

TRABAJO FIN DE GRADO

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2019/2020

Convocatoria: Septiembre.

EL TRIBUTO Y LOS RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO.

The tax and executive period surcharges.

Realizado por el alumno/a D. Kirian Agustín Omiliani González.

Tutorizado por el Profesor/a D. Alberto Génova Galván.

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

ABSTRACT

The main objective of this work is to explain and develop the surcharges of the executive period in the payment of accessory tax obligations and their relationship with the main tax obligation, making a study of their origin or budget, function and main characteristics of this class of obligations, differentiating them from the rest of the obligations that are included within the same group. Although for this we will examine the main law that governs this class of obligations which is none other than the General Tax Law. In addition, prior to this development work, we will take a tour in which we will study the figure of the tax, developing a concept about it taking into account the different positions that the doctrine has adopted regarding this figure and exposing its legal nature as the central nucleus of Spanish tax law.

Key Words:

Tax, legal institution, main tax obligation, accessory tax obligation, surcharge, executive period.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Este Trabajo tiene como objetivo principal explicar y desarrollar los recargos del período ejecutivo en el pago de las obligaciones tributarias accesorias y su relación con la obligación tributaria principal, haciendo un estudio de su origen o presupuesto, función y características principales de esta clase de obligaciones, diferenciándolas del resto de obligaciones que se incluyen dentro del mismo grupo. Si bien para ello examinaremos la ley principal que rige esta clase de obligaciones la cual no es otra que la Ley General Tributaria. Además, previa a esta labor de desarrollo, haremos un recorrido en el que estudiaremos la figura del tributo, desarrollando un concepto sobre el mismo teniendo en cuenta las distintas posiciones que ha adoptado la doctrina al respecto de esta figura y exponiendo la naturaleza jurídica del mismo como núcleo central del Derecho tributario español.

Palabras clave

Tributo, instituto jurídico, obligación tributaria principal, Obligación tributaria accesoria, recargo, período ejecutivo.

ÍNDICE.

1. Introducción.....	5
2. El tributo. Concepto y Naturaleza.....	6
2.1 Los modelos explicativos del tributo en la dogmática.....	10
3. El fundamento del tributo.....	24
4. El tributo y la extrafiscalidad.....	25
5. Las obligaciones tributarias accesorias. Los recargos del período ejecutivo.....	27
5.1. Características comunes.....	29
6. Los recargos del período ejecutivo.	30
6.1 Concepto.....	30
6.2 Naturaleza.....	30
6.3 Caracteres específicos.....	31
7. Clases de Recargos.....	33
8. Diferencias respecto de las demás obligaciones accesorias.....	36
9. Los recargos en el marco actual.....	38
10. Conclusiones.....	38
11. Bibliografía.....	41

1. Introducción.

El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes ha sido objeto de estudio y base de sucesivas reformas del ordenamiento tributario, en su momento la STC 76/1990, de 26 de abril remarcó que la gran importancia del pago puntual de las deudas tributarias incidía directamente en el deber de contribuir del artículo 31 de la CE, artículo que como veremos más adelante está íntimamente ligado a la figura del tributo en tanto que del mismo se desprende su relación con el propio artículo 2 de la Ley General Tributaria¹, pero que ahora, nos basta con saber que el mismo habilita al legislador para que en orden a “exigir y lograr el *exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales* por parte de los contribuyentes” actuara adoptando medidas eficaces para responder a una finalidad indemnizatoria y/ disuasoria del pago y atribuyendo a la Administración aquellas potestades indispensables para alcanzar el objetivo de exacto cumplimiento. Todo ello da nacimiento a una doctrina cuyo foco de atención gira en torno a aquellos problemas derivados del retraso en el pago de las deudas tributarias. Si bien para cumplir con el correcto desarrollo de esta tarea, resulta necesario el comportamiento espontáneo de los obligados y la tendencia a la actuación subsidiaria de la Administración en la gestión de los tributos incluida la función administrativa de recaudación, de lo que se trata es precisamente de primar la actuación espontánea de dichos obligados, tanto tempestiva como impuntual o tardía, otorgándole así un trato más favorable que el previsto para los casos de incumplimiento absoluto, ya que estas últimas suponen una reacción del ordenamiento jurídico necesitada de intervención administrativa ya sea a través de un procedimiento de apremio o bien de un procedimiento sancionador, y en ambos casos tras las previas actuaciones de control mediante la comprobación y subsiguiente liquidación. Es en este punto donde toma verdadera relevancia el papel que desempeñan los recargos tanto los recogidos en el artículo 27 de la LGT como los recargos propios de la segunda fase de la recaudación, regulados en el artículo 28 y objeto central de estudio en este trabajo junto con la figura del tributo denominados “recargos

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003 (en adelante LGT).

del período ejecutivo” cuya función principal consiste en servir de incentivo al cumplimiento de las obligaciones tributarias de declaración de pago.²

2. El tributo. Concepto y Naturaleza.

Si bien se integran dentro del conjunto de las obligaciones tributarias accesorias, para poder desarrollar los recargos del período ejecutivo a que hace referencia el artículo 28 de la LGT es preciso partir de la base que rige nuestro sistema tributario, y esta no es otra que el tributo.

Para hablar del tributo, debemos partir de una definición del mismo, no obstante resulta insuficiente detenerse en una simple definición de tributo, siendo necesario explicar la necesidad de dicho concepto, en otras palabras se trata de explicar qué es y el por qué es necesario un concepto de tributo. Para llegar a dicha definición, se debe ir a través de un proceso de reelaboración de la regulación que posee el tributo en el derecho positivo, tratando de reseñar la naturaleza jurídica del tributo, partiendo de su delimitación como figura que poseyendo un régimen jurídico propio puede afiliarse como el objeto del Derecho Tributario, siendo el núcleo sobre el que gira el conjunto normativo que se ha establecido para dar origen al derecho tributario como “*una subrama del Derecho Financiero*”³.

² SOLER ROCH (2005), pág. 401, señala que la nueva regulación de los recargos del artículo 28 LGT demuestra el interés del legislador por incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque en estos casos no se trata de incentivar el pago puntual, pues precisamente “el punto de partida” es el incumplimiento o mora del deudor.

³ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I*, vol. 2º, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 14-17. Por su parte, Cortes Domínguez, al explicar cómo construía el concepto de tributo, señalaba que “tratamos de hacer una investigación de la dogmática tributaria exclusivamente desde el prisma jurídico, o lo que sería más exacto, que nos planteamos como objeto de nuestro estudio, la realidad jurídica tributaria, que, como es obvio, sólo puede ser aprehendida con un método adecuado a la naturaleza del objeto, es decir, con un método jurídico” (Ordenamiento tributario español, I, Tecnos, Madrid, 2ª ed., 1970, p. 162).

Antes de partir en busca de un concepto o definición del tributo, es preciso resaltar que el mismo constituye para la rama del ordenamiento jurídico del Derecho tributario su objeto central, en otras palabras lo convierte en su objeto de ordenación.

Teniendo en cuenta estas premisas, el punto de partida en la búsqueda de definir el concepto de tributo no es otro que la propia LGT dando una definición legal en su artículo 2.1 y entendiendo como tal que los tributos son *“los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*, esta definición que se nos proporciona debe ligarse al propio artículo 31 de la Constitución.⁴

Este concepto dado por la LGT puede desglosarse para una mejor explicación y en primer lugar destacar que el artículo 2 establece que los tributos consisten en “prestaciones pecuniarias”. Entendiendo por prestación el objeto de la obligación el cual no es otro que el comportamiento que debe adoptar el deudor ante tal obligación y que puede consistir en dar, hacer o no hacer algo frente a ella. Como característica especial de dichas prestaciones podemos mencionar la nota de la coactividad en tanto que dichas prestaciones son impuestas unilateralmente mediante ley y es por ello que gozan de reserva de ley a cargo de quien desarrolla los presupuestos de hecho que se regulan en ella sin entrar a contar la voluntad de los obligados a su cumplimiento. Así pues con todo lo mencionado anteriormente y en relación con el propio artículo 31 de la CE estas prestaciones son denominadas “prestaciones públicas”.

Si bien un aspecto que resalta sobre esta cuestión es el hecho de que el propio artículo 31.3 de la CE no habla específicamente de los tributos como tal sino de las

⁴ Artículo 31 CE: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

prestaciones patrimoniales públicas en general, siendo el artículo 133.1 el que hace referencia al establecimiento de los tributos *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*. Así pues, y de conformidad con lo que dictaminó la STC 185/1995, de 5 de diciembre⁵ no existe identidad entre ambas expresiones de manera que deberá considerarse al término dado en el artículo 31.3 como genérico frente al carácter de especialidad que da la expresión dada en el 133.1, y tal y como la propia sentencia puntúa *“...todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, no todas las prestaciones patrimoniales para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige la intervención de una ley, tienen naturaleza tributaria”*. Por ello se entiende que mientras la expresión de prestación patrimonial es un género como tal, de ella parten diversas especies de entre las que destaca el tributo.⁶

Siguiendo en la línea de desglosar el concepto de tributo dado en el artículo 2 de la LGT y guardando relación con el artículo 31 de la CE, la siguiente característica a destacar del tributo es que aquella relativa al cumplimiento de la función de contribuir al *“sostenimiento de los gastos públicos”*⁷. Concretamente en el apartado primero del

⁵ STC 185/1995, FJ 3º. Se destaca la imposición unilateral de la prestación pública que es el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley, y estableciendo que la coactividad es la nota fundamental del concepto de prestación patrimonial pública. Esta STC declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como algunas expresiones del párrafo c) del propio precepto, a partir de la definición del concepto de prestación patrimonial pública del art. 31.3 CE.

⁶ PÉREZ ROYO, F.: *“Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”*, en HPE, nº 14/1972, p. 220; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *“Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”* en El sistema económico en la Constitución Española, Vol. II, XV Jornadas de Estudios de la D.G. de lo Contencioso del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, p. 1.301; ALGUACIL MARÍ, P.: *“Acerca de la flexibilidad de la reserva de Ley en materia tributaria”*, en REDF nº 101/1999, p. 16.

⁷ VILLEGAS, H.B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, T.I, Depalma, Buenos Aires, 4ª. ed., 1987, p 31: *“Son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción*

artículo 31 de la CE se recoge que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”⁸ En base a lo anterior dicho, la finalidad financiera del tributo únicamente se alcanza con la contribución por parte de los sujetos pasivos a dicho sostenimiento de los gastos públicos en proporción a su capacidad económica de acuerdo con lo recogido en la STC 276/2000, de 16 de noviembre la cual entiende que el tributo consiste en una prestación patrimonial de carácter público tal y como hacíamos mención anteriormente, que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir a ese sostenimiento de los gastos públicos gravando un presupuesto de hecho que revela la capacidad económica y que se encuentra fijado en la ley, pudiendo tenerse en cuenta como concepto de tributo. A esta característica especial que posee el tributo también hace referencia la STC 182/ 1997, de 28 de octubre⁹ sobre dicha función contributiva ligándola a la idea de que los tributos consisten en las prestaciones patrimoniales ya mencionadas pero añadiendo la característica de coactividad de la que hicimos mención anteriormente, es decir de carácter público y que deben de satisfacerse ya sea de manera directa o indirecta a los entes públicos.

Teniendo en cuenta lo dicho hasta ahora, debemos partir de la premisa de que el tributo “*constituye un recurso de la Hacienda pública*” cuya finalidad es la que se recoge

de necesidades públicas. Mediante el gasto público el Estado se moviliza para atender las necesidades de la población por medio de los servicios públicos, cuyo destino es la cobertura de las necesidades públicas. Pero también el Estado puede satisfacer dichas necesidades con prescindencia de los servicios públicos y utilizando los efectos que "en sí mismos" los gastos públicos provocan en la economía nacional, atento a su importancia cuantitativa y cualitativa”.

⁸Disponible en <https://app.congreso.es/> Con esta expresión el legislador ha querido plasmar el principio de generalidad o universalidad. El término “todos” ha de entenderse como la voluntad del Constituyente de que las cargas públicas se imputen a los que se encuentren y desarrollen su actividad económica en el territorio español, más allá de que tenga la condición de nacional o extranjero. (fecha de última consulta: 5 de septiembre de 2020).

⁹ STC 182/1997, de 28 de octubre, Fj 15°.

en el propio artículo 2 LGT siendo la de “*obtener los ingresos los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”, por lo que podemos decir a la hora de referirnos al tributo que nos encontramos ante un “conjunto normativo estructurado alrededor de la finalidad de organizar una fuente de ingresos para los entes públicos , y en cuanto tal, el tributo es un recurso de la Hacienda pública”.¹⁰

2.1 Los modelos explicativos del tributo en la dogmática.

Llegados a este punto, hemos logrado dar una definición o concepto más preciso de lo que es la figura del tributo basándonos tanto en la ley como en la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Constitucional que se ha pronunciado sobre ello. Si bien el concepto del artículo 2 LGT nos da esa primera idea básica de lo que debemos entender como tributo, este artículo no queda exento de recibir críticas respecto de la definición que aporta, y es que el tributo *no consiste en una prestación pecuniaria sino en una obligación, la cual tendrá como objeto la prestación en sí mismo*.

Si bien de lo que se trata es de dar sentido al concepto que se pretende dar del tributo, puesto que se pone de relieve la metodología empleada para lograr una conceptualización del mismo siendo necesario para ello subsumir el tributo en categorías o en esquemas que han sido previamente elaborados en el seno de la Teoría General del Derecho, y en ese sentido , desde los inicios del Derecho Tributario hasta la actualidad se han originado diversidad de figuras explicativas del tributo, subsumiendo cada uno de ellas en una categoría jurídica diferente.¹¹

A continuación haremos una mención de las figuras o modelos más relevantes que se han ido desarrollando a lo largo de la evolución que ha sufrido nuestro Derecho tributario y que nos facilita la tarea de desarrollar el concepto de tributo que queremos dar.

¹⁰ GÉNOVA GALVÁN, A.: *El tributo: Concepto y Clases; “El concepto de tributo en la Ley General Tributaria. Las prestaciones patrimoniales públicas”*. P. 3.

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 23.

- **El tributo como relación de poder.**

Este modelo dado por la doctrina alemana a finales del XIX trataba de explicar la prestación en que consistía el tributo, haciendo hincapié en su carácter coactivo, lo que derivó a considerar al mismo como un acto debido, es decir, una simple relación de poder entre el sujeto obligado a pagar el tributo correspondiente y el Estado. Esto es debido lógicamente a la posición de supremacía en la que el Estado se encuentra respecto del sujeto obligado por el ordenamiento jurídico, y que a su vez, confiere a este la legitimación necesaria para imponer su voluntad a todo aquel que se encuentre bajo su influencia sin reparar en cualquier tipo de justificación o alegato. Estamos ante un modelo propio del Estado absoluto, en el que por parte del Estado, este únicamente sería titular de derechos y pretensiones acorde a la ley mientras que del lado de los sujetos o particulares solo podemos hablar de deberes y obligaciones a cumplir. En cuanto a las actividades de emitir las leyes y aplicar estas por la propia administración tributaria se unifican en una sola actividad cuya finalidad no es otra que obtener los ingresos (dinero) para el Estado, terminando por concluir que se trata de un conjunto de leyes en el sentido formal, es decir, el Derecho tributario no es otra cosa que una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa que en una primera etapa se encuentra en manos del legislativo pero que su naturaleza objetiva de actividad administrativa se mantiene constante, apartándose del sentido material que pudiera pensarse que posee.¹²

Sobre la teoría de la relación de poder se han dictado diferentes sentencias por parte del Tribunal Constitucional en las que se mantenía la convicción de que del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de los ciudadanos, surgiría para ellos un estado de sujeción respecto de la Administración tributaria lo cual los vincula a soportar el sometimiento al ejercicio de las potestades administrativas de dicha Administración en materia tributaria basándose en el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir por parte de ellos. Algunas de estas sentencias son la STC

¹² Otto Mayer, defendía la idea de “un Estado de libertad restringida en el cual el afectado se tiene que ajustar a lo que exija el fin de la Administración pública”, por otro lado en cuanto al impuesto, lo definía como “un pago en dinero que el poder tributario impone al sujeto en virtud de una regla permanente.

76/1990, de 26 de abril¹³ y la STC 195/1994, de 28 de junio la cual se pronuncia de manera similar a la anterior y también ha sido objeto de crítica por gran parte de la doctrina.

Una vez explicado de manera breve el tributo como relación de poder, podemos hacer mención a otra figura con bastante peso en el Derecho tributario siendo este el tributo como obligación la cual se justifica en su propia teoría.

- **El tributo como obligación.**

Como resulta lógico, no cabe actualmente entender el tributo como una relación de poder en el que el sujeto pasivo se encuentra en situación de sometimiento ante el Estado el cual ni mucho menos tiene la condición de absoluto. Este cambio se produjo a comienzos del siglo XX en la propia Alemania suponiendo una mutación del concepto autoritario que se tenía del tributo por otra figura la cual permitiera desarrollar un sistema de Derecho tributario que se basara en los principios propios del Estado de Derecho. En esta nueva figura que se construye, se trata de explicar la prestación tributaria como una relación jurídica que en palabras de Blumenstein, *“el individuo debe al tributo porque está previsto en la Ley y lo debe tal y como en ella se regula”*.

Hablando respecto de la relación existente entre el Estado y el sujeto pasivo o ciudadano en este nuevo modelo de tributo, esta consiste por un lado en una relación de

¹³ STC 76/1990, de 26 de abril, “la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”.

iure que si bien tiene su fuente en la propia Ley¹⁴ y por otra se redirige a la categoría de las obligaciones de forma que en palabras de Nawiasky “*debe considerarse como relación de crédito , ya que la administración tributaria y el sujeto pasivo tributario se encuentran situados uno frente a otro en pie de igualdad, cada uno con sus pretensiones, derivando ambos su posición jurídica de la ley y solo ella, al igual que si fueran dos sujetos del Derecho privado*”.¹⁵

Es en ese momento donde se produce la transición de explicar el modelo de tributo entendido como relación de poder a explicar el tributo como una relación obligacional. Existía un punto en común el cual todos los autores que hemos mencionado han destacado sobre esta figura y es el carácter obligacional que une al sujeto pasivo o contribuyente y al Estado, en el que el primero se sitúa en la posición de deudor frente a la condición de acreedor del Estado, provocando así que tenga lugar un desplazamiento hacia el ámbito tributario de las reglas y garantías propias que el Derecho civil reserva para el Derecho de obligaciones y, por otra parte, permitiendo que la propia naturaleza obligacional del tributo pueda establecer una relación entre el contribuyente y el Estado desde una perspectiva horizontal alejándose de la perspectiva propia de la relación de poder la cual se situaba en un plano vertical. Finalmente podemos decir que según dichos autores, esta obligación tributaria era una “*especie del género de la obligación*” la cual pertenece también la obligación de Derecho privado.

Por otra parte, Albert Hensel se centró en explicar el tributo como una relación que tiene como fuente la propia Ley y que tiene por objeto una prestación de carácter pecuniario la cual una vez más se origina entre dos sujetos, una de ellas es el ente público

¹⁴ LUCHENA MOZO M.G.: “*La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*”. La peculiaridad de esta relación obligacional es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley, lo que como veníamos diciendo, sitúa al Estado en una situación de sometimiento ante la ley, haciendo que esta relación aparezca como una relación jurídica obligacional como la que pudiera darse entre dos sujetos de Derecho privado.

¹⁵ NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 142.

la cual es quien tiene derecho a exigir y percibir la prestación mientras que la otra es el sujeto en quien reside la obligación de cumplirla.¹⁶

Otra percepción de esta figura la tenía Jarach, que si bien entendía el tributo como una prestación coactiva, esta coerción en palabras del mismo *“no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el moderno Estado de Derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria. La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley”* y por todo ello, se entiende que *“así configurado el tributo, es evidente la naturaleza de relación de derecho y de relación obligatoria, es decir personal, en que el tributo, desde el punto de vista jurídico consiste”*.¹⁷

A continuación debemos hacer referencia a la teoría que fundamenta el tributo como una obligación, siendo esta la teoría de la relación obligacional, ligada a la doctrina del TC en donde ha sido plasmada la concepción del tributo como relación obligacional tras aislarse de lo que en un principio parecían conducir las interpretaciones de la Constitución de 1978 las cuales se encaminaban hacia las claves autoritarias de Otto von Mayer, que si bien en su momento pudieron tener aceptación, la realidad es que a día de hoy deben rechazarse puesto que hacen referencia a un tiempo en donde el contribuyente se encontraba en una situación en la que se le obligaba a adoptar una posición de súbdito que ni mucho menos es equiparable a la condición de ciudadano; ya que la diferencia entre ambas no reside en una diferencia formal sino más bien sustantiva en la que la posición de súbdito es propia de un régimen absolutista en la que el Estado ejerce su poder y supremacía mientras que el ciudadano posee una condición de igualdad frente a este siendo propio del Estado de Derecho que conocemos, en el que la propia Administración se debe ajustar a las normas jurídicas que los vinculan.

El deber de contribuir por parte del ciudadano ya ha quedado y queda confirmado por las leyes tributarias bajo las que se rige, no obstante para destacar alguna sentencia

¹⁶ Hensel centro la mayor parte de su elaboración doctrinal alrededor del hecho imponible establecido legalmente pues en su opinión es esa ley la que concede las facultades necesarias al Estado para exigir el tributo.

¹⁷ JARACH, D.: *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2ª ed., 1971, pp. 11-12.

relativa a esta etapa en la que nos encontramos, podemos hacer mención de la STC 69/1996, de 18 de abril.¹⁸

- **El tributo como relación jurídico tributaria.**

El profesor Casado Ollero ha destacado la gran importancia de la aportación de Hensel en lo que respecta a la delimitación y construcción del Derecho tributario¹⁹, no obstante la teoría obligacional del tributo no respondía a todas las situaciones y problemas que pudieran darse desde el punto de vista jurídico. Esto se debe a que si se realiza un análisis del tributo en su totalidad, se puede llegar a la conclusión de que no queda en una simple

¹⁸STC 69/1996, de 18 de abril; referente a la obligación de contribuir, la sentencia se pronuncia considerando que *“ha de ser rechazada de plano la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las Administraciones públicas y sea su acreedor, resulte peor tratado por no conseguir la íntegra compensación de un derecho de crédito reconocido judicialmente. En tal aspecto una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza, pública o privada y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna, como sucede con el procedimiento para el pago, sometido a los principios de legalidad presupuestaria y de contabilidad pública”*. Por otro lado, respecto otro tema que trata sobre el devengo de intereses por la Administración tributaria en beneficio del contribuyente, la sentencia dicta que *“no hay una razón constitucionalmente relevante para justificar un distinto trato en el devengo del interés de demora, según la posición que ocupe la Hacienda pública y sólo por ella”*.

¹⁹ Casado Ollero destacó la aportación de Hensel defendiendo que surge en torno al fenómeno impositivo, una corriente doctrinal la cual conduce al estudio jurídico de dicha imposición la cual es resultado de dos preocupaciones de carácter fundamental: una primera de carácter metodológico que la definía como una preocupación por la pureza jurídica del método de estudio; y otra de tipo dogmático, la cual pretende la elaboración de un sistema de conceptos ligados a las estructuras jurídico-privadas propias de la relación obligacional; CASASO OLLERO, G.: *“Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual”*, en Estudios de Derecho y Hacienda, T. II, IEF, 1987, p. 689

prestación cuyo fin sea el sostenimiento de los gastos públicos mediante la entrega de una cantidad dineraria, puesto que si bien las propias leyes tributarias y las leyes reguladoras de los distintos tributos determinan el presupuesto de hecho que al realizarlo da lugar a la obligación a que nos hemos referido hasta ahora que viene a ser esa obligación de sostenimiento de los gastos públicos, no excluye que en esas mismas leyes se establezcan otros presupuestos de hecho que a la hora de cumplirlos originen otro tipo de relaciones de diferente índole y naturaleza las cuales en tanto que están recogidas en normas tributarias habrá que considerarlas como tal.

Ahora bien, el problema que surge para la doctrina en este caso es el de como poder justificar o explicar esas relaciones jurídicas que se originan por las propias normas tributarias referentes al tributo y que son distintas de la obligación base de contribuir con el Estado al sostenimiento de los gastos públicos; y lo que se pretende no es otra cosa que intentar agrupar las diferentes obligaciones que surgen en una única categoría jurídica.²⁰

Por todo lo dicho anteriormente, el tributo aparece en esta ocasión como una figura formada por una diversidad de categorías o situaciones jurídicas de entre lo que resalta la existencia de una relación jurídica esencial que viene a ser como resulta lógico, la prestación a través de la que el ciudadano queda obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público en función de la capacidad económica que posea; pero que además existen el resto de situaciones que hemos mencionado las cuales nacen a partir de la normativa reguladora del tributo, y que tenidas en cuenta por autores como Giannini o

²⁰ Cortés Domínguez, daba visibilidad a este problema que se presentaba para la doctrina, diciendo que “*urge explicar científicamente todo lo que queda fuera de la obligación tributaria*”; todo ello en base a lo que veníamos comentando sobre esas obligaciones que si bien se creaban en la propia ley se distanciaban de la obligación principal de contribución; por nuestra parte y como veremos en adelante, pese a existir pronunciamientos anteriores, desde la doctrina italiana y en concreto siguiendo a Giannini, de esas normas se originaban estas obligaciones y derechos entre el Estado y los contribuyentes los cuales tenían el carácter de recíprocos.

Berliri surgió la teoría de la relación jurídico-tributaria que trata de explicar desde un punto de vista jurídico la totalidad de obligaciones o situaciones jurídicas que surgen.²¹

Esta teoría no solo tiene en cuenta la obligación principal de contribuir al gasto público sino que se incluyen en ella el resto de relaciones jurídicas que derivan de las normas aplicables al tributo y en la que se dan diferentes actuaciones en ambas partes en todo su proceso.

- **El tributo como relación jurídico- tributaria en la LGT.**

La propia LGT recupera aparentemente en su contenido el concepto del tributo como relación jurídico-tributaria en su artículo 17.1²², no obstante, ha resultado ser una regulación cuyo contenido está vacío, siendo que el profesor Ferreiro entiende que si el

²¹ Como habíamos mencionado, antes de Giannini, el concepto de relación jurídica tributaria o de impuesto ya estaba presente en Nawiasky y en Hensel (no obstante fue con la llegada de este que su desarrollo y construcción fue mejorado.

²² Artículo 17 LGT: 1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

propio artículo en cuestión no contuviera tal mención, el ordenamiento jurídico del tributo no se vería afectado²³.

Otros autores se han pronunciado sobre este mismo tema; tal es el caso del profesor Calvo Ortega que si bien mantiene esa idea de concepto vacío entiende que las obligaciones que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria, cada una de ellas nace de un presupuesto de hecho concreto y con su propia sustantividad régimen y vida jurídica, y de la misma forma, cada deber a cargo de los sujetos pasivos²⁴.

Nawiasky por otra parte si bien comparte la percepción de los otros autores de que la LGT no aporta ningún efecto jurídico en su mencionado artículo, destaca que este si tiene un efecto pedagógico y expone la complejidad que el propio tributo posee, esto debido a que alrededor de la denominada obligación tributaria principal y según palabras del autor se dan las denominadas relaciones jurídicas concéntricas²⁵.

Por otro lado, existe un sector de la doctrina italiana el cual dejo de lado totalmente la perspectiva intersubjetiva de la relación jurídica- tributaria, optando por un punto de vista “*procedimentalista*”, en dicho enfoque se pretendía dar fundamento al tributo basándose no en esquemas típicos del Derecho privado sino tomando como base los esquemas de la función y del procedimiento para ordenar la actividad de aplicación de los tributos, desplazando el eje del Derecho tributario de una “*glorificación del hecho imponible*” a una “*exaltación del procedimiento de imposición*”²⁶.

²³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II*, p. 33.

²⁴ CALVO ORTEGA, R.: “*El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*”, en Nueva Fiscalidad, nº 8/2003, p. 32.

²⁵ En palabras de Nawiasky; “*la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización*”.

²⁶ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M^a.: “*Ordenamiento tributario español*”, I, Civitas, Madrid, 1977, p. 250.

Si bien dichas posiciones procedimentalistas consiguieron poner de manifiesto la destacada dificultad de poder reducir la explicación del concepto de tributo a una única categoría.

- **El tributo como institución jurídica.**

Así pues, y en adición a lo que mencionábamos antes sobre la complejidad e incluso imposibilidad de reducir a una única categoría el tributo en base a las posiciones procedimentalistas, Fedele manifiesta que *“la noción de procedimiento no debería asumirse por los cultivadores del Derecho tributario como una especie de sustitutivo de la hoy superada “relación compleja”, omnicomprensiva, pero en realidad insuficiente para explicar los perfiles dinámicos del fenómeno tributario”*, es decir, era impensable saltar de una posición extrema a la otra, en la cual *“la noción de procedimiento asuma en las construcciones dogmáticas una función análoga a la que hasta ahora venía asignándose a la “obligación tributaria”: la de forma necesaria de actuación del tributo”*.

Autores como Sainz de Bujanda destacaba como los esquemas que tratan de explicar el tributo, *“lejos de ser excluyentes, se integran entre sí, sin más requisito que la eliminación, en cada uno de ellos, de sus deficiencias, de sus deformaciones o de sus excesos”* Si bien, de lo que se trata es de tratar de integrar en un concepto de tributo esa obligación tributaria principal de entregar una suma de dinero con el objetivo de participar en la financiación del gasto público y, además, una serie de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, distintas de aquella obligación.

Todos los distintos modelos explicativos que acabamos de mencionar hasta ahora si bien tratan de explicar la complejidad del fenómeno del tributo, la totalidad ellos erran en poner la perspectiva en las consecuencias, es decir, en el derecho de crédito o la correspondiente a la obligación, en las potestades administrativas y es que realmente, y siguiendo las palabras de Santi Romano *“la función del Derecho, antes que en el derecho subjetivo, debe buscársela, obviamente, en el derecho objetivo, que es el necesario antecedente del primero”*.

Hablando del tributo, debemos destacar su carácter anfibológico, en el que se pueden distinguir varias acepciones en su misma palabra y que coinciden con los elementos de la Hacienda pública. Así pues el tributo puede ser entendido como:

- Recurso tributario, es decir como fuente de obtención de medios dinerarios.
- Crédito tributario y a la vez como obligación tributaria que suponen los Derechos económicos de la Hacienda pública.
- Ingresos tributarios que vienen a ser los ingresos públicos.

Llegados a este punto, podemos llegar a la conclusión de que el concepto del tributo como núcleo del Derecho tributario no se basa en los propios efectos que surgen de el sino desde el título del que traen su propia causa dichos efectos, lo que quiere decir que se situará el foco de atención en el aspecto de los recursos, pues es el tributo el eje de un bloque normativo el cual está fijado y bien definido.

Los tres puntos de vista desde los que puede ser entendido el tributo y que mencionamos antes, es decir, el tributo como crédito tributario, como obligación tributaria y como ingreso tributario realmente son la consecuencia de que el presupuesto de hecho que ha establecido la norma que regula el tributo se ha realizado.

Observando cada uno de ellos podemos crear una relación entre los mismos la cual nos da como resultado que “el ingreso tributario es el producto resultante del cumplimiento por el deudor de la prestación que debe al ente a cuyo favor ha nacido el correspondiente derecho de crédito”, el cual habrá nacido al aplicar las normas propias reguladoras del tributo. Por otra parte, respecto los ingresos públicos, estos siempre surgen como consecuencia de la puesta en marcha de mecanismos jurídicos de diferente naturaleza de entre los cuales se encuentran los tributos. En cuanto a la referencia de estos medios como jurídicos, trae respuesta de que dichos mecanismos se obtienen mediante estos mecanismos jurídicos, y no a través de instrumentos de poder; esto es defendido por los autores Pérez de Ayala y Eusebio González quienes decían que *“si admitimos que existe una institución jurídica siempre que existe una serie orgánica de normas que regulen relaciones jurídicas, un conjunto de disposiciones de derecho relativas a relaciones jurídicas de una clase determinada, hemos de admitir también que el tributo es una institución jurídica”*.

Continuando ahora con las normas reguladoras del tributo, estas no son otra cosa que un subconjunto del ordenamiento positivo que poseen una individualidad propia que se diferencia del resto tanto en función como en finalidad constituyéndose así como un conjunto normativo que disciplina una clase de relaciones. Se resume en que el tributo consiste en una institución jurídica. Volviendo al plano normativo y teniendo en cuenta

las palabras de Sainz de Bujanda de dar una visión integradora de “*la complejidad y sutil trama de vínculos jurídicos en los que el fenómeno tributario se descompone y, a su vez, se integra*”, se entienden superadas las limitaciones que siempre saldrán a la luz cuando se pretenda cuadrar el tributo en distintas categorías de conceptos jurídicos.

Con todo ello, y siguiendo al profesor Génova, el tributo es, desde un primer momento una institución jurídica; este concepto de institución jurídica se encuentra ligado a los otros conceptos de norma y relación jurídica, así como al concepto de ordenamiento jurídico el cual se articula en cada una de las ramas alrededor de subconjuntos de normas que se ordenan alrededor de un núcleo común de relaciones jurídicas y entendiendo por institución jurídica un conjunto de normas jurídicas que quedan agrupadas con respecto a una relación jurídica concreta como puede ser el conjunto normativo que regula esa relación.²⁷ A través de este punto de vista que entiende el tributo como dicha institución, es como se llega a un concepto omnicomprendido del tributo. En dicho concepto quedan fijadas correctamente las obligaciones y vínculos en que se concreta el tributo, los cuales vienen a ser el resultado de un conjunto normativo, pues cada uno de ellos nace de un presupuesto de hecho concreto tal y como destacaba Calvo Ortega.

En palabras de Falcón “*si se rechaza la configuración del tributo como una relación jurídica (...) por su insuficiencia, ya que la explicación total del fenómeno tributario exige un marco más amplio, donde quepan simultáneamente la obligación de pago del tributo y la actuación de la Administración y de los particulares encaminada a la liquidación y recaudación de los tributos. El tributo no es una relación jurídica ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo un instituto jurídico, es decir, un conjunto de normas. Si pasamos del plano normativo a la dinámica aplicativa del tributo, nos encontramos con una variada gama de situaciones jurídicas, del particular y la Administración, algunas de las cuales son reconducibles al esquema clásico de la relación obligacional (obligación de pago del tributo) y a otras situaciones coexistentes con la primera (potestades de la Administración y deberes del contribuyente, etc.) que no impiden afirmar la unidad esencial del fenómeno tributario en cuanto instituto jurídico*

²⁷ GÉNOVA GALVÁN, A.: *op. cit.*, p. 10.

cuyo fin es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica”²⁸.

Teniendo en cuenta esta definición el lugar en el que debe incluirse la figura del tributo no es otro que en el ámbito de los recursos de la Hacienda pública. Haciendo mención de nuevo al ya conocido artículo 2 hay que decir que el adjetivo “tributario” puede decirse de los ingresos puesto que este mismo artículo parece entenderlo así al referirse a los tributos como “ingresos públicos”²⁹; no obstante, los tributos se han configurado como recursos de la Hacienda mientras que los ingresos tributarios vienen a ser el resultado de cumplirse la correspondiente obligación tributaria que constituye el núcleo de dicho tributo, por lo que nos encontramos con que el tributo como institución es el recurso de la Hacienda pública cuyos efectos jurídicos son consecuencia de aplicar el mismo y las normas que lo integran, siendo estas el ingreso público.³⁰

²⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: *“El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran”*, en Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Monográfico 20/1996, pp. 131-133.

²⁹ Por ingresos públicos debemos entender los derechos de carácter económico que la Hacienda Pública ostenta y que se regulan la Ley 58/2003, “Los ingresos públicos: Concepto y Clasificación. El sistema impositivo español: Régimen actual. Contribuciones especiales, tasas y precios públicos.

³⁰ La propia ley considera como ingresos al propio tributo y así lo ha plasmado en su texto legal junto con el resto de figuras, no obstante si bien es cierto que esta idea es mantenida por la ley, se llegó a presentar una enmienda al Proyecto de la misma, cuya finalidad era sustituir la concepción de “ingreso público” por la de “recurso” basándose en la idea de que el tributo como instituto jurídico se sitúa en el plano normativo, y no en el plano del flujo de fondos al Tesoro, y si bien se tiene en cuenta que se trata de una fuente de ingresos, no cabe entenderla como ingreso en sentido estricto, ya que es la propia norma que configura el tributo lo que genera el derecho de la Hacienda a percibir una suma de dinero; y precisamente la ejecución de ese derecho es lo que da lugar al ingreso en sí mismo; BOCG, Congreso de los Diputados, serie A nº 155-7, de 16/09/2003, pp. 144-145. Enmienda nº 120 presentada por el Grupo parlamentario de Coalición Canaria.

Hablando del término de institución jurídica, un concepto de este puede ir referido a un conjunto de normas jurídicas que quedan sistemáticamente organizadas alrededor de una ratio que da unidad al sistema; en el caso del tributo nos encontramos ante una institución en la que, alrededor de un fin unitario y común que de razón de ser y señala las características propias y diferenciadoras de la misma. Se constituyó lo que Carl Schimtt denominó como núcleo esencial de la institución y en el que se desarrollan ese conjunto de relaciones jurídicas que solo tienen su fundamento por la relación con dicho núcleo esencial.³¹

Respecto del núcleo esencial que acabamos de mencionar, es decir, *“aquello sin lo cual el tributo deja de existir como tributo y a partir de lo cual se pueden y deben construir y derivar el resto de las reglas que el ordenamiento dedica a la institución”* se trata de la obligación que es fijada por la propia ley conforme al principio de capacidad económica, de entregar una suma de dinero al ente público con el único fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Como es obvio por lo ya explicado estamos ante la obligación tributaria principal y que precisamente el artículo 2 de la LGT hace referencia a dicho núcleo, de manera que queda identificado el tributo con la prestación a través de la que se hace efectivo el deber constitucional de contribuir.

Alrededor de ese núcleo del que venimos hablando, se agrupan un conjunto de vínculos en la figura del tributo, los cuales guardan relación con la propia obligación que constituye ese núcleo; obligaciones que si bien lo que se intenta es de establecer el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Estas obligaciones, vínculos y demás situaciones en las que se concreta la figura del tributo son el resultado únicamente del conjunto normativo que venimos remarcando, pues todos nacen del presupuesto de hecho concreto haciendo posible entender el tributo como una institución, tal y como ha dicho Calvo Ortega³², y que en palabras de éste, lo entendemos como *“un conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función*

³¹ En palabras del profesor Villegas y basándose en lo dicho por Giannini el tributo es una institución de derecho público así como un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes; Curso de Finanzas, ... cit., pp. 72-73.

³² FALCÓN Y TELLA, R.: op. cit., pp. 132-133.

de una ratio unitaria”, pero a su vez tomamos en cuenta la definición dada por el profesor Falcón y Tella la cual lo entiende como “*un conjunto de normas que definen un presupuesto cuya realización genera la obligación de dar una suma de dinero al ente público para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y que establecen los procedimientos y mecanismos para determinar el importe de la eventual obligación y para asegurar la efectividad de su cumplimiento.*”³³ Todo ello además de tener en cuenta el fundamento jurídico del propio tributo que como bien sabemos no es otro que la capacidad económica, fundamento sin el cual el tributo quedaría desprovisto de su característica distintiva respecto del resto de instituciones jurídicas no tributarias, esto era así para Cortés Domínguez el cual explicó que para poder distinguir el tributo del resto de instituciones no tributarias debe hacerse desde cuestiones materiales sin que quede espacio para cuestiones meramente formales: “*la distinción, en cambio, es material (...) Hay tributo porque hay capacidad económica*”³⁴.

3. El fundamento del tributo.

Ya hemos visto como han quedado superadas las concepciones que tenían como fundamento de la tributación la soberanía del Estado, soberanía que implicaba una situación de sometimiento a este por parte de la persona sobre quien recaía la obligación; y que ha sido sustituida por el deber de contribuir el cual tiene su base en la propia Constitución; deber que corresponde a los propios ciudadanos expresión que se manifiesta conforme al deber general de solidaridad. La totalidad de la doctrina ha entendido que el tributo se encuentra dentro de la realización efectiva del Estado social que proclama la propia Constitución, abriendo así una nueva perspectiva para el tributo la cual no se limita a configurarlo como un instrumento de financiación sin más, sino que le aporta el carácter solidario que venimos mencionando. Reafirmando esta idea vemos como Tipke, con base en la Constitución alemana, entiende que el tributo trae justificación por su pertenencia a la organización política y social del país, por ello, el propio contribuyente es quien participa del proceso material y espiritual de la sociedad, interviniendo en el sostenimiento de los gastos públicos en base a su propia capacidad

³³ FALCÓN Y TELLA, R.: “*Derecho Financiero y Tributario*” (Parte general), Universidad Complutense, Madrid, 3ª ed., 2014, p. 39.

³⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: op. cit., p. 181.

económica basada en el principio de progresividad que no es otra cosa que un instrumento de igualdad sustancial basado una vez más en el deber de solidaridad de todos. Ese deber de contribución, en palabras de Berliri, no es sino la premisa en base al poder que tiene el Estado de exigir la consecuencia, es decir el deber de los ciudadanos de pagar. El Estado no se encarga de recaudar sino que es el propio sujeto pasivo de la obligación quien tiene el deber de contribuir al sostenimiento.

Pensamientos como el de Rodríguez Bereijo reafirman esta idea ya que para él es el Estado quien asume la función social de redistribuir la renta y la riqueza que responde a la propia esencia de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho³⁵.

4. El tributo y la extrafiscalidad.

Finalmente hablando de la nota de extrafiscalidad que posee el tributo, no hay que olvidar que pese a este aspecto de solidaridad referente a la capacidad económica, nuevamente del artículo 2.1 de la LGT se puede extraer que los mismos tributos además de servir como medio para el sostenimiento de los gastos públicos, estos *“podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines de la Constitución”*. Teniendo en cuenta esta disposición es posible diferenciar en el tributo dos tipos de finalidades:

- La primera no es otra que los fines fiscales, entendiendo por estos la obtención de cantidades dinerarias que van dirigidas a financiar el gasto público.
- Como segunda finalidad tenemos los fines extrafiscales los cuales se tratan de los demás fines que tienen un interés común alejándose los primeros pero que estando ligados al tributo este puede ser el instrumento idóneo para cumplirlos, estos fines

³⁵ Rodríguez Bereijo destaca como *“el Estado social adopta en nuestros días la forma de “Estado fiscal”, en el sentido de que las potestades tributarias y de gasto público constituyen el presupuesto irrenunciable en la realización (al menos mínima) de los fines del Estado que la Constitución propugna (especialmente en el “programa” de objetivos económicos y derechos sociales del capítulo III el título I) y permite aportar, dentro del marco de la economía de mercado, las correcciones necesarias para la consecución de un orden social más justo”*. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *“La Constitución fiscal”*, p. 46.

pueden ser aquellos como la redistribución de la renta o determinados incentivos, etc.

Pese a que la instrumentalidad del tributo respecto de dichos fines extrafiscales no ha quedado prevista constitucionalmente, es la Hacienda pública la que se ha encargado de darle fundamentación dotando a la categoría de dogma la neutralidad de los tributos, todo ello implica que pese a esa falta de regulación en la Constitución, el tributo no puede quedar apartado, no puede entenderse que se trate de una institución la cual se aísla de las finalidades que la propia Constitución establece, siendo así que este se convierte en un instrumento el cual el legislador puede utilizar como medio para conseguir otro principio o fin distinto del sostenimiento del gasto público.

Esto que venimos comentando es reconocido por el TC en sentencias como la STC 37/1987, de 26 de marzo, Fj 13º *“no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*.

Para concluir, estos fines extrafiscales no suponen la esencia del propio tributo, es decir, de su núcleo esencial, siendo únicamente adicionales a este y, la preterición del principio de capacidad económica para dar relevancia a otros principios o fines constitucionales. Necesario también es que exista un nexo de unión entre el impuesto y la capacidad económica manifestada en el hecho imponible concreto, en otras palabras siempre se ha de estar ante un hecho imponible y que este se refiera a una capacidad económica. Por otro lado, importante también es la diferente intensidad con la que pueden estar presente en un tributo los fines extrafiscales, pudiendo ser incluso preponderantes, tanto que sea posible hablar de un tributo extrafiscal, aunque para corroborarlo deberá analizarse la estructura que posee con el fin de determinar si la misma ha sido diseñada para alcanzar una finalidad no fiscal, y de modo particular respecto de la cuantificación de la obligación. Ahora bien, para poder calificar a un tributo como extrafiscal, este debe integrar aquellos elementos que fomenten las conductas u operaciones *“acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, para lo cual es necesario que incorpore mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados*

*al logro de la finalidad extrafiscal y viceversa, esto es, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma.*³⁶

5. Las obligaciones tributarias accesorias. Los recargos del período ejecutivo.

Llegados a este punto ya hemos dado un concepto más elaborado de la figura del tributo como elemento central del Derecho tributario así como analizado la naturaleza jurídica del mismo; y gracias a ello hemos visto como el tributo es una figura en la que se integra un núcleo esencial el cual se trata de una obligación, obligación que venía establecida por ley y que consistía en entregar una cantidad de dinero determinada al ente público conforme la capacidad económica individual con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta obligación denominada obligación tributaria principal surgía como consecuencia de la realización de un hecho imponible determinado y en torno a ella se alza el derecho tributario que hoy conocemos pero por otra parte, también tienen relación y dependen directamente de dicha obligación un elenco de obligaciones, vínculos y deberes en el momento de realizar el presupuesto de hecho previsto por la norma. Pues bien precisamente son estas obligaciones digamos “indirectas” o subordinadas a la obligación tributaria principal de contribución las que nos interesan y que se denominan “obligaciones tributarias accesorias”, entre las que se encuentran los recargos del período ejecutivo.

Antes de hablar directamente sobre los recargos del período ejecutivo, debemos explicar dónde están incluidas y cuáles son sus características más destacables. Como ya mencionamos, dichos recargos se incluyen dentro de las obligaciones tributarias accesorias, y que como su propio nombre indica se tratan de obligaciones de carácter complementario a la obligación tributaria principal las cuales se incluyen en una misma categoría, categoría a la que han sido reconducidas por la propia doctrina las diferentes

³⁶ VARONA ALABEM, J.E.: “*Los tributos extrafiscales*”, ., p. 64.

prestaciones que se distinguen de la cuota y que volviendo a remitirnos a la LGT y más concretamente a su artículo 58.2 forman parte de la deuda tributaria.³⁷

- **Obligaciones accesorias.**

Empezando por dar una idea o concepto jurídico sobre que son las obligaciones accesorias, nos serviremos de la definición dada en el artículo 25.1 de la LGT: *“Son obligaciones accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria”*. Esta definición es la empleada por la propia LGT para adoptar la categoría de obligación accesoria la cual había sido desarrollada por la doctrina del Derecho Tributario³⁸ con el objetivo de referirse a aquellas obligaciones que están vinculadas desde su nacimiento a otra obligación pudiendo ser esta la obligación tributaria principal o referirse a los pagos a cuenta.

³⁷ Artículo 58 LGT: “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

³⁸ Cfr. SOLER ROCH, M.T.: *“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”* pág. 17.

5.1 Características comunes.

Los recargos del período ejecutivo al igual que el resto de obligaciones tributarias accesorias poseen una serie de características que vienen desarrolladas en la propia LGT por lo que podemos enumerar las siguientes:

- Tratándose de obligaciones tributarias propiamente dichas estas surgen de un presupuesto de hecho que pese a ser propio de cada una de ellas, está íntimamente vinculado a otra obligación tributaria ya existente y sin la cual no sería posible el nacimiento de dicha obligación accesoria tal y como expone la profesora Soler Roch³⁹. Por ello se entiende que esa otra obligación tributaria que ya existe previamente, es requisito imprescindible para que pueda nacer la obligación accesoria, debido a que su presupuesto queda ligado a esas situaciones que hacen referencia al cumplimiento de la obligación anterior.
- Por otra parte, pese a destacar la dependencia de las obligaciones accesorias en su nacimiento de otra obligación tributaria, una vez surgen dichas obligaciones, se consolidan y alcanzan el carácter de independientes respecto de la obligación anterior, independientemente de que se trata de una obligación principal o de pagos a cuenta. Debemos tener presente que las obligaciones tributarias o accesorias son en todos los casos una ampliación de la obligación tributaria principal y es por eso que puede ir más allá es decir, puede sobrevivirle, dándose el caso de que una vez cumplida la obligación tributaria principal, los recargos que se apliquen ya sea por declaración extemporánea, del período ejecutivo o los intereses de demora.

Si bien las obligaciones complementarias tienen esa relación de dependencia respecto de la obligación principal que le preexiste, se diferencian de la misma en lo referente a su contenido. Hay que tener en cuenta que la prestación exigida al sujeto en las obligaciones tributarias accesorias nunca será la cantidad que se debe

³⁹ La profesora Soler Roch, entiende que las obligaciones accesorias surgen de un presupuesto de hecho cuya autonomía carece de importancia, pues tiene que tener una relación directa con la obligación tributaria principal que le preexiste, pues de lo contrario daría lugar a la imposibilidad de que nazca la obligación complementaria; M.T. Soler Roch, cit., pág. 17.

como tributo en la obligación principal preexistente. El objeto de estas obligaciones varía dependiendo de si hablamos de los intereses de demora el cual es indemnizar o compensar el daño causado a la Administración o por el retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas fuera de plazo o disfrutadas indebidamente, o si hablamos de los recargos, independientemente de si se trata del de declaración extemporánea o de los recargos ejecutivos, que se deberá resarcir por incumplimiento de la obligación principal o del pago a cuenta.

- Finalmente el deudor sobre el que recae la obligación tributaria complementaria será siempre el mismo deudor de la obligación principal que preexiste a esta.

Como todas las diferentes clases de obligaciones accesorias, los recargos del período ejecutivo poseen un régimen singular pese a la cierta homogeneidad sustancial que tienen todas ellas.

6. Los recargos del período ejecutivo.

6.1 Concepto.

Como concepto a tener como base sobre los recargos del período ejecutivo, es preciso señalar que la LGT si bien modificó tanto su cuantía y nomenclatura estableciendo ciertos tipos de recargos sin los respectivos intereses de demora en el caso de que se den determinados requisitos como veremos más adelante, no incluye una definición en sentido estricto de esta obligación, por lo que es preciso estudiar aquellos artículos de los que se puedan extraer elementos suficientes para elaborar uno, y es así que en palabras del profesor Clavijo y remitiéndonos a los artículo 25 y 28 de la propia ley, los recargos del período ejecutivo *“constituyen unas obligaciones accesorias de naturaleza resarcitoria y punitiva, cuyo devengo se origina cuando la deuda tributaria ha entrado en período ejecutivo, por no haberse satisfecho su importe en el período voluntario de pago”*.⁴⁰

6.2 Naturaleza.

Como toda figura jurídica, los recargos del período ejecutivo tienen su propia naturaleza jurídica, y de esta tarea se ha encargado la propia doctrina a lo largo de los años, pudiendo destacar algunas opiniones tales como la de la profesora Soler Roch, quien

⁴⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *“Las obligaciones tributarias accesorias”*, p. 48.

hacia especial hincapié respecto del recargo de apremio del 20 por ciento del Reglamento General de Recaudación de 1968, explicaba que el mismo se trataba de un mecanismo indemnizatorio junto a otro tipo de carácter aflictivo e intimidatorio. Todo ello implicaba que lo incluyera dentro del campo de las sanciones civiles y dentro de este, se concreta en el relativo al tipo de penalidad por incumplimiento; así pues la profesora ha entendido que dicho recargo tiene su paralelismo con diferentes figuras y demás sectores del ordenamiento. Por otro lado remarcaba la función que tenían dichos recargos la cual consistía en compensar la lesión producida en el interés al cumplimiento puntual de la obligación tributaria pero además cumplían con la función de proceder como medida coercitiva o de garantía con el objetivo de reforzar ese cumplimiento puntual con cierto carácter sancionador que equivale a una penalidad por incumplimiento pero manteniendo esas funciones de resarcimiento y de coercitividad o de garantía del pago puntual. González Sánchez por otra parte ha incidido sobre el recargo de apremio previsto en la LGT de 1963 cuya naturaleza se constituía en base a elementos de carácter indemnizatorio tales como intereses de demora y recargos de prórroga así como de medidas del tipo intimidatorio y represivo⁴¹. Hablaba del carácter intimidatorio del recargo basándose en la cuantía del 20 por ciento de este, pero su naturaleza indemnizatoria era producto de su propia finalidad ya que se trataba de un recargo cuya tendencia era compensar el daño causado a la Hacienda por el pago fuera de plazo. Hablando de los recargos del período ejecutivo actuales, es necesario tener en cuenta que el incumplimiento de la obligación supone una indemnización cuya vía para exigirla es el interés de demora, teniendo esto presente puede afirmarse que el ya mencionado recargo del 20 por ciento regulado en el artículo 28 de la LGT tiene una naturaleza sancionadora por incumplimiento de las obligaciones tributarias, dicha naturaleza sancionadora según la STS de 19 de junio de 1997 supone de cierta forma una cláusula ex lege. No olvidar destacar que la función intimidatoria sigue siendo característica de este recargo y esto se debe a que su objetivo no es otro que proteger el interés público consistente en que las obligaciones tributarias se cumplan en su período voluntario de pago.

⁴¹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Comentarios al artículo 58 de la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T.I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 494.

Respecto de la naturaleza de los otros dos recargos existentes, es decir, los recargos del 5 y del 10 por ciento, es opinión del profesor Clavijo que estos al igual que el recargo del 20 por ciento, poseen una naturaleza de carácter sancionador que sin embargo, y en palabras del mismo tienen “*un carácter mucho más atenuado*”⁴².

6.3 Caracteres específicos.

Ya hemos desarrollado cuales son las características generales de las obligaciones tributarias accesorias, no obstante, no resta que dentro de estas obligaciones cada una de ellas posea una serie de caracteres propios que las distinguen de las demás, y esto incluye por supuesto a los recargos del período ejecutivo. Como notas distintivas de estos recargos podemos destacar tres:

- Como todas las obligaciones tributarias, los recargos del período ejecutivo tienen un presupuesto de hecho concreto, este presupuesto es el inicio del período ejecutivo, el cual no debe confundirse con el inicio del procedimiento de apremio. El inicio del período ejecutivo se produce cuando la Administración tiene la posibilidad de realizar las actuaciones ejecutorias a través de un procedimiento correspondiente que se conoce como procedimiento de apremio y que tiene lugar en una fecha concreta ya determinada, dependiendo del tipo de deuda que se trate y de acuerdo con lo previsto en la LGT en su artículo 161.1.⁴³ Para poder diferenciarlo, el procedimiento de apremio está conformado por aquellos actos dictados por la Administración para la realización de la deuda y cuyo inicio tiene lugar en el momento que dispone el artículo 167 de la LGT⁴⁴ siendo este un

⁴² CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *op. cit.*, p. 49.

⁴³ Artículo 161 de la LGT: “1. El período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley. b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

⁴⁴ Artículo 167 de la LGT: “1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente,

momento posterior a la fecha en la que se inicia el periodo ejecutivo con la correspondiente notificación de la providencia de apremio. Con todo lo dicho podemos concluir diciendo que el devengo de los recargos del período ejecutivo se produce en el momento que inicia el período ejecutivo y no cuando inicia el procedimiento de apremio que como ya vimos, este requiere de una notificación previa de la providencia de apremio.

- Ya hemos visto como este tipo de obligaciones son accesorias o complementarias de la obligación tributaria principal o de los pagos a cuenta; pues bien esta accesoriedad resalta debido a que su presupuesto de hecho está relacionado directamente con el vencimiento del período voluntario de pago de la obligación a la que esta va referida, ya que sin su existencia previa como ya hemos mencionado, no sería posible hablar de este tipo de recargos.
- Finalmente, y vistos los dos primeros puntos, los recargos del período ejecutivo son un tipo de obligaciones accesorias cuya naturaleza se define como resarcitoria y punitiva, como una cláusula penal ex lege por incumplimiento de la obligación tributaria tal y como hemos hecho mención anteriormente cuando tratábamos de explicar la naturaleza de este tipo de obligaciones.

7. Clases de Recargos.

Hasta ahora en nuestra explicación hemos dado un concepto sobre este tipo de recargos así como en analizar la naturaleza de los mismos y sus caracteres más destacables, pero no hemos explicado cuales son esos recargos y cuáles son sus especificaciones y diferencias respecto de los otros por lo que a continuación distinguiremos las clases de recargos del periodo ejecutivo que regula la LGT en su texto legal, distinguiendo tres tipos:

se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.”

“2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.”

- **El recargo ejecutivo.**

Cuando nos referimos al recargo ejecutivo, estamos ante un recargo del 5 por ciento cuya aplicación la regula el artículo 28.2 de la LGT y que dispone que la aplicación del mismo tendrá lugar *“cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio”*. Si bien sobre este recargo en particular podemos precisar las siguientes notas características:

Lo primero que debe concurrir para poder exigir este recargo es que el sujeto sobre el que recae la obligación ingrese la deuda que se encuentra pendiente de pago en el inicio del período ejecutivo antes de la providencia de apremio. Si este ingreso se ha realizado, la Administración deberá proceder a liquidar así como a notificar el recargo que recordemos es del 5 por ciento y que no conlleva intereses de ningún tipo, concediendo los plazos de ingreso en ejecutiva correspondientes del artículo 62.5 de la LGT, y todo ello mediante la Dependencia de Recaudación.

La segunda nota de este recargo va referida al ingreso de la deuda que se encuentra pendiente, pues esta debe ingresarse de manera íntegra de lo contrario no sería posible aplicarlo. Esto se debe a que en caso de realizarse el ingreso pero no se produjera en su totalidad sino de manera parcial antes de la providencia de apremio, y posteriormente se notificara la misma, el recargo que entra a aplicarse varía entre el recargo del 10 por ciento libre de intereses o el recargo del 20 por ciento el cual sí los añade, siempre dependiendo de las circunstancias que se den, aclarando además que dichos porcentajes se aplican sobre la totalidad de la deuda al inicio del período ejecutivo y no respecto de la diferencia; por ello lo ingresado antes de la providencia de apremio se consideraría un ingreso a cuenta a descontar de la cantidad a ingresar.

- **El recargo de apremio reducido.**

Dirigiéndonos de vuelta al artículo 28 de la LGT esta vez en su apartado número 3, se regula este recargo de apremio reducido el cual es del 10 por ciento y actúa en aquellos supuestos en los que se satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período

voluntario así como el propio recargo antes de que finalice el plazo previsto para ello regulado en el artículo 62.5⁴⁵ de la misma ley para las deudas apremiadas.

Como en el caso anterior cuando hablamos de que el recargo ejecutivo atendía a dos notas básicas para su aplicación, en este caso el recargo de apremio reducido responde también a una serie de reglas:

Para poder aplicar este recargo del 10 por ciento resulta necesario que el sujeto obligado al pago realice el ingreso total de la deuda que se encuentra pendiente al inicio del período ejecutivo así como el propio recargo. La diferencia respecto del recargo anterior es el hecho de que no resulta suficiente con el pago total de la deuda no ingresada en período voluntario, ya que además se exige por ley que se realice el ingreso del propio recargo de apremio reducido por lo que resulta requisito indispensable para poder ser aplicado. Todo ello tiene razón de ser en que al notificarse la providencia de apremio, el recargo en cuestión ya ha sido liquidado, por lo que jurídicamente, su importe también es exigible junto con la deuda pendiente de pago.

Lo segundo a tener en cuenta es que el ingreso de la deuda pendiente al inicio del período ejecutivo y el recargo debe realizarse después de la notificación de la providencia de apremio conforme a lo establecido en el artículo 62.5 LGT donde se recogen los plazos establecidos para ello. Ello implica que en el caso de que la notificación de la providencia de apremio se realiza entre los días uno y quince de cada mes, el ingreso deberá realizarse desde la fecha de recepción esa notificación hasta el día veinte del mismo mes salvo que se tratara de un día inhábil, que en cuyo caso el plazo será hasta el día hábil siguiente. El otro supuesto sería si la notificación tuviera lugar entre los días dieciséis y último día de

⁴⁵ Artículo 62.5 LGT: “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 uno 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 cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”

cada mes; en este caso, el ingreso deberá realizarse desde el día en que se ha recibido dicha notificación hasta el día cinco del mes siguiente y en caso de que fuera un día no hábil el plazo será hasta el hábil siguiente.

- **El recargo de apremio ordinario.**

Se trata del último recargo del período ejecutivo el cual es del 20 por ciento y es aplicable si tenemos en cuenta los otros dos recargos vistos hasta ahora y hablando en sentido negativo en todos aquellos casos en los que no concurren las circunstancias necesarias para la aplicación de los otros dos recargos anteriores, y todo ello de conformidad con el artículo 28.4 de la LGT. En este caso el recargo ordinario siguiendo el contenido del propio artículo resulta compatible con los intereses de demora, y esto supone una característica especial respecto de los otros dos recargos puesto que en aquellos casos en los que resulte exigible el recargo ejecutivo del 5 por ciento o el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, no serán exigibles los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo todo ello de conformidad con el apartado 5 del mismo artículo⁴⁶.

8. Diferencias respecto de las demás obligaciones accesorias.

Si bien se incluyen dentro del mismo grupo de obligaciones y tienen en común ciertas características por tratarse todas ellas de obligaciones accesorias, es preciso distinguir una de otras pues pese a que no sea objeto de nuestra atención, conviene separar los recargos del período ejecutivo de aquellos otros recargos tales como los recargos por declaración extemporánea, y para ello nos basta con enfocarnos tanto en el origen de dichas obligaciones como en la forma mediante la que deben liquidarse.

Por una parte los intereses de demora tienen un origen propio en el incumplimiento por parte del sujeto obligado de los requisitos temporales del pago, esto

⁴⁶ Artículo 28 de la LGT: "El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo. 5. 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."

lo podemos observar en la propia definición que nos aporta el artículo 26 de la LGT que entiende por interés de demora “una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”. Esto no se asemeja en nada al origen que tiene el recargo por declaración extemporánea el cual, partiendo del artículo 27 de la LGT se devenga a través de la presentación de las autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento administrativo, que si bien sin llegar a tener una naturaleza sancionadora o represiva como es el caso de los recargos del período ejecutivo, tampoco comparte una naturaleza semejante a la de los intereses de demora, pues los intereses de demora se caracterizan por poseer una naturaleza más bien indemnizatoria o compensatoria no sancionadora tal y como considera el profesor Albiñana⁴⁷ entre otros, mientras que estos recargos, en consideración del profesor Clavijo⁴⁸ se consideran más bien de naturaleza mixta, tanto con elementos de la indemnización y la pena como por otra parte con un cierto carácter punitivo, pues trata de estimular el cumplimiento dentro de plazo de la obligación tributaria y de disuadir su incumplimiento. Finalmente y respecto de los recargos del período ejecutivo ya hemos analizado tanto su presupuesto u origen como su naturaleza y características propias y sabemos que el origen del mismo está marcado precisamente por la apertura del período ejecutivo antes del inicio del procedimiento de apremio; esta diferencia respecto del origen, como vimos anteriormente desde el punto de vista jurídico y dejando a un lado percepciones personales, permite esa compatibilidad que estudiamos en el apartado anterior entre los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo.

El otro aspecto a tener en cuenta para su diferenciación como ya dijimos es el relativo a la forma en la que se liquidan las obligaciones. Para ello debemos saber que los intereses de demora tienen una liquidación en función del tiempo del retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas tardíamente o disfrutadas indebidamente;

⁴⁷ C.Albiñana: “*el interés de demora es de naturaleza indemnizatoria, no sancionadora, y se exige por el retraso en que se ha incurrido en el pago de la cuota tributaria*”, “*Sistema tributario español y comparado*”, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, pág. 106.

⁴⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *op. cit*, p. 46.

mientras que en el caso de los recargos hablamos de unos porcentajes fijos, y más concretamente respecto de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento administrativo se aplican sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación derivada de la declaración extemporánea mientras que en el caso de los recargos del período ejecutivo ya vimos como la liquidación de los mismos se lleva a cabo sobre la deuda no ingresada en el período voluntario.

9. Los recargos en el marco actual.

Tal y como mencionábamos antes cuando buscábamos dar un concepto sobre este tipo de recargos la LGT introdujo novedades respecto de los mismos en tanto que la derogación de la norma anterior llevó consigo diferentes novedades en cada uno. Ejemplo de ello puede ser la eliminación de un tipo de recargo cuyo porcentaje era del 10 por ciento y en los otros casos se exigía necesariamente un recargo de apremio del 20 por ciento siendo este último en el que únicamente se exigían intereses de demora computados desde el inicio del período ejecutivo. Esta fórmula supone la configuración del recargo como una especie de tasa, en la que dependiendo del estado en la que se encuentre la tramitación del procedimiento si más o menos avanzado, se exigirá un importe adecuado a ello. Esta atenuación del recargo ejecutivo supone una equiparación al recargo mínimo de regularización. Por otro lado la novedad que supone la rebaja del 10 al 5 por ciento del recargo ejecutivo puede responder a un criterio lógico de proporcionalidad en el que se exige no hacer de peor condición la demora en el pago de la obligación que la o presentación de la autoliquidación en el plazo. Además de que el posible retraso en el cobro una vez declarado será imputado a la propia Administración. Además, también lo es la reducción del 20 al 10 por ciento para compeler al pago en el plazo dado en vía de apremio, y porque la finalidad resarcitoria de este recargo, tendente al resarcimiento de los gastos ordinarios por el inicio del procedimiento de apremio, excede normalmente de los costes reales.

10. Conclusiones.

Si bien no cabe duda que el procedimiento recaudatorio ya sea de forma general o como en este caso concreto, el que se desarrolla en el período ejecutivo ha sufrido

innumerables transformaciones a lo largo de los años, una de las claves de ello o la más importante resulta la generalización de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones; fuente de esto vienen a ser la propia STC 76/1990 que reflejaba esta transformación así como la necesaria colaboración entre contribuyente y Administración puesto que si bien es esta última quien posee la legitimación para la apertura de dicha fase consecuencia del no cumplimiento en el período voluntario del pago de las obligaciones, como habíamos mencionado, requiere esa cooperación del contribuyente en tanto que se le permite subsanar la deuda en ese período digamos previo a la apertura del procedimiento de apremio y que como calificaba el profesor Martín Delgado se trata de un comportamiento “indispensable” para el objetivo final de recaudación. Esta transformación ha afectado a la configuración que venían teniendo los recargos del período ejecutivo en tanto que la actual ley como vimos redujo significativamente los porcentajes a unos mucho menos agresivos de cara al cumplimiento de pago y que en mi opinión considero mucho más razonables.

Por otra parte, y respecto a la figura del tributo que hemos desarrollado a lo largo de la primera parte de este trabajo, no cabe duda que esta se ha instaurado de manera firme como una institución o instituto jurídico por parte de la doctrina dejando en segundo lugar ideas como la de ser una relación jurídica o como una función, que si bien son válidas y así lo conciben varios autores, la idea de institución jurídica goza de mayor trascendencia. Así lo entendía Sainz de Bujanda cuando explicaba el tributo como “*el recurso de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios*”, por ello veo acertado entender ese concepto como tal pues si bien este conjunto de normas se puede reducir a sistema en función de su finalidad financiera, la cual hemos visto que consiste en contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de los sujetos que han realizado el hecho imponible demostrando su capacidad económica.

En definitiva, y tras examinar por separado tanto la figura del tributo como la de los recargos del período ejecutivo vemos como existe una conexión entre ambas en tanto que el tributo-al manifestarse como ese instituto central del que la Administración se sirve para llevar a cabo la función para la cual el ordenamiento tributario le concede plena legitimidad y que supone el deber de participar en la financiación del gasto público por parte de los contribuyentes-genera todo el conjunto de situaciones y obligaciones a través de las cuales se pretende dar cumplimiento a dicho deber, el cual se lleva a cabo en un primer momento a través del plan de actuación que la Ley impone al contribuyente como consecuencia de haber realizado el hecho imponible previsto para ello, (obligación

tributaria principal) y que continua con el conjunto de obligaciones accesorias de las que la Administración puede disponer para su correcto cumplimiento en caso de que en un primer momento no se satisfaga su crédito tributario en el correspondiente período voluntario previsto. Por otra parte, no hay que olvidar que junto a estas situaciones jurídicas que se crean a partir de la institución de esta figura y que gozan de carácter obligatorio, existen otras que aun sin haber sido objeto de estudio en este trabajo suponen parte del propio tributo tales como los deberes de la administración o de los propios particulares, por ejemplo la potestad de liquidación o de comprobación. Todo ello y siguiendo las palabras del profesor Clavijo si bien sirve para dar firmeza al principio de autotutela de la Administración, no niegan en ningún momento la unidad esencial del tributo como instituto jurídico que es.

11. Bibliografía.

- ALBIÑANA, C.: “*Sistema tributario español y comparado*”, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992.
- ALGUACIL MARÍ, P.: “*Acerca de la flexibilidad de la reserva de Ley en materia tributaria*”, en REDF nº 101/1999.
- CALVO ORTEGA, R.: “*El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*”, en Nueva Fiscalidad, nº 8/2003.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “*Las obligaciones tributarias accesorias*”.
- CASASO OLLERO, G.: “*Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual*”, en Estudios de Derecho y Hacienda, T. II, IEF, 1987.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. Mª.: “*Ordenamiento tributario español*”, I, Civitas, Madrid, 1977.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “*Derecho Financiero y Tributario*” (Parte general), Universidad Complutense, Madrid, 3ª ed., 2014.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “*El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran*”, en Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Monográfico 20/1996.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II.*
- GÉNOVA GALVÁN, A.: *El tributo: Concepto y Clases; “El concepto de tributo en la Ley General Tributaria. Las prestaciones patrimoniales públicas”*.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “*Comentarios al artículo 58 de la Ley General Tributaria*”, en AA.VV., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T.I, Edersa, Madrid, 1982.
- JARCAH, D.: *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2ª ed.
- LUCHENA MOZO M.G.: “*La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*”.
- NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*.
- PÉREZ ROYO, F.: “*Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria*”, en HPE, nº 14/1972.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “*Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*” en *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. II, XV Jornadas de Estudios de la D.G. de lo Contencioso del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.

- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I*, vol. 2º, Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- SOLER ROCH, M.T.: *“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*
- VARONA ALABEM, J.E.: *“Los tributos extrafiscales”*.
- VILLEGAS, H.B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, T.I, Depalma, Buenos Aires, 4ª. ed., 1987.