizo que se rompiese en pedazos la normativa anterior y se idease otra que fuere inatacable a los propósitos que pretendía. La ocasión se presentó dos años y medio después con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En ésta, el artículo 128 contiene una redacción ajena al recargo objeto de análisis, siendo el artículo 127 el que se ocupa de ello, como sigue:

“1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado tres de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

2. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

3. 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 correspondiente.

4. La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

5. El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de apremio”.

5.1. Desvinculación del recargo respecto del procedimiento de apremio.

Como puede verse, la nueva norma independiza el inicio del procedimiento de apremio del recargo del 20 por 100, que crea “ex novo” en el apartado 1 transcrito con lo que desaparece el presupuesto formal hasta entonces necesario para exigir el recargo de apremio. El nuevo recargo irrumpe en la normativa tributaria sin parangón posible, al menos en principio, con el recargo de apremio ya que su devengo se produce el inicio del período ejecutivo, esto es “*el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentario establecido para su ingreso*” (art. 126.3.a), ó “*cuando finalice el plazo reglamentario determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido al presentar aquella*” (se refiere a la declaración-liquidación o autoliquidación) artº (126.3.b).

La propia norma preceptúa que el recargo será del 10 por 100 (en vez del 20 por 100) cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio. Con ello, si bien se miran las cosas, la Ley expresa de alguna forma que se trata de dos situaciones distintas que merecen ser consideradas por separado. Ciertamente que la norma de referencia es consecuencia de un pacto parlamentario, en virtud de cuatro enmiendas presentadas al respecto en el Senado⁸, pero, en cualquier caso, sirve para poner de manifiesto que se trata de dos situaciones distintas que, por tanto, no merecen idéntica aflicción económica. Con ello y aunque sea por otros cauces, se ratifica la bondad de la mayoritaria doctrina judicial sentada anteriormente.

5.2. Eliminación del recargo de apremio y establecimiento de un recargo innominado.

El artículo 127 no sólo desvincula el inicio del procedimiento de apremio del recargo *ex novo* del 20 por 100, sino que, además, envía a desguace el secular recargo de apremio que, hasta ahora, siempre estuvo íntimamente unido y ensamblado al inicio del procedimiento que le daba nombre y lo identificaba.

Deja, pues, de existir en el ordenamiento tributario el recargo de apremio, cuya justificación residía claramente en la que es propia de los recargos de naturaleza resarcitoria en razón al coste de la actuación administrativa, que, en este caso, se concretaba en los costes ocasionados con motivo del procedimiento de apremio.

Al propio tiempo emerge un recargo sin más e innominado, distinto del extinguido dado que su devengo coincide con el inicio del período ejecutivo, siendo que, conforme establece el artículo 127.3, dicho devengo y dicho inicio se desconectan del procedimiento de apremio el cual comienza su trayectoria jurídica mediante providencia notificada al deudor. Sorprendentemente, sin embargo, en dicha providencia que identificará la deuda tributaria pendiente y requerirá al deudor para que efectúe su pago, se requiere también el pago del recargo correspondiente por más que sea extraño al procedimiento de apremio.

Estamos, pues, ante dos prestaciones tributarias claramente distintas que, sin embargo, se hermanan a efectos del expeditivo y sumarísimo procedimiento recaudatorio de las mismas, lo cual puede dificultar el ejercicio del derecho fundamental de tutela jurídica, por cuanto se trata de dos presupuestos legales distintos que la norma ensambla como si el recargo del artículo 127.1 fuere deuda tributaria apremiada.

⁸ Enmienda nº. 9 de Coalición Canaria; nº. 156 del Grupo Parlamentario Catalán; y núms. 232 y 233 del Grupo Popular. Para una ampliación, puede verse la obra de la que soy coautor, con PONT CLEMENTE, J.F. "Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria", CIVITAS, Madrid, 1995, pág. 203 y ss.

5.3. Subsistencia del recargo de apremio en el contenido legal de la deuda tributaria. Asimismo remisión del artículo 61.3, al recargo de apremio del artículo 127 de la Ley General Tributaria.

Incomprensiblemente, el artículo 58 de la LGT, también modificado por la Ley 25/1995, sigue incluyendo en el apartado 2.d) como uno de los componentes, en su caso, de la deuda tributaria “el recargo de apremio”, con independencia de los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la propia Ley ceñidos a los ingresos presentados fuera de plazo, a los que ya no denomina recargos “por aplazamiento o prórroga” al modo que aparecía en la versión original de 1963 y en las dos modificaciones anteriores a la actual de 1995.

Si se interpreta el vigente artículo 58 acorde con lo que dice, cual procede, resulta que el nuevo recargo del artículo 127.1 en sus dos tipos, no forma parte de la deuda tributaria, mientras que sí continúa incluido el “recargo de apremio”, que el legislador ha derogado claramente. Por tanto, según el contenido del artículo 58, la deuda tributaria está constituida por la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, los ingresos a cuenta, y, en su caso, también, por los conceptos que se incluyen en el apartado 2 del mismo artículo, entre los que, repito, no figura el recargo del artículo 127.1, que es absolutamente extraño al eliminado recargo de apremio otrora ínsito en el artículo 128 de la L.G.T.

Esto, además de lamentable e incluso inadmisibles a la altura de nuestro tiempo, al situar bajo mínimos el cuidado y el esmero exigibles al legislador en su delicado quehacer en el que se incluye atender la correcta concordancia sistemática de las Leyes, genera evidente inseguridad jurídica sumiendo al pueblo soberano en la confusión y en la incertidumbre sin saber exactamente a qué atenerse. Y esto después de haber superado los efectos de la perplejidad ocasionados por tan negligente proceder.

Es posible que se diga por alguien, a modo de disculpa, que se trata de un descuido siempre posible en el obrar humano, más si tal se dijere, la réplica no se haría esperar poniendo en evidencia otro gazapo no menos inexplicable, cual el del artículo 61.3 de la LGT, que al establecer los recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo, precisa en el último inciso:

“Estos recargos serán compatibles cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley”.

Nuevamente aquí se efectúa remisión al inexistente recargo de apremio del artículo 127, para mayor desconcierto y desorientación, si cabe, de la ciudadanía, obligada a soportar y a sufrir esos imperdonables fallos del legislador.

5.4. Efectos de la no inclusión del recargo del artículo 127.1 en el artículo 58 de la Ley.

Del análisis sistemático de la LGT se infiere, pues, que en el vigente texto del artículo 58 no se halla incluido el nuevo recargo del artículo 127.1, a diferencia de lo que ocurre con los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT que sí forman parte del contenido legal de la deuda (artº. 58.2.b). Por tanto, aquel recargo queda extramuros del contenido legal de la deuda tributaria ya que es completamente extraño al inexistente recargo de apremio que sigue incorporado a dicho contenido (artº. 158.2.d), como lo es a los recargos que se contemplan en la letra a) del punto 2 del propio artículo.

Y bien, si el procedimiento de apremio es la vía jurídica, a modo de privilegio administrativo en el período ejecutivo, que ha de seguir la Hacienda Pública para exigir el pago de la deuda cuando no ha sido satisfecha mediante pago voluntario (artículos 126 y 127), y el recargo del artículo 127.1 no forma parte de la deuda impagada que da lugar a dicho procedimiento, no parece jurídicamente correcto que su pago se exija mediante el propio procedimiento por más que así lo establezca la norma.

6. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1999.

El contenido del artículo 128.1 en las versiones anteriores a la actual, ha sido enjuiciado por el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de noviembre de 1999 que resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina formulado por la Administración General del Estado, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de diciembre de 1994, a la que se ha hecho referencia antes, con criterio contrario al seguido anteriormente por diversos Tribunales Superiores de Justicia.

6.1. Distinción de tres etapas.

El Tribunal Supremo en el FJ 2 de la Sentencia distingue 3 etapas en la normativa aplicable al tiempo que se produjeron los hechos. La primera anterior a 1º de enero de 1988 (entrada en vigor de la Ley 33/2987, de 23 de diciembre), en la que si el sujeto pasivo ingresaba la deuda tributaria con posterioridad al vencimiento del período voluntario pero antes de la notificación de la providencia de apremio *“no tenía sentido abrir un procedimiento ejecutivo para cobrar una deuda ya pagada”*. La segunda desde 1º de enero de 1988 hasta la Ley 25/1995, de 20 de julio, en la que, según la Sentencia *“por imperativo del invocado art. 128 LGT, la exigibilidad del recargo de apremio iba ligada, no a la notificación de la apertura de la vía de apremio, sino a la finalización del perí-*

⁹ Es de indicar aquí que la segunda etapa a que se refiere la Sentencia, se halla, al menos, subdividida en dos subetapas, ya que conforme ha sido dicho en los epígrafes 3 y 4, la primera modificación a finales de 1987 estableció la exigibilidad al vencimiento del plazo voluntario, y, la nueva modificación en el ocaso de 1991, substituyó la exigibilidad por el devengo.

odo voluntario de ingreso, convirtiéndose en un auténtico recargo de demora”⁹

La tercera etapa, según la misma sentencia, se inicia con la Ley 25/1995, de 20 de julio, en la que *“el devengo del recargo se vincula al inicio del período ejecutivo”*. Entiende la sentencia que *“con mayor técnica”* la Ley *“ya no llama recargo de apremio al que se exige al iniciarse el período ejecutivo, máxime cuando el procedimiento de apremio, según el nuevo art. 127.3 está perfectamente singularizado dentro del procedimiento ejecutivo y se inicia mediante providencia notificada al deudor, en la que se ha de identificar la deuda pendiente y se ha de requerir a aquél para que efectúe su pago con el recargo correspondiente”*.

6.2. Observación referida a la segunda etapa.

Con todos los respetos que merecen los pronunciamientos del Alto Tribunal, es de observar que lo que no dice la Sentencia en relación a la normativa de la segunda etapa, es en virtud de qué acto administrativo se procedía contra el deudor, ya que, como es bien sabido hasta la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de abril, siguió vigente el artículo 129 en su versión inicial, transcrito supra, según el que la iniciación de la vía de apremio requería previa certificación de descubierto acreditativa de la deuda tributaria impugnada. Por tanto, sólo una vez dictado el acto administrativo de apremio (providencia de apremio) a la vista de la certificación de descubierto, la Administración podía efectuar el pertinente contraído de la deuda apremiada junto con el recargo de apremio. De ahí que la inmensa mayoría de sentencias de los Tribunales de Justicia relativas a este tema siguieran entendiendo durante este período que nada sustancial había variado respecto del anterior, al modo como la hizo el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en la citada sentencia de 14 de diciembre de 1994.

6.3. Desenlace.

Termina la sentencia (FJ 3º) diciendo que resulta claro que la situación a enjuiciar lo ha de ser con arreglo a lo establecido en la segunda etapa en la que la exigibilidad del recargo de apremio *“quedaba vinculada, única y exclusivamente, a la finalización del período voluntario de ingreso sin que éste hubiera tenido lugar y no a notificación alguna de la apertura de la vía de apremio o de los actos que la determinaban”*. Pero añade algo tan expresivo como que *“ello significaba que más que un recargo de apremio, el aplicable en esta fase era un auténtico recargo de demora”*.

Es así que la sentencia llega a la conclusión de que no obstante la vigencia hasta 1995 del artículo 129 que exige certificación de descubierto acreditativa de la deuda tributaria impagada que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial, y que constituye título suficiente para iniciar la vía de apremio, no resulta necesaria dicha certificación como tampoco la apertura de la vía de apremio, con lo que, en definitiva, resulta que el recargo de apremio es exigible sin previo inicio de la vía de apremio.

Mas, lo que no explica la Sentencia es en virtud de que acto administrativo se

despachaba la orden de pago del recargo de apremio, si la deuda había sido pagada y por tanto efectuado el ingreso en el Tesoro de la misma antes de extenderse la certificación de descubierto, la cual constituía el presupuesto legal en virtud del que se dictaba el acto administrativo de apremio.

6.4. *Transmutación del recargo de apremio en un supuesto recargo de demora.*

La sentencia se limita a transmutar, por vía interpretativa, el recargo de apremio en lo que llama recargo de demora, por más que se trate de una categoría conceptual distinta y por más que la LGT se limite a denominarlo: recargo.

Con razón BARRACHINA titula la glosa que efectúa de la sentencia de referencia: *“La nueva doctrina sobre el recargo de apremio”*¹⁰, de la que dice que sus razonamientos jurídicos *“contrastan con la doctrina que se ha venido siguiendo por los Tribunales Superiores de Justicia en un supuesto especial que se refiere cuando el sujeto pasivo ingresa en la Hacienda Pública el importe de la deuda tributaria, una vez pasado ya el período voluntario, pero sin que haya existido requerimiento alguno por parte de la Administración Tributaria”*¹¹.

7. ACERCA DE LA NATURALEZA DEL NUEVO RECARGO DEL ARTÍCULO 127.1 INTRODUCIDO POR LA LEY 25/1995.

La referencia que en el epígrafe 5 se ha efectuado a la modificación introducida por la Ley 25/1995 a efectos del anterior recargo de apremio, se ciñe a la evolución legislativa del mismo. Mas, recuérdese que según la citada y comentada STC de 2-11-1999 se trata de un recargo de demora.

Es así que ahora ha de volverse a la referida Ley por cuanto crea un nuevo recargo, absolutamente desvinculado del apremio, cuyo presupuesto de hecho lo constituye, sin más, el inicio del período ejecutivo, según determina el artículo 126.3 de la LGT. Parece conveniente, pues, en estas últimas páginas dedicarle alguna atención orientada a precisar su encaje jurídico y su fundamentación. A este efecto considero conveniente empezar por recordar los cambios legislativos introducidos en el artículo 128 de la LGT a partir de 1987.

¹⁰ BARRACHINA JUAN, Eduardo. *“La nueva doctrina sobre el recargo de apremio”*. Revista Consell Obert Recull (Graduados Sociales de Cataluña), nº. 141, junio 2000, pág. 34.

¹¹ Ob. cit. pág.35

7.1. Lenta y frustrante gestación legislativa en sucesivos intentos.

Como quedó dicho antes, fue la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, la que introdujo un segundo inciso en el artículo 128 con la redacción ya transcrita según la que la exigibilidad del recargo de apremio se vinculaba al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario cuando no se hubiere satisfecho la deuda tributaria.

Mas, subsistió intacto el artículo 129 de la LGT que confería a la certificación de descubierto título suficiente para iniciar la vía de apremio con fuerza ejecutiva al modo de la sentencia judicial. Y subsistió igualmente el mandato del artículo 106 del RGR que exige la providencia de apremio (en tanto que acto administrativo) para despachar la ejecución.

Por tanto, esta claro que por más exigibilidad que regulase el artículo 128, se carecía de procedimiento para ello en tanto no concurriesen los presupuestos formales concretados en la referida certificación de descubierto (manifestación de conocimiento) y subsiguiente providencia de apremio (manifestación de voluntad).

No obstante la inviabilidad de la exigencia, regulada con manifiesta torpeza legislativa al limitar la modificación sólo al artículo 128, se aprecia claramente la idea del legislador de romper la vinculación entre el recargo de apremio y el inicio de la vía del mismo nombre. Lo que sucede es que se trata de un legislador con alguna impericia jurídica (dicho sea de forma benévola), que quizás trataba, erróneamente, de cubrir con excesos autocráticos. En definitiva la referida modificación se quedó en algo similar a una chapuza.

Dado que la doctrina judicial a que dio lugar la citada modificación, se manifestó inalterable respecto de la anterior a la referida modificación, el inmaduro legislador introdujo en 1991 una nueva modificación al artículo 128 en la que sustituía la expresión “*determinará su exigibilidad*” por la de “*determinará su devengo*”, pero manteniendo para el inicio de la vía de apremio la certificación de descubierto y la providencia de apremio. De esta suerte, el forzado devengo carecía de virtualidad al igual que la anterior exigibilidad, para todos aquellos supuestos en los que el pago se efectuase vencido el período voluntario pero antes de producirse el presupuesto formal, es decir, antes de haberse extendido certificación de descubierto y subsiguiente providencia de apremio. Como cabía esperar, así se pronunció mayoritariamente la doctrina judicial, ya que tampoco esta modificación superó el “*status*” frangollón.

Sin embargo se reafirmaba el propósito del autocrático legislador de desvincular el recargo de apremio de la vía que da nombre al mismo.

El propósito lo consiguió finalmente, con las novedades introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, transcritas supra en lo menester, que afectaron a todos los artículos del capítulo de la LGT dedicado a recaudación.

El legislador rompe totalmente la vinculación entre este recargo y la vía de apremio, y, crea “*ex novo*” un recargo cuyo presupuesto de hecho es, sin más, el inicio del período ejecutivo.

Pues bien, este breve recordatorio de gestación sucesiva del flamante recargo puede resultar relevante cuando se trata de reflexionar sobre su naturaleza.

7.2. *Obnubilada reacción frente a la jurisprudencia.*

En el marco tributario cualquier recargo se concreta en una prestación que puede responder a motivaciones y justificaciones muy diversas que van desde las de aprovechar bases y cuotas tributarias para calcular sobre las mismas prestaciones complementarias que tienen la naturaleza de tributos, cual ocurre con los comprendidos en el artículo 58.2.a) de la LGT¹² hasta las que constituyen reacciones del ordenamiento ante determinados hechos, situaciones o circunstancias que el legislador considera aptas y adecuadas para su establecimiento, configurándolas como prestaciones accesorias, v.gr. los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT que forman parte del contenido legal de la deuda tributaria (artículo 58.2.b LGT) y el nuevo recargo del artículo 127.1, amén del inexistente recargo de apremio al que sigue refiriéndose el artículo 58.2.d) por más que la Ley 25/1995, de 20 de julio, lo jubilase para engrosar así el Derecho histórico, al igual que lo hizo con el recargo de prórroga (artículo 58.2.c) de tanta tradición en nuestro ordenamiento tributario. Con razón indica RAMALLO que “*al flexible y moldeable concepto jurídico de recargo se le ha hecho cumplir variadas funciones dada precisamente esa flexibilidad y moldeabilidad*”¹³.

Bajo el mismo “*nomen iuris*” se incluyen, pues, prestaciones de diversa naturaleza, de suerte que parece recurrirse a la expresión “*recargo*” para ser utilizada a modo de “*cul de sac*”, cuando la prestación no es reconducible a categorías conceptuales claramente definidas y delimitadas.

Aquí, en el innominado recargo del artículo 127.1 estamos ante una reacción del ordenamiento que se produce en el mismo inicio del período ejecutivo, esto es, una vez terminados los plazos de pago voluntario a que se refiere el artículo 61.1 de la LGT, con lo que, en definitiva, es el incumplimiento del pago el motivo que desencadena la reacción jurídica que se concreta en el presupuesto de hecho del referido inicio. Obsérvese que este recargo no se vincula, enlaza o condiciona con actividad alguna de la Administración, con lo que ha de descartarse que pretenda resarcimiento algu-

¹² “Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.

¹³ RAMALLO MASSANET, Juan. *Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria*. Tribuna Fiscal, nº. 65, marzo 1986, pág. 68.

no de gastos por la actividad a realizar o indemnización de daños y perjuicios al modo que acontecía con el recargo de apremio cuyo presupuesto jurídico lo constituía el inicio del procedimiento de apremio. Este, ciertamente, podía hallar su razón de ser en el hecho de afrontar el coste motivado por el incumplimiento de pago, ya que daba lugar a la actuación de la Administración con el dispositivo de medios idóneos para conseguir compulsivamente el ingreso en el Tesoro del crédito tributario no efectuado en plazo voluntario, sin descartar que pretendiera ser al propio tiempo una medida disuasoria para la mora y un estímulo y aliciente para el cumplimiento en plazo.

En el flamante recargo del artículo 127.1, si se desvincula, como quiere y lo hace la Ley, del procedimiento de apremio, cabe apreciar solamente la posible intención legislativa de diseñar una medida de presión disuasoria de la mora, bien que, de entenderlo así se asemejaría notablemente a una sanción con lo que, al menos en parte, perdería su naturaleza de recargo, y, a la vez plantearía los problemas propios de las encubiertas prestaciones pecuniarias de naturaleza sancionadora a las que parecen ser un poco propensas las leyes tributarias.

La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1999, referida páginas atrás, entiende que el recargo del artículo 127.1 es de demora. De ser así, estaríamos ante una nueva institución, al menos en su denominación, puesto que no existen precedentes legislativos al respecto en nuestra normativa tributaria. Mas, con ser esto importante por lo que de novedad tendría, no es lo más relevante, ya que con esa nomenclatura se simultanearía el recargo de demora con el interés de demora los cuales devendrían compatibles. Esto, de entrada, parece mucha prestación por “*demora*”. Aunque ciertamente el nombre no hace la cosa ya que como se explica en un voto particular de la STC 164/1995 de 13 de noviembre¹⁴, “*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 damos, aunque el bautizo lo haga el legislador*”, parece poco afortunado denominarlo recargo de demora, aunque sólo sea por su concomitancia y hasta confusión con el interés de demora, pues, ambos, recargo e interés, la Ley los declara compatibles cuando el recargo aplicable (que es el más generalizado) es del 20 por 100.

Para complicar más las cosas, resulta que el recargo del artículo 127.1 es compatible, también, con los recargos establecidos en el artículo 61.3 (presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo), cuando los afectados no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la documentación extemporánea. Se trata de dos artículos que, ensamblados, pueden ser causa de un avispero de conflictos por el trato desigual que regulan.

¹⁴ Emitido por el magistrado MENDIZABAL ALLENDE al que se unió el magistrado GIMENO SENDRA.

¿Cómo llama la LGT a los recargos del artículo 61.3?

La única referencia se halla en el artículo 58.2.b), sin denominación alguna y sólo identificados en razón al artículo en que se hallan regulados, a diferencia de las tres versiones anteriores del mismo artículo que lo identificaba como “*recargo de aplazamiento o prórroga*”, por más que se tratase de una prórroga “*sui generis*”¹⁵, puesto que se estaba y se está en una prórroga a precario al no fijarse plazo alguno, a diferencia de lo que acontecía hasta 1985 en que la normativa fijaba el plazo dentro del que se podía efectuar el ingreso con el recargo que especificaba¹⁶.

Parece razonable pensar que si la Ley 25/1995, de 20 de julio, cambió la denominación de los recargos del artículo 61.3, eliminando la referencia: “*aplazamiento o prórroga*”, mínimos de coherencia y exigencias de sistemática requerían la modificación igualmente del artículo 58.2.d) y del artículo 61.3 en su último inciso, ya que jubilado el recargo de apremio de la normativa recaudatoria de la LGT (artº. 126 a 139) resulta, entre otras cosas, incoherente que se mantenga su denominación en los citados artículos, que, en rigor, se refieren a algo jurídicamente inexistente.

Según entiendo se trata de deslices impropios de un legislador de nuestro tiempo, el cual obnubilado por los reveses propinados por la doctrina y sobre todo por la jurisprudencia a las modificaciones introducidas en 1987 (exigibilidad) y 1991 (devengo), ideó una nueva redacción que desvinculase totalmente el recargo del procedimiento de apremio hasta el extremo (por si acaso) de mutilar su denominación, pero con el olvido de algo tan elemental como ser consecuente consigo mismo cuidando de evitar que la anterior denominación permaneciera en otros artículos de la misma LGT.

¹⁵ Para una ampliación puede verse mi artículo “*La vigente regulación de los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo y su significación en la delimitación de las infracciones*”. Gaceta Fiscal, nº. 118, febrero 1994, págs. 125 y ss.

¹⁶ El R.D. 338/1985, de 15 de marzo, de normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable, introdujo una modificación al artículo 92 del RGR aprobado por Decreto 3154/68, de 14 de noviembre, que regulaba el recargo de prórroga que quedó reducido al ámbito de las autoliquidaciones, pero con la salvedad de que si la Administración conociese o pudiese liquidar el importe de las deudas de dichas autoliquidaciones, no se aplicaría la prórroga y se exigiría en vía de apremio. Y, aún, la limitación contenida en el citado R.D. 338/1985, fue excluida del ordenamiento poco tiempo después por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que modificó el artículo 61.2 de la LGT en los términos siguientes: “*Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas*”. Como tal norma carecía de mínima razonabilidad, no llegó a aplicarse modificándola primero mediante Circular interna con lo que se incurrió en clarísima ilegalidad, y después aprovechando la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 1986 (Ley 46/1985, de 17 de diciembre). Por tanto el recargo de prórroga desapareció del Derecho tributario positivo y pasó a engrosar el acervo de Derecho histórico. Por lo demás el recargo de prórroga tenía naturaleza indemnizatoria en razón al retraso, y, por ello, claro está, era incompatible con el interés de demora.

7.3. Matizaciones en relación a las dos modalidades del recargo.

Siendo las cosas así, dado que otras motivaciones y explicaciones no caben, resulta que la naturaleza del recargo del artículo 127.1 si se atiende a su génesis tiende a seguir siendo la misma de antes, esto es, una prestación accesoria de la prestación tributaria establecida par resarcirse del coste de las actuaciones a realizar amparadas en la autotutela ejecutiva. Mas, si se analiza prescindiendo de los antecedentes, entonces se trata de un recargo sin más, que responde a una reacción del ordenamiento jurídico en el inicio del período ejecutivo (no en el inicio del procedimiento de apremio), bien entendido que tal inicio no supone ni representa coste alguno ya que se produce sin actividad de la Administración tributaria¹⁷. De esta suerte, el innominado recargo se acerca inevitablemente a la idea de sanción, ya que no tiene una función compensatoria del incumplimiento de una prestación pecuniaria, toda vez que esta función la tiene el interés de demora, por lo que su naturaleza no es indemnizatoria.

Esto le aleja de la naturaleza de los recargos de prórroga, entendidos a modo de tolerancia flexibilizadora de los límites de plazo voluntario para efectuar los ingresos, que tratan de compatibilizar situaciones accidentales de dificultades de tesorería o similares de los obligados al pago con las cautelas y la protección que exigen los créditos tributarios. De esta suerte el recargo de prórroga venía a constituir la contrapartida de la licencia ampliatoria del plazo voluntario, a la vez que actuaba como freno desincentivador en la utilización del mismo dado su coste. Por ello el recargo de prórroga tenía naturaleza indemnizatoria en razón al retraso en el pago de la deuda tributaria, retraso durante el que no podía iniciarse la vía de apremio, por constituir tal prórroga un período temporal intermedio entre el vencimiento del plazo de pago en período voluntario, y, la vía de apremio.

Tampoco parece equiparable al mandato del artículo 1101 del Código Civil que sujeta a indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por parte de quienes en el cumplimiento de sus obligaciones incurriesen en dolo, negligencia o morosidad, ya que el recargo tiene como presupuesto de hecho el inicio del período ejecutivo en cuyo momento no existen daños ni perjuicios, y, en cuanto a la morosidad, ahí está el interés de demora que, en virtud de lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT opera automáticamente¹⁸ y cuyo carácter indemnizatorio se manifiesta incontestable.

¹⁷ Hace ya más de un cuarto de siglo que SOLER ROCH, M.T. dejó escrito que el recargo de apremio es una "respuesta del ordenamiento a una determinada situación que afecta al crédito tributario". *Los recargos de prórroga y apremio en la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1974, pág. 126.

¹⁸ Artº. 61.2. "El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de interés de demora".

Cabría quizá apreciar naturaleza de recargo de prórroga a la prestación accesorio del 10 por 100 que regula el artículo 127.1 para los casos en que la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, ya que en tal evento no se exigen intereses de demora y, por tanto, de alguna forma puede entenderse que dicho recargo tiene carácter compensatorio del retraso con que se percibe el crédito tributario.

Mas esto no es predicable, conforme hemos dicho, del recargo del 20 por 100, con lo que cabe apreciar en el artículo 127.1 dos recargos de distinta naturaleza aun cuando el presupuesto de hecho pueda parecer que sea el mismo, aunque en rigor no lo es, ya que mientras el recargo del 20 por 100 lo es con carácter general y lleva anexo el interés de demora, el del 10 por 100 tiene matizado el presupuesto de hecho en el sentido de que la deuda no ingresada en plazo se satisfaga antes de la notificación de la providencia de apremio y es incompatible con el interés de demora.

7.4. Conclusión por exclusión.

A tenor de lo escrito queda claro que uno y otro recargo son independientes del inicio del procedimiento de apremio, por lo que, tal como los configura actualmente la LGT, no cabe atribuirles lo que no son. Y no son recargos de apremio, por más que el propio legislador, en exceso distraído, no advierta que los sigue denominando así en los artículos 58.2.b) y 61.3 (último inciso). Como ya ha sido dicho supra estos artículos se refieren a un recargo de apremio inexistente, a la vez que el artículo 127.1 menciona un recargo en dos modalidades que no forma parte del contenido legal de la deuda tributaria del artículo 58.2.

El hecho de que mediante la interpretación de las normas correspondientes se puedan superar las anomias y antinomias a que acabamos de hacer referencia, no empece cuanto aquí decimos al respecto, ya que al legislador corresponde velar por el necesario aseo jurídico en la elaboración de las normas. Y aquí, este insoslayable deber ofrece serios reparos.

Aunque podría alargarse el discurso todo lo que se quisiera parece conveniente ponerle punto final (al menos en esta ocasión), concluyendo que se trata, en definitiva, de una prestación accesorio a la prestación tributaria, que tiene una función claramente recaudatoria, sin que se le aprecie carácter compensatorio o indemnizatorio, como tampoco resarcitorio, toda vez que su presupuesto de hecho se ciñe estrictamente al inicio del período ejecutivo, sin más. Y si bien en el aspecto recaudatorio sustituye al recargo de apremio, no es equiparable al mismo toda vez que al vincularse éste al inicio del procedimiento de apremio, podría predicarse su naturaleza compensatoria dado el

coste de la actividad administrativa requerida con medios compulsorios (costas aparte), para lograr el ingreso del crédito tributario.

Así las cosas, no parecen quedar vías jurídicas opcionales ni alternativas que permitan eludir la conclusión de que se trata de un recargo con ribetes acentuadamente disuasorios y, por tanto, de carácter sancionador.

