

LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Antonia Agulló Agüero

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. Introducción.
- II. Factores determinantes.
- III. Los caracteres de un código.
- IV. Los problemas de la reforma.

I. INTRODUCCION

A estas alturas de la lejana promulgación de la Ley General Tributaria, en 1963, y después de la Constitución de 1978 y de la reforma del sistema tributario iniciada en 1977, es ya un lugar común hablar de la necesidad de su reforma, como lo es también hablar de la necesidad de la subsistencia de una Ley General Tributaria, pues en ambas cuestiones el acuerdo de prácticos y estudiosos del Derecho Tributario es casi total.

También respecto de los riesgos que supondría una reforma apresurada y poco meditada existe un consenso generalizado. Las consecuencias de las frecuentes reformas parciales, más o menos amplias, como la operada por la Ley 10/1985, o puntualísimas, como las sufridas por el artículo 61 de la LGT a través de distintos instrumentos legislativos de entre los que destaca la Ley de presupuestos Generales del Estado, por poner sólo un ejemplo, sobre cuyo uso excesivo ha alertado recientemente el Tribunal Constitucional, suponen un balance negativo tanto para la Administración como para los contribuyentes, que no sólo ven amenazado el principio de

== estudios ==

seguridad jurídica y la certeza de las normas —por mucho que la necesaria adecuación a las circunstancias justifique la evolución, que no la mutabilidad de las leyes de Derecho Público—, sino que encuentran extraordinarias dificultades para la interpretación y aplicación de un sistema normativo en ocasiones incongruente y, cuando menos, falto de unidad sistemática. Un sistema normativo que obliga a frecuentes revisiones jurisprudenciales, y que provoca incluso fallos contradictorios, con el enorme coste económico y social que ello supone.

Frente a esa lamentable situación ha reaccionado con preocupación y alarma el Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1990 de 4 de octubre, llamando la atención sobre la función esencial en orden a la certeza del Derecho y a la seguridad jurídica que desempeña «el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador tanto estatal como autonómico por alumbrar una normativa tributaria abaricable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia».

II. FACTORES DETERMINANTES

Respecto a la necesidad de la reforma de la LGT, son muchos los factores que la motivan. Pero pueden ser fácilmente reconducidos a uno de carácter general: la falta de congruencia entre la norma codificadora y las regulaciones específicas cuyos elementos comunes se integran en dicho código.

Evidentemente, la Constitución de 1978, que proclama y garantiza los principios que han de regir el sistema tributario y establece una nueva distribución del poder normativo en materia tributaria, ha derogado directamente o ha convertido en superfluos gran parte de los preceptos que integran los Títulos Preliminar y I de la Ley General Tributaria. Sin embargo, éste no sería probablemente un motivo suficiente para su reforma.

Como ha señalado algún autor, si se tratara exclusivamente de modificar la LGT para dar en ella cumplido desarrollo de los principios constitucionales tributarios, habida cuenta de que tales desarrollos suelen plasmarse en limitaciones a la actuación de los mismos, habría que preguntarse muy seriamente sobre la conveniencia de dicha reforma, pues «la tentación de hacer una ley que sirva también para desgarnar derechos o crear inseguridad jurídica no es miseria exclusiva de los pasados ominosos tiempos» (García Añoberos). Los principios constitucionales, salvo expresa mención en contrario, están para ser aplicados y no para ser explicados o desarrollados en leyes complementarias. La Constitución se aplica y se defiende por sí misma y, precisamente, en un cierto número de casos, frente al legislador ordinario.

Tampoco la nueva distribución del poder tributario que establece el artículo 133 de la Constitución, de acuerdo con la nueva estructura plural del Estado, justificaría por sí sola la reforma de la Ley General Tributaria, salvo que se pretenda utilizar esta ley como instrumen-

to de armonización de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, al amparo del artículo 157.3 CE, y como norma básica en relación con las Haciendas Locales.

En la actualidad, la Ley General Tributaria no se aplica a las Comunidades Autónomas, que podrían elaborar sus propias leyes generales sobre la materia, al igual que ha sucedido con las Leyes de finanzas o reguladoras de la Hacienda Pública; y tampoco se aplica a las Haciendas Locales, salvo en los casos en que su ley reguladora, Ley 39/1988 de 28 de diciembre, se remite expresamente a ella (arts. 11 a 14 de la Ley 39/1988). Supuestos que son bastante amplios, tanto porque abarcan la totalidad de la gestión tributaria (gestión, liquidación, inspección, recaudación) e incluso infracciones y sanciones, consultas y devolución de ingresos indebidos, como por los términos en que se realiza dicha remisión, que incluye cualesquiera disposiciones dictadas para su desarrollo, con el posible riesgo para la autonomía financiera de estos entes que el artículo 142 CE les reconoce.

En cierto modo, así lo exige la posición constitucional de CCAA y Corporaciones Locales, dotadas ambas de autonomía financiera, si bien con diferente poder normativo en materia tributaria, o poder tributario, como dice el artículo 133 CE. Determinados temas, bien por pertenecer al ámbito organizativo propio de tales entidades, bien por afectar directamente a su autonomía financiera, especialmente respecto de las CCAA (véase el caso por ejemplo del régimen de reclamaciones y recursos, íntegramente pueden ser regulados por una ley estatal, cualquiera que sea el título competencial en que ésta se ampare.

Así pues, el problema y la necesidad de la reforma de la LGT radica fundamentalmente en mi opinión, en la radical separación o divergencia entre la regulación de las materias a que se refiere la LGT, en dicha Ley y en las normas que componen el resto del ordenamiento tributario, sean las leyes específicas que regulan los tributos en particular, sean incluso los propios reglamentos dictados en desarrollo de la Ley General. Situación que conlleva para la LGT la pérdida de la función codificadora que le es propia y constituye su propia razón de ser.

Dicha pérdida de función se constata también en la existencia de leyes tributarias de carácter general, como la de Reforma del Procedimiento Tributario (Ley 34/1980, de 21 de junio), o la de Bases del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (Ley 39/1980, de 5 de julio), que subsisten al margen de la LGT, regulando materias que le son propias; y se acentúa por las contradicciones normativas que provocan en el seno de la LGT las numerosas modificaciones parciales de la misma, de las que constituye expresión paradigmática la regulación de los recargos, singularmente del recargo de apremio y de los intereses de demora a que se refieren los artículos 61 y 128 de la LGT.

La reforma del sistema tributario iniciada en 1977 y todavía no concluida tras el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea y la anunciada reforma del Impuesto de Sociedades, lejos de reproducir los esquemas de la Ley General Tributaria en orden a la aplicación de los tributos, ha dado lugar a la aparición de otros nuevos, tanto desde el punto de vista material como desde una perspectiva formal, por seguir la clásica y denostada distinción entre derecho tributario material y formal, debiéndose destacar por su especial trascendencia: en el primer plano, la regulación de los sujetos pasivos y demás «obligados tributarios», término éste de nueva acuñación, cuyo contenido concreto resulta incierto; y, en el segundo plano, el revolucionario cambio sufrido por el procedimiento de gestión de los tributos, hoy prácticamente reducido al sistema de autoliquidación.

estudios

En el ámbito de los sujetos pasivos, menciono aparte del problema de los «obligados tributarios» a que se refieren los propios Reglamentos generales de desarrollo de la LGT, las leyes particulares que establecen el régimen jurídico de cada impuesto han ido haciendo surgir en la relación jurídico tributaria sujetos y figuras de difícil encaje dentro de los esquemas clásicos, si bien no exentos de críticas, de la LGT. El retenedor, las sociedades transparentes, la unidad familiar, y, en su contexto más amplio, los sujetos obligados a los cada día más numerosos deberes formales o de información y control, en modo alguno pudieron ser previstos por el legislador de 1963.

En cuanto al sistema de autoliquidación y a su establecimiento masivo en el ámbito de la gestión tributaria, si bien no cabe decir que la LGT de 1963 desconociera su existencia, pues a ella se refiere en su artículo 10 K, sí es plenamente válido afirmar que ignoraba su futura importancia. La LGT considera la autoliquidación como un fenómeno excepcional, por lo que hace caso omiso de ella al regular el procedimiento de gestión tributaria, e ignora absolutamente su trascendencia, incluso en la reforma parcial de 1985, cuando regula el régimen de infracciones y sanciones, a pesar de que el número y el grado de dificultad que recientemente presenta la obligación de autoliquidar hace difícilmente culpable, en numerosas ocasiones, su incumplimiento.

En este contexto, la función de la LGT como normativa común del sistema tributario, de un lado, pierde gran parte de su significado, al no contemplar la totalidad de dicho sistema; y, al incurrir en contradicciones y ser objeto de continuas modificaciones, pierde asimismo los caracteres de estabilidad y fuente de seguridad jurídica que, anclados en la técnica depuradora y en la claridad y sistematicidad de sus preceptos, tipifican a las normas codificadoras.

Con todo, esta pérdida de vigencia de la LGT no ha sido óbice, antes al contrario, para que subsista la conciencia sobre la necesidad de su existencia, de ahí el movimiento de reforma. Es más, al común acuerdo sobre las ventajas de racionalidad, sistematización y seguridad jurídica que como mínimo comporta la codificación en materia tributaria, hay que añadir el consenso prácticamente general sobre su contenido, en cuanto, naturalmente, al «ámbito de materias regulables, no a la orientación concreta de cada regulación». En este sentido, se ha dicho que «el contenido deseable de la LGT coincide con el real» (García Añoveros), exclusión hecha, probablemente, de los preceptos relativos a principios constitucionales y los de carácter interpretativo.

III. LOS CARACTERES DE UN CODIGO

Para cumplir con su vocación de código, la Ley General Tributaria ha de contener no principios básicos sino la normativa común, la regulación completa clara y sistemática de las instituciones básicas del sistema tributario, y ha de gozar de unas mínimas garantías de estabilidad y fijeza, difíciles de conseguir desde un punto de vista estrictamente formal y de jerarquía normativa, pero absolutamente necesarias desde el punto de vista material.

Respecto de este último problema, por lo demás, común a todos los Códigos en cualquier materia dado el rango de ley ordinaria de las normas codificadoras, resulta particularmente atinada la observación hecha por el profesor Ramallo Massanet quien ha puesto de relieve la

peor condición en que se encuentra la LGT respecto de las leyes específicas que regulan los impuestos en particular, en orden a su modificación por las Leyes de presupuestos Generales del Estado, al amparo del artículo 134.7 de la Constitución. Para que sea constitucionalmente posible la modificación por Ley de Presupuestos de las normas que rigen los impuestos en particular es preciso que la ley propia de cada tributo así lo autorice, mientras que la Ley de Presupuestos podrá modificar, y así lo viene haciendo con excesiva frecuencia, en cualquier caso, sin obstáculo constitucional alguno, la Ley General. Lo cual es sencillamente absurdo.

IV. LOS PROBLEMAS DE LA REFORMA

Si bien existe un cierto acuerdo sobre el contenido de la Ley General Tributaria, en el sentido de que ésta debe recoger toda la normativa común al sistema tributario para así conseguir la «sistematización formal de los instrumentos de imposición, reduciendo a la unidad lógica el fenómeno tributario considerado en su generalidad» (F. Sainz de Bujanda), el consenso no es tan generalizado a la hora de concretar las materias que deben ser objeto de regulación en dicho texto.

Las distintas posiciones van desde el mantenimiento total (F. Sainz de Bujanda) o casi total (García Añoveros) de las materias hoy reguladas, hasta su reducción a los aspectos formales o procedimentales de la imposición (Palao Taboada) al modo de la Ordenanza Fiscal Alemana, pasando por quienes, desde una perspectiva diferente, propugnan la transformación de la LGT en un Estatuto de las garantías del contribuyente.

Con todo, la postura dominante, defendida asimismo por la Administración, es la dirigida a conservar la actual estructura y contenido de la LGT, respetando así lo que ya constituye una tradición arraigada en nuestro ordenamiento jurídico tributario que goza de un merecido prestigio.

Pero esta posición tropieza de entrada con dos nuevos grandes problemas de carácter general derivados del distinto marco jurídico en el que la nueva LGT se inserta. Me refiero al ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la LGT desde el punto de vista, respectivamente, de las Administraciones Públicas o niveles de Gobierno a los que la LGT se aplica —problema al que se ha aludido anteriormente—: y desde el punto de vista de los recursos de naturaleza tributaria que constituyen su objeto o, más concretamente, de la aplicación o no de la LGT al fenómeno parafiscal, hoy particularmente reducido a las cuotas de la Seguridad Social, y, sobre todo, a los precios públicos.

Respecto de este segundo problema, probablemente sería conveniente, pero no parece que la situación normativa acerca de las cuotas de la Seguridad Social y el grado de madurez y consenso de la reflexión doctrinal sobre las mismas lo permita y ni siquiera lo aconseje, una integración del régimen jurídico de las cuotas de la Seguridad Social con el de los demás tributos como consecuencia lógica del reconocimiento de su naturaleza tributaria. Pero se trata de un planteamiento utópico que, en consecuencia, no debe ser aquí discutido.

En cuanto a los precios públicos, la situación es semejante aunque, en mi opinión, inversa. Su discutida naturaleza, tributaria o no tributaria, y su régimen jurídico específico, aconsejan igualmente su exclusión, tal y como sucede en el momento actual, del ámbito de apli-

== estudios ==

cación de la futura LGT. Pero en el caso de los precios públicos, a diferencia de lo que ocurre con las cuotas de la seguridad social, la prestación patrimonial de carácter público establecida por ley, salvo mejor opinión en contrario, no parece ser desde el punto de vista constitucional un tributo, ya que posee una naturaleza retributiva y no contributiva. Lo que no significa que merezca precisamente nuestros aplausos esta nueva forma de financiación del gasto público.

Finalmente, el problema de la posible aplicación de la LGT a las Administraciones Públicas autonómicas y locales en relación con sus propios tributos, plantea directamente el tema de la naturaleza de la LGT y del título competencial en que se ampara e, indirectamente, el de su propio contenido, en cierto modo condicionado por aquel título competencial.

Como ya se ha dicho anteriormente, si bien a la luz del artículo 81.1 CE, el tipo de instrumento legislativo que corresponde a la Ley General Tributaria es el de ley ordinaria, sería preciso articular una ley orgánica si con ella se pretendiera hacer uso de las facultades de armonización del ejercicio de las competencias financieras de las CCAA que el artículo 157.3 CE atribuye al Estado. Pero esto significaría, dejando a un lado las dudas más razonables sobre la inclusión de la materia regulada por la LGT dentro de la expresión «ejercicio de las competencias financieras», la sujeción de la LGT a los límites naturales de una ley de armonización, que difícilmente puede contener una regulación acabada y completa de las instituciones que contempla.

De otro lado, el recurso a los títulos competenciales de los números 1, 14 y 18 del artículo 149.1 CE, recientemente manejados al respecto y que versan, respectivamente, sobre «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» (art. 149.1.1.^a CE), la «Hacienda General y Deuda del Estado» (art. 149.1.14.^a), y «Las bases del régimen jurídico común de las Administraciones Públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas (...) y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas» (art. 149.1.18.^a.9, implica: o bien la transformación de la LGT en una ley de bases; o bien la adecuación de los actuales contenidos de la LGT al concepto de «Hacienda general» o de «condiciones básicas que garanticen la igualdad», con la previsiblemente notable reducción de tales contenidos y el predominio de una óptica estrictamente garantista que podría dificultar la completa regulación de las funciones tributarias públicas.

En cualquier caso, parece innegable la necesidad de una estrecha coordinación entre los modos de actuar de los tres niveles de gobierno que componen el Estado, por lo que el problema, aunque técnicamente complejo, no es en modo alguno desdeñable. Partiendo del reconocimiento de que el sistema tributario no es uno sino varios, hay que tener en cuenta que la aplicación de los principios constitucionales tributarios exige que los diversos sistemas puedan ser contemplados a su vez de modo unitario. El artículo 31.1 CE establece el deber de contribuir «a través de un sistema tributario justo», inspirado en los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, y es evidente que la efectividad de estos principios, que constituyen una norma jurídica directamente

aplicable y no una mera declaración programática, exige que se prediquen tanto de las figuras tributarias aisladamente consideradas como del conjunto sistemático de todas ellas, como la propia Constitución expresamente recoge, pertenezcan o no a uno o a varios niveles de gobierno, pues es esta aplicación lo que constituye la verdadera garantía del ciudadano.

Salvados estos dos grandes problemas que suscita el nuevo marco jurídico general de la LGT, acuden a la mente los innumerables problemas concretos que se plantean en la aplicación diaria de los diferentes impuestos, ya por la descoordinación entre las previsiones de la LGT y la regulación específica de cada impuesto, ya por la propia incoherencia interna de la LGT o en relación con sus Reglamentos.

Algunos de estos problemas ya han sido apuntados y creo que sin correr graves riesgos se puede decir que los dos temas estrella en los que aparecen más evidentes los defectos de la actual regulación, sin olvidar el capítulo aparte que suponen las infracciones y sanciones son los sujetos pasivos y el procedimiento o los procedimientos tributarios.

En el primer tema estimo que la posición a adoptar por la futura LGT no debería ser la de recoger pura y simplemente la abundante tipología de sujetos existente en las leyes particulares, especiales o «propias» de cada tributo, como se ha hecho por ejemplo a la hora de enumerar los sujetos infractores en la Ley 10/1985 de reforma parcial de la LGT, sino la de introducir una clasificación y un orden que, alcanzando a todos los sujetos, estableciera con claridad su diferente posición ante la Hacienda Pública y las relaciones que existen entre ellos. Sin duda sería el momento oportuno para clarificar la posición de todos los sujetos implicados en el procedimiento de aplicación de los tributos desde la triple perspectiva de su relación con el principio de capacidad económica, con las obligaciones de pago derivadas del mismo y con los demás sujetos tributarios. Concretamente los sujetos pasivos aparecen en la relación tributaria como detentadores de capacidad económica, como sujetos configuradores del hecho imponible y como deudores ante la Hacienda Pública, siendo el juego de estas tres coordenadas el que determina, o debiera determinar, su diferente posición en el procedimiento de imposición, su relación con los restantes sujetos que aparecen a lo largo del mismo, e incluso su diversa posición desde el punto de vista de las garantías constitucionales, y, en definitiva, el tan traído y llevado estatuto jurídico del contribuyente, que no es otra cosa que la enumeración clara y precisa de sus derechos y obligaciones en el ámbito tributario. En mi opinión, sin embargo, la tarea prioritaria no es la de realizar una enumeración exhaustiva de tales derechos y obligaciones, a modo de decálogo del contribuyente. Para proclamar derechos y libertades y garantizarlos, ya están las normas constitucionales; y para establecer obligaciones y deberes, se bastan las normas particulares. Lo que importa es definir con exactitud quiénes son los sujetos a los que van dirigidas las normas tributarias, y en virtud de qué normas y principios resultan obligados por las mismas, a qué responden sus deberes y obligaciones y, en consecuencia, hasta qué punto resultan obligados y cuáles son las garantías de que gozan en el establecimiento de dichas obligaciones y en su exigibilidad y cumplimiento. La mera observancia del principio de legalidad tributaria, sin por ello restar un ápice a su importancia, no es suficiente. A la vista del pasado reciente y de las numerosas violaciones que todavía hoy sufre este principio, resulta lógica e incluso necesaria su insistente defensa. Pero es preciso dar un paso más. No pueden exigirse tributos si no es mediante ley, como reza la expresión clásica del principio de legalidad tributaria; pero ni la ley es todo, ni la ley lo puede todo. Existe una Constitución, de la que emana precisamente la fuerza de la ley, que no se

== estudios ==

limita a proclamar el principio de legalidad tributaria, y que debe ser «aplicada» en el sentido más amplio de la palabra, y no solamente «defendida» de los más violentos ataques.

En este sentido se ha dicho, con razón, que ante la sanción favorable de la constitucionalidad que la STC 76/1990, de 26 de abril, ha otorgado a las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 10/1985 que habían sido objeto de impugnación o cuestionamiento constitucional, «no podemos quedarnos satisfechos (...) por la intrínseca limitación a que se dirige su fallo» (J. Ramallo). El tema no es legislar evitando la inconstitucionalidad, sino aplicando la Constitución, que es algo bien diverso. Y para explorar al máximo las posibilidades que la Constitución ofrece es preciso depurar la técnica jurídica y establecer instrumentos conceptuales sencillos y claros, cuyo lugar óptimo es, probablemente, un código tributario. El esfuerzo merece la pena y no existen razones de urgencia que justifiquen el realizar otro tipo de reforma.

En cuanto a los procedimientos tributarios, se ha señalado que la reforma debería estar guiada por dos principios esenciales: «el de equilibrio entre los elementos obligacionales (título II) y funcionales (título III) que constituyen el entramado sobre el que se fundamenta la aplicación del tributo; y el de congruencia o no contradicción con el sistema tributario, lo cual exigirá un esfuerzo de lo que podríamos llamar dogmática horizontal que localice el concepto común y el principio básico de cada institución de todos los tributos del sistema.» A estos principios, señalados por el profesor Ramallo, añadiría yo el de equilibrio, que no igualdad, entre las posiciones de la Administración y de los administrados, en este caso, contribuyentes. Y con ello no se pretende más que introducir un tema cuya sola delimitación resulta imposible en los términos de este trabajo.

Antes he aludido a las sucesivas reformas sufridas por los artículos 61 y 128 de la LGT como botón de muestra de la inestabilidad de la legislación general tributaria y de la falta de principios rectores en la regulación del procedimiento de aplicación de los tributos en el importante tema del devengo de recargos e intereses de demora; reformas que han producido una peligrosa confusión de conceptos, donde la naturaleza y las funciones sancionadora, indemnizatoria o reguladora de los diferentes tipos de exacciones es difícilmente identificable y, por consiguiente, difícilmente controlable. Baste ahora, para concluir poniendo de relieve la insoslayable necesidad de que cualquier reforma de esta materia tenga un carácter sistemático y, a ser posible, unitario, citar como ejemplo el problema planteado por las sucesivas reformas aisladas del artículo 128 de la LGT respecto al inicio de la vía de apremio, al pretender una automaticidad en el inicio de dicho procedimiento —automaticidad que reitera de forma rotunda y clara el nuevo Reglamento General de Recaudación (RGR)— en clara contradicción con lo dispuesto en el artículo siguiente, el 129 de la LGT, que exige la previa existencia de las certificaciones de descubierto, o con el artículo 137 e) del mismo texto legal, que incluye entre los motivos tasados de oposición a la vía de apremio, la existencia de «defecto formal en la certificación o documento que inicie el procedimiento». Hay que concluir pues, que se ha desconocido y no sólo que se ha pretendido cambiar, la sentada y pacífica construcción dogmática del procedimiento de apremio. Y la consecuencia es clara. Ya con posterioridad a la reforma del artículo 128 de la LGT llevada a cabo por la Ley de Presupuestos para 1988, de idéntica fortuna a la realizada por la Ley de Presupuestos para 1992, la STSJ de Cataluña de 14 de junio de 1989 declaraba la pervivencia del esquema clásico y de la doctrina sentada por la jurisprudencia (STS de 23 de enero de 1989; STSJ Valencia de 19 de febrero de 1990) en cuanto al inicio del pro-

Antonia Agulló Agüero

cedimiento de apremio con la expedición del título ejecutivo y de la providencia de apremio, incluso tras la reforma del artículo 128 de la LGT, argumentando con claridad que «la propia lógica y justicia del sistema imponen que sólo pueda exigirse el recargo de apremio cuando se haya dictado la providencia de apremio, para lo cual ha de existir definitivamente un título ejecutivo, que es precisamente la certificación de descubierto, y esta certificación nunca podrá expedirse si la deuda ya ha sido pagada, aunque lo haya sido fuera de plazo». Esta doctrina ha sido posteriormente reafirmada en la STSJ de Baleares de 27 de septiembre de 1991, y no existen razones, dado el inferior rango normativo del RGR, para cambiarla.