

18 JAN 2024

# Civitas Revista española de Derecho Financiero

Año 2014

Número 162 (Abril - Junio)

Estudios

3. La imputación de pagos entre los diferentes conceptos de una misma deuda tributaria (IRENE ROVIRA FERRER)

VI. La imputación de las cuantías obtenidas en el procedimiento de apremio entre los componentes de una misma deuda tributaria

## 3 La imputación de pagos entre los diferentes conceptos de una misma deuda tributaria

---

**IRENE ROVIRA FERRER**

*Universitat Oberta de Catalunya*

**Civitas Revista española de Derecho Financiero 162  
Abril - Junio 2014**

### Sumario:

[I. Introducción](#)

[II. La imputación de pagos en el ámbito tributario](#)

[III. La imputación de pagos entre los componentes de una misma deuda tributaria realizados en el período voluntario](#)

[IV. La imputación de pagos entre los componentes de una misma deuda tributaria realizados antes de la notificación de la oportuna providencia de apremio](#)

[V. La imputación de pagos entre los componentes de una misma deuda tributaria realizados tras de la notificación de la oportuna providencia de apremio](#)

[VI. La imputación de las cuantías obtenidas en el procedimiento de apremio entre los componentes de una misma deuda tributaria](#)

[VII. Conclusiones](#)

RESUMEN: La regulación tributaria acerca de la imputación de pagos básicamente establece que, en relación con las deudas tributarias que no se encuentren en fase ejecutiva, el deudor tendrá absoluta libertad y, respecto a las deudas que estén en la misma, se deberán seguir una serie de normas de prelación (tanto a la hora de aplicar tales pagos como las cuantías obtenidas en un procedimiento de apremio). Así, además de ser sumamente escueta y requerir, cuando resulta posible, la aplicación supletoria del Derecho común, en ningún momento especifica cómo se deberá operar cuando la imputación no deba hacerse entre varios créditos administrativos sino entre los diferentes conceptos que puede integrar una

deuda tributaria en sí. Por ello, con base en las características de los diversos conceptos y diferenciando los períodos de pago en los que puedan encontrarse las deudas, resulta necesario elaborar un análisis detallado sobre cómo se debería proceder en tales supuestos, lo que constituye en general el objeto del presente trabajo.

**ABSTRACT:** The regulation about the imputation of payments in the field of taxation essentially states that, in relation to tax debts that are not in the enforcement period, debtors are free to decide how to impute their payments, and, with respect to debts that are in that period, it will be necessary to follow certain priority rules. Thus, this regulation is so insufficient that, when possible, it is necessary to apply supplementarily the common law, especially to determine what happens when the imputation has to be applied to the different concepts that conform one tax duty. Therefore, an analysis is needed to clarify how to proceed in these specific problematic situations, which is the subject of this paper.

**PALABRAS CLAVE:** Imputación de pagos, deudas tributarias, período voluntario, período ejecutivo, procedimiento de apremio.

**KEY WORDS:** Imputation of payments, tax debts, voluntary period, enforcement period, compulsory enforcement procedure.

## **I. INTRODUCCIÓN**

De conformidad con el artículo 58 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), la deuda tributaria puede componerse de una serie de elementos diferenciados aunque relacionados entre sí, ya que, además de la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, también puede integrar, en su caso, intereses de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del período ejecutivo y recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

De todos modos, considerando que todos sus componentes consisten en una cantidad monetaria y que, a fin de cuentas, siempre comporta una obligación pecuniaria, parece lógico pensar que la causa principal que conllevará su extinción es el pago de la misma, y es que, en esencia, ésta es su finalización natural. Así, no es de extrañar que tanto el primer como el segundo apartado del artículo 59 de la LGT lo enumeren como la primera forma de terminación de los débitos a favor de la Administración tributaria, ni que a él se dedique la primera sección específica dentro del Capítulo relativo a la deuda tributaria.

En concreto, el pago consiste en el ingreso a la Hacienda Pública de una cantidad de dinero correspondiente a una obligación pecuniaria de la que ésta es acreedora, cuyo efecto no será otro que la liberación del deudor por la parte liquidada. Sin embargo, a pesar de la simplicidad de su concepto, son varios los aspectos que lo conforman y que pueden divergir en gran medida, como pueden ser los sujetos (ya que, sin ir más lejos, se puede realizar por parte de terceros -art. 33.1 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio-), las formas y medios de pago utilizados (puesto que, a pesar de que el art. 60 de la LGT establezca que, con carácter general, el pago se realizará en efectivo -a través de diferentes medios-, también reconoce que, cuando así lo prevea la normativa, se podrá llevar a cabo mediante efectos timbrados o en especie) o el propio momento en el que tenga lugar.

En relación con este último aspecto, procede recordar que el pago de las deudas tributarias puede realizarse durante el período voluntario o el período ejecutivo, fases que, como es sabido, se diferencian en función de si la deuda se liquida dentro del plazo normativamente previsto para su pago (o, en caso de autoliquidación o declaración extemporánea, dentro del mismo día en el que se presente o dentro del plazo establecido por el art. 62.2 de la LGT

abierto con la oportuna liquidación, respectivamente) o con posterioridad (arts. 161 de la LGT y 68 y 69 del RGR).

Así, es evidente que la regulación y las consecuencias del pago en cada uno de estos períodos no serán las mismas, pues, sin ir más lejos, el inicio del período ejecutivo implica la desatención de una obligación pecuniaria.

De hecho, es justamente con base en dicho aspecto de donde parte la normativa tributaria para regular la imputación de los pagos que puedan tener lugar, es decir, a la hora de determinar la aplicación de una cuantía al pago de una deuda tributaria en caso de que no resulte suficiente para su total liquidación. Y es que el pago de una deuda tributaria puede realizarse de forma espontánea en cualquier momento que se desee (art. 160.2 de la LGT), de la misma forma que podrá ser total o parcial. Sin embargo, como se desprende del art. 59.2 de la LGT, sólo tendrá efectos liberatorios de la deuda tributaria por el importe pagado, de modo que, si no comprende la totalidad de la deuda, continuará el procedimiento de recaudación por el resto impagado (68.3 del RGR).

No obstante, al abordar tales cuestiones, la normativa no hace ninguna referencia al supuesto en el que solo exista una única deuda tributaria, es decir, que, como se verá a continuación, sólo establece cómo se deberá proceder en el caso que un mismo sujeto pasivo sea deudor de varios créditos frente a la Administración tributaria para determinar a cuál se deberá aplicar el pago.

Por ello, teniendo en cuenta la relevancia de dicha laguna normativa y las diferencias que pueden tener lugar en cada uno de mencionados períodos, su estudio es justamente el objeto del presente trabajo, tanto en relación con las cuantías ingresadas de forma espontánea por parte del deudor o de un tercero como por lo que respecta, en el período ejecutivo, a las obtenidas mediante el denominado procedimiento de apremio.

## II. LA IMPUTACIÓN DE PAGOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

En palabras del propio TS, puede definirse la imputación de pagos como «la determinación de la obligación a la que se aplica el pago y produce su cumplimiento, habiendo varias del mismo tiempo» (STS de 24 de marzo de 1998), de forma que, como añade, la existencia de dicha figura se encuentra vinculada a «la coexistencia previa de deudor y acreedor y de una pluralidad de deudas derivadas de las relaciones obligacionales mediante entre los mismos» (STS de 25 de octubre de 1985)<sup>1)</sup>.

Sin embargo, como se apuntaba, ya sólo con estas primeras consideraciones jurisprudenciales aparece un primer problema evidente, y es que, como deja claro el art. 58 de la LGT, la deuda tributaria se compone de una serie de conceptos que pueden acompañar la cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, por lo que, en caso de no resultar la cuantía a aplicar a su pago suficiente, también son susceptibles de requerir la pertinente imputación<sup>2)</sup>.

Por su parte, prosiguiendo con sus características generales, la STSJ del País Vasco 1058/2001, de 23 de febrero, añade que, para que la imputación pueda tener lugar, las deudas en cuestión deberán estar vencidas y ser líquidas y exigibles, si bien, nuevamente, este requisito requiere otra matización.

Al respecto, obsérvese que, para que una deuda esté vencida y sea exigible, es necesario que haya finalizado el período voluntario para su pago, aunque, como se viene apuntando, nada impide que la imputación de un pago espontáneo se lleve a cabo justamente en esta fase. De hecho, así se desprende de forma clara del art. 63 de la LGT, que, tras reconocer la libertad del deudor a la hora de imputar los pagos que realice, únicamente exceptúa los supuestos en

que las deudas se encuentren en fase de ejecución forzosa.

Por consiguiente, parece que el único requisito realmente necesario para que pueda tener lugar la imputación es que las deudas estén efectivamente liquidadas (es decir, que estén determinadas cuantitativamente, en el sentido de que estén perfectamente identificadas) y que, respecto a las mismas, se haya iniciado el procedimiento de recaudación.

Así pues, parece que la imputación de pagos simplemente se puede definir como la actuación por la cual se designa la deuda o la parte de la misma a la que debe aplicarse una cantidad monetaria, ya sea a consecuencia de un pago realizado por el deudor o de la ejecución forzosa de su patrimonio.

De todos modos, como se apuntaba, cierto es que la actual regulación tributaria (centrada esencialmente en los arts. 63 de la LGT y 116 del RGR) coincide con el mencionado criterio jurisprudencial y únicamente regula la imputación de pagos partiendo de la coexistencia de diferentes deudas, estableciendo, a tal efecto, diferentes consideraciones en función del momento en el que se encuentren (concretamente, en función de si ya se ha iniciado el procedimiento de ejecución forzosa para el cobro de las mismas).

Por ello, y para una mejor sistemática a la hora de estudiar la laguna normativa que se plantea ante la imputación de pagos frente a una sola deuda, conviene analizar con detalle tales previsiones diferenciando los supuestos que se pueden plantear, agrupándolos, conforme a la normativa, en función de si ya se ha iniciado o no la fase de ejecución forzosa (y es que, además, los conceptos que pueden integrar la deuda variarán en cada una de ellas).

En concreto, además del período voluntario, el análisis debe partir de tres momentos diferentes que se pueden dar en el período ejecutivo y que comportarán diferentes consecuencias: un primero relativo a que el deudor pague espontáneamente parte de sus deudas antes de que se le notifique la providencia de apremio, un segundo consistente en que el mismo realice el ingreso después de recibir la mencionada providencia y un tercero referente a la imputación de las cantidades obtenidas a consecuencia del procedimiento de apremio.

### **III. LA IMPUTACIÓN DE PAGOS ENTRE LOS COMPONENTES DE UNA MISMA DEUDA TRIBUTARIA REALIZADOS EN EL PERÍODO VOLUNTARIO**

Las previsiones tributarias relacionadas con la imputación de pagos se encuentran esencialmente establecidas en los arts. 63 de la LGT y 116 del RGR, que, si bien resultan un poco más detallados e incluyen algún mínimo cambio, han reproducido esencialmente las previsiones de los arts. 62 de la antigua LGT y 45 del RGR aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Así, el art. 63 de la LGT contempla, en primer lugar, que el obligado al pago de varias deudas tributarias que no se encuentren en fase ejecutiva podrá imputar cada pago que realice a la deuda que libremente determine (declarando, en el momento de entregar la suma de dinero al órgano recaudador competente, qué crédito administrativo desea saldar), aunque, como también puntualiza, «el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto» puesto que «las deudas tributarias son autónomas».

De este modo, la normativa tributaria ha acogido el criterio principal que opera en el ámbito del Derecho común, puesto que el art. 1172 del Código Civil (CC) señala que «el que tuviere varias deudas de una misma especie en favor de un solo acreedor, podrá declarar, al tiempo de hacer el pago, a cuál de ellas debe aplicarse».

Por consiguiente, parece que, si el deudor tiene libertad para escoger la deuda tributaria a la que desea aplicar el pago que realice en período voluntario, lo lógico es que también la tuviera para decidir a qué concepto desea imputarlo, aunque técnicamente esta duda sólo se planteará en un supuesto concreto.

Al respecto, obsérvese que, en principio, todos los elementos que no sean la cuota tributaria resultante de la obligación tributaria principal o las obligaciones de realizar pagos a cuenta (es decir, los intereses de demora y los recargos) únicamente podrán devengarse si el correspondiente pago no se ha realizado en período voluntario, de modo que, si se realizara un pago espontáneo en tal período, es evidente que se debería imputar a la obligación tributaria principal o a la de realizar pagos a cuenta.

No obstante, cierto es que puede existir un supuesto en el que un recargo se devengue en período voluntario, y éste no es otro que aquel en el que una deuda se autoliquide o declare de forma extemporánea sin requerimiento previo y se ingrese la correspondiente cuota dentro de tal período<sup>3)</sup>. Así, de conformidad con el art. 27 de la LGT, el correspondiente recargo extemporáneo técnicamente se habría devengado en el período voluntario, si bien, al no haberse liquidado aún, no plantea duda alguna a efectos de imputación.

Por consiguiente, el único supuesto en el que podría plantearse a qué concepto de la deuda imputar un pago estando en período voluntario sería aquel en el que los intereses de demora estuvieran junto a la deuda principal por derivar de un acta de la Administración tendente a regularizar la situación de un obligado tributario.

En tales casos, si bien el período voluntario de pago se iniciará con la notificación de la correspondiente liquidación (art. 62.5 de la LGT), la deuda resultante estará constituida por la cuota o parte de la misma dejada de ingresar y los intereses de demora pertinentes, por lo que, aunque ambos conceptos formarían el principal, si se realizara un pago parcial y espontáneo dentro del período voluntario, debería decidirse a qué concepto se aplica.

Así, y aunque podría pensarse que, por analogía respecto a la regulación tributaria de la imputación entre diferentes deudas en tales casos, también operaría la libertad del deudor regulada en el art. 63 de la LGT (puesto que el art. 14 de la LGT sólo la prohíbe la aplicación analógica «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»), debe destacarse que el presente supuesto se encuentra regulado de forma expresa aunque en el CC, el cual, conforme al propio art. 4.3 del CC y el art. 7.2 de la LGT, resulta de aplicación supletoria.

En concreto, el precepto que resultaría de aplicación sería el art. 1.173 del CC, en virtud del cual, «si la deuda produce interés, no podrá estimarse hecho el pago por cuenta del capital mientras no estén cubiertos los intereses»<sup>4)</sup>.

Así pues, en el único supuesto en el que podría tener lugar tal planteamiento, se debería imputar el pago a saldar primero los intereses de demora que integra el capital, aplicando el restante, si lo hubiera, al resto de la deuda que conformaría el principal.

#### **IV. LA IMPUTACIÓN DE PAGOS ENTRE LOS COMPONENTES DE UNA MISMA DEUDA TRIBUTARIA REALIZADOS ANTES DE LA NOTIFICACIÓN DE LA OPORTUNA PROVIDENCIA DE APREMIO**

En relación con los pagos espontáneos realizados en el período ejecutivo pero antes de la notificación de la correspondiente providencia de apremio, tampoco dice nada la normativa tributaria acerca de cómo deberá proceder su aplicación entre los diferentes conceptos de una misma deuda, por lo que en tales casos también debe acudir a la aplicación supletoria del Derecho Civil.

Sin embargo, el único precepto referido a la imputación de pagos respecto a una única deuda es el mencionado art. 1.173 del CC, que, al establecer únicamente que, antes que el principal, se deberán satisfacer los intereses de demora, no resulta de aplicación aquí.

En este sentido, téngase en cuenta que, en caso de realizar el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, aún no se podrá saber si tendrá lugar el devengo de intereses de demora, ya que justamente será el momento en el que el deudor satisfaga por completo el crédito de la Administración tributaria el que determinará si procede recargo alguno y, en su caso, si los intereses de demora son compatibles.

Por consiguiente, si se realiza un pago espontáneo por parte del deudor (o de un tercero) antes de la notificación de la oportuna providencia de apremio, parece que el pago deberá imputarse al principal (es decir, a la cuantía resultante de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta), tanto si éste cubre la totalidad de tal importe como (y con más razón) si es parcial (ya que, como se ha señalado, la imputación de pagos sólo puede tener lugar en relación con los débitos líquidos -es decir, los que están perfectamente identificados- y, si se realiza la imputación por ser justamente la cuantía aportada insuficiente, el proceso de recaudación continuará y aún no se podrá saber qué recargos y, en su caso, intereses de demora resultarán procedentes, por lo que aún no estarán liquidados).

Sin embargo, cierto es que, si la deuda se hubiera autoliquidado o declarado fuera de plazo y no se hubiera ingresado en el mismo día o dentro del plazo del art. 62.2 de la LGT abierto con la oportuna liquidación (o se hubiera presentado una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación), podría darse el caso que existiera un recargo ya liquidado, y es que, junto al correspondiente recargo ejecutivo, se exigiría un recargo por declaración extemporánea<sup>5)</sup>.

En concreto, éste podría ser del 5, 10 o 15% del importe que resultase a ingresar en función de si la presentación se hubiera efectuado o pagado dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido, aunque, si la presentación de la autoliquidación o declaración se realizara una vez transcurridos 12 meses, el recargo sería del 20% (supuesto en el que también se exigirían los intereses de demora generados desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación correspondiente hasta el momento en el que se realizara -art. 27.2 de la LGT-).

Así pues, podría darse el caso que la imputación tuviera que decidirse entre el principal (la cuantía resultante de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta), el recargo extemporáneo y, si éste fuera el del 20%, los intereses de demora devengados, aunque, de conformidad con el art. 1.173 del CC, si estos últimos procedieran, serían a los que se aplicaría la correspondiente cantidad en primer lugar.

En consecuencia, tanto si los intereses de demora fueran exigibles como si no, debe valorarse si el eventual pago espontáneo debería imputarse o al correspondiente recargo extemporáneo o al principal, para lo cual, teniendo en cuenta la normativa civil, parece que la solución radica en valorar si tales recargos tienen naturaleza indemnizatoria.

Al respecto, y teniendo en cuenta la incompatibilidad de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del 5%, 10% y 15% con los intereses de demora, parece lógico pensar que son de naturaleza resarcitoria, mientras que el del 20%, al ser compatible, resulta más bien sancionador<sup>6)</sup>. Asimismo, otro de los motivos que justifica esta clara divergencia es el hecho de que, conforme al artículo 27.5 de la LGT, sólo en los primeros procede la reducción de su importe en un 25% si se ingresa el importe de la correspondiente autoliquidación en el momento de presentarla (o de la pertinente liquidación dentro del plazo establecido en el art. 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la misma -o el fijado en el acuerdo concedido de aplazamiento o fraccionamiento-) junto con el importe restante del

recargo (el 75%) antes de que finalice el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT abierto con la liquidación de éste, y es que esta rebaja sólo cobra sentido si se entiende que estos recargos van dirigidos a compensar a la Administración por el perjuicio de no disponer de un dinero que le correspondía y que, en tales casos, será menor.

De todos modos, a pesar de estas claras diferencias, procede valorar en este punto la jurisprudencia del TC, la cual empieza por señalar que, a la hora de valorar si la naturaleza de un acto es sancionadora, además de constatarse que deriva de un incumplimiento previo, debe analizarse «la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse» (STC 276/2000, de 16 de noviembre). Consecuentemente, como prosigue la mencionada sentencia en relación con los recargos, «si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la finalidad represiva, retributiva o de castigo de las sanciones (STC 239/188, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo».

Sin embargo, a la hora de aplicar este criterio general en relación con los recargos, el TC se ha centrado en constatar su finalidad sancionadora en función de su cuantía, aunque sólo se ha manifestado expresamente respecto al recargo extemporáneo del 50% que establecía, tras su modificación por la Ley 18/1991, el artículo 61.2 de la antigua LGT. En concreto, como señaló en la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, «no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones, debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores», por lo que, teniendo en cuenta que «supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como una sanción».

No obstante, lo que en ningún momento ha fijado el TC ha sido la cuantía a partir de la cual un recargo pasa a convertirse en una sanción, lo que, por otra parte, resulta completamente imprescindible para poder determinar su constitucionalidad (ya que, si ambas figuras son equiparables, la imposición del recargo en cuestión supondría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la CE, en tanto que se privaría a los sujetos pasivos de un procedimiento previo con las garantías suficientes, así como del derecho contemplado en el artículo 25 de la misma a que «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento»<sup>7)</sup>.

De todos modos, con base en lo expuesto, resulta lógico pensar que el límite deberá fijarse en el importe de la sanción mínima prevista, aunque, en cualquier caso, parece que, si el legislador hubiera querido configurar los recargos como sanciones, los hubiera ubicado dentro del Capítulo correspondiente a las «infracciones y sanciones tributarias» y no dentro de las obligaciones accesorias a las obligaciones tributarias, además del hecho de que su imposición objetiva imposibilita en todo caso que puedan constituir cualquier tipo de sanción<sup>8)</sup>.

Asimismo, como recuerda Cruz Amorós, no hay que olvidar que «el pago voluntario y espontáneo del contribuyente le exime de responsabilidad en materia de sanciones tributarias, siempre que sea anterior a cualquier tipo de actuación administrativa» (artículo 179.3 de la LGT)<sup>9)</sup>, por lo que, obviamente, si se hubieran querido equiparar tales recargos a las sanciones, no se podrían imponer.

Por ello, una vez descartada su eventual naturaleza sancionadora, la STC 141/1996, de 16 de septiembre, planteó la posibilidad de que tales recargos por ingresos realizados fuera de plazo cumplieran «una función resarcitoria o indemnizatoria para la Administración hasta el

límite en que dicho porcentaje se equipare con el interés de demora (...) y en la medida que excedan de dicho importe hasta alcanzar el 50% de la deuda tributaria (...) una función coercitiva, disuasoria o de estímulo que, aunque les confiera un cierto matiz sancionador, no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, pero siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)». Así pues, tras señalar que tales recargos nunca podrán tener esencia sancionadora, el TC dejó claro que su naturaleza sólo podrá ser compensatoria o disuasoria, aunque también reconoció la posibilidad de que tuvieran las dos.

Sin embargo, en relación con su finalidad compensatoria, cierto es que la figura tributaria destinada a compensar los perjuicios causados por un pago fuera de plazo son los intereses de demora, por lo que, a pesar de que algunos autores defiendan que en dichos casos los recargos los sustituyan<sup>10</sup>, su denominación no puede «enmascarar la verdadera naturaleza jurídica de una determinada institución jurídica»<sup>11</sup>. Asimismo, debe resaltarse que, si bien se prevén diferentes cuantías en función de la demora del obligado, su determinación no tiene en cuenta el período de tiempo exacto transcurrido desde el vencimiento de la obligación de pago (lo que sí ocurre en la imposición de los intereses moratorios), por lo que, al establecerse a tanto alzado en función de los meses de retraso, su importe suele ser superior<sup>12</sup>.

Además, no hay que olvidar que resarcir el perjuicio causado a la Administración por el incumplimiento de una obligación pecuniaria resulta imposible (ya que, a pesar de la presentación impuntual de declaraciones o autoliquidaciones, nada impide que el pago pueda realizarse de forma correcta en período voluntario), del mismo modo que no puede justificarse que se encuentren encaminados a compensar los perjuicios generados a los servicios de recaudación (pues, como señala la STSJ de Cataluña de 27 de julio de 1998, dichos órganos «ni siquiera han llevado a cabo actividad alguna que pudiera justificar *in extremis* su exigencia»).

Por consiguiente, una vez descartada su naturaleza sancionadora y compensatoria, parece que la finalidad de los recargos por pagos y/o declaraciones extemporáneas y espontáneas sólo puede ser disuasoria, y es que es la que mejor encaja realmente con su concepto y regulación. De este modo, como señala Pérez de Ayala, debe entenderse que su imposición persigue principalmente dos grandes fines: la protección y tutela de la satisfacción correcta y completa del crédito tributario y la disuasión o represión de cualquier tipo de comportamiento del administrado que ponga en peligro el cumplimiento correcto, voluntario y puntual de sus obligaciones<sup>13</sup>.

De hecho, dichas consideraciones también han sido recogidas por el propio TC, quien ha reconocido la equiparación de dichos recargos con las cláusulas penales. En este sentido, como consta en la STC de 21 de diciembre de 1995 o en la STC de 14 de marzo de 1996, el TC ha considerado que «su función es similar a la cláusula penal que pueden convenir las partes (...) como medio para estimular el cumplimiento puntual de las mismas», y es que integran «una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de que éste se produzca dentro de plazo» (aunque también fomentan el cumplimiento correcto de las obligaciones de presentación de declaraciones o autoliquidaciones)<sup>14</sup>.

Así pues, volviendo a la imputación de pagos en el caso de que, además del principal, se haya liquidado el correspondiente recargo extemporáneo, parece que las cuantías aportadas espontáneamente por el deudor o un tercero antes de la notificación de la correspondiente providencia de apremio deberán aplicarse, en primer lugar, a la cuantía resultante de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, a no ser que el recargo procedente fuera el del 20% y, teniendo en cuenta su compatibilidad, se hubieran liquidado los intereses de demora devengados desde el fin de los 12 meses posteriores al período

voluntario de presentación de la pertinente declaración o autoliquidación y el momento en el que ésta tuvo lugar. En tal caso, de conformidad con la normativa civil, la imputación debería iniciarse por liquidar los mencionados intereses y, de resultar la cuantía suficiente, proceder con el principal y, en su caso, el mencionado recargo.

Y es que ésta sería la opción a la que se llegaría tanto si se acepta que la normativa civil establece que únicamente los intereses de demora tendrán preferencia de cobro respecto al principal (por lo que a éste se le aplicará siempre el pago en segundo lugar), como si, en relación con el resto de conceptos que no son el interés de demora, se aplican por analogía las normas previstas en el CC para la imputación entre deudas tributarias en tales supuestos, ya que el art. 1.174 establece que debería empezarse por el concepto más oneroso para el deudor, que es, sin duda, el principal (puesto que, si bien el impago tanto de éste como del recargo extemporáneo comportará el devengo de los recargos del período ejecutivo y, en su caso, de intereses de demora -ya que el cobro de cada uno sigue su propio procedimiento de recaudación-, el período ejecutivo de pago del principal se inició con anterioridad y, por consiguiente, las consecuencias serán más gravosas)<sup>15</sup>.

Sin embargo, cierto es que, al no existir una norma específica ni en el ámbito civil ni en el tributario, también sería posible considerar la conveniencia de aplicar analógicamente, por regular un supuesto semejante entre los que se aprecia identidad de razón, el criterio que enumera el art. 63.3 de la LGT, el cual lo establece para determinar la imputación que debe operar entre diferentes deudas en fase ejecutiva. En concreto, tal precepto señala que el pago se deberá aplicar a la deuda más antigua, determinando dicha antigüedad de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

De todos modos, aun considerando su aplicación más adecuada con base en su especialidad, procede resaltar que se acabaría llegando a la misma solución apuntada, ya que, en principio el principal también sería la deuda más antigua en el sentido de exigible en primer lugar.

De hecho, únicamente no sería así en el hipotético caso en el que, ante una declaración fuera de plazo, la Administración notificara la correspondiente liquidación y la del oportuno recargo de declaración extemporánea el mismo día, puesto que el período voluntario para el pago de ambos conceptos acabaría tras la finalización del plazo previsto en el art. 62.2 de la LGT abierto con la notificación de cada liquidación. Sin embargo, en tal supuesto, tampoco resultaría de aplicación el criterio de la onerosidad contemplado en el CC (ya que también sería la misma), por lo que no cabría otra opción que la de aplicar analógicamente la parte final del art. 1.174 del CC e imputar el pago a prorrata.

Por último, no está de más recordar que, si el pago espontáneo se hiciera en relación con la deuda derivada de un acta de la Administración tendente a regularizar la situación de un obligado tributario (es decir, cuyo principal estuviera constituido en parte por intereses de demora), con base en el mencionado art 1.173 del CC, tales intereses se deberían saldar en primer lugar.

## **V. LA IMPUTACIÓN DE PAGOS ENTRE LOS COMPONENTES DE UNA MISMA DEUDA TRIBUTARIA REALIZADOS TRAS DE LA NOTIFICACIÓN DE LA OPORTUNA PROVIDENCIA DE APREMIO**

De conformidad con el art. 70 del RGR, uno de los contenidos indispensables que deberá integrar la providencia de apremio es la liquidación del recargo del periodo ejecutivo, es decir, el «requerimiento expreso para que se efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» y la «advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido

del 10 %, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 % y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda». Así pues, en tales casos, el recargo de apremio reducido ya ha sido liquidado, por lo que procede valorar si será al mismo o al principal a lo que se deberá aplicar el pago en primer lugar.

Igual que en los casos anteriores, no existe normativa tributaria que prevea cómo deberá operar la imputación del pago en relación con una sola deuda en dichos supuestos, por lo que, acudiendo al art. 1.173 del CC, también procede valorar si el recargo de apremio reducido tiene naturaleza indemnizatoria.

Al respecto, dicho recargo viene regulado en el art. 28.3 de la LGT y se fija en un 10% de la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, previéndose que se aplicará cuando ésta se satisfaga antes de la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT abierto con la notificación de la providencia de apremio.

Igual que los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del 5%, 10% y 15%, su exigencia será incompatible con el devengo de los intereses de demora, si bien, a pesar de que tampoco pueda considerarse sustituto de los mismos por los motivos ya expuestos<sup>16)</sup>, cierto es que su esencia resarcitoria cobra sentido en relación con los gastos originados por la apertura del procedimiento de apremio (y es que resulta lógico pensar que, si el retraso en el pago es imputable al deudor, debe ser él quien cargue con los costes derivados de su exacción forzosa)<sup>17)</sup>.

No obstante, igual que en los casos anteriores, su naturaleza no ha sido un tema pacífico tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia, ya que, a pesar de que su esencia compensatoria (en los términos aquí descritos) esté bastante aceptada, se encuentran opiniones de lo más divergentes al respecto. Así, mientras que en algunos casos se configuran como auténticas sanciones<sup>18)</sup>, en otros se conciben como medidas de carácter disuasorio<sup>19)</sup>, de la misma forma que hay supuestos en los que se reconoce su naturaleza mixta (ya sea indemnizatoria y sancionadora<sup>20)</sup> o disuasoria y resarcitoria<sup>21)</sup> e incluso otros donde se configuran como tasas por la prestación de un servicio público (cuyo devengo se entiende que viene provocado por la morosidad del deudor)<sup>22)</sup>.

De todos modos, parece que la naturaleza compensatoria por la puesta en marcha del procedimiento de apremio sigue siendo la que menos problemas plantea y la que más respeta la jurisprudencia constitucional, si bien es cierto que, en tanto que son obligaciones accesorias, su implícito fin disuasorio no se puede negar.

Así pues, aceptando su naturaleza indemnizatoria, parece que los pagos espontáneos que se realicen una vez notificada la providencia de apremio y dentro del plazo del art. 62.5 de la LGT deben imputarse, en primer lugar, al recargo de apremio reducido (ya que, a pesar de tener una liquidación independiente -puesto que se ha realizado en la providencia de apremio- técnicamente forma parte del resto de la deuda), prosiguiéndose con el pago del principal (es decir, a la cantidad a ingresar que resultara de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta) y, si existiera, como se ha visto, con el eventual recargo por declaración extemporánea (a no ser que fuera procedente el del 20% y se hubieran liquidado intereses de demora, ya que estos deberían saldarse junto con el recargo de apremio reducido en función, conforme a la aplicación analógica de la normativa tributaria, de su antigüedad -art. 63.3 de la LGT-).

No obstante, si el ingreso tuviera lugar una vez finalizado el plazo del art. 62.5 de la LGT, cierto es que, desde un punto de vista técnico, el recargo de apremio reducido no sería procedente y el que resultaría de aplicación (el recargo de apremio ordinario junto a los correspondientes intereses de demora -apartados 4 y 5 del art. 28 de la LGT-) aún no se

habría liquidado (sin ir más lejos, porque, hasta que no tenga lugar el ingreso de la totalidad del ingreso de la deuda en período voluntario, los intereses de demora no se pueden calcular), por lo que, en tal caso, el pago debería imputarse primeramente al principal y seguir, en su caso, con el recargo extemporáneo (con la salvedad ya expuesta relativa a los intereses de demora si el procedente fuera el del 20%).

## **VI. LA IMPUTACIÓN DE LAS CUANTÍAS OBTENIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO ENTRE LOS COMPONENTES DE UNA MISMA DEUDA TRIBUTARIA**

Por último, procede analizar cómo deberán imputarse las cuantías obtenidas en un procedimiento de apremio si no resultan suficientes para saldar la totalidad de la deuda perseguida, supuesto en el que, de conformidad con el art. 116.2 del RGR, se deberá empezar por saldar las costas del propio procedimiento.

Seguidamente, a diferencia de los supuestos anteriores, los criterios de imputación que se deberán seguir no son los establecidos en el CC, si no que, a pesar de no figurar dentro del art. 116 dedicado a la imputación de pagos, el RGR contiene previsiones específicas al respecto en el art. 72.

En concreto, el mencionado precepto señala que «en caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior», añadiendo que «si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue».

Así pues, en tales casos, no tendrán preferencia para el cobro los intereses de demora, sino que lo que primará a la hora de imputar el pago será el principal (distinción del Derecho común por la que ha se optado en materia tributaria para evitar, probablemente, que se generen más intereses de demora y se agrave la situación del deudor).

No obstante, como se desprende de las previsiones señaladas, sí que, después de liquidar la cuota o cantidad resultante de la obligación o obligaciones de realizar pagos a cuenta, se deberán liquidar los intereses de demora (ya que, como debe constar en la providencia de apremio, si no se satisface la totalidad de la deuda dentro del plazo del art. 62.5 de la LGT, abierto con la notificación de la misma, se procederá al embargo de los bienes del deudor o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda «con inclusión del recargo de apremio del 20 % y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda» -art. 70.2. f) del RGR-), prosiguiéndose, si quedan bienes suficientes, con el cobro del recargo de apremio que prevé el art. 28 de la LGT.

De todos modos, y aunque esta sería la imputación de pagos que debería operar cuando el cobro de una deuda se persiga en un procedimiento de apremio, también procede valorar en este punto qué ocurriría si en tal supuesto también se hubiera liquidado un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Sin embargo, debe tenerse presente que tales recargos tienen su propio procedimiento de recaudación (es decir, que es independiente) y que su impago genera sus propios recargos e intereses de demora, aunque, técnicamente, cierto es que forman parte de la misma deuda tributaria (art. 58 de la LGT).

No obstante, teniendo en cuenta que su recaudación es separada, resulta obvio que la cuantía que se obtenga en cada procedimiento de apremio se destinará a la parte de la deuda que se persiga, de modo que la única cuestión que cabría plantearse es en el caso de que, en virtud

del art. 73.3 del RGR y por razones de economía procesal, se acumularan ambas ejecuciones en una misma diligencia de embargo.

De todos modos, y aunque, de conformidad con el art. 58 de la LGT, el recargo extemporáneo forma parte de la deuda tributaria, formalmente existen dos deudas, es decir, que cada concepto tiene una respectiva antigüedad, onerosidad y efectos. Por consiguiente, parece que lo más lógico sería seguir por analogía las previsiones del art. 63.3 de la LGT, entendiéndose, en consecuencia, que tendrá preferencia en el pago el que sea más antiguo.

Así, a no ser que el recargo extemporáneo se hubiera liquidado justamente el mismo día en que se hubiera liquidado la obligación tributaria principal declarada fuera de plazo, deberían aplicarse las cuantías obtenidas a saldar el principal por tener mayor antigüedad, mientras que, si se hubieran liquidado el mismo día, ante la ausencia de normativa tributaria, se debería aplicar supletoriamente el art. 1.174 del CC y, ante su misma onerosidad (puesto que las consecuencias del impago serían las mismas), aplicar el pago a prorrata.

Por consiguiente, primero deberían saldarse las costas del apremio y proseguirse con la cuota o cantidad resultante de la obligación de realizar pagos a cuenta, liquidándose después los intereses de demora generados por el impago (y, en su caso, por la presentación extemporánea) y, finalmente, tras saldar el recargo de apremio, el pertinente recargo extemporáneo.

Por su parte, conviene destacar en este punto que, si la cuantía obtenida por la ejecución forzosa se tuviera que aplicar a saldar una deuda derivada de un acta de regularización que integrara intereses de demora, resultaría de aplicación el art. 72 del RGR, de modo que, tras la liquidación de las costas del procedimiento de apremio, se debería saldar, a diferencia de los otros supuestos, la cuota o parte no ingresada, posteriormente los intereses que integrara la deuda liquidada y finalmente los derivados del impago. Asimismo, como es lógico, el recargo de apremio se liquidaría al final y, respecto al recargo extemporáneo, serían de aplicación los mismos comentarios realizados en relación con la aplicación de las cuantías obtenidas en el procedimiento de apremio respecto a una misma deuda.

Por último, procede acabar el presente trabajo recordando que, en cualquier caso, si la cuantía obtenida en el procedimiento de apremio resultara insuficiente para cubrir el total de la deuda cuyo cobro se perseguía, el deudor se declarará fallido por insolvencia probada, total o parcial (art. 116.2 del RGR) y, si no existieran responsables solidarios ni subsidiarios o también resultaran insolventes, la deuda se declarará incobrable (total o parcial). Esto comportará que se proceda su baja en cuentas, lo que también conllevará que las deudas del obligado al pago de vencimiento posterior a dicha declaración se consideren asimismo vencidas y, si no existieran otros obligados al pago, también sean dadas de baja (art. 76 de la LGT y 61 a 63 del RGR). No obstante, es importante recordar que ello no impedirá que, en tanto que el derecho de cobro de la Administración no haya prescrito, si la situación del deudor o de uno de los responsables mejora, tanto esta deuda como las demás dadas de baja se puedan rehabilitar.

## VII. CONCLUSIONES

Ante la ausencia de regulación al respecto, la única forma de determinar la imputación de un pago ante los diferentes conceptos que puede integrar una misma deuda tributaria es a través de su estudio, el cual variará en función del momento del procedimiento de recaudación en el que tenga lugar (ya que la forma de proceder y, esencialmente, los conceptos a satisfacer no serán los mismos).

Así, por lo que respecta a los pagos espontáneos realizados antes de la eventual notificación de la providencia de apremio, conviene tener presente que aún no se podrá saber qué recargo

será procedente ni si tendrá lugar el devengo de intereses de demora, ya que justamente será el momento en el que el deudor satisfaga por completo el crédito de la Administración tributaria el que lo determinará. Por consiguiente, en tales casos el pago se aplicará al principal, a no ser que, por haber presentado una declaración o autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo y sin el pertinente ingreso, se encuentre liquidado el procedente recargo por declaración extemporánea (conforme al art. 27 de la LGT).

Si este fuera el caso, el único precepto que prevé la imputación entre los conceptos de una misma deuda es el 1.173 del CC, el cual solamente establece que «no podrá estimarse hecho el pago por cuenta del capital mientras no estén cubiertos los intereses». En consecuencia, y considerando que la naturaleza de los recargos extemporáneos no es indemnizatoria sino disuasoria, parece que primero deberá aplicarse el pago a saldar el principal, a no ser que procediera el recargo del 20%, que, al ser compatible con los intereses de demora devengados a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del período voluntario para la presentación de la declaración o autoliquidación, primero se tendrían que saldar los intereses.

No obstante, también podría ocurrir que la deuda a la que aplicar un pago espontáneo aun estando en período voluntario fuera a consecuencia de un acta de la Administración tendente a regularizar la situación de un obligado tributario y, por consiguiente, se encontrara compuesta de la pertinente cuota y los oportunos intereses de demora, supuesto en el cual, conforme el art. 1.173 del CC, se debería empezar por saldar los intereses.

Por su parte, si el pago se realizara una vez notificada la providencia de apremio y dentro del plazo del art. 62.5 de la LGT abierto con la misma, se debería imputar, aceptando su naturaleza indemnizatoria, al recargo de apremio reducido, prosiguiéndose con el pago del principal y, si existiera, del recargo extemporáneo (aunque, si el procedente fuera el del 20% y se hubieran generado intereses de demora, estos también se deberían satisfacer en primer lugar). No obstante, si el pago tuviera lugar después del citado plazo del art. 62.5, al no ser el recargo de apremio reducido técnicamente procedente y no contar aún con la liquidación del de apremio ordinario, se debería iniciar la imputación (a no ser que existieran intereses de demora relativos al recargo extemporáneo) directamente por el principal.

Por último, si las cuantías obtenidas en el procedimiento de apremio no resultaran suficientes para saldar la totalidad de la deuda perseguida, la imputación se deberá empezar por saldar las costas del propio procedimiento (art. 116.2 del RGR), siguiéndose, a diferencia de los supuestos anteriores, no por los intereses de demora, sino por el principal (art. 72 del RGR). A continuación, se saldarán los intereses devengados y, por último, el recargo de apremio ordinario (y, si en el mencionado procedimiento, por acumulación, también se hubiera perseguido el cobro del procedente recargo extemporáneo, éste se imputaría en último lugar).

De todos modos, la posibilidad de elaborar tales conclusiones en ningún momento puede suplir la necesidad de que el legislador se encargue de detallar de forma clara el proceder que deberá tener lugar frente a la imputación de pagos ante una sola deuda tributaria, aprovechando para corregir y complementar, al mismo tiempo, las deficiencias que también plantea la regulación tributaria establecida para determinar la imputación procedente entre diferentes deudas tributarias independientes entre sí.

1

En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña 11774/2007, de 15 de noviembre, también reconoció la imputación de pagos presupone siempre la existencia de deudas vencidas.

---

2

De hecho, en el mismo sentido se pronunció Borrajo Dacruz, quien definió la imputación como «la declaración que determina la aplicación del pago cuando entre deudor y acreedor existan dos o más deudas (...) o una deuda con partes distintas que interesen de modo también distinto a los sujetos de la obligación». (Borrajo Dacruz, E.: *La imputación del pago (Estudio histórico-crítico)*, Revista de Derecho Notarial, nº 4, 1955, pág. 286).

---

3

Al respecto, de conformidad con el art. 161 de la LGT, recuérdese que en tales casos el período ejecutivo se iniciaría, en las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el art. 62 de la misma y, en relación con las deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo sin realizar el ingreso, al día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

---

4

De hecho, así lo han entendido los propios tribunales, ya que, como consta en la STSJ de Extremadura 1783/1999, de 28 de septiembre, tras recordar que el art. 1.173 del CC «establece que si la deuda produce interés, el pago ha de aplicarse, en primer lugar, a los intereses, y el sobrante, si lo hubiere, al capital que los produce», entiende que, en relación con la deuda resultante de un acta de la Administración, resulta de aplicación, puesto que «la deuda se compone de cuota (capital) e intereses de demora (intereses)».

---

5

Al respecto, recuérdese que el art. 27.1 de la LGT define los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración como aquellas «prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria», entendiéndose por requerimiento previo «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».

---

6

Entre otros, así lo entiende García Novoa, quien señala que «cuando se solapan dos instituciones con iniciales pretensiones resarcitorias, se obtiene un resultado que no corresponde a estos recargos sino a las sanciones por infracciones graves». (García Novoa, C.: *Las consecuencias del*

*impago tras la reforma de la Ley general tributaria. Régimen de incompatibilidades de sanciones, intereses y recargos* , Impuestos, nº 19, Madrid, 1996, pág. 36).

---

7

Entre otras, así lo establecen las SSTSJ de Cataluña de 5 de mayo de 1998 y de 27 de julio del mismo año.

---

8

En igual sentido, véase la STSJ de Galicia de 6 de junio de 1994 o la STSJ de Baleares de 30 de mayo de 1995.

---

9

Cruz Amorós, M.: *Hacia una nueva Ley General Tributaria* , en «Cuadernos de Formación», Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1995, pág.14.

---

10

Entre otros, véase al respecto Muñoz Baños, C.: *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública* , Edersa, Madrid, 1999, págs. 207 y ss.

---

11

Así se establece en la STSJ de Cataluña de 27 de julio de 1998.

---

12

Entre otros, así lo ponen de manifiesto Pérez Royo y de Aguallo Avilés, quienes señalan muy gráficamente que, si bien los recargos extemporáneos que corresponderían por ingresar un día tarde el pago de una deuda tributaria de 1.000.000 € ascenderían a 50.000 €, los intereses de demora que procederían en caso de aplicarse se concretarían en 289 €. (Pérez Royo, F. y de Aguallo Avilés, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria* , Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 197 y 198).

---

13

Pérez de Ayala, J. L.: *Dinámica de la relación jurídica tributaria en Derecho español* , Dykinson, Madrid, 1997, pág. 85.

---

14

En igual sentido se ha pronunciado Falcón Tella, quien ha recalcado que, cuando dichas cláusulas exceden de la cuantía de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, no se configuran en sentido técnico como sanciones por su origen voluntario sino como medidas disuasorias, pues, al quedar la eventual sanción por incumplimiento contractualmente asumida, no son necesarias, respecto a la misma, «las garantías que inspiran en los demás casos de régimen de infracciones y sanciones». (Falcón Tella, R.: *La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo*, Quincena fiscal, nº 8, 2001, pág. 3). En la misma línea, Carrasco Parrilla concluye finalmente que dichos recargos consisten «en medidas disuasorias que intiman al cumplimiento de las obligaciones tributarias». (Carrasco Parrilla, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)*, Centro Universidad de Castilla la Mancha, (artículo en línea), Toledo, pág. 25. Disponible en: <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf>). (Fecha de consulta: 27 de enero de 2014).

---

15

Al respecto, como ha señalado Bercovitz Rodríguez-Cano, la onerosidad a la que se refiere el citado precepto del CC no hace referencia a la deuda de mayor cuantía sino «al mayor o menor sacrificio económico que se impone a un patrimonio» o, en su caso, a «la pérdida de un mayor beneficio para el mismo», es decir, a la deuda que resulte «más perjudicial en cualquier sentido». (Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (Coord.): *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 1383 a 1384).

---

16

Al respecto, en relación directa con el recargo de apremio reducido, puede verse la resolución del TEAC de 13 de marzo de 1997, donde también se reconocen las diferencias entre ambos recargos de apremio y los intereses moratorios alegando que responden a objetos diversos.

---

17

En el mismo sentido, véase la SAP de Madrid de 24 de febrero de 1987 o la SAN de 17 de septiembre de 1996. Asimismo, por lo que respecta a la doctrina, véase Carrasco Parrilla, J.: *Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio*, cit., pág. 33 o González Sánchez, M.: *El interés de demora en materia tributaria*, CT, nº 55, 1985, pág. 118.

---

18

En este sentido, véanse, entre otros, Ballarín España, M.: *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 228 o López Díaz, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 137 y 138, de la misma forma que puede verse la STSJ de Valencia de 10 de abril de 1992.

---

19

Al respecto, véase la STSJ de Cataluña de 27 de mayo de 1997.

---

20

Entre otros, así lo entienden Martín Fernández, F.J.; Galán Sánchez, R.M. y Rodríguez Márquez, J.: *Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria*, Revista de contabilidad y tributación, nº 161-162, 1996, pág. 33.

---

21

En este sentido, véase García Gómez, A. J.: *La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos*, REDEF, nº 91, 1996, pág. 492.

---

22

En esta línea, véase Rossy, H.: *Procedimientos recaudatorios*, Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 470 o la STSJ de Valencia de 23 de julio de 1992, la cual contempla que el recargo de apremio «equivale a una tasa por la prestación de un servicio adicional, la iniciación de otro procedimiento paralelo de ejecución».