



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# *Juan Ignacio Gorospe Oviedo*

USP-CEU

## El pago extemporáneo de las cuotas de la Seguridad Social y su injustificada divergencia con el procedimiento tributario

**ABSTRACT:** La reforma del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social por la Ley 52/2003 y el nuevo Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social de 2004 modifican el régimen de recargos e intereses en las deudas con la Seguridad Social. También en el ámbito tributario se han modificado los recargos por retraso en la Ley General Tributaria de 2003 y en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude de 2006. Considerando el carácter tributario de las cuotas de la Seguridad Social, llama la atención el diferente procedimiento seguido en cada caso y la disparidad de recargos aplicables. Un principio de coherencia global del ordenamiento jurídico debería llevar a un tratamiento más homogéneo de los supuestos de cumplimiento extemporáneo en los órdenes laboral y tributario. Además, hay aspectos positivos de la normativa laboral que podrían aplicarse a los recargos tributarios, al tiempo que perviven, en ambos ordenamientos, regulaciones defectuosas que deberían corregirse a juicio del autor.

**PALABRAS CLAVE:** Cuotas a la Seguridad Social y naturaleza jurídica; concepto tributario; procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social; recargos; intereses de demora; pago extemporáneo; presentación extemporánea; período ejecutivo.

carse de sistemas mixtos. Con ello se quiere significar que no se financian exclusivamente a través de una única vía: impuestos o cotizaciones sociales, sino de ambos conjuntamente.

Sin embargo, el peso de una u otra vía de financiación puede variar sustancialmente de un país a otro.

Así, por ejemplo, mientras que la principal fuente de financiación del sistema italiano son las cotizaciones y, especialmente, las patronales (al igual que ocurre que en Francia o en Bélgica), en Dinamarca las cotizaciones representan una parte ínfima de la financiación puesto que la mayor parte de los ingresos se obtienen a partir de los impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta.

La elección entre uno u otro sistema tiene importantes consecuencias económicas, como ha indicado la doctrina. Así, en los Países Bajos, donde el Estado asume las cotizaciones patronales correspondientes a los subsidios familiares trajo consigo una ventaja competitiva marginal para las empresas nacionales<sup>2</sup>. En cambio, en España, como las cotizaciones de las empresas españolas a la Seguridad Social son notablemente superiores al promedio de los otros Estados de la Unión Europea, las empresas son menos competitivas –a igualdad de condiciones– que otras de nuestro entorno<sup>3</sup>.

Junto a las consecuencias económicas que comporta la opción por uno u otro modelo de financiación, está la cuestión de la naturaleza jurídica de las prestaciones que lo sustentan, según sean contributivas o no.

La Seguridad Social en España responde a las siguientes características<sup>4</sup>:

- es un sistema público en el que no predomina la autonomía de la voluntad, aunque puede ser completado con fórmulas voluntarias;
- dispensa prestaciones vinculadas básicamente a la salud y a la carencia de medios económicos que se suple mediante asistencia sanitaria y pensiones, subsidios o ayudas;

niente». Acogemos aquí la primera aunque también se produce una falta de oportunidad en el pago.

<sup>2</sup> PIETRES, D.; «Consecuencias del Mercado Único Europeo para los Sistemas Nacionales de Seguridad Social: ¿Vamos Hacia Una Armonización con Vistas a 1993?», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Madrid, 1992, pg. 264.

<sup>3</sup> MANSILLA, F.; «La Seguridad Social y los Fondos de Pensiones en España y en la CEE». *Noticias de la CEE*, núm. 71, 1990, pg. 28. En España tenemos dos cuotas, la obrera y la patronal, siendo esta última significativamente superior a la primera, lo que ha sido objeto de múltiples críticas empresariales por considerarla superior a las de los países de la UE y de la OCDE, mientras que la aportación del trabajador es algo inferior a la media de la UE y de la OCDE. Cfr. VIDA SORIA, MONEREO PÉREZ, MOLINA NAVARRETE y QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 2005, pg. 150.

<sup>4</sup> MEJERO MANGLANO, C. (Dir.), *Manual de Derecho del trabajo*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pg. 762.

– guarda una estrecha relación con la actividad laboral pues normalmente su régimen jurídico viene determinado por el hecho de prestar una actividad laboral por cuenta propia o ajena;

– su financiación corresponde al sistema de reparto, al pagarse las prestaciones de cada momento con los recursos acumulados.

El art. 41 de la Constitución Española (en adelante CE) parece optar por un sistema no contributivo: «Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social *para todos los ciudadanos* que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo». Añade el precepto que «La asistencia y prestaciones complementarias serán libres», en referencia a las *mejoras voluntarias*, previstas en la LGSS e integradas en la misma aunque fuera de su núcleo institucional (arts. 38 y 39 LGSS), y a las Mutualidades de Previsión Social, Fundaciones laborales y Planes y Fondos de Pensiones, reguladas al margen de la LGSS, y que constituyen instrumentos de previsión social voluntaria<sup>5</sup>.

Sin embargo, venimos de un modelo preconstitucional de carácter esencialmente profesional-contributivo, tanto en lo que se refiere a su ámbito subjetivo, en el sentido de que los sujetos incluidos en dicho ámbito son aquellos que realizan una actividad profesional (trabajadores por cuenta propia o ajena y funcionarios), como en su ámbito objetivo, al disponer que las prestaciones que se proporcionan a esos sujetos se reciben a causa y en función de las cotizaciones o aportaciones previas que aquéllos realizan al sistema, y cumplen una función de sustitución de las rentas percibidas. Y la financiación sigue descansando mayoritariamente en las cotizaciones de los sujetos incluidos en su campo de aplicación.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha movido entre ambas concepciones (sistema universalista para todos los ciudadanos o profesional-contributivo para quienes coticen por su trabajo) a la hora de calificar el modelo español de financiación de la Seguridad Social<sup>6</sup>. En las diversas decisiones del TC se advierte, como ha subrayado SÁNCHEZ ROBLES, una contradicción entre las declaraciones programáticas que manifiestan «la voluntad de superar la primitiva perspectiva legal sobre el fundamento de la protección, basada en el principio contributivo» (STC 103/1983), y aquellas otras en las que fundamenta soluciones específicas confirmando el principio contributivo y su compatibilidad con los postulados constitucionales (SSTC 13/1984, 48/1991, 152 y 153/1991, enjuiciando la falta de adquisición del subsidio

<sup>5</sup> Cfr. ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L., *Instituciones de la Seguridad Social*, 18ª ed., Civitas, 2002, pg. 605. Aunque las mejoras voluntarias son similares a un seguro privado se rigen por la LGSS. En este sentido, como dice la STS de 17-1-1996: «no es la Ley del seguro privado sino la Ley General de Seguridad Social la aplicable a las mejoras voluntarias de Seguridad Social» (F. 9).

<sup>6</sup> De modo un tanto ambiguo, según ha señalado SÁNCHEZ ROBLES, J., «Naturaleza jurídica de la cuota de Seguridad Social: una perspectiva constitucional», Ponencia en el grupo de estudios sobre el concepto constitucional de tributo, IEF, 2003, pg. 1.

de desempleo por la falta de período de cotización<sup>7</sup>. Y ello con independencia de que la implantación de las prestaciones no contributivas no se produjera hasta el año 1990<sup>8</sup>.

Analizando la naturaleza jurídica de la cuota, descarta el Tribunal la naturaleza contractual del sistema de Seguridad Social: «existe sin duda una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado» (STC 134/87). Ya en 1983 sentenció que la existencia de una cotización igual no supone la exigencia de iguales prestaciones: «es cierto que nuestro sistema de seguridad social está asentado en alguna medida sobre el principio contributivo y que aún no se ha superado totalmente su relación con el esquema típico del seguro privado, que está en la base de los primitivos seguros sociales que son el antecedente de la actual seguridad social. Sin embargo, la relación automática entre cuota y prestación no es necesaria» (STC 103/1983, F. 3)<sup>9</sup>.

No tiene naturaleza contractual, porque el régimen público de la Seguridad Social se configura como función del Estado (SSTC 103/1983, 65/1987 y 184/1993), que no puede ser gestionado y administrado por sujetos priva-

<sup>7</sup> La STC 13/1984 dispuso que «la falta de un solo día de cotización origina la pérdida del derecho al subsidio de desempleo (lo que) constituye un concreto ejemplo de las situaciones frecuentes en el ámbito de la Seguridad Social en que la falta de cumplimiento, aunque sea por escaso margen, de los períodos previos de afiliación o cotización a que se condiciona la protección motiva la inexistencia del derecho a las prestaciones, representando esta singular situación una manifestación más de un fenómeno general en el mundo jurídico, en el que el tiempo aparece en muchas ocasiones como factor determinante para la adquisición de un derecho o para el cumplimiento de las condiciones necesarias para su válido ejercicio» (F. 1<sup>o</sup>).

<sup>8</sup> Con la Ley 26/1990, que establece las prestaciones no contributivas, el sistema español de Seguridad Social experimentará un cambio importante, pues, al menos formalmente, deja de ser exclusivamente profesional para convertirse un sistema mixto (contributivo profesional y no contributivo universal), si bien el papel de la protección no contributiva (pensiones de invalidez y de jubilación, asignación por hijos) continuará siendo marginal, tanto en el alcance objetivo de la protección, como en el número de beneficiarios: 650.000 pensiones no contributivas en el año 2000, de las cuales 68.058 son pensiones asistenciales del antiguo FONAS y 83.471 de la LISMI, frente a 7.598.900 pensiones contributivas.

El Pacto de Toledo recogerá estas tendencias y establecerá una serie de directrices (separación y clarificación de las fuentes de financiación, integración de regímenes, reforzamiento del carácter contributivo de la acción protectora, unificación de la gestión, flexibilidad de la jubilación...), que inspirarán la reforma de la Ley 24/1997. Una de las medidas más importantes de la reforma será la previsión, ya en parte cumplida salvo para los complementos por mínimos, de una asignación adecuada de los recursos financieros en función de la naturaleza de las prestaciones, de forma que las prestaciones de naturaleza no contributiva y de extensión universal pasarán a ser financiadas a través de aportaciones del Estado, mientras que las prestaciones netamente contributivas se financiarán por cotizaciones de empresas y trabajadores.

<sup>9</sup> Como en cierta ocasión me comentó el profesor GONZÁLEZ SÁNCHEZ, si todos los ciudadanos quisiéramos rescatar conjuntamente las prestaciones de la Seguridad Social, ésta no tendría recursos suficientes para satisfacer mínimamente todas las necesidades.

dos, aunque no se excluyan fórmulas de participación y colaboración en la gestión, de forma que no es un seguro privado, dicen las SSTC 134/87 y 97/1990 (F. 4), dado que la relación dual entre asegurado y la empresa aseguradora desaparece en el sistema de Seguridad Social donde las empresas o entidades para las que se trabaja y el mismo Estado participan junto a los beneficiarios o asegurados con aportaciones que resultan determinantes para la cuantía de la pensión, siendo lícito, en consecuencia, hablar de esta falta de conexión entre cuotas y prestaciones<sup>10</sup>.

Abundando en esta idea, la STC 65/1987 concluye que «el carácter público y la finalidad constitucionalmente reconocida del sistema de Seguridad Social supone que éste se configure como un régimen legal, en que tanto las aportaciones de los afiliados como las prestaciones a dispensar, sus niveles y condiciones, vienen determinados, no por un acuerdo de voluntades, sino por reglas que se integran en el ordenamiento jurídico y que están sujetas a las modificaciones que el legislador introduzca. No puede excluirse por ello, que el legislador, apreciando la importancia relativa de las situaciones de necesidad a satisfacer, regule, en atención a las circunstancias indicadas, el nivel y condiciones de las prestaciones a efectuar, o las modifique para adaptarlas a las necesidades del momento» (F. 17<sup>o</sup>).

La naturaleza jurídico-pública, cercana al tributo, de las cuotas de la Seguridad Social ha sido atribuida por el Tribunal Constitucional en la sentencia 39/1992, de 30 de marzo, considerando «innegable que el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose, de forma cada vez más próxima, al concepto de tributación, en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas y, en tal sentido, es abundante la jurisprudencia constitucional que niega a la cuota de cotización la cualidad de "prima de seguro" de la que se derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de ésta (SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987)» (F. 5).

El Tribunal Constitucional opta decididamente por la tesis de la naturaleza jurídica pública en función del argumento previo de la supuesta superación o separación progresiva del principio contributivo, es decir, de la superación de la correspondencia entre cuota y determinado nivel de prestación.

Como observa SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA<sup>11</sup>, se echa en falta que el Tribunal Constitucional no distinguiera entre prestaciones de naturaleza contributiva y las asistenciales o universalistas, porque aun aceptando que las contributivas no

<sup>10</sup> Afirma el Abogado del Estado en la STC 167/1990 que «el régimen de prestaciones de la Seguridad Social no es de carácter contractual, del que le separan las notas de universalidad, obligatoriedad y uniformidad». Y la STC 97/1990 apreció que es incorrecta la noción sinalagmática individualizada de la relación cotización-prestación (F. 4).

<sup>11</sup> SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y., *Seguridad Social y Constitución*, Civitas, 1995. Citada por SÁNCHEZ ROBLES, *ob. cit.*, pg. 8.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la cotización en la Sentencia de 27 de marzo de 1991, concibiéndola como un tributo afectado por así preverlo la Ley: «el sentido técnico de seguro con el que se inició la Seguridad Social ha evolucionado en favor de una concepción próxima a ser considerada uno más de los servicios imputables al Estado, que éste viene obligado constitucionalmente a prestar, cualquiera que sea su fuente de financiación». (F. 2)<sup>16</sup>.

La doctrina se ha movido entre dos grandes formulaciones.

La primera considera que la cuota tiene naturaleza jurídico privada, entendida bien como un precio por los servicios recibidos, bien como la equivalente a la prima de un contrato de seguro privado, constituyendo una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias. La caracterización de la cotización como una contraprestación o un precio por los servicios de la Seguridad Social no distingue entre la cuota del trabajador y la del empresario, cuando lo cierto es que sólo el primero tiene derecho a percibir los servicios y prestaciones de la Seguridad Social. Por tanto, dicha teoría sólo podría aplicarse a la parte de cotización de los trabajadores, pero tampoco ésta constituye un precio, esto es, una contraprestación por un bien o servicio demandado voluntariamente, pues la afiliación a la Seguridad Social en España es obligatoria, siéndolo también el pago de las cuotas que la financian, para los trabajadores y para el empresario. En consecuencia, no se puede decir que el pago de dicha cuota sea un precio<sup>17</sup>. Tampoco es un seguro puesto que el importe a pagar no se determina por cálculos basados en la teoría del seguro. El riesgo que el empresario o trabajador pueda generar al conjunto de los asegurados no sirve para determinar la cuota, como sucede en los seguros<sup>18</sup>. Además, a diferencia de los seguros privados no puede hablarse de una patrimonialización o capitalización de derechos<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> «Si desde ese precepto (art. 31.1 CE) y otros de la Constitución hay elementos suficientes para calificar la cotización a la Seguridad Social como categoría sustancialmente tributaria, deberá entenderse que nuestro marco infraconstitucional de ordenación de los tributos ha de completarse con esta nueva categoría, hasta ahora no calificada como tal en nuestras leyes fiscales (...) es hoy tan amplísimo el marco de la acción protectora de la Seguridad Social y tan indeterminados sus destinatarios (todos los ciudadanos; art. 41 de CE) que hablar de singularidad en esa afectación supone en realidad forzar la auténtica naturaleza de las cosas; (...) afectación singular y caracterización tributaria no son incompatibles, si es una Ley la que establece la afectación concreta (art. 27 Ley General Tributaria), como ocurre en la Ley General de la Seguridad Social».

<sup>17</sup> Así lo advierte PÉREZ DE AVALA, J. L., *La Economía financiera pública*, Edersa, 1988, pg. 102.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> El ejemplo más claro lo tenemos en que si todos los trabajadores pidiéramos al unísono que nos entregaran la patrimonialización de nuestras aportaciones, las cantidades recibidas serían claramente inferiores a la capitalización de las cuotas satisfechas. Esta idea me fue sugerida en una conversación con el prof. GONZÁLEZ SÁNCHEZ a quien agradezco el comentario.

No obstante, hay que aplaudir el reforzamiento gradual del principio de proporcionalidad entre prestaciones y cuotas, mencionado en la recomendación 9ª del Pacto de Toledo de 1995, plasmada mediante la Ley 24/1997 en la exigencia de mayor tiempo de contribu-

Esto supone que no hay un derecho de rescate de las cuotas abonadas a la Seguridad Social, como ocurre en los seguros a partir del segundo año e, incluso, en los planes de pensiones para situaciones excepcionales (enfermedad grave, paro de larga duración...); y tampoco se percibiría nada por los herederos en caso de fallecimiento salvo las consabidas pensiones de viudedad u horfandad, esta última hasta los veintitrés años de vida del hijo. En cambio, en los seguros el capital asegurado se incluiría en el caudal relicto del causante integrando la masa hereditaria que iría a parar íntegramente a los herederos.

Para la segunda corriente doctrinal tiene naturaleza jurídico pública y, más concretamente, tributaria, en tanto la obligación de cotizar está establecida imperativamente por ley, y en cuanto tal tiene carácter obligatoria, se realiza a favor de un ente público y se destina a un servicio público. Esta es la mayoritaria en la doctrina (BORRAJO, VICENTE-ARCHE, ALMANSA, DE LA VILLA, MATEO RODRÍGUEZ, ALBIÑANA). Así lo manifiesta, contundentemente, PÉREZ ROYO al sostener que las cotizaciones de la Seguridad Social tienen una naturaleza sustantiva «claramente tributaria» por ser prestaciones exigidas coactivamente cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas<sup>20</sup>.

En cuanto a la concreta clasificación dentro de las categorías tributarias, la doctrina ha apuntado diversas soluciones: el impuesto, la tasa, la contribución especial, las exacciones parafiscales.

Para algunos autores es una tasa, sin embargo, esta calificación no es admisible para las cotizaciones que pagan los empresarios y resulta difícil de aceptar para las que pagan los empleados, como observa PÉREZ DE AYALA<sup>21</sup>. En efecto, es consustancial al concepto de tasa que el pagador la abone para utilizar un servicio o actividad que la Administración ofrece —dice la Ley que la actividad «se refiera, afecte o beneficie» al sujeto pasivo—, mientras que los empresarios no usan directa ni indirectamente los servicios de la Seguridad Social, y la cotización que efectúan es totalmente independiente de cualquier uso de los servicios de la Seguridad Social que el empresario pudiera efectuar. En cuanto a los empleados, sí usan los servicios de la Seguridad Social y se benefician de sus prestaciones, pero no hay una relación económica directa entre el pago de la cuota individual correspondiente a cada trabajador y el uso que éste hace de los servicios y prestaciones de la

ción para devengar el derecho a las pensiones, aunque, lamentablemente —quizá tenga algo que ver lo de «administrador que administra y enjuagador que enjuaga, algo traga», o, en este caso, legislador que legisla— no opere por igual en todos los sectores.

<sup>20</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. 3ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pg. 113. Señala que la Ley de 1958 las excluyó expresamente del ámbito de aplicación de las exacciones parafiscales, y también la LGT/1963. Hasta 1992 el tipo se fijaba por el Gobierno, contra el principio de reserva de Ley de las prestaciones patrimoniales de naturaleza pública impuestas de manera unilateral —aunque su determinación es resultado de un cálculo macroeconómico mediante un sistema de reparto teniendo en cuenta la población activa y la población a asistir—, pero desde la LPGE para 1992 se fija en la Ley de Presupuestos.

<sup>21</sup> Ver *La Economía financiera...*, ob. cit., pg. 103.



Seguridad Social. Muchos no la llegan a utilizar tras largos años de cotización, y otros pueden hacer un uso frecuente de los servicios asistenciales con pocos años de cotización<sup>22</sup>.

Otros autores acuden al concepto de contribución especial. Al igual que en éstas, en las cuotas de la Seguridad Social rige el principio de afectación. Sin embargo, la contribución especial se justifica en la percepción de un beneficio que está originado por una actividad administrativa de carácter indivisible (prestada a una colectividad de ciudadanos), mientras que los servicios a la Seguridad Social son perfectamente divisibles<sup>23</sup>. Además, la obligación de pago de la cuota no nace por la existencia o posibilidad de un beneficio derivado de una actividad administrativa —como requieren las contribuciones especiales—, sino del desarrollo de una actividad por el trabajador, consistente en realizar un trabajo, lo que impide que se les aplique este concepto<sup>24</sup>.

La tesis mayoritaria lo califica como impuesto. Así, para FERNÁNDEZ PAVÉS no hay diferencias determinantes en el plano estructural entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social<sup>25</sup>. Según esta autora es una obligación legal nacida de la voluntad de la Ley al realizarse un presupuesto de hecho por particulares que no requiere actividad administrativa alguna, consistente en un acto, hecho o negocio indicativo de capacidad por quienes lo realizan, como consecuencia de la obtención de ciertas rentas por aquellos mismos derivadas de una relación laboral: salario para el trabajador y beneficio o ganancia para el empresario<sup>26</sup>.

Algunos abogan por una solución ecléctica, según la cual, la cotización participa, simultáneamente, de los rasgos de los impuestos especiales o afectados —en atención a la estructura del hecho imponible— pero también, atendiendo «al régimen jurídico al que se atienen las cotizaciones», éstas pueden calificarse como exacciones parafiscales con un régimen jurídico particular. Esta última afirmación obedece a que son prestaciones sustancialmente tributarias que, sin embargo, escapan al régimen típico de los tributos, y ade-

<sup>22</sup> Puede haber cotización sin prestación o prestación superior a la cotización. OIARTE ENCARO, S., «El Derecho a Prestaciones de Seguridad Social. Un Estudio del Régimen Jurídico General de las Prestaciones de Seguridad Social», CES, Madrid, 1997, pg. 29.

<sup>23</sup> Ver *La Economía financiera...*, ob. cit., pg. 103.

<sup>24</sup> Lo prueba «que la cuantificación de su montante, en principio, no tiene en consideración dicho beneficio». Ver MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, León, Colegio Universitario, 1978, pg. 256.

<sup>25</sup> Véase el libro de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid 1996, pg. 39. Afirma esta autora que lo realmente determinante es si el contenido material de dicha regulación, el régimen jurídico que se establece es o no coincidente, con independencia de la disposición que lo regule. Desde esta postura «anti-formalista» no es tan fácil negar la identificación o al menos la coincidencia material entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social.

<sup>26</sup> Ob. últ. cit., pgs. 59 y 60.

más con un régimen jurídico excepcional no sólo respecto del normal de los tributos sino también respecto de las restantes exacciones parafiscales<sup>27</sup>. De hecho, la Ley 58/2003, General Tributaria, tras afirmar en su disposición adicional primera que «las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica», añade en la segunda que «esta Ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica». Hay que recordar que las llamadas exacciones parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico caracterizadas porque ni se crean por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni se prevé su recaudación en los Presupuestos Generales del Estado, y su producto se afecta a la financiación de finalidades concretas, rompiendo el principio de unidad de caja (por ejemplo, las Cuotas de la Cámara de Comercio o los Aranceles de Notarios y Registradores). En cambio, la Seguridad Social sí se incluye en la Ley de Presupuestos desde el año 1991, si bien se gestiona al margen de los procedimientos tributarios y no rige el principio común a la mayoría de los tributos de la no afectación, según el cual los recursos del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones (art. 27.3 Ley 47/2003, General Presupuestaria)<sup>28</sup>.

ALONSO OLEA y TORTUERO PLAZA<sup>29</sup> explican que para los trabajadores es un impuesto sobre los salarios soportado por sus perceptores, pero que respecto de la parte de cuota empresarial habrá que matizar en cada situación, si verdaderamente la soportan los empresarios distraendo fondos que podrían destinar a nuevas inversiones, por lo que redundaría en el fenómeno de descapitalización de empresas, si total o parcialmente minora los salarios, en cuyo caso las soportarían los trabajadores, o si a la postre lo soporta el público general, como soporta el coste de los salarios, a través de los precios. Este hincapié referido a la incidencia final de los costos de seguridad social

<sup>27</sup> FERREIRO LAPATZA, CLAVIJO HERNÁNDEZ, MARTÍN QUERALT, y PÉREZ ROMO, *Curso de Derecho tributario, parte especial*, 17ª ed., Marcial Pons, 2001, pg. 899.

<sup>28</sup> El problema del tipo de norma que debe regular la obligación de cotizar surge con la aparición del RD 92/1983, de 21 de enero (RCL 1983, 157). Esta disposición estableció una cotización adicional a la Seguridad Social por horas extraordinarias, destinada a incrementar los recursos generales del Sistema de la Seguridad Social y no computable a efectos de determinar la base reguladora de las prestaciones. El citado Real Decreto fue impugnado jurisdiccionalmente en base a que, con la aparición de la CE (RCL 1978, 2836), las normas reglamentarias carecían de rango suficiente para imponer obligaciones pecuniarias. El Tribunal Supremo zanjó definitivamente la cuestión estableciendo que las cotizaciones, al ser impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los sujetos a los que afecta el deber de cotizar, contribuyen a la satisfacción de un interés público que, en todo caso, el Estado tiene el deber de cubrir, debiendo estar sometidas al principio de reserva de Ley tributaria (STS 27-3-1991 [RJ 1991, 5647]).

<sup>29</sup> ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. I., *Instituciones...*, obra citada. DE LA VILLA Y DESERENADO «Manual de seguridad social», se refieren el carácter esencialmente tributario de la obligación de cotizar y ALMANSA PASTOR y ALARCÓN CARACUEL lo califican como exacción parafiscal.

no impide afirmar que, en última instancia, los recursos citados apenas se diferencian de un impuesto afectado.

A nuestro juicio, la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la seguridad social deriva de su triple caracterización de obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gasto público<sup>30</sup>. Encaja, claramente, en la definición que da la propia Ley General Tributaria de tributo en su art. 2.1, pues se trata de prestaciones pecuniarias –más propiamente, prestaciones patrimoniales con contenido económico y deberes formales, como los tributos en general–, exigidas por una Administración pública –la Tesorería General de la Seguridad Social–, como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir –la formalización de un contrato de trabajo–, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos –de la propia Seguridad Social–. Cabría, incluso, añadir otro requisito, en nuestro criterio predicable de todo tributo: debe gravar una manifestación de capacidad económica, actuando con distinta intensidad según las circunstancias (por ejemplo, los tributos con finalidad no financiera), impidiendo, en todo caso, que se graven hechos que no sean en modo alguno indicativos de capacidad económica.

En cuanto a su concreta calificación, la cuota obrera puede conceptuarse como un impuesto regresivo sobre la renta de los trabajadores, en la medida en que su cuantía se fija en función del salario –impuesto directo sobre la renta– pero con un límite máximo que hace que a partir de ese umbral la cuota sea proporcionalmente cada vez menor comparada con la renta. También se aprecia esta caracterización en la homogeneidad que el propio legislador busca en la reglamentación de las dietas en materia laboral con lo establecido en la normativa del IRPF, como remarcó la Ley 13/1996, dando nueva redacción al art. 109.2 LGSS<sup>31</sup>.

Por lo que respecta a la cuota patronal, atendiendo a su consideración económica como componente del coste de producción y a que se repercute en el precio del producto, aunque se ha hablado de «impuestos sobre el empleo» realmente son –en palabras de PÉREZ DE AYALA– «impuestos que se exigen a los empresarios con ocasión de los servicios del personal que emplean, y se asemejan a los impuestos que gravan las adquisiciones de otros bienes de producción (por ejemplo, cierta clase de los impuestos indirectos)». En

<sup>30</sup> La cotización es una obligación impuesta por la Ley a los sujetos incluidos en el Sistema, por la que el acreedor (Treasorería General de la Seguridad Social) tiene el derecho a exigir de aquellas personas que realizan determinadas actividades (dador) una prestación de dar (cotizaciones), garantizadas por todo el activo patrimonial del obligado (posibilidad de apremiar que la Ley confiere al sujeto activo), y que tiene por finalidad contribuir al sostenimiento de la Seguridad Social. Es, por tanto, una obligación *ex lege* que se produce de forma automática con independencia de la voluntad de las partes.

<sup>31</sup> Cf. VÁZQUEZ GONZÁLEZ *et al.*, *La inspección de trabajo y seguridad social*. Aranzadi, Pamplona, 1999, pg. 277.

consecuencia, se asemeja a un impuesto indirecto por la adquisición de los servicios de los trabajadores<sup>32</sup>. No sería semejante al IVA o a los Impuestos Especiales de Fabricación, pues en éstos quien entrega los bienes o presta los servicios repercute el impuesto sobre el adquirente —en este caso, del empleo—, mientras que aquí es el propio empresario quien lo ingresa. Sería más acorde al Impuesto sobre Transmisiones, donde el adquirente del bien o derecho resulta obligado al pago del mismo<sup>33</sup>.

En ambos casos se trata de impuestos periódicos, puesto que el supuesto de hecho tiene en principio, carácter permanente, y se divide en periodos de cotización, cada uno de los cuales generará una obligación de cotización; y afectados, por así disponerlo la legislación española.

A la vista de lo aparentemente ficticio que resulta ser la dicotomía cotización-tributo, cabría preguntarse por qué el legislador no hace gala de una técnica legislativa más depurada y sustituye una nomenclatura por otra.

Entre los posibles motivos que desaconsejarían iniciativas de tal índole el factor sociológico no es el menos importante, dado el generalizado rechazo de la población hacia el sistema impositivo. Se trataría de una cuestión de psicología financiera, como llamar «céntimo sanitario» o «impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos» lo que no es sino un recargo<sup>34</sup> sobre el Impuesto especial que grava los carburantes.

Siguiendo a SCHULTE, cabe concluir que la utilización del vocablo cotización en vez de tributo obedece «a que se espera que las cotizaciones sean aceptadas más fácilmente por los ciudadanos, ya que la gente tiene la sensación de que obtiene algo a cambio de sus pagos»<sup>35</sup>.

### 3. EL PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Partiendo del apuntado carácter tributario de las cuotas de la Seguridad Social, parecería lógico que fuese parejo el procedimiento de recaudación de los tributos y de las cotizaciones, pero no es así, teniendo cada figura su propia normativa. Sin embargo, en las últimas décadas se ha producido una cierta aproximación entre el procedimiento de recaudación de las cuotas de la Seguridad Social y el procedimiento tributario. El legislador planteó

<sup>32</sup> Así lo aprecia PÉREZ DE AYALA, J. L., *La Economía financiera...*, ob.cit., pg. 105, quien concluye que éste es un planteamiento «estrictamente económico y hacendístico del tema» y dice que desde el punto de vista jurídico, las conclusiones serían distintas.

<sup>33</sup> Este planteamiento me fue sugerido por el profesor PÉREZ DE AYALA, a quien agradezco sus observaciones.

<sup>34</sup> Con la connotación negativa que supone por constituir un «aumento de carga» del tributo preexistente.

<sup>35</sup> SCHULTE, B.: «La Financiación de los Sistemas de Protección Social en la Europa Comunitaria», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992, pg. 52.

expresamente la previsión de crear «un sistema de recaudación unificado para el Estado y la Seguridad Social» en el Real Decreto-ley 10/1981, de 19 de junio, sobre Inspección y Recaudación de la Seguridad Social, pero la idea no ha frugado plenamente. No obstante, persiste la voluntad de unificación, y así se desprende de la disposición transitoria decimotercera de la LGSS, al disponer que «la facultad de concertar los servicios de recaudación, concedida por el art. 18 a la TGSS, subsistirá hasta tanto no se organice un sistema de recaudación unificado para el Estado y la Seguridad Social». Además, la disposición final primera del RGRSS prevé la aplicación supletoria del RGR en lo no previsto por el RGRSS y sus disposiciones de desarrollo.

En este epígrafe y el siguiente veremos los paralelismos y desencuentros que existen entre ambos ordenamientos<sup>36</sup>.

El régimen público de la Seguridad Social precisa de un sólido sistema de recaudación de las cotizaciones para hacerlo viable. La gestión recaudatoria de las cuotas y demás recursos económicos del Sistema de la Seguridad Social le corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social, como caja única del mismo, bajo la dirección, vigilancia y tutela del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

La regulación del procedimiento se contiene en la ya citada LGSS de 1994, con importantes modificaciones por la Ley 52/2003 –en lo que nos afecta, modifica el régimen de recargos e intereses de demora en las deudas con la Seguridad Social y se cambia el documento que sirve de título ejecutivo para la ejecución forzosa– y en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social aprobado por RD 1415/2004, de 11 de junio, en sustitución del anterior de 1995.

El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social es de naturaleza exclusivamente administrativa y consta de dos períodos que se suceden en el tiempo: el período voluntario de recaudación y la recaudación en vía ejecutiva. Pese a su denominación, no se deben confundir los criterios de voluntariedad (voluntario o forzoso) y de temporalidad (dentro o fuera de plazo), el ingreso de las deudas en período voluntario es siempre obligatorio y, transcurrido éste, puede efectuarse el pago voluntariamente por el deudor aunque de forma extemporánea. Se llama voluntario porque la Administración acreedora no puede dirigirse coactivamente frente al patrimonio del deudor en caso de impago.

La obligación de cotizar a los diferentes Regímenes del Sistema de Seguridad Social surge con el comienzo de la actividad profesional de las personas

<sup>36</sup> Observa MADRID YAGÜE que la mayor aproximación se produce en el procedimiento de apremio, mientras que la separación se muestra en tres aspectos del procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social: la incidencia automática en la vía ejecutiva finalizado el período voluntario de pago; la modificación del título ejecutivo (desapareciendo la certificación de descubierta) y la supresión de la vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional. Cfr. MADRID YAGÜE, P., *La recaudación ejecutiva de la Seguridad Social*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pg. 250.

incluidas en su campo de aplicación o con el inicio de la situación relacionada con dicha actividad (art. 15.2 LGSS). Al vincularse la obligación al inicio de la actividad, la solicitud de afiliación y/o alta de los trabajadores surtirá, en todo caso, idéntico efecto, presumiéndose iniciada la actividad o producida la situación en la fecha indicada en dicha solicitud.

Las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta se ingresarán dentro del mes siguiente al de su devengo, salvo que por normas especiales de los Regímenes del Sistema se establezca otro plazo. Si no se pagan las cuotas en el plazo reglamentario, las vías previstas administrativamente son: la reclamación de deuda y las actas de Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Básicamente, la reclamación de deuda procede por falta de cotización respecto de trabajadores dados de alta, se presenten o no los documentos de cotización, o por falta de pago si se presentaron los documentos de cotización; y la extensión de actas cuando falta la afiliación y alta del trabajador o hay diferencias de cotización por trabajadores dados de alta que no derivan de los documentos de cotización<sup>37</sup>.

Los sujetos obligados al pago de las cuotas deberán presentar ineludiblemente los documentos de cotización en el plazo reglamentario. Según el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por RDLeg 5/2000 (en adelante LISOS), la no presentación de documentos en el plazo reglamentario se califica como falta leve (art. 21.4 LISOS) y se sanciona con multa de 300,52 euros a 3.005,06 euros según el grado (art. 40 LISOS). De otro lado, la falta de ingreso en dicho plazo puede ser constitutiva de infracción. Será infracción grave la falta de ingreso en la forma y plazo procedentes o no efectuar el mismo en la cuantía debida cuando no se hayan presentado, en plazo reglamentario, los documentos de cotización (art. 22.5 LISOS)<sup>38</sup>. Constituyen infracciones muy graves la retención indebida de las cuotas de los trabajadores, el pacto realizado con el fin de renunciar a los derechos de Seguridad Social, o las declaraciones de datos falsos que den lugar a deducciones fraudulentas en las cuotas (art. 23 LISOS). Las sanciones por faltas graves consisten en multa entre 300,51 euros y 3.005,06 euros, y las muy graves entre 3.005,07 euros a 9.015,82 euros (art. 40 LISOS)<sup>39</sup>.

Dentro del procedimiento voluntario de recaudación hay que distinguir dos

<sup>37</sup> Al respecto puede verse GETE CASTRILLO, P., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social: preguntas con respuesta*, La Ley, Madrid, 1999, pgs. 706 y ss.

<sup>38</sup> Dice textualmente: «No ingresar, en la forma y plazo procedentes, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda el sistema de la Seguridad Social, o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no se haya efectuado la presentación prevista en el número anterior». Ello implica que la presentación sin ingreso no conlleva sanción.

<sup>39</sup> En todo caso, hay que recordar que las sanciones en materia de Seguridad Social cuando se deriven de actas de infracción y liquidación que se refieran a los mismos hechos y se practiquen simultáneamente, se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía si el sujeto infractor manifiesta su conformidad con la liquidación practicada, ingresando su importe en el plazo procedente (art. 40.3 LISOS).

fases, la primera relativa al plazo reglamentario de pago que señala las normas y, la segunda, referente a la reclamación de las deudas a través de reclamación de deudas o acta de liquidación.

El período voluntario de recaudación se iniciará en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolongará, de no mediar pago u otra causa de extinción de la deuda, hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al período de recaudación ejecutiva. La recaudación ejecutiva es la actividad llevada a cabo por la Administración para la efectividad del cobro de los créditos en materia de Seguridad Social no satisfechos en vía voluntaria. Con el RGR/1995 la vía ejecutiva se iniciaba automáticamente tras la finalización del período voluntario, pero el art. 6 RGRSS/2004 prolonga el período voluntario –salvo pago u otra causa de extinción de la deuda– hasta la emisión de la providencia de apremio, y configura la emisión de la providencia de apremio como determinante del inicio del «período de recaudación ejecutiva»<sup>40</sup>.

De este modo, coinciden en el tiempo el período ejecutivo y el procedimiento de apremio, aunque conceptualmente sean distintos al referirse al ámbito temporal y al procedimental, respectivamente.

En cambio, en materia tributaria no hay esa coincidencia. Así, para las deudas liquidadas por la Administración y las autoliquidaciones presentadas en plazo sin ingreso, el art. 161 LGT dispone que el período ejecutivo se iniciará «el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para su ingreso». En cuanto a las autoliquidaciones presentadas fuera plazo sin ingreso comenzará el día siguiente a su presentación. No es precisa, por tanto, la emisión –o, mejor, la notificación– de la providencia de apremio para entender comenzado el período ejecutivo, que es un requisito necesario pero no suficiente para el inicio del procedimiento de apremio, que precisa, además, la notificación de la referida providencia.

Con carácter general, la providencia de apremio se dictará a la finalización del plazo fijado en la reclamación de deuda o acta de liquidación, siempre que éstas sean firmes en vía administrativa (art. 34 LGSS).

Como excepción, cabe providencia de apremio sin reclamación de deuda o

<sup>40</sup> MADRID YAGÜE, P., *La recaudación ejecutiva...*, ob. cit., pg. 103. Dispone el art. 6 RGRSS que «1. El período voluntario de recaudación se iniciará en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolongará, de no mediar pago u otra causa de extinción de la deuda, hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al período de recaudación ejecutiva, sin perjuicio de los casos en que sea de aplicación el procedimiento de deducción. En los casos establecidos en este Reglamento deberán presentarse documentos de cotización en el plazo reglamentario de ingreso, aunque éste no llegara a efectuarse.

2. Transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin pago de la deuda, se aplicarán los correspondientes recargos y comenzará el devengo de intereses de demora, sin perjuicio de que estos últimos sólo sean exigibles en el período de recaudación ejecutiva, en los términos establecidos en este Reglamento».

acta de liquidación —como ocurre con las autoliquidaciones sin ingreso en el ámbito tributario— en dos supuestos (art. 85 RGRSS):

a) Falta de ingreso de cuotas respecto de trabajadores incluidos en los documentos de cotización presentados en plazo reglamentario cuando la deuda esté correctamente liquidada.

b) Deficiencias de cotización de trabajadores que deban cotizar por una cuota fija.

Procederá, en todo caso, la aplicación del correspondiente recargo y los intereses de demora.

En cuanto a los plazos, las reclamaciones de deudas notificadas en la primera quincena, el plazo termina el día cinco del mes siguiente, y en las notificadas en la segunda quincena, el día veinte del mes siguiente<sup>41</sup>. En las actas de liquidación el período voluntario se extiende hasta el último día del mes siguiente al de la notificación del correspondiente acto administrativo definitivo de liquidación.

#### 4. LOS RECARGOS POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Los ingresos fuera de plazo comportan un incremento sobre la cuota a abonar denominada recargo y cuyo abono corresponde a los sujetos responsables. No procede la imposición de recargos en deudas contraídas por un Ente Gestor o Servicio Común de la Seguridad Social (STS 19-4-2000).

El art. 27 LGSS establecía hasta el año 2003 un recargo de mora y un recargo de apremio, sin aplicación en ningún caso de intereses de demora. El recargo de mora se devengaba automáticamente por el transcurso del plazo reglamentario de pago, se hubiera o no formulado la reclamación administrativa de la deuda. Si el retraso en el pago era imputable a error de la Administración no se aplicaba recargo alguno de mora. El recargo de apremio se devengaba automáticamente por el inicio de la vía ejecutiva, se hubiera emitido o no la providencia de apremio. La razón de este devengo automático era que si se anudaba el recargo de apremio a la providencia de apremio se favorecía al deudor en el *interin* entre el inicio de la vía ejecutiva y la providencia de apremio, al no proceder ya el pago del recargo de mora, como observa MADRID YACÚE<sup>42</sup>.

El porcentaje de los recargos de mora y apremio dependía de que se hubie-

<sup>41</sup> Estos plazos son los mismos que los previstos para las deudas tributarias liquidadas por la Administración como período voluntario de pago, conforme a la LCT/1963, pero la nueva LCT en su art. 62 los amplió. Actualmente, si la notificación de la liquidación se realiza en la primera quincena, el período voluntario abarca desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente, y si se realiza en la segunda quincena hasta el día cinco del segundo mes posterior.

<sup>42</sup> MADRID YACÚE, P., *La recaudación ejecutiva...*, ob. cit., pgs. 126-127.



ran presentado o no los documentos de cotización. Si se presentaban en el plazo reglamentario el recargo de mora era del 5% si se pagaba la deuda dentro de los dos meses naturales siguientes al del vencimiento, o del 20% si abonaba después pero antes de iniciarse la vía ejecutiva. Si no habían presentado en plazo los documentos de cotización se aplicaba igualmente un recargo de mora era del 20%, si se abonaba antes de la vía de apremio.

El recargo de apremio se exigía tras el inicio de la vía de apremio, y era del 20% o del 35%, dependiendo asimismo de que se hubieran o no presentado en plazo los documentos de cotización.

La Ley 52/2003, de 10-12, ha modificado la LGSS, suprimiendo la distinción entre recargo de mora y de apremio, siendo indiferente que se haya iniciado o no la vía de apremio<sup>43</sup>, pero sigue distinguiendo en función de si se han presentado o no en plazo los documentos de cotización. Así, establece los siguientes recargos por omisión de ingreso en el plazo voluntario:

- A) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:
- a. Recargo del 3% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
  - b. Recargo del 5% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
  - c. Recargo del 10% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
  - d. Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- B) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:
- a. Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
  - b. Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

En la nueva regulación se suprime la nomenclatura anterior –mora y apremio–, se reduce la cuantía para los casos menos graves –menor retraso con presentación de documentos– y se incentiva que el incumplimiento tenga la menor demora posible en los supuestos en que se hayan presentado los documentos al ampliar el número de tipos aplicables y reducir su cuantía para pequeños retrasos, con una escala más proporcionada. Igualmente, en los casos de falta de presentación de los documentos de cotización dentro

<sup>43</sup> Observa MARIÁN YAGÜE que ello evita el farragoso problema de determinar en qué exacto momento procede el devengo del recargo de apremio cuando, iniciada la vía ejecutiva, aún no se ha emitido la providencia de apremio. *Ibidem*, pg. 129.

del plazo reglamentario, se incentiva el cumplimiento dentro del plazo dado en la reclamación de deuda o acta de liquidación, anticipándose su devengo, que antes se fijaba en el inicio la vía de apremio.

Se responde parcialmente con ello –para los supuestos de presentación de documentos– a una de las críticas que había hecho la doctrina sobre lo exagerado de algunas cuantías con escaso retraso<sup>44</sup>, pero el problema se agrava en los casos de falta de presentación de documentos al no requerir la emisión de la providencia de apremio para el recargo del 35 por ciento. Además el recargo del 20 por ciento en este supuesto obedece a la omisión de presentación, porque el pago se hace dentro del plazo dado en la reclamación de deuda o acta de liquidación.

Una importante novedad es que junto a los recargos se exigirán los intereses de demora si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos quince días desde la notificación de la providencia de apremio. Su objeto es incentivar el pago antes de dicha notificación. Los intereses de demora exigibles serán los que haya devengado el principal de la deuda desde el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso y los que haya devengado, además, el recargo aplicable en el momento del pago, desde los quince días siguientes a la notificación de la providencia de apremio. El tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del período de devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, lo que se viene haciendo desde 1985. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007 lo ha fijado en el 6,25 por 100. Un problema sin resolver, que también se plantea en el orden tributario, es la inexistencia de un plazo para dictar la providencia de apremio, una vez finalizado el plazo de pago en vía voluntaria –el reglamentario y los otorgados, en su caso, por la reclamación de deuda y el acta de liquidación–. Ello implica que la exigencia de intereses de demora devengados desde la finalización del plazo reglamentario de pago quedará al albur de la diligencia mayor o menor de la Tesorería General de la Seguridad Social en emitir el título ejecutivo. Señala, con acierto, al respecto MADRID YAGÜE que debería limitarse temporalmente el momento de emisión de la providencia de apremio en aras al principio de seguridad jurídica<sup>45</sup>.

La diversificación de tipos aplicables en función del retraso y la exigencia de intereses de demora son dos modificaciones que aproximan en cierto modo la legislación laboral a la tributaria, como veremos luego.

En relación con la cuantía se aprecia una notable incentivación del pago temprano –con o sin presentación de documentos, «beneficiándose» de

<sup>44</sup> «Siempre estará abierto el debate acerca de si las cuantías de estos recargos no son excesivas cuando el incumplimiento –por la cuantía o el tiempo que media hasta el efectivo pago– es de escaso calibre». ALARCÓN CARACUEL, M. R. (dir.) y RODRÍGUEZ-RAMOS VELASCO, P. T. (coord.), *Comentarios a la Ley General de la Seguridad Social*, Aranzadi, 2003, pg. 189.

<sup>45</sup> MADRID YAGÜE, P., *La recaudación ejecutiva...*, ob. cit., pg. 164.

unos recargos del 3 por ciento y del 20 por ciento, respectivamente— y del cumplimiento de la obligación formal —pero esencial— de entrega de documentos.

De otra parte, se mantiene la incompatibilidad entre ambos tipos de recargo y su no exigencia cuando el ingreso fuera de plazo sea imputable a error de la Administración, dos aspectos muy positivos en nuestra opinión<sup>46</sup>.

En cuanto a su naturaleza, aprecian ALARCÓN y RODRÍGUEZ RAMOS que tanto el TC como el TS —en sentencia de 30 de enero de 1995— han rechazado su carácter administrativo sancionador, permitiendo su compatibilidad con las sanciones que pudieran derivarse. De este modo no se vulnera el principio *non bis in idem* del art. 25 CE (SSTC 76/1990, 164/1995, 198/1995, 44/1996, 141/1996, ATC 57/1998)<sup>47</sup>. El recargo de mora tiene una función reparadora o indemnizatoria para la Administración, basada en el tardío incumplimiento del deudor, con carácter preventivo o disuasorio del posible retraso en el pago del sujeto responsable que, según su gravedad provocaría un mayor o menor incremento de su cuantía.

Su carácter indemnizatorio y disuasorio hace que se imputen «exclusivamente a los sujetos obligados al pago» (art. 113 LGSS).

Los recargos con presentación de documentos en plazo, se devengan concluido el período reglamentario de ingreso, no se condiciona a la notificación o reclamación de la deuda.

A nuestro juicio, los recargos del 20 y del 35 por 100 pueden resultar excesivos para pequeños retrasos, pudiéndose apreciar un componente sancionador, junto al indemnizatorio y disuasorio, más aún cuando se apliquen los intereses de demora que resarcirían adecuadamente el retraso<sup>48</sup>. De hecho, la propia Administración tributaria avala el carácter sancionador del anterior recargo de mora del 5 por 100. En efecto, la consulta de 16 de septiembre de 2003 evacuada por la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, ante la duda sobre si era o no deducible el recargo de mora del 5% por presentación en plazo sin ingreso de los modelos TC1 y TC2 señaló que «en la medida que el recargo de mora impuesto por la Seguridad Social tiene carácter sancionador, en contraposición a los intereses de demora que tienen carácter indemnizatorio, dicho recargo tiene la

<sup>46</sup> Según el art. 25 LGSS: «Cuando el ingreso fuera del plazo reglamentario sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo ni se devengarán intereses». Y en cuanto a la incompatibilidad, la anterior redacción del art. 29 LGSS la establecía, y el art. 10.3 RGRSS dispone que «en ningún caso podrá aplicarse recargo sobre la deuda constituida a su vez por recargos o intereses».

<sup>47</sup> ALARCÓN CARACUEL, M. R. (dir.) y RODRÍGUEZ RAMOS VELASCO, P. T. (coord.), *Comentarios a la Ley General de la Seguridad Social...*, ob. cit., pg. 189. De todos modos, estas sentencias —salvo la del Supremo, que no hemos encontrado— hacen referencia a los recargos e intereses en materia tributaria.

<sup>48</sup> Los intereses podrían aplicarse sobre cualquier tipo de recargo, si bien los del 3,5 y 10 por 100, requerirán una mayor celeridad en la emisión de la providencia de apremio, pues se exigen por un retraso de uno, dos o hasta tres meses, respectivamente.

consideración de gasto no deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad consultante»<sup>49</sup>. Ello debería implicar la imposibilidad de imponer sanciones, con base en el principio «non bis in idem»<sup>50</sup>, cuestión que no se aclara en la normativa laboral en los casos de no presentación de documentos en plazo, pero sí en la LGT que excluye del tipo infractor aquellas conductas por las que se exige el recargo, con lo que éste viene a sustituir a las sanciones. En tal sentido, el art. 191 LGT, relativo a la omisión de ingreso en las autoliquidaciones, tipifica como infracción tributaria «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley». Ambos preceptos se refieren a la presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones —identificando el período impositivo de liquidación al que se refieren y conteniendo únicamente los datos del mismo—, con o sin ingreso, respectivamente. Igualmente, el art. 192 LGT, relativo a la presentación de declaraciones y documentos, tipifica como infracción su incumplimiento «salvo que se regularice con arreglo al art. 27 de esta ley», esto es, mediante la presentación de declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo<sup>51</sup>. En cambio la normativa laboral tipifica como infracción grave la no presentación en plazo de los documentos de cotización, sin excepción alguna, a diferencia de la falta de ingreso que sólo se tipifica como infracción si no va acompañada de la presentación en plazo de dichos documentos (art. 22 LISOS). De todos modos, si se presenta la documentación de forma voluntaria fuera de plazo parece lógico que sólo se exija el principal y el correspondiente recargo, no habiendo motivos para iniciar un expediente de infracción. En cambio, si se inician las actuaciones inspectoras procedería —en su caso— la imposición de sanciones, pero no del recargo.

<sup>49</sup> Consulta 1302-2003.

<sup>50</sup> Según la STS 9-6-1999: «la prohibición incardinada en el principio "non bis in idem", referido a la interdicción de la doble sanción del responsable de una infracción penal y administrativa o de la misma naturaleza a resultas de una conducta determinada se incardina en el art. 25 CE y se construye por la doctrina del Tribunal Constitucional a partir de la STC 2/1981, habiéndose establecido un cuerpo de doctrina consolidado que prohíbe la multiplicidad de sanciones respecto de unos mismos hechos respecto de los que concurre la identidad de sujeto, hechos o fundamentos de esta naturaleza, objeto o causa material que hace referencia al bien jurídico protegido con la norma sancionadora y acción punitiva, sea en el ámbito penal y en el ámbito administrativo, sea en uno sólo de ellos y en un mismo procedimiento». En este supuesto se cumpliría la identidad de hecho, sujeto y fundamento, que exige el Tribunal Constitucional (SSTC 77/1983 y 159/1985).

<sup>51</sup> Por el contrario, cuando la declaración o autoliquidación es negativa se aplica sanción en lugar de recargo. Así, el artículo 198 tipifica como infracción leve no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública. Asimismo señala como sanción una multa pecuniaria fija de 200 euros, imponiéndose únicamente la mitad de la sanción si la autoliquidación se presenta sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Ello tiene el curioso y pernicioso efecto de que puede ser mejor declarar una cantidad mínima, aunque sea falsa, que presentar la declaración sin ingreso.

## 5. LOS RECARGOS POR RETRASO EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Las modificaciones legislativas de los recargos por incumplimiento en el pago de tributos, tanto por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o autoliquidaciones como por ingreso extemporáneo y espontáneo de la deuda tributaria ya cuantificada, persiguen un punto intermedio entre una regulación excesivamente laxa, que favorecería el cumplimiento tardío, y una normativa demasiado estricta, que impediría que la presentación o ingreso se efectuase de modo voluntario.

Su regulación vigente proviene de la actual Ley General Tributaria, de 2003, cuyo art. 27 dispone la creación de dos tipos de recargos. Unos aplicables por la presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones, tras el período voluntario de pago pero antes del inicio del período ejecutivo; otros que se imponen por el ingreso fuera de plazo de deudas liquidadas o autoliquidadas, tras el inicio de dicho período. El legislador los denomina, respectivamente, recargos por declaración extemporánea—declaración en sentido amplio, comprensiva de la declaración *stricto sensu* y de la declaración con liquidación o autoliquidación— y recargos del período ejecutivo.

Comenzando por los primeros, que podemos denominar «recargos de regularización» atendiendo a la circunstancia determinante de su aplicabilidad—proceder a una regularización de la situación tributaria mediante la presentación voluntaria de declaraciones o autoliquidaciones—, el art. 27 de la LGT establece las siguientes situaciones:

- declaraciones y autoliquidaciones con ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento: dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del período voluntario se pagará un recargo del 5, 10 ó 15% respectivamente, sin intereses de demora ni sanciones, y a partir de los 12 meses del 20% más los intereses de demora computados desde el día siguiente al término de los 12 meses, sin sanciones.
- autoliquidaciones sin ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento y declaraciones sin posterior ingreso tras la liquidación: se inicia el período ejecutivo y, a los anteriores recargos e intereses, se suman los del período ejecutivo

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha añadido un apartado 5 al art. 27 LGT. La reforma reduce su importe en el 25 por ciento siempre que se realice su ingreso en el período voluntario de pago abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el período voluntario de pago tras la notificación de la liquidación, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o

fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. La idea es agilizar la gestión de cobro de los tributos<sup>52</sup> estimulando al contribuyente al pago voluntario.

Añade la Ley que si no se realizan los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos, incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, se exigirá el importe de la reducción practicada previa notificación al interesado.

En el siguiente cuadro vemos una comparación entre el actual y el anterior sistema de recargos previos al período ejecutivo<sup>53</sup>. Se incorpora en una tercera columna la cuantía del recargo reducido por pago voluntario, en caso de aplicación de la reforma de la Ley 36/2006, en vigor desde el uno de diciembre.

Recargos tributarios por presentación extemporánea y espontánea		
Retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación	No requisitos 27.5 LGT	Si se paga en período voluntario o de aplazamiento

<sup>52</sup> VET MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., «Notas a la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal», QF, núm. 2, 2007, pg. 11.

<sup>53</sup> Son anteriores al período ejecutivo porque se devengan cuando la deuda tributaria no ha sido liquidada –presentación de una declaración fuera de plazo– o estando cuantificada ya ha sido ingresada –presentación de una autoliquidación extemporánea con ingreso–. Debe criticarse en este punto que la LGT en su artículo sólo distinga el período voluntario y el ejecutivo, y no recoja el lapso temporal intermedio entre la finalización del período voluntario de pago y el comienzo del período ejecutivo, como sucede en estos casos. La anterior LGT sí lo hacía al diferenciar el período ejecutivo del pago voluntario, comprendiendo este último el efectuado dentro del período voluntario o fuera de este pero antes del requerimiento administrativo. Dicha contraposición fue criticada por ESCRIBANO al entender que es posible el pago voluntario tras el inicio del período ejecutivo, incluso habiéndose producido la providencia de apremio e iniciado el procedimiento de ejecución: «Ciertamente paga compelido por el anuncio del mismo, pero sigue siendo voluntario por contraposición al que resulta de la ejecución de los bienes». Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», QF, núm. 10, 1996, pg. 18. En nuestra opinión, aparte de la confusión terminológica que puede crear la expresión «pago voluntario» (debiendo distinguir el plazo para el pago voluntario del período de ingreso voluntario), y del hecho de que se comparen erróneamente un aspecto inmaterial –el pago– con otro temporal –el período ejecutivo–, el pago voluntario sería posible hasta la notificación de la providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de apremio dentro del período ejecutivo (por ejemplo el pago del IRPF tras la presentación de la autoliquidación sin ingreso o el pago del IBI fuera del plazo reglamentario) u otro requerimiento de la Administración que privase de espontaneidad el comportamiento del obligado tributario.

Recargos tributarios por presentación extemporánea y espontánea		
Hasta tres meses	5 por 100	3,75 por 100
Hasta seis meses	10 por 100	7,5 por 100
Hasta doce meses	15 por 100	11,25 por 100
Más de doce meses	20 por 100 + i.d. a partir de los doce meses	15 por 100 + i.d. a partir de los doce meses

El TC ha analizado su finalidad, y las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 171/1995, de 21 de noviembre y 198/1995, de 21 de diciembre, en referencia al interés mínimo del 10% del anterior art. 61.2 LGT, le otorgan una función resarcitoria por el retraso en el pago junto a otra disuasoria de la tardanza en el pago<sup>54</sup>. Esta última función disuasoria, coercitiva o de estímulo integra una penalización económica equiparable a la cláusula penal del Derecho civil, dándoles un cierto matiz sancionatorio, pero no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva en cuanto —añade el Tribunal— *no alcancen el valor de las sanciones*. En la segunda sentencia va más allá al afirmar que «el art. 61.2 LGT, al no ser considerado como imposición de una sanción no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado», lo que no es lógico pues en cuanto cláusula penal o multa coercitiva, será preciso acreditar la existencia de retraso culpable y ofrecer al deudor la posibilidad de presentar alegaciones. La STC 276/2000, de 16 de noviembre, otorgó naturaleza sancionadora al recargo del 50 por 100, vigente hasta 1995, y la STC 291/2000, de 30 de noviembre, al del 100 por 100, vigente igualmente hasta 1995.

Pensamos que su naturaleza es mixta: resarcitoria (como los intereses de demora) y disuasoria (como las sanciones), pudiéndose equiparar a las sanciones en el recargo del 20% por ser compatible con los intereses de demora generados a partir del año, que agotarían parcialmente la función compensatoria, no ser gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora —véase la consulta citada al final del epígrafe anterior—<sup>55</sup>, y aplicarse el principio de

<sup>54</sup> Pese a todo, la opinión de los Magistrados no es unánime, debiendo destacar el voto particular de Mendizábal Allende a la primera de las sentencias citadas (de 13 de noviembre de 1995), cuando aprecia que el interés de demora disminuye del 3.000 por 100, por un día de retraso, hasta el 10 por 100 cuando la demora es de doce meses, lo que supone una progresividad o regresividad inversa que «se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización», y en la parte que la supera constituye «una sanción pecuniaria o multa».

<sup>55</sup> Llama la atención que el art. 14.1 c) LIS mencione como no deducibles «las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones», sin referirse, en cambio, a la presentación de declaraciones fuera de plazo, a las que se aplican también los recargos del art. 27 LGT. Probablemente ello obedezca a que inicialmente este recargo sólo operaba en las autoliquidaciones, pero desde la reforma de la LGT de 1995 se añadió también a las declaraciones y ya han transcurrido once años, por lo que debería haberse corregido esa omisión.

irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables del art. 9.3 CE (art. 10.2 LGT: las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado).

Suscribimos la opinión de MARTÍN QUERALT *et al.* cuando señalan que el legislador no los ha identificado con las sanciones para evitar la aplicación del principio de culpabilidad (es un supuesto objetivado) y del régimen jurídico sancionador (graduación, procedimiento con previa audiencia del interesado, condonación, carácter intransmisible)<sup>56</sup>. Obviamente, consideramos necesario apreciar un mínimo de negligencia para su aplicación, ya que no tendría sentido obligar a su pago a quien autoliquida conforme a los términos de una consulta no vinculante y, al observar un cambio en el criterio de la Administración, presenta una autoliquidación complementaria, o en los supuestos de falta de responsabilidad del artículo 77.4 de la LGT. Además, dentro de los supuestos de exclusión de responsabilidad se sitúa el «error invencible», como señaló la STC 76/1990, pese a no contemplarse expresamente en la LGT, y la Ley del IVA en sus arts. 89.4 y 114.2 exonera de la aplicación de los recargos del art. 61.3 las rectificaciones que deriven de un «error fundado de derecho», situación que debería aplicarse al resto de tributos, dada la unidad en la aplicación del sistema tributario, así como al resto de causas excluyentes de responsabilidad<sup>57</sup>. De otro modo, como observa CAYÓN GALLARDO, el establecimiento de estos recargos «no irá más allá, sea cual sea su denominación, que la de una sanción de carácter automático y sin exigencia de elemento culpable alguno, con el único ingrediente de ser de «cuantía rebajada» para evitar una reacción eliminatória por parte de la jurisdicción constitucional»<sup>58</sup>. En todo caso, la LGT debería contemplar el error de la Administración como causa excluyente de la exacción de recargos e intereses, como hace el art. 24 LGSS.

Los otros recargos, los del período ejecutivo han sido modificados en su cuantía y nomenclatura por la LGT 2003, siguiendo en parte la propuesta del Informe para la reforma de la LGT de 2001<sup>59</sup>, estableciéndose un re-

<sup>56</sup> MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 1999, pg. 533. El carácter disuasorio de este recargo deriva de su cuantificación ordinaria en un 20 por 100 y su compatibilidad con el interés de demora, que estos autores contraponen al anterior recargo de prórroga, de naturaleza indemnizatoria, que era incompatible y alternativo con el interés de demora.

<sup>57</sup> GOROSPE OVIEDO, J.-I., *Consecuencias del impago de los tributos*, La Ley, 2001, pg. 144.

<sup>58</sup> Ver CAYÓN GALLARDO, A., «Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. el recargo del artículo 61.3», *RJT*, núm. 31, 1995, pg. 32.

<sup>59</sup> Dicho Informe los denominó recargos del período ejecutivo, pues su devengo se conecta a su inicio, configurándolos como «una compensación de los gastos generales que conlleva la iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio y la propia existencia del servicio de recaudación ejecutiva». Se distinguían cuatro recargos: del 5 por ciento hasta la modificación de la vía de apremio; del 10 por ciento si se pagaba en el plazo dado en la providencia de apremio; del 15 por ciento si el pago era posterior o, incluso, del 20 por ciento si el pago se efectuaba mediante la enajenación de bienes embargados. La



cargo «ejecutivo» del cinco por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo «de apremio reducido» del 10 por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo «de apremio ordinario» del 20 por ciento más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores. Además, sólo en este último se exigen intereses de demora, computados desde el inicio del período ejecutivo. En la normativa derogada, el primero era del 10 por ciento, y en los otros dos casos se exigía un «recargo de apremio» del 20 por ciento más los intereses de demora devengados desde el comienzo del período ejecutivo.

En el siguiente cuadro vemos la nueva regulación comparándola con la anterior, apreciándose el cambio de nomenclatura, la reducción de los recargos del período ejecutivo y la no exigencia de intereses de demora hasta el fin del plazo dado en vía de apremio<sup>60</sup>.

Recargos tributarios en el período ejecutivo		
Supuesto de pago dentro del período ejecutivo	LGT/1963	LGT/2003
Pago íntegro antes de la notificación de la providencia de apremio	10 por 100	Recargo ejecutivo del 5 por 100
Pago íntegro dentro del plazo de pago abierto tras la notificación de la providencia de apremio	20 por 100 + interés de demora	Recargo de apremio reducido del 10 por 100
Pago íntegro después del plazo de pago abierto tras notificación de la providencia de apremio	20 por 100 + interés de demora	Recargo de apremio ordinario del 20 por 100 + interés de demora

Esta fórmula supone la configuración del recargo como una especie de tasa,

diferencia con el sistema definitivo está en el recargo del 15 por ciento, que la Ley sitúa en el 20 por ciento, y en la no exigencia de intereses cuando se aplique el recargo del 10 por ciento. Cfr. Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, IEF, 2001, pgs. 63 y 64.

<sup>60</sup> Hemos tomado este cuadro del trabajo de RAMOS PRIETO, J., «La recaudación en período ejecutivo. Algunas reflexiones acerca del inicio de este período recaudatorio y sus efectos materiales y formales», en AA VV, *XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 2005, pg. 640. Obsérvese que el pago debe ser íntegro. En las cotizaciones de la Seguridad Social, cuando en plazo reglamentario se hubiera ingresado exclusivamente la aportación de los trabajadores, conforme a lo establecido en este Reglamento, el recargo se aplicará sobre la parte de deuda que resulte impagada después del vencimiento del plazo reglamentario de ingreso (art. 10.5 RGSS).

pues dependiendo del estado en que se encuentre la tramitación del procedimiento, más o menos avanzado, se exigirá un importe adecuado a dicho estadio<sup>61</sup>. Nos parece correcta la atenuación del recargo ejecutivo, equiparándolo al recargo mínimo de regularización, y la modulación del recargo de apremio, aunque el 20 por 100 se nos sigue antojando excesivo. En cuanto a lo primero, la rebaja de la cuantía del 10 al 5 por ciento se corresponde con un criterio lógico de proporcionalidad que exige no hacer de peor condición la demora en el pago que la no presentación de la autoliquidación en plazo. Además, el posible retraso en el cobro, una vez declarado, será imputable a la propia Administración<sup>62</sup>.

También lo es la reducción del 20 al 10 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. El coste por trasladar el expediente de la oficina de gestión a la de recaudación y efectuar la notificación correspondiente es mínimo, más aún habida cuenta del actual proceso de informatización de la Administración tributaria, por lo que la cuantía del recargo excedía, con mucho, ese mínimo coste.

Además, dicho coste no es proporcional a la suma dejada de ingresar. Los gastos de inicio del procedimiento de apremio son los mismos para una deuda de 100 euros, por poner un ejemplo, que para otra de 10.000, por lo que tal recargo debería cuantificarse en atención al mencionado coste, salvo que quiera primarse la función de castigo con esa proporcionalidad. De

<sup>61</sup> RAMOS PRIETO —ob. últ. cit., pg. 645— propone distinguir hasta cinco situaciones, según la menor o mayor gravedad de la mora y el consiguiente perjuicio económico que sufre la Hacienda Pública, con sus correspondientes recargos diferenciados:

— Pago o cumplimiento espontáneo una vez iniciado del período ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio.

— Pago o cumplimiento tras la notificación de la providencia de apremio y dentro del plazo del artículo 62.5 de la LGT.

— Pago o cumplimiento tras el plazo anterior pero antes de la práctica del embargo de bienes y derechos. Debido a la propia inercia y complejidad de los expedientes administrativos, siempre transcurre algún tiempo entre el vencimiento de dicho plazo y la continuación del procedimiento de apremio mediante nuevas actuaciones conducentes al embargo.

— Pago o cumplimiento tras la práctica del embargo. Téngase presente que, de conformidad con el artículo 172.4 de la LGT, en cualquier momento anterior a la adjudicación de los elementos patrimoniales embargados el obligado conserva la posibilidad de extinguir la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio, con el consiguiente deber de la Administración de levantar el embargo.

— Extinción de la deuda mediante la enajenación de los bienes o derechos embargados por cualquiera de las fórmulas previstas en el artículo 172.1 (subasta, concurso o adjudicación directa).

<sup>62</sup> Resulta, por ello, criticable que no se fije un plazo para la emisión de la providencia de apremio —como ocurre también en el procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social—, pues una demora de la misma beneficiará claramente al contribuyente al aplicársele un recargo del 5 por ciento, inferior, incluso, a los intereses de demora si transcurre más de un año hasta el pago.

otra parte, entendemos que estos gastos deberían incluirse en las costas impuestas al deudor que prevé la LGT, que de este modo sufragarían no sólo los gastos extraordinarios del procedimiento, sino también los ordinarios. Respecto a si el recargo de apremio ordinario compensa el retraso producido en el pago, la respuesta debe ser negativa, dada su compatibilidad con los intereses de demora.

Por todo ello, pensamos que el recargo del 20 por 100 cumple una función intimidatoria que lo acerca bastante a las sanciones, aparte de que, como se ha dicho, las costas debieran suponer el resarcimiento suficiente por su tramitación<sup>63</sup>. En los otros recargos el carácter sancionador se difumina por su incompatibilidad con los intereses, de modo que aunque se establecen para disuadir del retraso en la presentación o en el ingreso y se exige con anterioridad o al poco de iniciarse el procedimiento de apremio, resarcen por la no aplicación de intereses de demora y de la posible generación de gastos previos o inmediatos al procedimiento de apremio.

Una cuestión que debería resolverse es la acumulación de los dos tipos de recargo. La práctica administrativa que sigue la AEAT es que si se presenta una autoliquidación extemporánea sin ingreso, la Administración exige el principal más el recargo ejecutivo, de un lado, y el recargo extemporáneo más el recargo ejecutivo, de otro. Ello supone que si se presenta después de un año y se abona tras el plazo en vía de apremio, los recargos totales (20% más otro 20% sobre el anterior) ascenderían al 44%. Lo propio es que se calcularan ambos sobre la deuda principal, pues el art. 28.1 LGT dice que los recargos del período ejecutivo «se calcularán sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario», dentro de la cual no se deberían incluir los recargos de regularización. Además, la propia LGT concibe estas prestaciones como deuda tributaria accesoria, ajena a la obligación principal.

Los recargos del período ejecutivo (los ejecutivos y el de apremio) equivalen a los aplicables en el ámbito laboral cuando se presentan en plazo los documentos, puesto que se aplican a las declaraciones en plazo sin posterior ingreso y a las autoliquidaciones en plazo sin ingreso, si bien con la diferencia de que en materia laboral hay que esperar a la emisión de la providencia de apremio para que se inicie el período de recaudación ejecutiva (art. 6.1 RGRSS).

Resulta pues interesante hacer un cuadro comparativo de la normativa laboral y tributaria en estos recargos.

<sup>63</sup> En la jurisprudencia podemos citar la STSJ de Cataluña de 26-1-1993 (F.J. 2º), relativa a la redacción dada por la LPGE para 1988 al artículo 128 LGT, configurándolo como un «componente cuasipunitivo... a través del cual se induce al contribuyente a pagar antes de la iniciación de la vía ejecutiva», y la STSJ de Valencia de 10-4-1992 (F.J. 3º) que, en relación con la modificación del artículo 128 LGT por la LPGE para 1992, lo calificó de «auténtica sanción por ingreso fuera de plazo».

Recargos tributarios del período ejecutivo			Recargos laborales con presentación de documentos		
Retraso del pago	Recargo porcentual	Intereses de demora		Recargo porcentual	Intereses de demora
Hasta providencia de apremio	5	No	Hasta un mes	3	Desde el inicio del período ejecutivo si se recibe la providencia de apremio y finalizado el plazo se retrasa más de 15 días
Plazo en vía de apremio	10	No	Hasta dos meses	5	
Tras plazo en vía de apremio	20	Sí, desde el inicio del período ejecutivo	Hasta tres meses	10	
			Más de tres meses	20	

Consideramos más adecuado el régimen tributario en cuanto que hace depender la cuantía no tan sólo del retraso sino de la situación en que se encuentra el procedimiento y los gastos que ello ocasiona. No obstante, tampoco parece pertinente imponer un recargo fijo del 5 por ciento con independencia del retraso en dictar la providencia de apremio, que podría incluso ser inferior al interés de demora devengado en función de dicha demora. De otra parte, el retraso no debería perjudicar al contribuyente-cotizante, por lo que debiera fijarse un plazo para la emisión de la providencia de apremio que serviría como período máximo de cálculo de intereses.

En cuanto a los recargos de regularización por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones, sólo serían equiparables a los aplicables por la falta de presentación en plazo de los documentos de cotización si dichos documentos se presentan antes de recibir la notificación de reclamación de la deuda o de inicio de actuaciones inspectoras. En cambio, tras la notificación -caso contemplado por la LGSS- la presentación no sería espontánea en los términos de la LGT, sino previo requerimiento. En este último supuesto el recargo laboral funciona como una especie de sanción, por lo que debería imponerse ésta, cumpliéndose el tipo infractor, y no ambos.

## 6. CONCLUSIONES

Existen tres niveles de protección en el marco de la Seguridad Social del Estado español: *asistencial* o nivel no contributivo, *contributivo* (por mantener una relación las prestaciones económicas con los salarios) y *voluntario* o libre, como protección adicional para quienes quieran pagarlo por estar en condiciones de hacerlo.

El sistema *asistencial* se financia mediante impuestos y el *voluntario* a través de aportaciones voluntarias asimilables a un contrato de seguro. La dificul-

tad está en determinar la naturaleza de las prestaciones satisfechas en el nivel contributivo.

Las cuotas de la Seguridad Social no tienen naturaleza jurídico-privada, y sí jurídico-pública, concretamente tributaria, tal como han señalado gran parte de la doctrina, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. Esa naturaleza tributaria deriva de su triple caracterización como obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gasto público. En cuanto a su concreta calificación, no siendo una tasa —pues no afecta ni beneficia al empresario, y el trabajador puede no utilizar las prestaciones de la Seguridad Social pese a cotizar por ella—, ni una contribución especial —pues se exige por el mero desarrollo de una actividad laboral—, podría calificarse como impuesto.

Por un lado, la *cuota obrera* puede conceptuarse como un impuesto regresivo sobre la renta de los trabajadores, en la medida en que su cuantía se fija en función del salario —impuesto directo sobre la renta— pero con un límite máximo que hace que a partir de ese umbral la cuota sea proporcionalmente cada vez menor comparada con la renta. Por lo que respecta a la *cuota patronal*, se asemeja a un impuesto indirecto por la adquisición de los servicios de los trabajadores.

En ambos casos se trata de impuestos periódicos, devengados mensualmente, y afectados, pues el producto de su recaudación se destina al pago de las pensiones mediante un sistema de reparto.

La legislación laboral prevé unas medidas para disuadir e indemnizar por el cumplimiento tardío de las obligaciones de cotización. Considerando el conjunto de la normativa, un principio de coherencia global del ordenamiento jurídico nos lleva a indicar que debería darse un tratamiento más homogéneo en el ámbito tributario y laboral a los supuestos de cumplimiento extemporáneo, dada la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social. Sin embargo, y aunque se ha producido una pequeña aproximación en los últimos años, no ocurre así, produciéndose un mayor rigor en el ámbito laboral, pero no en todos los casos.

Una primera diferencia surge por la relevancia del período ejecutivo en el procedimiento tributario, pues determina la aplicación de unos recargos específicos, mientras que en materia laboral no tiene esa trascendencia, salvo que se emita —debería decir «notifique»— la providencia de apremio, en cuyo caso se devengan intereses de demora si no se paga después de quince días de terminado el plazo. Ello obedece a que en el procedimiento laboral el período voluntario se prolonga —salvo extinción de la deuda— hasta la emisión de la providencia de apremio, requiriéndose la emisión de ese título ejecutivo para el inicio del «período de recaudación ejecutiva». En cambio, tras la notificación de una liquidación tributaria, finalizado el período voluntario comienza, sin solución de continuidad, el período ejecutivo y, dentro de éste, tras la notificación de la providencia de apremio, el

procedimiento de apremio. Únicamente en la presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas sin ingreso hay un lapso temporal que no forma parte del período voluntario *stricto sensu* ni del ejecutivo.

En cuanto a los recargos, para los supuestos de no presentación de documentos de cotización en plazo, la norma laboral prevé un recargo del 20 o del 35 por 100, según se abonen las cotizaciones antes o después del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación. En el ámbito tributario si no hay requerimiento administrativo, la presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones con ingreso supone unos recargos que van del 5 al 20 por 100 según el retraso —o del 3,75 al 15 por 100 si opera la reducción del 25 por 100 por abono en período voluntario—, pero tales recargos son sustitutivos de las sanciones, y además hay una carencia de un año en el pago de intereses. En cambio la legislación laboral permitiría, tras la notificación del acta de liquidación, imponer la sanción y también el recargo contraviniendo el principio *non bis in idem*.

Probablemente, este agravamiento sobre el recargo tributario del 20 por 100 obedezca al carácter tuitivo de las normas laborales hacia el trabajador. Sin embargo, en el ámbito laboral los diversos recargos son incompatibles entre sí, a diferencia de lo que ocurre en la normativa tributaria, donde, además, los recargos del período ejecutivo se giran sobre los de regularización pudiendo alcanzar un total del 44 por 100, y esa incompatibilidad supone que la cuantía final de los recargos de la Seguridad Social sea inferior, finalizado el plazo dado en la vía de apremio, a la acumulación de los dos recargos del 20 por 100 que operan en el seno del procedimiento tributario (recargo por presentación extemporánea más recargo de apremio ordinario).

Si acudimos al recargo laboral equiparable al recargo ejecutivo tributario, con presentación en el plazo reglamentario de los documentos de cotización, la normativa laboral prevé un recargo del 3, 5, 10 ó 20 por 100, si el abono se produce en el mes, dos meses, tres meses o a partir de los tres meses siguientes a la finalización de dicho plazo, respectivamente. Además, con la reforma de 2003 se exigen intereses de demora si no se abona la deuda transcurridos quince días desde la notificación de la providencia de apremio. Para estas situaciones, la Ley General Tributaria dispone el inicio del período ejecutivo, con un recargo del 5 por 100, desde la finalización del período voluntario, que podría ser incluso inferior a los intereses de demora si la Administración se retrasa en el cobro más de un año. Si el pago se hace dentro del plazo fijado tras la notificación de la providencia de apremio el recargo de apremio reducido será del 10 por 100. Ambos recargos se aplican sin los intereses de demora exigibles desde el inicio del período ejecutivo. Únicamente si el pago es posterior al plazo en vía de apremio se exigirían dichos intereses más un recargo de apremio ordinario del 20 por 100.

En ambos ámbitos se ha producido una suavización de los recargos y una

mayor adecuación al período de retraso, si bien parece más correcto el régimen tributario en cuanto que hace depender la cuantía no tan sólo del retraso sino de la situación en que se encuentra el procedimiento y los gastos que ello ocasiona. No obstante, no parece lógico imponer un recargo tributario fijo del 5 por 100 con independencia del retraso en dictar la providencia de apremio, o unos intereses de demora en el procedimiento laboral o tributario excesivamente elevados por el retraso de la Administración en dictar la providencia de apremio. Por ello, debería fijarse un plazo para la emisión de la providencia de apremio que serviría como período máximo de cálculo de intereses y disuadiría al contribuyente de un excesivo retraso. De otra parte, debería incorporarse a la LGT la previsión contenida en la LGSS de que, si el ingreso fuera del plazo reglamentario es imputable a error de la Administración, no se aplicará recargo ni se devengarán intereses.

A nuestro juicio, por un principio de coherencia y en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad, debería promoverse una mayor uniformidad en la regulación de estos recargos, mitigando las apuntadas diferencias en el ámbito fiscal y laboral sobre unas cotizaciones a la Seguridad Social de naturaleza claramente tributaria.