

O XURO DE MORA NA XESTIÓN TRIBUTARIA DE GALICIA*

Jaime Aneiros Pereira

Doutor en dereito. Profesor de dereito financeiro
e tributario da Universidade de Vigo

1. Introducción

A doutrina tradicional, a partir do dereito común, considera que a mora¹ nas obrigas de diñeiro prodúcelle sempre un dano ó acredor. Este dano concrétese nun lucro cesante e arranca da idea de que todo posuidor de diñeiro pode colocalo a xuro e obter determinados réditos que son sempre, no caso de falta de pagamento, un lucro cesante. Desta forma, o debedor débíalle ó acredor o xuro do diñeiro, como xuro moratorio, e esta regra plasmouse no artigo 1.108 do Código civil, segundo o cal: «se a obriga consistise no pagamento dunha cantidade de diñeiro, e o debedor incorrese en mora, a indemnización de danos e perdas, ó non haber pacto en contra, consistirá no pagamento dos xuros convidados, e, a falta de convenio, no xuro legal».

* Este traballo foi desenvolvido ó abeiro do proxecto de investigación PGIDT 99PXI38102A da Secretaría Xeral de Investigación e Desenvolvemento sobre «La gestión tributaria de las Comunidades Autónomas: especial referencia a Galicia». Estando en prensa este artigo, foi publicada a Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, polo que o texto se adapta á nova lei no tocante ás referencias normativas.

¹ Vid. ALBALADEJO, M., *Derecho civil II. Derecho de obligaciones*, Bosch, Barcelona, 1994, vol. 1º, 9ª ed., p. 174. Para este autor, co termo mora denomínase o «retraso jurídicamente relevante en el cumplimiento de la obligación (que ni impide ni hace inútil el cumplimiento tardío) del que es responsable de aquél».

A situación de mora significa, por un lado, que non se produciu un cumprimento puntual da obriga no momento establecido para iso, e, por outro, que, non obstante, a obriga pode aínda ser cumprida e que cumprida atrasadamente é idónea para satisfacer o dereito do acredor². Precisamente por iso, a consideración de que o debedor se colocou en mora, non pretende outra cousa que protexer o interese dos acredores de diñeiro xa que quedan exonerados de probar que sufriron un dano, é dicir, establécese a presunción legal³ de que este se entende producido sempre que hai atraso, e, por iso, o xuro moratorio resarcirá os danos sufridos⁴.

Esta institución, estudada tradicionalmente no dereito civil, foi acoillida, tamén, na normativa tributaria que, partindo da súa regulación no ámbito do dereito de obrigas⁵, foi delimitando o seu réxime xurídico en función dos principios e condicionantes propios da actividade financeira do Estado⁶. En efecto, a Lei xeral tributaria, en adiante LXT, na súa redac-

² Vid. DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las Relaciones Obligatorias*, Cívitas, Madrid, 1993, p. 620. O interese do acredor diríxese primaria e centralmente cara ó ben que é obxecto da obriga –a suma de diñeiro– e só en forma menor cara ó *tempus solutionis*.

³ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.; CASADO OLLERO, G. e SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990; No mesmo sentido, o propio FALCÓN Y TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia práctica, Tecnos, Madrid, 1991, p. 14; ALFONSO GALÁN, R.M., *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 1998, p. 82. Por outro lado, LÓPEZ MARTÍNEZ J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Cívitas, Madrid, 1994, p. 134 estima que estamos ante un suposto de responsabilidade obxectiva.

⁴ Como puxo de manifesto DÍEZ-PICAZO, na doutrina civil obsérvanse dúas correntes verbo do atraso no cumprimento. Por un lado, aqueles para os que o atraso é xuridicamente intrascendente e, por outro, os que consideran que o atraso constitúe unha violación dos deberes que o debedor ten co acredor e, polo tanto, desencadea algún tipo de responsabilidade. Neste último sentido, COLLADO YURRITA, M.A., «Los intereses de demora en la Ley General Tributaria», *Cívitas-REDF*, núm. 56, 1987, p. 496 entende que o xuro legal constitúe a indemnización de danos e perdas fixada polo Código civil. Igualmente, vid. CARRASCO PARRILLA, P.J., *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 2000, p. 49.

⁵ Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El interés de demora en las relaciones tributarias» en VV.AA. *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979, vol. I, p. 840: «... el interés de demora por retraso en el pago de cantidades líquidas, admite con facilidad los esquemas elaborados en el seno del Derecho privado, en el sentido de que el interés de demora se justifica por ser, por un lado, una compensación por el uso del capital ajeno y, por otro, una indemnización al acreedor por cuanto que la satisfacción de la deuda fuera de plazo lesiona el derecho de crédito». En idéntico sentido, vid. STS 2 de novembro de 1987.

⁶ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 22. Con anterioridade pronunciárase SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1985, p. 620. Igualmente, F.X. 9º STC 76/1990, do 26 de abril.

ción de 1963 contemplaba a aplicación do xuro de mora, exclusivamente, en relación cos aprazamentos e fraccionamentos, presupostos perfectamente comprensibles desde a análise do procedemento de xestión deseñado no articulado orixinario da nosa LXT⁷ xa que nos supostos de atraso no pagamento, postos de manifesto nas actuacións de comprobación e investigación, aplicaríase a recarga de prórroga e, no seu caso a de constrinximento.

Pois ben, como se verá máis adiante, a evolución normativa posterior supuxo unha progresiva xeneralización da esixencia do xuro de mora en tódolos supostos nos que a débeda non é ingresada nos prazos inicialmente previstos. Así, á esixencia de xuro de mora nos aprazamentos e fraccionamentos deben engadirselle os supostos de suspensión da execución do acto ou prórrogas de calquera tipo, accións tipificadas como infracción grave aínda que non sexan finalmente sancionadas por darse algunha causa de exclusión de responsabilidade, actuación conforme a unha consulta non vinculante, procedemento de constrinximento e outros supostos previstos na normativa tributaria que, xunto co establecido no artigo 61.3 da LXT, abarcan os supostos nos que se produce un atraso no pagamento da obriga tributaria.

Desde o noso punto de vista, a situación exposta ten relevancia para as comunidades autónomas por un dobre motivo. Por un lado, as normas reguladoras da cesión de tributos do Estado ceden o rendemento de determinados tributos, entendendo por rendemento cedido o importe da recadación líquida derivada das débedas tributarias, ou da parte cedida, correspondente ós feitos impositivos cedidos. Pois ben, nas leis de cesión, enténdese por débeda tributaria a constituída pola cota líquida mailas recargas previstas na alínea 3 do artigo 61 da LXT, o xuro de mora e as sancións⁸. Por outra parte, ademais do rendemento líquido deléganse competencias de liquidación, inspección e recadación sobre os tributos cedidos polo que serán os órganos xestores da Comunidade Autónoma os que apliquen os correspondentes xuros xirando as oportunas liquidacións⁹.

Neste contexto debe terse en conta a aprobación da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria (en diante, NLXT) que no seu artigo 26 pasa a regula-lo réxime xurídico dos xuros de mora, tal e como veremos nas páxinas seguintes. Ademais, debe terse en conta, tamén, o disposto

⁷ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Cívitas, Madrid, 1994, p. 43.

⁸ Vid. artigo 3 da citada Lei 14/1996, do 30 de decembro e artigo 18 da actual Lei 21/2001, do 27 de decembro.

⁹ Vid. art. 46 da citada Lei 21/2001, do 27 de decembro.

no artigo 27 da NLXT para as recargas por declaración extemporánea sen requirimento previo e o novo réxime xurídico das recargas do período executivo que se contempla no artigo 28 da NLXT.

2. O xuro de mora no marco das competencias tributarias das Comunidades Autónomas

As comunidades autónomas poden exercitar sobre a materia tributaria dous tipos de competencias: as normativas e as competencias administrativas tendentes á aplicación dos tributos postas de manifesto nos procedementos de xestión, inspección e recadación. É neste dobre plano competencial no que se enmarca a Lei 21/2001 de cesión de tributos e ó que, por tanto, debe circunscribirse o noso estudio¹⁰. Vexamos, brevemente, se as comunidades autónomas poden regula-lo tipo de xuro de mora e cáles son as competencias administrativas que poden exercer sobre a materia.

O xuro de mora tributario artículase xuridicamente como unha obriga que consiste en darlle unha suma de diñeiro, nos supostos e contía fixados pola lei, a un ente público, que actúa como tal e que ten un dereito subxectivo de crédito sobre a dita suma de diñeiro que, por tanto, constitúe un ingreso público¹¹.

Non só pola súa orixe legal senón tamén en atención ó contido da mencionada obriga, que consiste nunha prestación patrimonial como consecuencia de non realiza-lo pagamento principal, así como polo seu réxime xurídico e destino de marcado carácter público¹², debe estar cuberta pola reserva de lei en que se concreta o principio de legalidade establecido no artigo 31.3 da Constitución¹³. Por tal razón, a lei debe determinar non só os supostos nos que procede senón tamén a súa contía, ben directamente ben a través da determinación dos elementos de cuantificación.

¹⁰ No mesmo sentido pronunciábase a anterior Lei de cesión, a Lei 14/1996, do 30 de decembro.

¹¹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 155 define os ingresos públicos como «las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines». Véxase o art. 26.1 da NLXT.

¹² Criterio apuntado por ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 69.

¹³ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., *Ley General Tributaria e interés de demora*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 169 e 170 que trata de ver se en atención ó contido do precepto constitucional pode configurarse o xuro de mora como prestación patrimonial de carácter público e se, por tanto, o principio de legalidade despreza tódolos seus efectos. A conclusión é afirmativa pola proxección da STC 185/1995.

A doutrina a penas se encargou de estudar o concepto de prestación patrimonial de carácter público¹⁴, nin sequera a xurisprudencia constitucional interpretou a mencionada expresión do artigo 31 da Constitución senón que se limitaron a establecer o ámbito de aplicación da reserva de lei. Sen embargo, é practicamente unánime o criterio doutrinal que entende que o xuro de mora é unha prestación patrimonial de carácter público e que, por conseguinte, debe estar cuberto por unha lei que determine os supostos nos que procede e a súa contía¹⁵.

Así o entenderon tamén Sartorio Albalat e Rodríguez Márquez trala sentenza do Tribunal Constitucional 185/1995, do 14 de decembro que declara a inconstitucionalidade parcial do artigo 24 da Lei de taxas e prezos públicos e que establece unha serie de conclusións xerais aplicables a todas as prestacións patrimoniais de carácter público¹⁶.

No ámbito estatal, o xuro de mora prevese en dous preceptos distintos da LXT. Por un lado, o artigo 58.2 c) establece que o xuro de mora formará parte da débeda tributaria e fixa a súa contía na do xuro legal do diñeiro incrementado nun 25 por 100 salvo que as leis de orzamentos xerais do Estado establezan outro diferente, como realmente sucede na práctica. Por outro, o artigo 61.2 da mesma lei establece unha cláusula xeral de esixencia de xuro de mora, que se especifica noutros preceptos da lei e dos seus regulamentos de desenvolvemento –RXIT e RXR– así como na normativa propia de cada tributo. Este conxunto normativo é de aplicación ós tributos estatais que teñen o rendemento e a xestión cedidos ás comunidades autónomas pois así o establece o artigo 19 da Lei 21/2001, do 27 de decembro de cesión de tributos.

A nova Lei xeral tributaria mantén, no seu artigo 58, o xuro de mora dentro da débeda tributaria e, sen embargo, contén unha regulación máis detallada do réxime xurídico desta institución (concepto, contía, supostos de aplicación) no artigo 26.

¹⁴ Unha excepción destacada constitúea AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pp. 214 a 266 ó fío da reserva de lei en materia de prestacións de carácter público.

¹⁵ Vid. MARTÍNEZ LA FUENTE, A., «El interés de demora en las relaciones tributarias» en VV.AA., *Estudios de Derecho Tributario*, Tomo I, IEF, Madrid, 1979, p. 860; VELÁZQUEZ CUETO, F.A., *El interés de demora tributario: una reflexión crítica*, Carta Tributaria Monografías, núm. 98, 1989, p. 2; PONT MESTRES, M., *El interés de demora según la sentencia del TC de 26 VI 1990 y algunas cuestiones conexas*, Carta Tributaria Monografías, núm. 125, 1990, p. 149; FALCÓN Y TELLA, R., *Retraso ...*, ob. cit., p. 11; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 182. En sentido contrario, vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., ob. cit., p. 125 para quen «no está tan claro que el interés de demora esté amparado por el principio de reserva de ley».

¹⁶ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 170 e ss; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 56 e ss. Nesta mesma liña pronunciouse máis recentemente, GOROSPE OVIEDO, J.I., *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, Madrid, La Ley, 2001, p. 44 e ss.

O artigo 156 da Constitución, e no mesmo sentido o artigo 42 do Estatuto de Autonomía de Galicia¹⁷, garanten a autonomía financeira das comunidades autónomas para o desenvolvemento e execución das súas competencias, establecendo os artigos 157.1 da Constitución e 44 do Estatuto os recursos dos que se nutre a Comunidade Autónoma. Agora ben, o feito de que se cedan determinados rendementos non significa que se ceda, igualmente, a capacidade normativa sobre eles. Pola contra, en materia autonómica a lei ordinaria non se caracteriza por un concepto formal senón que a peculiaridade radica nas materias en que a competencia lles corresponde ás comunidades autónomas¹⁸, polo que as leis autonómicas só poderán regular aquilo sobre o que asumiron competencias ou se estas lles foron transferidas.

Polo que respecta ós tributos cedidos, cédeuse o rendimento pero a propia lei de cesión encárgase de establecer en qué supostos se ceden competencias normativas¹⁹ polo que a competencia normativa plena límtase ós tributos propios. Desta forma, tanto a esixencia de xuro de mora como a súa contía nos supostos de tributos cedidos vén establecida pola lei propia de cada tributo e a LXT, excluindo calquera normativa autonómica sobre a materia, mentres que nos tributos propios de Galicia si existe a posibilidade de normativa propia aínda que non poderán establecerse diferencias substanciais respecto ós tributos estatais.

O Tribunal Constitucional tivo oportunidade de pronunciarse sobre a competencia para establece-la contía do xuro de mora na STC 14/1986, do 31 de xaneiro con ocasión dun recurso contra a Lei de facenda xeral do País Vasco. O fundamento xurídico 11 da citada sentenza exprésase nuns termos que consideramos necesario reproducir. Sinala o intérprete da Constitución que «a determinación cuantitativa do xuro de mora destes créditos debe merecer un tratamento unitario en todo o territorio nacional ... ó consistir nun simple incremento da débeda tributaria, motivado pola falta de pagamento do crédito principal, ben se considere de cariz sancionador para o debedor, ou de resarcimento para o ente titular do crédito, non se advirte ningún motivo ou razón para que tal determinación cuantitativa oscile segundo cal sexa a entidade acreedora, senón que, pola contra, debe garantírselles ós administrados, un tratamento co-

¹⁷ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Comentario al artículo 42 del Estatuto de Autonomía de Galicia» en VV.AA., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia*, MAP, Madrid, 1991, p.791.

¹⁸ Vid. PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1984, p. 195 e 196.

¹⁹ Vid. art. 13 da Lei 14/1996, do 30 de decembro e 10 da 8/1980, do 22 de setembro de financiamento das comunidades autónomas no que se establece que son tributos cedidos os establecidos e regulados polo Estado nos cales o produto lle corresponde á Comunidade Autónoma.

mún, de conformidade co disposto no 149.1.18 da CE, sobre competencia exclusiva do Estado sobre as bases de réxime xurídico das administracións públicas»²⁰.

Polo que respecta a Galicia, o artigo 21 do Texto refundido de réxime financeiro e orzamentario establece que «as cantidades que se lle deben á Facenda da Comunidade Autónoma reportarán xuros de mora desde o día seguinte ó do seu vencemento».

A redacción orixinaria deste mesmo precepto cuantificaba o xuro de mora sinalando que «o tipo de xuro aplicable será o que lle corresponda en aplicación do disposto no artigo 58.2 da Lei xeral tributaria» e aplicábase a tódolos recursos da Facenda autonómica tanto tributarios (tributos propios e cedidos) como non tributarios (transferencias do Estado, ingresos dos particulares en concepto de prezos públicos ou privados, multas, legados, etc.).

A existencia do xuro de mora tributario ós ingresos tributarios, xa procedan de tributos propios xa de tributos cedidos, non supón ningún problema. Polo que se refire ós tributos propios o tipo coincide co fixado na LXT que actúa, en todo caso, como dereito supletorio. Desta forma, o Imposto sobre a contaminación atmosférica, o canon de saneamento, o Imposto sobre o xogo, as contribucións especiais e as taxas aplicarán o xuro de mora tributario tanto pola supletoriedade da LXT como pola referencia expresa do artigo 21 da lei galega.

Pola contra, a existencia do xuro de mora tributario a ingresos que non teñen tal carácter supoñía unha contía superior á do xuro legal e, por tanto, unha diferenza importante co establecido no ámbito estatal polo artigo 36 da L XO sen que parece existir título competencial habilitante para tal regulación. Por iso, este réxime xurídico foi modificado polo artigo 3 da Lei 8/1999, do 30 de decembro do Parlamento de Galicia, de medidas fiscais e orzamentarias. A redacción establecida por esta norma legal sinala que «o xuro de mora será o xuro legal do diñeiro... sen prexuízo do establecido en leis especiais». Desta forma iguálase o tratamento das débedas tributarias e non tributarias estatais e autonómicas.

Ademais, o precepto citado non sinala xa que se percibe xuro de mora polos «conceptos recollidos neste capítulo», que son tódolos recursos da Facenda autonómica, senón que se fala das cantidades debidas á Facenda autonómica, o cal supón unha mellora técnica e de redacción importante.

Dito isto, debemos deternos brevemente en qué se entende por procedemento de xestión tributaria. Pois ben, a LXT non ten un concepto

²⁰ Criterio seguido posteriormente pola STC 81/2003, do 28 de abril en relación co recurso de inconstitucionalidade da Lei valenciana de facenda pública (nota introducida co traballo xa enviado para publicación).

único de xestión senón que se refire a tres concepcións diversas. En efecto, o artigo 9.1 c) da citada lei contén o concepto reducido de xestión, pois comprendería unicamente a liquidación, e excluiría a inspección, recadación e as reclamacións económico-administrativas. Pola contra, o artigo 90 refírese a un concepto amplo que incluíría a liquidación e recadación, excluindo unicamente a resolución de reclamacións. Finalmente, dun estudio sistemático do título III despréndese un concepto de xestión que abarcaría soamente as actividades de comprobación, investigación e proba.

Como sinalou a profesora Pita Grandal, «tradicionalmente se ha dividido el procedimiento de gestión en tres fases. Una primera de iniciación, por declaración del sujeto pasivo, de oficio o por actuación investigadora de los órganos administrativos; una segunda fase integrada por la actividad de comprobación de la declaración, y una tercera fase de finalización que, en general, se identifica con la liquidación»²¹ pero o certo é que dun procedemento baseado na declaración por parte dos contribuíntes dos feitos impositivos realizados e da correspondente liquidación administrativa pasouse a un sistema de declaración, autoliquidación e pagamento polos contribuíntes²². Por iso pode dicirse que o procedemento de xestión non se estrutura necesariamente nunha destas tres fases, senón que pode afirmarse que todo o *iter* aplicativo do tributo pode substanciarse nunha única fase: a presentación da autoliquidación ou a liquidación administrativa derivada das actuacións de comprobación administrativa.

En definitiva, o realmente esencial é que no ordenamento tributario quérese que o contribuínte cumpra coas súas obrigas tributarias de forma espontánea, realizando a maior parte das actividades dirixidas á aplicación do tributo. Pero a lei tamén quere reservarlle á Administración a posibilidade de comprobar ou verifica-lo cumprimento das obrigas do suxeito pasivo²³ e isto tanto polo que respecta á declaración como á liquidación ou ó ingreso tan intimamente ligados debido á xeneralización das autoliquidacións. Desta forma, resultaría admisible utiliza-lo

²¹ Vid. PITA GRANDAL, A.M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 44.

²² Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «El principio de legalidad. Facultades de la Administración en materia de determinación de tributos» en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 51.

²³ Vid. PITA GRANDAL, A.M., *ob. cit.*, p. 46. Sobre a atribución de competencias comprobadoras ós órganos xestores, *vid.*, da mesma autora, «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias», *Cívitas-REDF*, núm. 92, 1996, p. 621 e ss e, igualmente, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

termo xestión incluíndo, ó lado da liquidación e inspección, a recadación como fase específica do procedemento de xestión²⁴.

O artigo 117 da NLXT vai regula-las funcións que se exercen no procedemento de xestión e deixa á marxe as propias do procedemento de inspección e recadación. Con todo, pódese dicir que o termo xestión é empregado pola LXT e maila Lei de cesión de tributos nun sentido amplo, que é o que nós acollemos neste traballo.

Pois ben, para tódolos supostos de non cumprimento puntual da obriga tributaria prevese a esixencia de xuros de mora²⁵ que serán liquidados polos órganos xestores, inspectores ou recadadores que controlen a concreta fase do procedemento aplicativo do tributo; a súa competencia, por aplicación da Lei 21/2001, do 27 de decembro, atribúeselles en determinados impostos ás comunidades autónomas.

3. Concepto e natureza

A doutrina puxo de manifesto a dificultade de acadar un concepto xa que, se ben resulta fácil nun plano abstracto, defini-lo que é o xuro de mora, non o é tanto se atendemos á súa evolución normativa e á súa regulación actual²⁶. Os criterios que se deben utilizar para o cabal entendemento da institución oscilan entre os que se moven nun plano lóxico e os derivados do exame das normas positivas²⁷.

²⁴ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de las deudas tributarias en la vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 35; ARIAS VELASCO, J., e SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 49; FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J., «Administración y gestión tributaria» en VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 1301.

²⁵ A relevancia inicial das recargas de prórroga e constrinximento foi perdendo protagonismo a favor dos xuros de mora. Un importante estudio sobre as recargas de prórroga e constrinximento pode verse en SOLER ROCH, M.T., *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1975.

²⁶ Vid., por todos, RAMALLO MASSANET, J., no *Prólogo* á obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico ...*, ob. cit., p. 13: «si bien uno sabe qué es el interés de demora –sus requisitos, su finalidad o su razón de ser–, probablemente dejará de saberlo en cuanto se lo pregunten y deba responder a ello. En la medida en que la evolución legislativa vaya utilizando indistintamente institutos jurídicos para finalidades que no le son propias, se hace muy difícil que, al final, cuando nos lo preguntan, podamos decir cual es el contorno y contenido de cada una de ellas».

²⁷ Vid. ALFONSO GALÁN, R.M., *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 1998, p. 27 a 62. Nestas páxinas, examina a autora os distintos sentidos etimolóxicos da palabra «interés», o seu sentido na historia e o seu concepto no dereito civil. Igualmente, vid. GOROSPE OVIEDO, J.I., *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La Ley, Madrid, 2001, p. 38 onde analiza as notas comúns de tódalas consecuencias ligadas ó incumprimento da obriga tributaria.

En relación cos primeiros, o criterio teleolóxico desempeña un importante papel tanto para delimita-lo concepto como para entende-la súa regulación normativa²⁸. Con carácter xeral pode dicirse que a finalización do prazo previsto na norma sen que o pagamento se realizara determina o incumprimento da obriga ou, o que é igual, utilizando as clásicas palabras de Berliri, «no cumple, en sentido amplo, tanto aquél que no cumple como el que cumple de modo diverso al establecido como, en fin, el que cumple con retraso (...) en sentido más restringido, y casi diríamos más técnico, no cumple aquél que no cumple absolutamente nada y, correlativamente, la expresión incumplimiento únicamente designa la falta total de cumplimiento, mientras que el ingreso tardío o imperfecto cumplimiento se conocen como casos de inexacto cumplimiento»²⁹.

Trasladado este razoamento ó noso dereito positivo, unha primeira aproximación conduciríanos ós tipos de infracción previstos nos artigos 78 e 79 da LXT³⁰ (191 a 206 NLXT) xa que, certamente, a falta de pagamento dos tributos en tempo e forma constitúe un ilícito por transgredilo deber de contribuír ó sostemento dos gastos públicos, e por tanto debería incluírse na parte represiva da materia tributaria. En efecto, o sistema tributario existe para ser aplicado e, por esta razón, artículase a través de normas imperativas; á súa vulneración xúntaselle unha consecuencia desfavorable con finalidade preventiva e represiva. Unha e outra deben estar expresamente previstas na lei. Sen embargo, existe outro aspecto, que é a lesión patrimonial que sofre a Facenda polo ingreso tardío³¹. Pese a que, en ocasións se utiliza a expresión sanción de tipo indemnizador para referirse ós xuros³², é precisamente esta finalidade a que nos permite di-

²⁸ Este foi o criterio proposto non só para comprende-lo concepto dos xuros de mora senón tamén para «procurar su correcta regulación legislativa y después su aplicación administrativa y jurisdiccional» por GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «El interés de demora en materia tributaria», *CT*, núm. 55, 1985, p. 113.

²⁹ Vid. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario II*, Edersa, Madrid, 1971, (tr. Amorós Rica e Glez. García), p. 515.

³⁰ Vid. CAÑAL GARCÍA, F., «Falta de cumplimiento en plazo de obligaciones tributarias», *QF*, núm. 13, 1999, p. 9. Hai que advertir que a reforma de 1985 consideraba infracción grave, sancionada con multa do medio ó triple da débeda non ingresada, a falta de ingreso en prazo das débedas autoliquidadas (vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas», *CT*, núm. 61, 1992, p. 17). Este feito foi criticado pola doutrina (vid., por todos, ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones. Principios constitucionales del Derecho Tributario Sancionador*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 23) xa que supoñía a confusión dos medios de coacción forzosa coas sancións.

³¹ Vid. GIULIANI FONROUGE, C.M. e NAVARRINE, S.C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Depalma, Buenos Aires, 7ª ed., 1999, p. 283.

³² Vid. VILLEGAS, H.B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999, 7ª ed., p. 301.

ferencia-lo xuro de mora das sancións impostas nos casos en que a débeda non se ingresou no prazo previsto, xa que estas non teñen natureza indemnizadora senón preventivo-represiva³³.

Noutras palabras, os xuros de mora e as sancións teñen en común o feito de ser medidas previstas para o caso de incumprimento de obrigas e deberes tributarios e, por iso, a actuación *post factum*. Sen embargo, diferéncianse polo feito de que mentres as sancións non tratan de altera-la situación que se produciu, senón de previr futuros incumprimentos a través do castigo exemplar do seu autor, os xuros, en cambio, son un dos medios previstos polo ordenamento para repara-lo dano que se produciu³⁴. En efecto, o presuposto das sancións consiste na comisión dunha infracción e, pese a que con elas tamén se logra un ingreso público³⁵, a súa finalidade non é nin contribuír ó sostemento dos gastos públicos nin indemniza-lo prexuízo causado³⁶ ó interese xeral senón, por un lado, castiga-la vulneración do ordenamento xurídico e, por outro, previ-la comisión de futuras infraccións tanto por parte do seu autor como polo resto dos cidadáns. Por iso, pouco teñen que ver cos principios e cos pro-

³³ A natureza penal das sancións tributarias ou, dito doutra forma, a súa finalidade preventivo-represiva, foi inicialmente formulada por SÁINZ DE BUJANDA na súa obra *Hacienda y Derecho*, IEP, Madrid, 1967, p. 523 e sostida pola maioría da doutrina, vid. por todos PÉREZ ROYO, F. e AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 217. Sen embargo, o propio SÁINZ DE BUJANDA incluía o xuro de mora como segunda modalidade de sanción con finalidade indemnizadora nos supostos de mora (vid. *Sistema de Derecho financiero*, UCM, Madrid, 1985, p. 621). O criterio da finalidade indemnizadora foi utilizado por SOLER ROCH, M.T., *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974, p. 59 para distingui-lo tributo das sancións pecuniarias e estas dúas figuras de «otras prestaciones cuya finalidad no es la de castigar la infracción sino indemnizar, resarcir o compensar al acreedor, ente público».

³⁴ O art. 86 da LXT na súa redacción orixinaria sinalaba que «non terán a consideración de sancións, e serán compatibles con elas, os xuros de mora e demais recargos aplicables por mora, aprazamento e constrinximento». Isto, como puxo de manifesto CORDERO GARCÍA, J.A., *La condonación en el ámbito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 190, significaba excluí-la condonación graciable dos xuros de mora.

³⁵ O profesor FERREIRO sinala a condición de ingreso público das cantidades procedentes das sancións pecuniarias pero «el fin específico de las sanciones implica, como es lógico, un régimen jurídico distinto al del resto de los ingresos públicos y de los institutos que dan lugar a ellos (vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, 21ª ed., p. 178). No mesmo sentido JESCHECK, H.H., *Tratado de Derecho Penal*, Comares, Granada, 1996, p. 705.

³⁶ Vid. GARCÍA NOVOA, C., «Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, núm. 19, 1996, p. 17 onde sinala que «las sanciones serán compatibles con los intereses de demora, porque es posible exigir junto con una multa pecuniaria, una sanción civil, con finalidad indemnizatoria o resarcitoria». Obsérvese que o concepto sanción é usado aquí nun sentido amplo equivalente a toda consecuencia negativa ligada ó incumprimento.

cedementos tributarios³⁷. A xurisprudencia así o entendeu pois como manifesta a STS do 5 de setembro de 1991, «desde outra perspectiva, non teñen carácter sancionador, como advertía a redacción orixinaria do artigo 78 da Lei xeral tributaria (...) se se recorda que precisamente polo seu diverso talante son compatibles en todo caso os xuros e as sancións, que á súa vez funcionan con total independencia recíproca».

Por outra parte, debe dicirse que a distinción coas recargas establecidas na alínea terceira do artigo 61 da LXT (art. 27 NLXT) non resulta fácil e así o demostra o importante debate doutrinal producido ó redor da súa natureza³⁸ e que oscila entre o carácter sancionador destas³⁹ e a súa configuración como categoría intermedia⁴⁰, ó criticarse esa pretendida finalidade mixta indemnizadora e sancionadora⁴¹. Pola súa finalidade e contido aproxímanse ás sancións e, en certa medida, poden cualificarse como equivalente funcional da sanción. Por outra parte, o seu método de cálculo afástaos dos xuros de mora pero non así dos supostos nos que resultan esixibles, chegando a substituílos configurándose como o suplemento da prestación debida ó ente público prevista polo ordenamento en certos casos relacionados coa satisfacción do crédito tributario⁴² e, mesmo, cando o atraso no ingreso da prestación debida é superior a doce meses, son compatibles cos xuros de mora.

³⁷ Vid. PÉREZ ROYO, F. e AGUALLO AVILÉS, A., ob. cit., p. 165; PONT I CLEMENTE, J.F., «Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *RTT*, núm. 27, 1994, p. 75 e ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *RTT*, núm. 28, 1995, p. 75; FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *QF*, núm. 22, 1995, p. 5.

³⁸ Un resumo das opinións acerca da natureza das recargas pode verse en BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 245 e ss.

³⁹ Vid. PÉREZ ROYO, F. e AGUALLO AVILÉS, A., ob. cit., p. 195 e ss.; BALLARÍN ESPUÑA, M., ob. cit., p. 265; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 128; MORILLO MÉNDEZ, A., «Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades», *Impuestos*, núm. 23, 1995, p. 8; GARCÍA NOVOA, C., ob. cit., p. 36; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 225; GOROSPE OVIEDO, J.I., *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La ley, Madrid, 2001, p. 150, entre outros.

⁴⁰ Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.; GALÁN SÁNCHEZ, R.M. e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Los ingresos por declaración extemporánea», *RCT-EF*, núm. 161-162, 1996, p. 27 e ss. No mesmo sentido, vid. CARRASCO PARRILLA, P.J., *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 2000, p. 202.

⁴¹ Vid. CAÑAL GARCÍA, E., «Falta de cumplimiento en plazo de obligaciones tributarias», *QF*, núm. 13, 1999, p. 15; PONT MESTRES, M. e PONT I CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la LGT*, Cívitas, Madrid, 1995, p. 97.

⁴² Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 33.

Polo que se refire á recarga de constrinximento, o dereito a percibila prodúcese unha vez que se inicia o período executivo; debemos sinalar, seguindo ó profesor Pérez Royo, que «la finalidad de este recargo no es sancionadora ni indemnizadora del perjuicio causado a la Administración por el retraso en el pago sino más bien la de compensar los gastos ordinarios de la apertura de un nuevo procedimiento para el cobro de la deuda tributaria»⁴³. En efecto, o exercicio da vía executiva intenta elimina-los prexuízos causados pola falta de ingreso das cantidades debidas, o cal supón a realización dunha serie de gastos que deben ser indemnizados para mante-la integridade da prestación tributaria. Non obstante, un sector da doutrina configúrao como unha sanción debido á súa regulación positiva, da que se desprende o seu carácter automático⁴⁴, de forma que é independente de se se realizou algunha actividade administrativa ou non, e polo elevado da súa contía⁴⁵.

Precisamente, estas consideracións tivéronse en consideración na nova Lei xeral tributaria, de xeito que o artigo 28 contempla tres tipos de recargas de período executivo: a recarga executiva, que será do 5% cando se ingrese a débeda antes da recepción da notificación da providencia de constrinximento; a recarga de constrinximento reducida, que será do 10% cando se ingrese a débeda nos prazos fixados no procedemento de constrinximento e, finalmente, a recarga de constrinximento ordinaria, que será do 20% no resto dos casos.

Pois ben, unha vez fixado o cadro lóxico de figuras previstas polo ordenamento para o suposto de falta de cumprimento tempestivo da obriga e a individualización do xuro de mora como medio para resarcilo acredor do atraso sufrido no cobro do crédito, debemos descender ó plano do dereito positivo para coñece-la súa configuración normativa⁴⁶.

⁴³ Vid. PÉREZ ROYO, I., «El tiempo en el pago de la obligación tributaria» en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 988. Os gastos extraordinarios virían representados polas custas do procedemento de constrinximento reguladas no artigo 153 do Regulamento xeral de recadación, en canto gastos non debidos ó funcionamento da Administración senón doutros suxeitos.

⁴⁴ En sentido contrario maniféstase HINOJOSA TORRALVO, J.J., «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos*, núm. 18, 1995, p. 48 a 53.

⁴⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 209; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 130. Por outra parte, non faltaron opinións sobre a natureza da recarga de constrinximento que van desde unha natureza indemnizadora a unha sancionadora pasando por unha mixta e, incluso, a súa configuración como taxa pola prestación dun servicio (Vid. SOLER ROCH, M.T., ob. cit., p. 140 e ss; LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 134 a 137, entre outros).

⁴⁶ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Los intereses moratorios a favor de la Hacienda*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 19: «al margen de la discusión del valor de los antecedentes históricos (...) en la presente ocasión (...) no es un complemento de erudición, sino exigencia de clarificación conceptual obligada».

O antecedente da esixencia de xuros de mora encontrábase no artigo 16 da Lei sobre administración e contabilidade de 1911⁴⁷ pero, como xa se dixo, no ámbito especificamente tributario, a LXT, na súa redacción orixinaria de 1963, estableceu, como integrante da débeda tributaria, a esixencia de xuros de mora para os supostos de aprazamentos e fraccionamentos⁴⁸. Isto gardaba coherencia co procedemento de xestión existente posto que noutros supostos nos que non se producía o ingreso no prazo fixado esixíase a recarga de prórroga ou a de constrinximento.

Anos máis tarde, o Decreto-lei 6/1974, do 27 de novembro establece un novo suposto de esixencia de xuro de mora que comprende o lapso de tempo transcorrido desde a terminación do prazo de presentación da correspondente declaración ata a data de incoación da acta de omisión ou defraudación⁴⁹. Agora ben, non foi o feito da ampliación dos supostos de aplicación a nota máis importante do mencionado decreto senón que, por un lado, abandónase o concepto de xuro legal do diñeiro para referirse ó básico do Banco de España, de contía superior ó legal e dependente da súa fixación administrativa en cada momento, e, por outro, o cómputo do tempo que podía dar lugar á aplicación de dous tipos distintos, sobre todo nos aprazamentos e fraccionamentos⁵⁰.

A entrada en vigor da Lei xeral orzamentaria (LXO), do 11 de xaneiro de 1977, supuxo outro importante fito na evolución normativa do xuro de mora, xa que o seu artigo 36 prevía que «as cantidades adebedadas á Facenda pública polos conceptos contemplados neste capítulo producirán xuro de mora desde o día seguinte ó do seu vencemento». Isto supuxo a inclusión dunha cláusula xeral, aínda vixente, de esixencia de xuros polo atraso no ingreso, por calquera concepto, das cantidades adebedadas e, por conseguinte, a xeneralización da esixencia do xuro de mora a tódolos supostos de tardanza no ingreso das débedas das que resulta acreedora a

⁴⁷ O artigo 16 da Lei sobre administración e contabilidade de 1911 establecía: «A Facenda pública ten dereito ó xuro legal sobre o importe dos alcances, malversacións e desfalcos dos seus fondos, a partir do día no que se irroque o prexuízo».

⁴⁸ A doutrina encargouse de poñer de manifesto a coherencia da regulación inicial do xuro de mora co procedemento de xestión existente. Vid. VELÁZQUEZ CUETO, F.A., *El interés de demora tributario: reflexión crítica*, CaT, Monografías, núm. 98, 1989, p. 2; PONT MESTRES, M., *El interés de demora en la sentencia del TC de 26 de abril de 1990*, CaT, Monografías, núm. 125, 1990, p. 2; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 43; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 33.

⁴⁹ Quedaban fóra da aplicación dos xuros de mora os expedientes de rectificación nos que non se poñía de manifesto a culpabilidade do suxeito na falta de ingreso.

⁵⁰ Problema que foi resolto no sentido de considerar que a liquidación relevante para os efectos de determina-lo tipo aplicable era a da cota (vid. CONDE CONDE, M., «El Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974 y el interés de demora», CT, núm. 13, 1975, p. 13. Este foi o criterio acollido posteriormente pola LXO aclarando así as dúbidas na aplicación anterior do precepto).

Facenda pública, ocasionando con isto o problema da súa aplicación máis alá dos supostos concretos previstos pola LXT. Sen embargo, para as débedas tributarias debía, e debe, entenderse aplicable, en virtude da existencia de regulación propia, o xuro de mora do artigo 58 desta última lei⁵¹. Ademais, mantense a aplicación do xuro básico⁵² do Banco de España e determínase o vencemento no día seguinte á finalización do período voluntario.

O mesmo ano da promulgación da LXO, a Lei 50/1977, do 14 de novembro sobre medidas urxentes de reforma fiscal estableceu outro suposto de aplicación do xuro de mora para os suxeitos que se sometesen ás medidas de regularización voluntaria en canto que as declaracións complementarias espontáneas e extemporáneas non levarían aparelado nin sancións nin recargas, senón só xuro de mora.

Na década dos oitenta, a Lei 24/1984, do 24 de xuño actualizou o xuro legal do diñeiro debido á súa regulación obsoleta e favorecedora de todo tipo de incumprimentos⁵³. A novidade máis importante desta lei é a posibilidade de que o xuro de mora sexa fixado pola Lei de orzamentos. Sen embargo, a reforma máis importante⁵⁴ para a configuración normativa desta figura vén dada pola Lei 10/1985, do 26 de abril xa que a mencionada lei pretendía dota-la figura que estamos analizando dos seguintes caracteres: disuasorio, sinxelo, claro e fácil de aplicar, a favor e en contra do tesouro, determinable por un organismo público, susceptible de variación periódica coñecida polo público⁵⁵.

Son estes os caracteres que se poden predicar, aínda hoxe, da regulación legal do xuro de mora, se ben debe engadirse que se consolida o carácter automático da mora e a esixencia de xuros en tódolos supostos

⁵¹ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A., «Cuota y deuda tributaria» en VV.AA., *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol. I, p. 944.

⁵² Ata xaneiro de 1998 estivo en vigor o denominado «tipo básico do Banco de España», establecido por OM 21-7-1969, e que foi modificado, por última vez, pola OM 23-7-1977 que o fixou no 8%. A Lei 66/1997, do 31 de decembro de medidas fiscais administrativas e de orde social deroga o mencionado tipo básico, e débese entender, no sucesivo, as referencias efectuadas na lexislación vixente ó xuro legal do dinero.

⁵³ En efecto, a Lei do 7 de outubro de 1939 estableceu o xuro legal do diñeiro no 4%, tipo que aparecía como desfasado polas condicións económicas da década dos oitenta. Con esta reforma equiparouse o tipo de xuro legal e o de mora tributario, e determinouse por referencia ó tipo básico do Banco de España vixente no día en que comece a percepción daquel. Vid. CARBAJO VASCO, D., «Interés legal del dinero e interés de demora», *CT*, núm. 53, 1985, p. 45.

⁵⁴ Non debe esquecerse a reforma operada polo Real decreto 338/1985, do 15 de marzo que, modificando o artigo 59 do Regulamento xeral de recadación, estableceu a esixencia de xuros de mora en caso de resolución denegatoria do aprazamento desde a finalización do prazo de ingreso en período voluntario ata a data da resolución denegatoria. Este real decreto tamén incrementou a contía da recarga de prórroga.

⁵⁵ Vid. CARBAJO VASCO, D., ob. cit., p. 49.

nos que o ingreso se efectúa nun momento posterior ó que correspondería⁵⁶, criterio que se reafirma nas modificacións efectuadas polo Real decreto 2631/1985, do 18 de decembro co fin de esixir xuros de mora nos expedientes de rectificación sen sanción e nos casos de suspensión se a reclamación resultaba desestimada. Unha nova modificación produciuse pola vía da Lei 46/1985, do 27 de decembro de orzamentos xerais do Estado para o ano 1986 que, en cumprimento do previsto na Lei 24/1984 e 10/1985, situou a contía do xuro de mora no xuro legal do diñeiro incrementado nun 25% e impuxo, pola modificación do art. 61.2 da LXT, que o resultado de aplica-lo xuro de mora non poderá ser inferior ó 10% da débeda tributaria⁵⁷, contía que, posteriormente a Lei 21/1986, do 23 de decembro de orzamentos xerais do Estado para 1987, fixo compatible coa da recarga de constrinximento.

Finalmente, coa Lei 25/1995, do 20 de xullo de modificación da Lei xeral tributaria introduciuse unha cláusula xeral de esixencia do xuro de mora, xunto con supostos específicos, en tódolos casos de ingreso extemporáneo no sentido de que o vencemento do prazo establecido para o pagamento, sen que este se efectúe, determinará o dereito á percepción de xuros de mora. A ausencia dunha formulación xeral foi posta de manifesto polo profesor Palao Taboada xa que a regra fora a contraria, é dicir, o da súa esixencia en supostos concretos previstos pola lei, pese á existencia da cláusula xeral do artigo 36 da LXO⁵⁸. Sen embargo, a novidade máis importante refírese ó seu método de cálculo xa que se pasa dun sistema, que aplicaba un único tipo de xuro durante todo o atraso no cumprimento da obriga tributaria, a outro sistema que acolle as oscilacións sufridas polo tipo de xuro durante todo o período polo que resulta esixible⁵⁹.

⁵⁶ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 49.

⁵⁷ A reforma operada no ano 1985 supuxo unha clara falta de coherencia que foi criticada pola doutrina en canto que non só modificaba a propia cuantificación dos xuros de mora, senón tamén a súa propia natureza. Vid., por todos, PEDRAZA BOCHÓNS, J.V., «Ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo», *Ciss Comunicación*, núm. 44, 1987, p. 25 e ss. Este autor preguntábase se adquirirían natureza sancionadora os xuros de mora e se eran equiparables á recarga de prórroga ou se supoñían unha restauración desta.

⁵⁸ A ausencia dunha formulación xeral na lexislación anterior foi posta de manifesto por PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *RCT-EF*, núm. 161-162, p. 47; Igualmente, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., «Intereses de demora y expedientes de rectificación en la reciente jurisprudencia», *Civitas-REDF*, núm. 73, 1992, p. 154. Doutra parte, a alínea primeira do citado artigo tamén foi mellorada no sentido de facela máis respectuosa co principio de reserva de lei e co preceptuado polas normas de cada tributo (vid. PEÑA ALONSO, J.L. e CORCUERA TORRES, A., *La Reforma de la Ley Xeral Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 43).

⁵⁹ Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I., «El interés de demora», en VV.AA, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 165.

Por outra parte, a Lei 1/1998, do 26 de febreiro de dereitos e garantías dos contribuíntes incidiu na materia igualando a posición do contribuínte e da Administración debedora de forma que cando é esta a que debe pagar xuros, nos supostos de devolución de ingresos indebidos e de devolución de oficio, deberá aboa-lo xuro de mora tributario e non o xuro legal do diñeiro, sempre menor⁶⁰.

Así pois, nunha primeira aproximación, podemos defini-lo xuro como a retribución do capital monetario utilizado por unha persoa durante un determinado lapso de tempo⁶¹. Este concepto, de carácter descritivo e de orixe económica, aproxímanos á súa verdadeira finalidade, que non é outra que repara-lo prexuízo sufrido por un acredor que non viu satisfeito o seu crédito no prazo fixado para iso. É dicir, o xuro de mora polo atraso no cumprimento da obriga trata de compensa-lo dano que, para o correcto funcionamento da Administración, supón a falta de dispoñibilidade das cantidades debidas a título de tributo no prazo establecido.

Por tanto, no ámbito da actividade financeira dos entes públicos non se repara a perda da retribución dun capital sometido a un xuro, senón o prexuízo sufrido no normal desenvolvemento da actividade administrativa pola falta de disposición dos ingresos que deben destinarse, na contía e prazos fixados, á satisfacción dos gastos públicos, de forma que o verdadeiro prexuízo repercute na vertente do gasto da actividade financeira pública. Así o expresou tamén a xurisprudencia e, concretamente, a sentenza do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia do 15 de outubro de 1996 ó sinalar que «o abono do xuro de mora en materia tributaria é unha figura xurídica que, como variedade da acción de resarcimento, trata de compensar, de acordo co módulo obxectivo do custo financeiro, o prexuízo consistente na indispoñibilidade de cantidades de diñeiro que foran legalmente debidas».

En conclusión, pode dicirse que o xuro de mora se configura como a medida indemnizadora específica para aqueles supostos nos que non se produce o ingreso debido no prazo fixado, como resultado de aplica-lo

⁶⁰ Vid. arts. 10 e 11 da Lei 1/1998.

⁶¹ A Real Academia Española define o «interés» como «provecho, utilidad, ganancia» e, máis concretamente, como o «lucro producido por el capital» (vid. DRAE, Gualflex, Madrid, 1992). DÍEZ PICAZO entende que «son intereses las cantidades de dinero que deben ser pagadas por la utilización y el disfrute de un capital consistente también en dinero» e disto extrae dúas consecuencias: «es una deuda que consiste en el pago de una suma de dinero» e «es una obligación accesoria de la obligación principal de restitución o de entrega del capital disfrutado o utilizado» (vid. *Fundamentos ...*, ob. cit., p. 282). A STS do 24 de xaneiro de 1995 define o xuro de mora como «a figura xurídica que como variedade da acción de resarcimento trata de compensar consonte ó módulo obxectivo do custo financeiro o prexuízo consistente na indispoñibilidade de cantidades de cartos que foran legalmente debidas».

tipo vixente, fixado pola Lei de orzamentos, durante o tempo no que non se produce o ingreso ás cantidades adebedadas.

O artigo 26 da NLXT establece que o xuro de mora é unha prestación accesoria que se lles esixirá ós obrigados tributarios e ós suxeitos infractores nos supostos que enumera. Con isto estase configurando o concepto de xuro de mora tributario a través da exposición dos seus caracteres, pois trátase dunha prestación accesoria á principal –pago do tributo– en distintos supostos caracterizados, fundamentalmente, pola falta de ingreso en prazo.

O xuro de mora, por tanto, configúrase, ó igual que o tributo, como unha obriga *ex lege*, é dicir, como un vínculo xurídico establecido pola lei entre dous suxeitos polo que un deles pode esixir, nos supostos e contía fixados pola lei, unha prestación de carácter pecuniario. A dita prestación, en canto que debida a un ente público e en función da obriga que lle serve de base, é unha prestación patrimonial de carácter público⁶². Non obstante, estamos ante unha obriga accesoria da obriga tributaria e isto porque tanto a súa existencia como o seu método de cálculo dependen dela.

En efecto, podemos dicir que estamos ante un vínculo xurídico en virtude do cal unha persoa –o acredor– pode esixir doutra –o debedor– unha determinada prestación⁶³. Este vínculo xurídico supón para o ente público acredor un dereito subxectivo fronte ó suxeito obrigado que nacerá cando se realice o suposto de feito contido nunha norma xurídica con carácter legal⁶⁴. Agora ben, se pola súa orixe e configuración estamos ante unha obriga legal, polo seu contido trátase dunha obriga de signo patrimonial en canto que non só a prestación debida se determina en diñeiro senón que vai dirixida a restablece-lo prexuízo ocasionado debido á falta de disposición dos fondos públicos no momento determinado pola lei de cada tributo ou, no seu defecto, pola normativa de recadación. O carácter público da prestación deriva inmediatamente da obriga que lle serve de base⁶⁵ e maniféstase nas facultades concedidas ó

⁶² Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 170.

⁶³ Esta é a definición de obriga que utiliza o profesor FERREIRO para referirse ó tributo e que estimamos igualmente válida para referirnos ós xuros de mora. Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «La definición de tributo» en *Ensayos sobre metodología técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 284. Para un estudio máis detallado do concepto de obriga, vid. DíEZ PICAZO, L., ob. cit., p. 47 e ss.

⁶⁴ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 180.

⁶⁵ Neste sentido pronúnciase LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 182 para quen «el carácter público de las prestaciones en que consiste el pago de intereses, ha de hacerse derivar de la finalidad pública a la que obedecen, si se quiere, del interés público que se erige en su última justificación que a nuestro juicio ha de residenciarse en el cumplimiento de las relaciones que se generan entre la Administración y los administrados».

acreedor para facer efectivo o seu dereito de crédito⁶⁶, isto é, na autotutela declarativa e executiva⁶⁷.

Agora ben, aínda que nacida a obriga adquira certa substantividade⁶⁸, estamos ante unha obriga accesoria porque, como xa se sinalou, tanto a súa esixencia como o seu método de cálculo dependen da obriga principal⁶⁹. En efecto, o presuposto de feito⁷⁰ vén constituído polo vencemento do prazo establecido para o pagamento do tributo. A nota da accesoriade maniféstase, pois, na necesidade da existencia dunha débeda tributaria, para que poida percibirse o xuro de mora ante a súa falta de ingreso⁷¹. Por outra parte, a mesma nota maniféstase no seu método de cálculo xa que a suma debida, en concepto de xuros de mora, determínase en función da contía da obriga principal e do seu atraso⁷². En definitiva, podemos dicir que na medida en que a obriga de pagar xuros se

⁶⁶ Entendemos que a presenza dun ente público acreedor é a que caracteriza a obriga como pública, xa que desde ese momento serán aplicables as facultades exorbitantes que o ordenamento lle concede. Non é así para outro sector doutrinal (vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 1994, 4ª ed., p. 43; AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y Precios Públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, p. 248, entre outros) que considera que o carácter público dunha prestación depende de que sexa imposta, dunha forma unilateral, sen o concurso da vontade do obrigado ou de que o suxeito careza de liberdade para constituír unha relación coa Administración. Sen embargo, debemos manifestar, seguindo ó profesor FERREIRO, que nada achega a nota da coactividade á definición da prestación como pública xa que, nun Estado de dereito, é a lei a que determina os supostos nos que nace a obriga de pagar unha determinada cantidade de diñeiro (vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., ob. cit., p. 283).

⁶⁷ Outros autores engaden a nota da indisponibilidade. Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., ob. cit., p. 116; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 182.

⁶⁸ Vid. ALBALADEJO, M., *Derecho Civil II, Derecho de obligaciones*, Vol. 1º, Bosch, Barcelona, 1994, 9ª ed., p. 70; Igualmente, SABATER BAYLE, I., «Ingresos indebidos y pagos de intereses por el Estado: algunas aportaciones de la doctrina civil», *RDFHP*, núm. 153, 1981, p. 687 e 688. En efecto, como manifestan CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. e SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, 2ª ed., p. 559, «el pago de la obligación tributaria no implica la extinción de la obligación de abonar los intereses devengados hasta ese momento».

⁶⁹ Vid. SOLER ROCH, M.T., «Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Cívitas-REDF*, núm. 25, 1980, p. 17: as obrigas accesorias son aquelas que contando cun presuposto de feito autónomo, este garda relación coa obriga principal, de tal maneira que sen a existencia desta última non podería nace-la obriga accesoria. Igualmente, VILLEGAS, H.B., ob. cit., p. 301.

⁷⁰ Para a profesora SOLER ROCH, antes de trata-la accesoriade debe chegarse á conclusión de que estamos ante unha auténtica obriga, o que se deduce do distinto suposto de feito do tributo.

⁷¹ Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., ob. cit., p. 116; En idéntico sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 184 e ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 74.

⁷² Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 65.

establece en consideración ou como consecuencia da obriga tributaria, constitúe unha obriga accesoria⁷³.

A prestación en que consiste a obriga de pagar xuros englobase no que a LXT denomina débeda tributaria. En efecto, segundo establece o artigo 58 da LXT, «a débeda tributaria estará constituída pola cota á que se refire o artigo 55...» aclarando o seu apartado segundo que «no seu caso, tamén formarán parte da débeda tributaria: c) o xuro de mora...»⁷⁴. Unha previsión similar contén o novo artigo 58 da NLXT que di que a débeda tributaria estará constituída pola cota ou cantidade a ingresar que resulte da obriga tributaria principal ou das obrigas de realizar pagos a conta. Asemade, a débeda estará integrada polo xuro de mora, as recargas por ingreso extemporáneo e as do período executivo. Por tanto, o concepto de débeda tributaria recolle o conxunto das obrigas reguladas nas normas tributarias tanto o resultado do cumprimento da obriga tributaria principal como aquelas outras obrigas accesorias a esta –o xuro de mora– e, mesmo, outras distintas como as de natureza sancionadora, que configuran o dereito tributario material.

Por outra parte, dunha primeira lectura do artigo 1108 do Código civil dedúcese a existencia de dous tipos de xuro en función da fonte da que proveñan⁷⁵: os convencionais e os legais. Os primeiros teñen o seu campo de aplicación propio nas relacións entre suxeitos particulares onde o principio de autonomía da vontade permite fixar un xuro para o caso de incumprimento de toda clase de obrigas e na contía que as partes consideren sempre que non poidan chegar a cualificarse como usurarios ou leoninos⁷⁶. Pola contra, o xuro fixado pola lei ou xuro legal está determinado tanto no *an* como no *quantum*, é dicir, tanto nos supostos en que é procedente a súa esixencia como na propia contía⁷⁷. No noso ordenamento existen tres tipos de xuros que podemos cualificar como legais, en

⁷³ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., ob. cit., p. 343.

⁷⁴ Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1991, 9ª ed., p. 286: «en el plano positivo, dentro de nuestro ordenamiento, la deuda tributaria es una, en el sentido de que engloba todos esos conceptos si existieren, y en el ámbito de la gestión se conceptúa también como deuda unitaria».

⁷⁵ Vid. ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 79, quen considera insuficiente esta clasificación e, por iso, acode a outra baseada na función económica que cumpren.

⁷⁶ Vid. ALBALADEJO, M., *Derecho Civil II. Derecho de obligaciones*, vol. I., Bosch, Barcelona, 1994, 9ª ed., p. 73. Na actualidade a importancia dos intereses convencionais céntrase no mercado hipotecario.

⁷⁷ Vid. STC 206/1993, 22 de xuño que establece no seu fundamento xurídico segundo «tal indemnización, a salvo de pacto en contra (principio de autonomía da vontade) ou de disposición específica (principio de legalidade) veu sendo o xuro legal do diñeiro...»

función da fonte da que proceden⁷⁸ e polos supostos ós que resultan aplicables así como pola súa contía.

En primeiro lugar, o xuro legal por excelencia é o xuro legal do diñeiro fixado anualmente pola Lei de orzamentos xerais do Estado e que constitúe o principal punto de referencia en tódalas obrigas; o seu obxecto vén determinado por unha obriga de diñeiro, isto é, por unha obriga pecuniaria⁷⁹. En segundo lugar, o artigo 576 –antigo 921– da Lei de axuizamento civil establece o dereito a percibir, a favor do acreedor dunha cantidade líquida reconecida en resolución xudicial, do xuro legal do diñeiro incrementado en dous puntos desde a sentenza en primeira instancia ata a súa total execución⁸⁰. Finalmente, e en terceiro lugar, a Lei xeral tributaria, na súa redacción orixinaria de 1963 estableceu, no seu artigo 58.2, que «no seu caso tamén formarán parte da débeda tributaria: b) o xuro de mora, que será o legal do diñeiro».

Sen embargo, a doutrina maioritaria, seguindo a Collado Yurrita⁸¹, realizou unha clasificación dos xuros atendendo ó seu fundamento e á función que cumpren en relación cos supostos nos que resultan aplica-

⁷⁸ Vid. SABATER BAYLE, I., «Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado», *RDFHP*, núm. 153, 1981, p. 680.

⁷⁹ A Lei 13/1994, do 1 de xuño de autonomía do Banco de España modificou o artigo 1 da Lei 22/1984, establecendo que: «o xuro legal do diñeiro determinarase na Lei de orzamentos xerais do Estado». Con anterioridade á dita lei, o xuro legal do diñeiro fixouse pola redacción orixinaria do Código civil no 6 por cento, e foi alterada esta porcentaxe, posteriormente, pola Lei do 2 de agosto de 1899, que o reduciu ó 5 por cento, e pola Lei do 7 de outubro de 1939, que o estableceu no 4 por cento. Tales normas foron derogadas pola Lei 22/1984, do 29 de xuño, sobre modificación do tipo de xuro legal do diñeiro xa que, como se manifesta na súa propia exposición de motivos, «a permanencia do 4 por 100 como tipo de xuro legal do diñeiro resulta, por tanto, obsoleta respecto á realidade social, discriminatoria fronte á que rexe para os dereitos e obrigas da Facenda pública, e favorecedora de todo tipo de incumprimentos ata o momento en que por recaer resolución xurisdiccional condenatoria entre en xogo o artigo 921 bis da Lei de axuizamento civil. Proponse por todo isto facer coincidi-lo xuro legal de mora co recollido no artigo 36,2 da Lei xeral orzamentaria, de modo que se ben a resolución xurisdiccional condenatoria ó pagamento de cantidade líquida apareza singularmente potenciada na súa executividade polo incremento de dous puntos contemplado no artigo 921 bis da Lei de axuizamento civil, tamén con anterioridade a aquela resolución os lexítimos acredores queden suficientemente protexidos».

⁸⁰ Esta norma que, non obstante, lles permite ás partes fixar un xuro distinto e respecta o establecido por disposicións especiais, foi introducida na LAC pola Lei 77/1980, do 26 de decembro, como artigo 921 bis desta para as resolucións xurisdiccionais que conteñan condena ó pagamento de cantidades líquidas, establecendo a percepción de xuros desde que aquelas se dictan ata que quedan totalmente executadas, tomando como referencia o xuro básico ou de redesconto fixado polo Banco de España, incrementado en dous puntos, salvo as especialidades previstas para a Facenda pública na Lei xeral orzamentaria.

⁸¹ Vid., principalmente, COLLADO YURRITA, M.A., «Los intereses de demora en la Ley General Tributaria», *Civitas-REDF*, núm. 56, 1987, p. 493 e ss.

bles, importando así a doutrina italiana de Marinetti⁸². Para este autor os xuros moratorios son aqueles que cumpren unha función resarcitoria do dano sufrido polo acreedor como consecuencia do atraso culpable do debedor, mentres que os correspondentes ou compensatorios segundo a doutrina española⁸³, desempeñan unha función de contraprestación polo uso do diñeiro alleo. Sen embargo, en ámbolos casos a finalidade dos xuros é compensar, indemnizar ou retribuí-lo acreedor, e é a diferenza substancial a existencia ou non de culpabilidade no atraso.

Esta opinión foi mantida por algún dos membros que integran a primeira Comisión de estudo para a reforma da LXT. En efecto, o informe elaborado sinala que «podería considerarse a posibilidade» de introducir o elemento da culpabilidade para determinar a percepción ou a esixibilidade do xuro ou, mesmo, a súa contía⁸⁴.

A nova LXT resolve esta cuestión ó establecer no parágrafo segundo do artigo 26.1 que a esixencia de xuro de mora non require a previa intimación da Administración nin a concorrencia dun atraso culplable no obrigado. Deste modo, confírmase o carácter obxectivo e automático do xuro de mora.

A esixencia de xuros baséase na idea de que o diñeiro produce froitos, é dicir, é un ben productivo e que eses froitos son os xuros. Pois ben, cando se atrasa o momento do pagamento o acreedor perde eses froitos e o debedor obtén unha vantaxe, ás veces indirecta. Como dixo Sartorio Albalat, «en unos casos tal cualidad adquire relevancia jurídica cuando se considera que hay lesión del derecho de crédito (...) en otros, el legislador no espera a que se produzca (...) bastando la situación de retraso en el cumplimiento»⁸⁵.

En calquera caso, debemos destacar que aínda que algúns autores acepten a efectos explicativos e sistemáticos a dita clasificación e se defenda a aplicación dun tipo inferior ou, mesmo, a súa non esixencia, a lei non distingue a contía aplicable a uns e outros xa que, en todo caso, se aplicará o tipo fixado pola Lei de orzamentos xerais do Estado.

⁸² Vid. MARINETTI, «Interessi» en *Novissimo Digesto Italiano*, UTET, Torino, 1962, vol. VIII, p. 871 e ss.

⁸³ Vid. ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 89 e ss.

⁸⁴ Vid. Comisión para o estudo e proposta de medidas para a reforma da Lei xeral tributaria, Informe para a reforma da Lei xeral tributaria, Ministerio de Facenda, Madrid, 2000, páx. 64.

⁸⁵ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 79.

4. O réxime xurídico do xuro de mora

A doutrina civilista, á hora de interpreta-lo artigo 1100 do Código civil, entende que son requisitos necesarios para que o debedor quede constituído en mora os seguintes: carácter positivo da obriga, esixibilidade da prestación, liquidez da débeda, imputación ó debedor do atraso no cumprimento e intimación ó debedor, salvo naqueles casos nos que a lei non o considere necesario⁸⁶. Polo que se refire ó sector do ordenamento que constitúe o noso obxecto de estudio, os ditos requisitos encontran certas matizacións⁸⁷.

O primeiro dos matices refírese ó feito de que, mentres no ámbito civil a intimación ó debedor constitúe a regra xeral e a excepción é que as propias partes ou a lei establezan o contrario, no suposto de débedas tributarias pode dicirse que non é necesaria a interpelación ó debedor, é dicir, encontrámonos ante un suposto de mora automática por disposición legal⁸⁸. Así o entendeu o Tribunal Supremo que, na súa sentenza do 18 de xuño de 1973, manifestou que «os prazos establecidos para o ingreso dos tributos en período voluntario constitúen unha intimación ó pagamento por obra da Lei de acordo co artigo 1100, números 1 e 2, do Código civil»⁸⁹.

As disposicións legais que apoian a falta de esixencia de requirimento ó debedor son os artigos 36 da L XO (art. 17 Lei 47/2003, xeral orzamentaria), e o seu correlativo artigo 21 do Decreto legislativo 1/1999, do 7 de outubro polo que se aproba o Texto refundido da lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia, e, polo que se refire ó ámbito tributario, nos artigos 61.2 e 127.1 da LXT (arts. 26 e 27 NLXT) xa que en virtude dos primeiros, «as cantidades adebedadas á Facenda pública (ou á «Facenda da Comunidade Autónoma» no caso da lei galega) percibirán xuros de mora desde o día seguinte ó do seu vencemento», mentres que polo que respecta ás débedas tributarias, o artigo 61.2 da LXT establece que «o vencemento do

⁸⁶ Vid. DÍAZ PICAZO, L., ob. cit., p. 626.

⁸⁷ Vid. MORILLO MÉNDEZ, A., «La morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la Ley 10/85», *Impuestos*, núm. 11, 1985, p. 37. Para este autor non se precisa intimación ó debedor, non se presupón a culpabilidade, non cabe purga da mora e existe unha restitución indemnizadora de carácter automático.

⁸⁸ O artigo 1100 do Código civil, no seu parágrafo segundo, establece que: «non será, sen embargo, necesaria a intimación do acredor para que a mora exista: 1º. Cando a obriga ou a lei así o declaren expresamente». Supostos de mora automática por disposición legal concóntanse, tamén, no art. 63 do Código de comercio ou no art. 43 da Lei de sociedades anónimas. A mora automática por disposición legal prodúcese cando a lei ben expresamente ben de maneira implícita constitúe ó debedor en moroso. Vid., neste sentido, ALBALADEJO, M., ob. cit., p. 184; COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 498; VILLEGAS, H.B., ob. cit., p. 304.

⁸⁹ No mesmo sentido pronunciouse máis recentemente a STS do 28 de novembro de 1997, pronunciada en interese de lei.

prazo establecido para o pagamento sen que este se efectúe, determinará o dereito á percepción de xuros de mora».

En conclusión, no caso de débedas tributarias que hai que ingresar na Administración encontrámonos ante un dos supostos de mora automática dos previstos polo noso ordenamento, o cal implica, por un lado, a obriga do suxeito pasivo de pagar xuro de mora como indemnización á Facenda correspondente pola non disposición dos fondos no prazo fixado para iso, xa que se entende que o atraso no pagamento sempre lle produce un dano ó acredor e, por outro, a eficacia na xestión que se logra ó colocar en situación de mora ó debedor sen necesidade de ningún outro trámite administrativo. Por outra banda, así o vén establecer o artigo 26.1 da NLXT.

Interesa destacar que, desde a Lei 1/1998, do 26 de febreiro de dereitos e garantías dos contribuíntes, as devolucións de oficio e de ingresos indebidos comportan o abono do xuro de mora tributario sen necesidade de que os contribuíntes intimen á Administración para o seu pagamento, sempre nos prazos e cos requisitos legais. Fóra do ámbito tributario, en cambio, os administrados deben requirirlle expresamente á Administración o pago do correspondente xuro xa que así o esixen o artigo 45 da LXO e o 26 da Lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia.

En segundo lugar, debe sinalarse que a culpabilidade do debedor foi considerada, tradicionalmente, como un requisito consubstancial do concepto de mora de forma que o non cumprimento no prazo non foi previsto, podendo prevelo, ou previsto, non se evitou segundo os canons de dilixencia. Sen embargo, xa na doutrina civil veuse discutindo o papel da culpa no cumprimento das obrigas pecuniarias que, en canto obrigas xenéricas, non pode darse nunca unha imposibilidade absoluta e que só en casos moi excepcionais se observa unha imposibilidade transitoria na transferencia de fondos, de forma que, nas obrigas pecuniarias, a responsabilidade do debedor é, na práctica, unha responsabilidade obxectiva⁹⁰.

En materia tributaria, pode dicirse que desde a Lei 10/1985, de modificación parcial da Lei xeral tributaria, e igualmente coa redacción aínda vixente dada pola Lei 25/1995, o atraso culpable do debedor non resulta ser un requisito consubstancial para a esixencia do xuro de mora xa que a súa esixencia xeneralizada en tódolos supostos nos que se observa un atraso no ingreso da débeda tributaria, con independencia dos

⁹⁰ Vid. Díez PICAZO, L., ob. cit., p. 628 e 584. Por outra parte, a esixencia da culpabilidade do debedor para estima-la responsabilidade por mora foi aceptada pola xurisprudencia. Así, as sentencias da Audiencia territorial de Pamplona do 19 de decembro de 1985 e de Sevilla do 31 de xaneiro de 1986 e do Tribunal Supremo do 28 de decembro de 1988. (O comentario destas sentencias pode verse en ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 151).

motivos que o produciron, contribuíu á súa configuración como unha responsabilidade obxectiva⁹¹. En efecto, pese a que, en ocasións, o xuro no pagamento puntual ceda ante outro tipo de intereses ou dereitos tutelados, como sucede nos aprazamentos e suspensións⁹², o atraso no cumprimento produce un prexuízo que debe ser restaurado. Isto non significa que non existan supostos nos que concorra certa culpabilidade do debedor tributario, pero a dita circunstancia non é decisiva para constituílo en mora⁹³. Como xa dixemos, esta cuestión foi resolta pola previsión do artigo 26.1 da NLXT que declara que non é precisa a concorrencia do atraso culpable.

A ausencia de culpabilidade do suxeito pode servir para critica-la existencia do xuro naqueles supostos nos que a diferenza na contía que hai que ingresar cando o contribuínte actuou de boa fe ou seguindo o criterio dunha consulta⁹⁴. Cuestión distinta á anterior é a que propón certo sector doutrinal, que acepta a distinta clasificación de xuros en moratorios e correspectivos, para xustifica-la aplicación dun tipo superior a aqueles supostos nos que si se aprecia culpabilidade⁹⁵. Isto, sen embargo, non deixa de ser un argumento perigoso xa que se o que se trata de compensar é o prexuízo que supón a non disposición dos fondos no prazo previsto, este dano non pode ser maior cando hai culpabilidade que cando non a hai se obxectivamente o prexuízo é o mesmo. Tratar de darlle relevancia á intención do autor para incrementa-la contía do xuro que se vai satisfacer e non para reduci-lo supón dota-la dita figura dun perfil sancionador que non lle corresponde ós xuros senón ás sancións onde a culpabilidade e as circunstancias do caso son tidas en conta para impoñe-la correspondente sanción pecuniaria.

En terceiro lugar, como con total claridade expresa Díez Picazo, «la doctrina y la jurisprudencia de nuestro país se mantienen fieles al viejo brocardo, con arreglo al cual *in illiquidis mora non fit* y suelen considerar la liquidez de la deuda como un requisito de la mora»⁹⁶, sen que sexa un

⁹¹ Vid. CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. e SIMÓN ACOSTA, E., ob. cit., p. 557; FALCÓN Y TELLA, R., *Retraso culpable ...*, ob. cit., p. 13; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 143; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 151; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 87 (Se ben cualifica estes supostos como de responsabilidade obxectiva impropia) e SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 149.

⁹² Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 148 e ss.

⁹³ Non obstante esta circunstancia é tida en conta por aquel sector doutrinal que acepta a existencia no noso dereito de distintos tipos de xuros para, por un lado, distingui-los ditos supostos e, por outro, para reclama-lo seu distinto tratamento (vid. ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 152).

⁹⁴ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario*, Cívitas, Madrid, 1999, p. 239.

⁹⁵ Vid., por todos, GONZÁLEZ GARCÍA, E., ob. cit., p. 71.

⁹⁶ Vid. Díez PICAZO, L., ob. cit., p. 629. No mesmo sentido, COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 497; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 145-146; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit.,

obstáculo para iso o feito de que a liquidez da obriga dependa dunha simple operación aritmética ou, mesmo, se atrase por causas imputables ó debedor⁹⁷.

Polo que respecta ó ámbito tributario, non existe ningún precepto que estableza a necesaria liquidez da obriga tributaria principal pese ó cal a xurisprudencia entendeu aplicable a doutrina xeral proveniente do dereito civil que resumimos no parágrafo anterior.

Así, o entendeu a sentenza do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia do 15 de outubro de 1996 que aplicou o requisito da liquidez da obriga principal, pero advertindo que «o principio in *illiquidis non fit mora* non opera con automática rixidez no campo tributario, sen que, no seu caso, poida confundirse a illiquidez da débeda coa súa mera indeterminación cuántica». Noutras palabras, isto significa que para que poidan percibirse xuros de mora non é necesario que a débeda estea liquidada senón que é suficiente que sexa liquidable e isto prodúcese, segundo a xurisprudencia⁹⁸, por ministerio da lei desde o día seguinte ó do vencemento xa que como indica Rodríguez Márquez, «o simple transcurso do prazo fai que a débeda que era ata ese momento ilíquida, se converta en liquidable, xa sexa de oficio ou por actuación investigadora dos órganos administrativos»⁹⁹. Isto non é senón mostra da natureza declarativa e non constitutiva da declaración tributaria xa que a obriga tributaria, en canto obriga *ex lege*, está perfectamente determinada en tódolos seus elementos desde o seu nacemento, é dicir, desde a realización do feito impositivo.

Polo que se refire á esixibilidade da obriga principal, como sinalou López Martínez, «si (...) la condición consustancial para la exigibilidad de los intereses que venimos estudiando era la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y el incumplimiento de los plazos en que dicha obligación tuvo que ser realizada, parece obvio que, en

p. 142; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 90; GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Los intereses moratorios a favor de la Hacienda*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 57.

⁹⁷ Vid. COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 497 que acode para fundamentar este razoamento ó artigo 1119 do Código civil.

⁹⁸ Vid. SSTS do 28 de novembro de 1997 e do 28 de maio de 1997.

⁹⁹ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 92. Hai autores que acoden ó artigo 69 do Regulamento xeral de inspección dos tributos que establece na súa alínea segunda o cómputo dos xuros moratorios desde o día da finalización do prazo de pagamento en período voluntario e ata a data da acta (Vid. LAMOCA PÉREZ, C., *Los intereses de demora y la sentencia del Tribunal Constitucional 45/89*, Revista Carta Tributaria, monografías núm. 113, 1990, p. 2; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 145.). En sentido contrario á esixencia de xuros de mora nas actas de rectificación pronunciábase MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., «Intereses de demora y expedientes de rectificación en la reciente jurisprudencia», *Civitas-REDF*, núm. 73, 1992, p. 146. Como manifesta GONZÁLEZ GARCÍA, ob. cit., p. 69, a cuestión foi resolta no plano positivo pola Lei 25/1995 na modificación dos artigos 61.2 e 77 alíneas 4 e 5.

principio, la exigibilidad de dicha obligación principal se convierta en un requisito de la exigibilidad de los intereses nacidos para compensar la falta de pago de aquélla»¹⁰⁰. Ademais, este requisito resulta imprescindible para determinarla contía da obriga de xuros xa que, en canto prestación accesoria, o seu método de cálculo só se pode comprender en función dunha débeda preexistente líquida e esixible.

A esixibilidade veuse entendendo como a circunstancia que se dá na vida dunha obriga pola que o debedor está obrigado a cumprila súa prestación e o acredor pode exercitalo seu dereito de crédito¹⁰¹. En materia tributaria esta circunstancia prodúcese coa finalización do período voluntario de ingreso pois é nese momento cando a Administración pode exercitalas súas potestades exorbitantes e, polo tanto, proceder á declaración da débeda existente e declárala executiva, xa que a partir dese momento comeza o prazo de prescrición da acción para esixilo cobro da débeda tributaria. Sen embargo, pode dicirse que, unha vez establecida polo ordenamento a obriga do suxeito pasivo de declara-la realización do feito imponible ou, no seu caso, de autoliquidar e ingresar, a esixibilidade anticipase ó momento en que conclúe o prazo para presenta-la oportuna declaración ou autoliquidación. Así parece enténdelo o Tribunal Supremo, pois, na súa sentenza do 28 de novembro de 1997, que fixa a doutrina legal, establece que deben esixirse xuros de mora «desde o día seguinte ó do vencemento do prazo para declarar, pois enténdese que a obriga tributaria é por ministerio da lei líquida, esixible e vencida».

Sobre a base desta interpretación enténdese que a alínea segunda do artigo 61 no que se establece que «o vencemento do prazo establecido para o pagamento sen que este se efectúe, determinará o dereito a percibir xuros de mora».

A cuantificación do xuro de mora dependerá, fundamentalmente, do lapso de tempo que transcorra e da cantidade non ingresada xa que, sobre esta aplicarase o tipo correspondente.

En efecto, consistindo o xuro de mora nun tipo ou porcentaxe que se vai aplicar sobre a débeda principal en función do tempo transcorrido desde o prazo legalmente previsto para efectualo ingreso e o día no que efectivamente se produciu este, compréndese a importancia do elemento temporal para a determinación da duración da mora e, por conseguinte, da débeda de xuros¹⁰².

¹⁰⁰ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 147.

¹⁰¹ Vid. DÍEZ PICAZO, L., ob. cit., p. 644.

¹⁰² A relevancia do tempo de pagamento no ámbito tributario foi posta de manifesto por PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., «El tiempo del pago en Derecho Tributario: una reflexión», *RDFHP*, núm. 243, 1997, p. 204 e pola xurisprudencia: SSTS do 18 de xuño de 1973, 19 de outubro de 1990 e 29 de xaneiro de 1994, entre outras.

Polo que se refire ó momento inicial de cómputo, este coincide co da percepción do xuro de mora e prodúcese no momento previsto na lei, isto é, o día seguinte ó do vencemento do prazo establecido para o pagamento da débeda tributaria principal. Así se desprende dunha interpretación sistemática dos artigos 36 da L XO (17 da nova Lei xeral orzamentaria –Lei 47/2003–), 21 do Texto refundido da lei de réxime orzamentario de Galicia e, especialmente, do art. 61.2 da LXT. Pois ben, o vencemento do prazo para o pagamento da débeda tributaria prodúcese coa finalización do período voluntario de pagamento, isto é, co inicio do período executivo¹⁰³. Non obstante, debe advertirse que este será o suposto normal de esixencia de xuros cando o suxeito cumpriu coa súa obriga de declarar ou autoliquidar pero, en cambio, se a dita obriga non foi cumprida, o momento inicial do cómputo debe retrotraerse ó día seguinte á finalización do prazo para presenta-la correspondente declaración ou autoliquidación. O contrario levaría ó absurdo de que, nos tributos que se rexen polo sistema tradicional de liquidación, non se esixirían xuros senón desde o momento en que a inspección descubriu a débeda mentres que nos tributos autoliquidables esixiríanse desde a finalización do prazo de liquidación e ingreso¹⁰⁴.

Agora ben, se esta resulta se-la regra xeral nos supostos nos que a Administración tributaria aparece como acreedora, non sempre foi así, xa que, nos supostos de devolucións de ingresos indebidos ou das retencións, ingresos a conta ou pagamentos fraccionados¹⁰⁵ e reembolsos, se ben resulta innecesaria a intimación ó acreedor, a mora prodúcese pasados seis meses do prazo establecido para a presentación das declaracións.

O artigo 32 da NLXT vén establecer que, coa devolución de ingresos indebidos, a Administración aboará o xuro de mora sen necesidade de intimación do acreedor e este percibirase desde a data na que se realizara o ingreso indebido ata a data na que se ordene a devolución.

En canto ó momento final do cómputo dos xuros moratorios, debe sinalarse que as normas legais que fixan o inicio do cómputo da mora non o sinalan, senón que o termo final debe entenderse producido co ingreso¹⁰⁶, cando se practique a liquidación que regularice a situación

¹⁰³ Vid. art. 127 LXT e 109.1 RXR.

¹⁰⁴ Así o establece o artigo 68.6 do Regulamento do imposto de sucesións e doazóns para o caso no que se solicite unha prórroga.

¹⁰⁵ Art. 85 da Lei 40/1998, do 9 de decembro do imposto sobre a renda das persoas físicas, 145 da Lei 43/1995 do imposto sobre sociedades e 115.3 da Lei 37/1992 reguladora do IVE.

¹⁰⁶ Art. 109.1 do RXR «as cantidades adebedadas reportarán o xuro de mora desde o día seguinte ó do vencemento da débeda en período voluntario ata a data do seu ingreso».

tributaria¹⁰⁷ ou se dicte a correspondente resolución¹⁰⁸. Unha previsión expresa si se contén, tal e como acabamos de ver, para a devolución dos ingresos indebidos.

Con carácter xeral, a cantidade base a ter en conta para a aplicación do xuro viña definida, no ámbito estatal, polo art. 36 LXO (agora, art. 17, Lei 47/2003 xeral orzamentaria)e, polo que respecta a Galicia, no artigo 21 do Texto refundido da lei de réxime orzamentario. Ámbolos preceptos establecen que «as cantidades adebedadas» percibirán xuro de mora, incluíndo as cantidades recadadas a través de entidades colaboradoras, contas restrinxidas, oficinas liquidadoras e demais entidades colaboradoras. Compréndese facilmente que tales preceptos teñen por obxecto calquera clase de débeda e non só as tributarias polo que debemos acudir ó artigo 58 da LXT para determinar qué se entende por «cantidades adebedadas».

A nova LXT intenta ser algo máis precisa, ó sinalar que o xuro de mora se calculará sobre o importe non ingresado en prazo ou sobre a contía da devolución cobrada improcedente.

Non parece existir ningún problema en determina-la dita cantidade cando a débeda tributaria está integrada, simplemente, pola cota, incluíndo dentro de tal concepto as retencións, os ingresos e pagamentos a conta, ou, mesmo, polas recargas sobre esta contempladas no art. 58.2 a) LXT. Isto sucederá nos supostos de aprazamentos, fraccionamentos ou suspensións concedidos en período voluntario, polo tanto, antes de que finalice o prazo de ingreso voluntario, de modo que no suposto de aprazamento ou fraccionamento, a base de cálculo estará determinada pola débeda aprazada¹⁰⁹ mentres que, nos casos de suspensión, a dita base estará formada pola cantidade impugnada¹¹⁰.

O problema preséntase cando hai unha regularización ben a cargo do propio suxeito ben pola propia Administración e, pese a isto, non se ingresan as cantidades debidas no prazo correspondente, pasando estas cantidades contempladas na liquidación a situarse, á súa vez, en período executivo. Nesta liquidación, xunto á cota, poden existir outro tipo de prestacións como as recargas do artigo 61.3 (art. 27 NLXT), a recarga de constrinximento, os xuros de mora ou as sancións nos que debe deter-

¹⁰⁷ Vid. art. 87.s LXT.

¹⁰⁸ No caso da resolución denegatoria do aprazamento ou fraccionamento ben expresamente (art. 56.3 letra a) ben tacitamente polo transcurso do prazo de sete meses (art. 55.5 RXR) e no caso das resolucións económico-administrativas (arts. 22.4 e 23.1 do TAPEA e 74.12 do REPREA).

¹⁰⁹ Vid. art. 56 RXR.

¹¹⁰ Vid. art. 74 alíneas 7 e 12 do REPREA.

minarse se forman parte da base de cálculo do xuro que se esixirá pola nova cantidade adebedada¹¹¹.

Neste sentido temos que dicir que as cantidades previstas no artigo 58 da LXT constitúen obrigas con presupostos de feito distintos e que, unha vez nacidas, adquiren certa substantividade de forma que funcionan como débedas independentes aínda que, para efectos de recadación, se inclúan na débeda tributaria. Deste modo, xunto á cota derivada da liquidación do imposto correspondente pódese engadi-la recarga do artigo do 61.3 (art. 27 NLXT), o xuro de mora, a recarga de constrinximento e o importe das sancións. Da regulación positiva despréndese que a falta de pagamento destas cantidades ou dalgunha delas dá lugar ó dereito á percepción de xuros xa que estes nacen do vencemento do prazo establecido para o ingreso das ditas cantidades polo que, precisamente, son líquidas, esixibles e, como se dixo, vencidas.

Non obstante, os xuros nacidos do non pagamento da débeda principal poden dar dereito a percibir, á súa vez, novos xuros xa sexa conxuntamente coa cota do correspondente imposto, xa independentemente como consecuencia da súa falta de pagamento. Neste caso prodúcese unha especie de anatocismo xa que á cota mailos xuros ou a estes últimos, no seu caso, aplícanse novos xuros moratorios. Cremos que a esixencia de novos xuros sobre os anteriores xuros ten unha xustificación lóxica na medida en que de nada valería reparalo prexuízo sufrido pola falta de pagamento se logo esa indemnización non chega a cobrarse.

Máis discutible resulta a esixencia de xuros de mora sobre as sancións e sobre a recarga prevista no artigo 61.3 LXT xa que estamos en presenza de obrigas distintas e non accesorias á obriga tributaria e que, polo tanto, funcionan con autonomía. É precisamente esta diversidade e independencia, como indica Sartorio Albalat, a que impide entender que consti-

¹¹¹ A favor da súa esixencia pronúnciase LÓPEZ MARTÍNEZ, J., ob. cit., p. 159. Na mesma liña, aínda que derivando o mencionado xuízo da regulación legal, vid. PUJALTE CLARIANA, E., «El procedimiento de ejecución forzosa de la obligación tributaria en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *GF*, núm. 89, 1991, p. 178; LÓPEZ DÍAZ, A., «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR», *Impuestos*, Tomo I, 1992, p. 108; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 104; GARCÍA NOVOA, C., «Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Lei General Tributaria», *Impuestos*, núm. 19, 1996, p. 34; ALFONSO GALÁN, R.M., ob. cit., p. 203. En sentido contrario á súa esixencia pronúnciense, VELÁZQUEZ CUETO, F.A., «El interés de demora tributario: reflexión crítica», *CaT monografías*, núm. 98, 1989, p. 6; MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 188; LOZANO SERRANO, C., *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 72; SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 194 e ss; GOROSPE OVIEDO, J.I. e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La determinación de los intereses de demora en la normativa española: problemas principales» en VV.AA. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, tomo I, p. 562 e ss.

túan obrigas tributarias sobre as que se teña dereito a percibir xuros de mora tributarios¹¹². A natureza e función do xuro de mora tributario, así como o seu carácter de obriga accesoria da tributaria principal, apoian a exclusión de novos xuros de mora¹¹³ polo que sería aconsellable, de *lege ferenda*, que se determinase claramente a qué magnitudes da débeda tributaria se lles debe aplica-lo xuro de mora tributario e non o xuro legal.

Isto é o que sucede coa recarga de constrinximento, esta resulta excluída sempre da base para o cálculo dos xuros, pois nos supostos de aprazamento ou fraccionamento en período executivo, o artigo 56.2 do RXR exclúea expresamente e, por outra parte, nun suposto máis xeral, o artigo 109.2 do mesmo regulamento exclúe a recarga de constrinximento da base de cálculo do xuro de mora¹¹⁴.

O tipo aplicable é o elemento de cuantificación que máis claramente se desprende dunha primeira aproximación á figura que é obxecto do noso estudio pois o xuro de mora consiste nun tipo ou porcentaxe que hai que aplicar sobre a cantidade debida. Pode dicirse que o xuro de mora ten dous compoñentes: un pretende compensa-la perda de valor do diñeiro polo paso do tempo e outro destinado a repara-la perda de liquidez do acredor na medida que non puido dedicalo no prazo previsto ás finalidades proxectadas.

O problema céntrase na determinación do tipo aplicable de forma que recolla eses dous compoñentes. Nun primeiro momento, este viña constituído polo xuro legal como xuro tributario debido á aplicación do artigo 1108 do Código civil. A partir do Decreto-lei 6/1974, do 27 de novembro, o xuro que hai que aplicar viría constituído polo básico do Banco de España, manténdose a dualidade xuro legal-xuro básico ata a aprobación da Lei 24/1984 que equiparou o xuro legal do diñeiro e o xuro de mora fixando a súa contía na do básico do Banco de España salvo que a Lei de orzamentos establecese uns diferentes. A partir de entón, e por obra da Lei 50/1984, do 30 de decembro de orzamentos xerais do Estado para 1985, ponse en práctica a habilitación ás leis de orzamentos para que sexan elas as que fixen tanto o xuro legal do diñeiro como o de mora.

Se isto foi así no ámbito estatal, outro tanto sucedeu no autonómico onde as leis de réxime orzamentario estableceron o xuro aplicable ó atraso nas cantidades adebedadas xa sexan tributarias ou non¹¹⁵. A redacción ini-

¹¹² Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 205.

¹¹³ Vid. GOROSPE OVIEDO, J.I. e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., ob. cit., p. 568-569.

¹¹⁴ Defende a súa inclusión na base de cálculo, LÓPEZ DÍAZ, A., «Algunas cuestiones en relación con el aplazamiento y el fraccionamiento en el pago en el nuevo RGR», *Impuestos*, núm. 2, 1992, p. 35 e 36.

¹¹⁵ Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I., «El interés de demora» en VV.AA., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 178.

cial do Decreto lexislativo 1/1999, do 7 de outubro¹¹⁶ polo que se aproba o Texto refundido da lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia, incorría no grave erro de aplica-lo xuro previsto no artigo 58.2 da LXT, é dicir, o xuro de mora tributario, tanto ós créditos tributarios como extra-tributarios e, ademais, a tódolos conceptos recollidos no capítulo I dedicado ós recursos, entre os que se encontran os rendementos dos tributos cedidos polo Estado, a participación nos ingresos do Estado e os ingresos procedentes do Fondo de Compensación Interterritorial.

Isto supoñía, por un lado, ademais da aplicación do xuro de mora tributario a débedas que carecían de tal carácter, aplicalo ós atrasos no cobro dos créditos dos que resultaba debedora a propia Administración central e, por outro, exercer competencias das que carecía xa que a cesión de tributos ás comunidades autónomas aprobada pola Lei 14/1996, do 30 de decembro, no seu artigo 4 establece que a normativa pola que se rexen os tributos cedidos son as normas estatais.

Tal configuración dos xuros de mora foi rectificada posteriormente pola Lei 8/1999, do 30 de decembro de medidas fiscais e orzamentarias que, no seu artigo 3, modifica o art. 21 do Texto refundido eliminando a referencia ós conceptos recollidos no capítulo I e dándolle nova redacción á súa alínea segunda que, en virtude da corrección, di que «o xuro de mora será o xuro legal do diñeiro vixente o día que venza o prazo sinalado no número anterior, sen prexuízo do establecido nas leis especiais». A nova redacción do precepto é máis acorde tanto cos recursos financeiros de Galicia como coas competencias asumidas. A posible aplicación do texto agora corrixido no ínterim da publicación da corrección de erros cremos que debe corrixirse de oficio.

Con todo, nos supostos de aprazamento, fraccionamento ou suspensión de débedas garantidas na súa totalidade mediante aval solidario de entidade de crédito ou sociedade de garantía recíproca ou mediante seguro de caución, o xuro de mora será o legal. Trátase, polo tanto, dunha importante novidade introducida pola LXT.

¹¹⁶ DOG do 5 de novembro de 1999 e BOE do 8 de decembro de 1999.

5. Supostos de aplicación do xuro de mora

1. Aprazamentos e fraccionamentos

O aprazamento consiste nun cumprimento diferido da obriga tributaria¹¹⁷, e é o fraccionamento unha modalidade de aprazamento polo que, ademais dun diferimento no momento do ingreso, este fracciónase en varias cantidades ás que se lles concede un prazo diferente¹¹⁸, nos termos fixados por un acto administrativo dictado a solicitude do obrigado ó pagamento¹¹⁹. A posibilidade de solicitar estas medidas encóntrase recollida no artigo 61.4 da LXT (en similares termos, o art. 65 da NLXT) no que se dispón que «a Administración tributaria poderá aprazar ou fracciona-lo pagamento das débedas tributarias, sempre que a situación económico-financeira do debedor lle impida, transitoriamente, facer fronte ó seu pagamento en tempo»¹²⁰ e no mesmo sentido pronúnciase o art. 20.5 do Texto refundido da lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia e o artigo 10.1 do Decreto 51/2000, do 25 de febreiro polo que se establece a organización de recadación da Xunta de Galicia pois, segundo o seu teor, «podrá aprazarse ou fraccionarse o pagamento da débeda, tanto en período voluntario como executivo, previa solicitude dos obrigados, cando a súa situación económico-financeira, discrecionalmente apreciada pola Administración, lles impida transitoriamente efectua-lo pagamento das súas débedas».

Agora ben, a pesar da mención expresa, tanto no RXR como no Decreto 51/2000, á apreciación discrecional da situación do debedor, debe advertirse que, a diferenza do que sucede no ámbito privado, a Administración¹²¹ non pode conceder-lo aprazamento en calquera suposto se-

¹¹⁷ Vid. SOLER ROCH, M.T., *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974, p. 20: «el aplazamiento supone un cambio en el vencimiento de la obligación».

¹¹⁸ Vid. PÉREZ ROYO, I., «El tiempo en el pago de la prestación tributaria» en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, p. 310; FENECH, M., *Principios de Derecho Procesal Tributario*, vol. III, Bosch, Barcelona, 1951, p. 66; FALCÓN y TELLA, R., Voz «aplazamiento y fraccionamiento en el pago», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Cívitas, Madrid, 1995, p. 500; SOLER ROCH, M.T., ob. cit., p. 20.

¹¹⁹ Vid. PONT I CLEMENTE, J.F., *El pago fraccionado de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 137.

¹²⁰ Vid. arts. 48 e ss.

¹²¹ De acordo coa alínea terceira do artigo 16 da Lei 14/1996 do 30 de decembro «no que se refire ó aprazamento e fraccionamento do pago dos tributos cedidos a que se refire este artigo, corresponderalle a cada comunidade autónoma a competencia para resolver de acordo coa normativa do Estado». Polo tanto, as solicitudes de aprazamento e fraccionamento en relación co Imposto sobre o patrimonio, sucesións e doazóns, Transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados e os tributos

nón só cando se observan dificultades económicas no debedor, dificultades que deben ser transitorias, pois en caso contrario debería procederse á declaración de errado, polo que máis que unha actividade discrecional, desenvolve a súa actividade co fin de comproba-la existencia do presuposto fixado pola norma para concede-lo aprazamento ou o fraccionamento e está realizando, por tanto, unha actividade regrada pois a súa marxe de actuación limítase á constatación dun concepto xurídico indeterminado¹²². A zona de certeza positiva respecto ó suposto de feito comprendería situacións de iliquidez nas que o activo é superior ó pasivo pero carécese de efectivo para facer fronte ó pagamento aínda que os bens son suficientes para responder a unha execución. A zona de certeza negativa estaría constituída por supostos nos que se goza de liquidez suficiente para cumprir de forma puntual co pagamento e aqueles outros casos nos que o pasivo é superior ó activo. As situacións dubidasas serían aquelas nas que contando con liquidez suficiente, se provocaría unha iliquidez noutras obrigas do debedor nas que o vencemento está próximo. Nestes casos haberá que atender ás circunstancias concretas para concede-lo aprazamento ou fraccionamento.

A doutrina foi bastante crítica coa esixencia de xuro de mora, sobre todo polo que se refire á esixencia dun xuro superior ó legal nun suposto no que non se aprecia culpabilidade do suxeito¹²³ e no que, ademais, o mencionado atraso se produce co consentimento do debedor. O certo é que a esixencia do xuro nestes casos converteuse no suposto clásico, posto que se mantivo desde a redacción orixinaria da LXT. Isto resulta lóxico se temos en conta que os xuros de mora cumpren unha función indemnizadora en tódolos casos nos que se produce un atraso no ingreso da débeda tributaria¹²⁴.

sobre o xogo, serán tramitadas e resoltas polos órganos da Consellería de Economía e Facenda tal e como establece o artigo 11.1 do Decreto 51/2000.

¹²² Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *El aplazamiento en el pago de los tributos*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 65; PONT I CLEMENTE, J.F., *El pago fraccionado de los tributos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 139; SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 274; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 117.

A favor da consideración dunha potestade discrecional pronúnciase LÓPEZ DÍAZ, A., «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento o fraccionamiento del pago en el nuevo RGR», *Impuestos*, núm. 2, 1992, p. 90 e a doutrina civil. Así, por exemplo, DÍEZ PICAZO, L., ob. cit., p. 644. É precisamente esta nota, a da potestade regrada do acreedor, xunto coa ausencia de culpabilidade do debedor nestes supostos o que caracteriza os xuros de mora tributaria fronte ós xuros de mora civís.

¹²³ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Comentario general de jurisprudencia», *Civitas-REDF*, núm. 68, 1990, p. 304; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «artículo 58» en VV.AA., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1959, p. 73; PONT I CLEMENTE, J.F., ob. cit., p. 172.

¹²⁴ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 271.

O lexislador reputa útil a concesión de facilidades de pagamento¹²⁵ naqueles supostos nos que a imposibilidade de facer fronte ó pagamento é transitoria e, polo tanto, non existe risco de falta de pagamento pero, paralelamente, preocúpase de establecer un mecanismo indemnizador. Este é o sentido no que debemos interpreta-lo artigo 61.2, parágrafo segundo, da LXT que determina que «de igual modo esixirase o xuro de mora nos supostos de suspensión da execución do acto e nos *aprazamentos, fraccionamentos* ou prórrogas de calquera tipo» e, máis concretamente, o artigo 48 do RXR que establece na súa alínea terceira: «as cantidades ás que se lles aprace o pagamento (...) terán dereito a percibi-lo xuro de mora». Previsión que se repite, na normativa autonómica galega, no artigo 20.5 do Texto refundido de réxime financeiro e orzamentario e tamén o 10.3 do Decreto 51/2000.

Agora ben, o lexislador optou por establecer unha excepción, un xuro de mora reducido cando a totalidade da débeda aprazada ou fraccionada se garanta con aval solidario de entidade de crédito ou sociedade de garantía recíproca ou mediante certificado de seguro de caución (arts. 26.6 e 65.4 NLXT).

Certamente, trátase dunha previsión importante por canto rompe cun fundamento do xuro de mora ó introducir, nestes casos, unha certa relevancia á distinción entre atraso culpable e non culpable. Ademais, só está previsto para as débedas especialmente garantidas que, normalmente, corresponden ós contribuíntes con maiores recursos. Créase, polo tanto, un xuro de mora tributario bonificado que se corresponde co xuro legal do diñeiro por determinadas débedas singularizadas.

Polo que se refire ó réxime xurídico do xuro de mora nos supostos de aprazamentos ou fraccionamentos solicitados en período voluntario e que foron concedidos, o artigo 56 do RXR establece que para o cálculo dos xuros de mora terase en conta o tempo comprendido entre o vencemento do período voluntario e o vencemento do prazo concedido, e é a única especialidade para os fraccionamentos a existencia de datas de vencemento sucesivas tanto para o principal como para os xuros¹²⁶. Debe terse en conta que o primeiro efecto que produce a solicitude de aprazamento ou fraccionamento é a ampliación do período voluntario de pagamento¹²⁷ aínda que non estamos ante un aprazamento propiamente dito¹²⁸. Pois

¹²⁵ En sentido contrario, vid. COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 512 para quen nos encontramos ante unha medida desincentivadora dun comportamento que, aínda que lícito, non é querido polo lexislador...

¹²⁶ Vid. PONT I CLEMENTE, J.E., ob. cit., p. 167.

¹²⁷ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A., «Algunas cuestiones en relación con el aplazamiento y el fraccionamiento del pago en el nuevo RGR», *Impuestos*, núm. 2, 1992, p. 102.

¹²⁸ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 122; SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 276.

ben, nestes casos tamén se percibe o xuro de mora, se ben debe terse en conta que o artigo 55.5 do RXR establece un prazo de sete meses para que a Administración resolva a solicitude polo que, en caso de superación do mencionado prazo, debería entenderse que o acredor incorreu en mora e que, polo tanto, se eliminan os efectos da mora do debedor¹²⁹.

Esta interpretación foi atallada pola NLXT que contempla expresamente no último parágrafo do artigo 26.4 que tamén nestes casos se esixirá o xuro de mora. Isto constitúe unha excepción ó disposto con carácter xeral neste artigo, posto que a regra xeral pasa a ser que non se esixirán xuros de mora desde o momento en que a Administración incumpra, por causa a ela imputable, algún dos prazos fixados.

Así as cousas, para as débedas liquidadas pola Administración, por ser este o modo de xestión do tributo, o xuro de mora debe entenderse que ten dereito a percibilo desde o día seguinte á finalización do prazo voluntario de ingreso que abre a notificación da liquidación administrativa. En cambio, no suposto no que a liquidación administrativa sexa consecuencia de actuacións de comprobación, nas que se descubra unha cantidade debida maior, e nas que se solicite o aprazamento ou fraccionamento deben distinguirse os xuros percibidos desde a finalización do período voluntario inicial e a liquidación administrativa. Esta notificáse lle ó interesado e ábrese outro período voluntario de pago durante o cal non se perciben xuros. Se se solicita aprazamento ou fraccionamento percíbense xuros desde a finalización do prazo voluntario de ingreso da liquidación administrativa ata o prazo ou prazos fixados na resolución administrativa que concede o aprazamento. Polo que se refire ás autoliquidacións presentadas no prazo xunto cunha solicitude de aprazamento, o prazo compútase desde que termina o período voluntario de ingreso mentres que se estamos ante unha autoliquidación presentada fóra de prazo na que, tamén, se solicita aprazamento, o cómputo do prazo realízase desde que se presenta esta.

Debe engadirse o suposto no que se presenta a declaración fóra de prazo e sen requirimento previo. Nestes casos, o art. 27.2 NLXT exclúe o xuro de mora percibido ata a presentación da declaración.

O artigo 55.3 do RXR imponlle á Administración a obriga de incluír na notificación da resolución estimativa a liquidación dos xuros de mora; o seu ingreso debe efectuarse xunto coa débeda aprazada na data do vencemento do prazo concedido. Como sinalou Sartorio Albalat, esta

¹²⁹ Sobre os efectos do transcurso do prazo de sete meses, Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El interés de demora en los supuestos de retraso de la Administración en resolver solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en período voluntario (Comentarios a las SSTSJ de Andalucía de 14 y 20 de febrero de 1997)», *JT*, núm. 10, 1997, p. 19 e ss.; Igualmente, ALFONSO GALÁN, R., ob. cit., p. 201.

forma de proceder apóiase na existencia dun tipo único durante todo o período polo que se concede o aprazamento, polo que a liquidación de xuros terá carácter provisional e deberá ser rectificada cando a contía do xuro fora modificada, segundo se establece na alínea segunda da disposición transitoria única do RD 1930/1998, do 11 de setembro¹³⁰.

Pola contra, de producirse resolución denegatoria da solicitude de aprazamento ou fraccionamento, debe dictarse liquidación co xuro de mora desde o vencemento do período voluntario ata a data da resolución denegatoria, tal e como sinala o artigo 56.3 a) do RXR, podéndose da-lo caso sinalado por Rodríguez Márquez no que ante a denegación do aprazamento se interpoña reclamación económica-administrativa, obtendo a suspensión e unha resolución estimativa; neste caso non se percibirían xuros e obteríase un efecto similar ó dun aprazamento¹³¹.

Cuestión distinta para os efectos dunha resolución denegatoria son as consecuencias derivadas do incumprimento dun aprazamento concedido en período voluntario pois, neste caso, como sinala o artigo 57.1 a), ábrese o cobro da débeda e dos xuros acumulados a través do procedemento de constrinximento. De todas formas, se o suxeito cumpre antes de recibila providencia de constrinximento, só sufrirá unha recarga do dez por cento con exclusión dos xuros (cinco por cento, segundo o artigo 28.2 NLXT), mentres que, unha vez notificada a dita providencia, a recarga será do vinte por cento e esixiranse xuros polo inicio do período executivo (dez por cento, segundo o artigo 28.3 NLXT). No caso dos fraccionamentos, expedirase certificación de descuberto pola fracción non pagada e polos xuros acumulados para a súa exacción pola vía de constrinximento, vencendo tódalas demais fraccións no caso de falta de pagamento en período executivo da porción reclamada.

Polo que se refire ós aprazamentos ou fraccionamentos solicitados en período executivo e que foron concedidos, o efecto inmediato que producen é a paralización das actuacións executivas polo que, en caso de incumprimento, proseguirase o procedemento de constrinximento nos termos fixados no artigo 57.1 b) do RXR. Non obstante, debe distinguirse, como no caso anterior, os efectos en función de que se notificara ou non a providencia de constrinximento. A base de cálculo dos xuros, nos supostos de solicitude en período executivo, non inclúe a recarga de constrinximento.

Finalmente, debemos facer mención a que, xunto ó suposto xeral, prevense certas especialidades nos tributos cedidos de Sucesións e doazóns e de Transmisións patrimoniais. Polo que se refire ó primeiro dos

¹³⁰ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 278.

¹³¹ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 135.

mencionados impostos, o artigo 38 da Lei 29/1987, do 18 de decembro establece a posibilidade de conceder un aprazamento de ata un ano nas liquidacións por causa de morte sempre que non exista inventariado efectivo ou bens de fácil realización suficientes para o abono. Trátase dun suposto que non presenta maior peculiaridade que a súa propia existencia, polo que resulta correcta a súa previsión legal para salvagardalo principio de reserva de lei, se ben o tipo de xuro aplicable debe entenderse que será o vixente ó longo do período no que aquel se perciba e non o vixente o día que comece a súa percepción.

En cambio, si se aparta da normativa xeral o suposto previsto no artigo 39 da mencionada lei, na redacción dada pola Lei 42/1994, polo que nos supostos de transmisións por herdanza, legado ou doazón de empresas individuais ou da vivenda habitual a favor do cónxuxe, ascendente, descendente ou parente colateral maior de sesenta e cinco anos que convívise co causante os dous anos anteriores ó falecemento, poderá aprazarse a débeda tributaria por un período de cinco anos sen necesidade de achegar garantía e sen dereito a percibir xuros de mora, terminado o mencionado pagamento poderá fraccionarse en dez prazos semestrais nos que se aboará o xuro legal do diñeiro. Estamos ante un beneficio fiscal que consiste na non percepción de xuros de mora e, no seu caso, na percepción do xuro legal que sempre é inferior ó de mora. A importancia práctica deste suposto límitase a aqueles casos nos que se incumpran as condicións para gozar de redución na base imponible que se contempla no artigo 20.2 da Lei do imposto.

Polo que respecta ó Imposto de transmisións patrimoniais, o artigo 113 do regulamento prevé a posibilidade de conceder-lo fraccionamento en tres anualidades das liquidacións derivadas da adquisición de vivendas destinadas a vivenda habitual, sempre que o seu tamaño non exceda de 120 metros cadrados. A solicitude de fraccionamento debe ser presentada antes da finalización do prazo regulamentario de pagamento ou, no seu caso, da presentación da autoliquidación e percibirase o xuro de mora desde a finalización do prazo antes citado ata a finalización de cada un dos prazos de pagamento da fracción correspondente. No caso de que o contribuínte transmita a vivenda durante os prazos de fraccionamento ou incumpra o pagamento dunha das fraccións, vencerán tódalas demais e aboaranse xuros ata ese momento.

2. Prórrogas de calquera tipo

Pese á mención expresa do art. 61.2 da LXT, non encontramos na lexislación vixente ningunha referencia a un prazo de prórroga pois desde que a Lei 10/1985 suprimiu o mencionado prazo non queda ningunha referencia nin na LXT nin no RXR. En efecto, nin aínda que aceptemo-la

opinión daqueles autores¹³² que entenden que o actual art. 61.3 da LXT contén a recarga de prórroga, pode aceptarse que o artigo 61.2 se refire á recarga única regulada na alínea seguinte do mesmo artigo que, ademais, contén unha regulación específica sobre a esixencia de xuros de mora. Razoamento análogo pode aplicarse á recarga de constrinximento reducida que contempla o parágrafo segundo do artigo 127.1 da LXT no que expresamente se exclúe a esixencia de xuros de mora.

Por conseguinte, deben reproducirse as coñecidas palabras de Collado Yurrita no sentido de interpreta-la expresión prórrogas de calquera tipo como «toda dilación en el pago del tributo, concedidas por órganos judiciales o administrativos, fuera de los casos previstos en el Reglamento General de Recaudación»¹³³ polo que tal mención constitúe unha cláusula residual¹³⁴ que se debe encher cos supostos que, tanto a doutrina como a xurisprudencia, entenden tradicionalmente incluídos no termo de prórrogas se ben, os ditos supostos encontran a súa base legal non só neste concepto tan difuso, senón tamén na regra xeral do 61.2 da LXT¹³⁵, repetida tamén polo artigo 21 do Texto refundido da lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia.

Pois ben, no que se refire ós tributos nos que a xestión corresponde a Galicia, podemos sinala-los seguintes supostos cualificables como prórrogas ou, se se prefire, suspensión de ingresos¹³⁶:

2.1. Prórroga do prazo de presentación dos documentos ou declaracións relativos ás adquisicións por causa de morte no Imposto sobre sucesións e doazóns

O artigo 31 da Lei 29/1987, do 18 de decembro reguladora do imposto sobre sucesións e doazóns establece a obriga, a cargo dos suxeitos pasivos, de presentar unha declaración tributaria nos prazos e forma que se determine regulamentariamente. En función da dita habilitación legal, o artigo 67 do Regulamento establece un prazo de seis meses desde o falecemento do causante para presentar un documento, que terá a consideración de declaración tributaria, cos datos identificativos do causante e os seus herdeiros, unha relación de bens e a súa valoración así como unha relación detallada das cargas, débedas e gastos. A excepción a este réxime xeral encóntrase no artigo seguinte xa que se prevé a posibilidade

¹³² Vid. MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. e TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financeiro y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 472.

¹³³ Vid. COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 513.

¹³⁴ Vid. CONDE Y CONDE, M., ob. cit., p. 40.

¹³⁵ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 294 que entende que a base legal para a esixencia de xuros neste suposto é o art. 61.2.

¹³⁶ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J, ob. cit., p. 172.

de que, durante os cinco primeiros meses do mencionado prazo, os herdeiros o os seus representantes poidan solicitar unha prórroga doutros seis meses para a presentación dos citados documentos¹³⁷.

Nos supostos nos que o contribuínte opte pola declaración, a prórroga concedida trátase dunha dilación non dos prazos de ingreso senón dos prazos para declarar¹³⁸ mentres que nos supostos de autoliquidación adquire o carácter dunha prórroga no prazo de ingreso¹³⁹. Neste último caso, a percepción do xuro resulta lóxica co disposto na cláusula xeral do artigo 61.2 LXT (en certa medida reproducido no art. 26.1 NLXT) pois prodúcese o vencemento do prazo establecido para o pagamento sen que este se efectúe e isto porque, dito sexa de paso, tal precepto foi redactado pensando nos tributos xestionados mediante o sistema da autoliquidación. En cambio, cando o contribuínte opta pola declaración non pode dicirse que producira o vencemento do prazo establecido para o ingreso pois non existe, aínda, unha liquidación e, por iso, pode pensarse que aínda non se dan as condicións de liquidez e esixibilidade necesarias para que poidan percibirse xuros pero, como xa dixemos con anterioridade, non é necesario que a débeda sexa líquida senón que nalgúns supostos, como o que examinamos, é suficiente que sexa liquidable. Por iso, quizais sexa este o suposto que mellor encaixa no termo prórroga que emprega a LXT e a Lei de réxime financeiro orzamentario de Galicia.

Polo que se refire ós elementos de cuantificación, a especialidade radica no cómputo do prazo pois este iníciase sempre, xa se conceda a prórroga ou non¹⁴⁰, ó termo do prazo de seis meses desde a percepción do imposto, é dicir, desde o falecemento, e finaliza o día no que se presentan os documentos¹⁴¹. En canto á cantidade que serve de base, debe entenderse, ante o silencio tanto da Lei como do regulamento, que estará constituída pola cota que finalmente se liquide xa que, en todo caso, «poderase xirar liquidación provisional de acordo cos datos de que dispoña a Administración»¹⁴².

¹³⁷ Como é sabido, neste imposto coexisten dous modos distintos de xestión: un o da autoliquidación e, outro, o da declaración e posterior liquidación administrativa. A normativa do imposto trata de equiparar ámbolos sistemas e así o artigo 87.1 do Regulamento estende este tratamento ás autoliquidacións se este é o modo elixido polo contribuínte.

¹³⁸ Vid. PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., «El tiempo de pago en Derecho Tributario: una reflexión», *RDFHP*, núm. 243, 1997, p. 220.

¹³⁹ Vid. BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 86.

¹⁴⁰ Vid. art. 68.6 e 68.5 RISD, respectivamente.

¹⁴¹ Vid. a proposta de *lege ferenda* que realiza RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, ob. cit., p. 188, no que se refire ó cómputo da data de inicio.

¹⁴² Vid. art. 68.7 RISD.

2.2 Interrupción do prazo para a presentación dos documentos e liquidacións

O artigo 69 do Regulamento do imposto sobre sucesións e doazóns prevé a interrupción dos prazos establecidos para a presentación dos documentos e declaracións cando se promova litixio ou xuízo voluntario de testamentaría, comezando a contarse de novo cando sexa firme a resolución xudicial. A interrupción do prazo xustifícase pola incerteza sobre quén van se-los suxeitos pasivos do imposto ou cáles serán os bens que integrarán a base imponible. En tales circunstancias resulta lóxico conceder unha interrupción dos prazos e, ademais, a falta de esixencia de xuros de mora xa que non se pode dicir que a obriga tributaria sexa esixible.

Sen embargo, se, como di a alínea novena do artigo 69, «se dese lugar a que os tribunais declaren a caducidade da instancia que deu orixe ó litixio, non se reputarán suspendidos os prazos e a Administración esixirá as sancións e xuros de mora correspondentes a partir do día seguinte a aquel en que expirasen os prazos regulamentarios para a presentación dos documentos». De novo, a especialidade do caso radica no cómputo do prazo, o cal debe entenderse iniciado transcorridos seis meses do falecemento do causante.

2.3. Suspensión da práctica da autoliquidación no ITPAXD

O artigo 102.2 do Regulamento do mencionado imposto establece que «cando verbo da transmisión de bens e dereitos se promova litixio, non se interromperá o prazo de presentación pero o suxeito pasivo poderá suspende-la práctica da autoliquidación desde a interposición da demanda ata o día seguinte a aquel en que sexa firme a resolución definitiva que poña termo a aquel». A diferenza do suposto anterior, non estamos ante unha interrupción dos prazos para presenta-la declaración xa que os documentos deben presentarse no prazo fixado pois, noutro caso, estaríase cometendo unha infracción e impoñeríase a sanción correspondente, senón que o que se produce é a suspensión da práctica da autoliquidación e do subseguinte ingreso. En definitiva, pode afirmarse que estamos ante un suposto de suspensión de ingresos ou de prórroga que produce o correspondente xuro de mora.

Ante esta situación o contribuínte ten dúas opcións: a primeira consiste en paga-la cantidade correspondente e se, a consecuencia da resolución que se dicte, se produciu un ingreso indebido, solicita-la devolución do importe satisfeito máis, no seu caso, o xuro de mora ó seu favor. A segunda opción supón espera-lo resultado da resolución xudicial. Se esta non declara a nulidade, rescisión ou resolución do acto ou contrato deberá paga-los xuros de mora correspondentes ó transcurso do prazo de suspensión.

Ademais, se as partes litigantes deixasen de insta-la continuación do litixio durante un prazo de seis meses ou se suspendese o curso dos autos ou ben se se dese lugar a que os tribunais declaren a caducidade da instancia que deu orixe ó litixio, esixirase a práctica e ingreso das autoliquidacións cos xuros de mora correspondentes a partir do día seguinte a aquel en que presentase a declaración-liquidación sen practicar autoliquidación, tal e como esixe a alínea cuarta do artigo 102 RITPAXD.

2.4. *Práctica da taxación pericial contradictoria*

Como é sabido, nos impostos sobre Sucesións e doazóns e no de Transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados¹⁴³ resulta de especial importancia a comprobación dos valores declarados polo contribuínte xa que se inclúe como elemento de cuantificación o valor e non unha cantidade numérica perfectamente determinada¹⁴⁴. A comprobación de valores ten por obxecto cotexa-lo valor declarado polo suxeito pasivo coas previsións legais, polo que a estimación de valor do suxeito pasivo pode ser rebatida pola da Administración. Nestes casos, o artigo 52.2 da LXT, e no mesmo sentido o art. 135 da NLXT, establece que «o suxeito pasivo poderá, en todo caso, promover-la taxación pericial contradictoria, en corrección dos demais procedementos de comprobación fiscal de valores...».

O artigo 98 do Regulamento do imposto contén unha detallada regulación da taxación pericial contradictoria. A alínea primeira do dito precepto establece que deberá presentarse a súa solicitude no prazo da primeira reclamación que proceda e producirá o efecto de suspende-lo ingreso resultante da liquidación impugnada. Agora ben, se presentada a solicitude e realizado o dictame de peritos da Administración non se procedeu a designar perito polo solicitante no prazo de quince días, entenderase a conformidade do interesado co valor comprobado e, en consecuencia, terminado o expediente polo que deberá procederse ó ingreso da débeda e dos xuros de mora acumulados. Prodúcese, por tanto, unha suspensión do ingreso sen practicarse a taxación pericial contradictoria polo que deben liquidarse xuros polo prazo no que a liquidación se encontrou suspendida.

Por outra parte, á finalización do desenvolvemento normal da taxación pericial contradictoria, coa confirmación ou rectificación da liqui-

¹⁴³ Vid ARIAS VELASCO, J e SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 6ª ed., p. 110. Como sinalan estes autores, no ISD e ITPAXD rara vez se discute o feito imponible en si, senón a valoración dos bens obxecto do negocio ou da transmisión.

¹⁴⁴ Vid. PERIS GARCÍA, P., *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Cívitas, Madrid, 1996, p. 23.

dación inicial, liquidaranse os correspondentes xuros de mora tal e como establece o artigo 98.8 do Regulamento.

O artigo 48 do Texto refundido do imposto sobre transmisións patrimoniais prevé a suspensión do ingreso da cantidade resultante das liquidacións practicadas coa presentación da solicitude da práctica da taxación pericial contradictoria. O efecto que a dita solicitude produce encóntrase no artigo 121, alínea terceira, do Regulamento que prevé a percepción de xuros transcorrido o prazo de quince días sen facer designación de perito e, na alínea sétima, cando á vista do resultado obtido, a oficina confirme a liquidación inicial ou xire a complementaria que proceda con xuros de mora. Neste caso os xuros parecen limitarse ó suposto no que se procede a rectifica-lo valor declarado e non cando se mantén o mesmo valor. Pola similitude entre este suposto e o previsto na alínea anterior, referido ó ISD, cremos que sería lóxico darlle o mesmo tratamento a ámbolos supostos.

Por outra parte, o artigo 120.1 do Regulamento do imposto faculta os interesados para promove-la práctica da taxación pericial contradictoria dentro do prazo da primeira reclamación que proceda, engadindo o parágrafo segundo que «se o interesado estimase que a notificación non contén expresión suficiente dos datos e motivos tidos en conta para eleva-los valores declarados e denuncia-la omisión en recurso de reposición ou en reclamación económico-administrativa reservándose o dereito a promover taxación pericial contradictoria, o prazo a que se refire o parágrafo anterior contarase desde a data de firmeza en vía administrativa do acordo que resolva o recurso ou a reclamación interposta». Esta suspensión non se prevé por efecto do recurso senón pola eventual petición dunha taxación pericial contradictoria¹⁴⁵ xa que unha comprobación de valores que non reúna os requisitos necesarios de motivación, non se encontra debidamente notificada e, por iso, non cabe pedi-la taxación pericial contradictoria.

Dito isto, interesa precisar que a alínea terceira do artigo citado establece que «a solicitude de taxación pericial contradictoria, ou a reserva do dereito a promovela a que se refire a alínea 1, en caso de notificación conxunta dos valores e das liquidacións que os tiveran en conta, determinará a suspensión do ingreso das liquidacións practicadas e dos prazos de reclamación contra eles» polo que, no suposto de que a resolución do recurso sexa desfavorable, percíbense xuros de mora polo tempo da suspensión, conforme ó 61.2 LXT (26 da NLXT).

¹⁴⁵ Neste sentido pronúnciase MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *Informes de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, novembro de 1996, citado por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 195.

3. Ingresos fóra de prazo como consecuencia dunha regularización voluntaria

Non se trata neste lugar de facer un estudio en profundidade sobre as recargas establecidas no artigo 61.3 da LXT (art. 27 NLXT) senón que se pretende traza-lo réxime xurídico do xuro de mora nestes supostos. Debemos advertir que estamos ante un cumprimento tardío, isto é, cando xa finalizou o prazo voluntario de ingreso¹⁴⁶, e que pode ser considerado espontáneo pola falta dun requirimento administrativo xa sexa na vía de xestión, inspección ou recadación¹⁴⁷. Pois ben, a esixencia de xuro de mora depende da magnitude do atraso pois se este é inferior a un ano, aplícanse as recargas únicas do 5, 10 ou 15 por 100 mentres que se é superior ó ano esíxese a recarga do 20 por 100 e os xuros de mora¹⁴⁸.

Polo que se refire ó cómputo do prazo, debe distinguirse entre o sistema tradicional de liquidación e o de autoliquidación. No primeiro caso, o dano á Facenda pública prodúcese pola demora na práctica da oportuna liquidación e, en consecuencia, do correspondente ingreso polo que o período de tempo que se debe computar esténdese desde a finalización do prazo de presentación da declaración ata que se presenta esta (art. 27.2 NLXT). En canto ás autoliquidacións, o período de cómputo esténdese desde a finalización do prazo de liquidación e ingreso ata a presentación da autoliquidación seguida do ingreso. No suposto de que á autoliquidación non lle siga un ingreso, será este último momento o que se teña en conta para xira-la liquidación de xuros, posto que o dano ás arcas públicas esténdese ata ese preciso instante.

A base sobre a que se vai aplica-lo tipo de xuro non presenta ningún problema pois estará constituída polo importe autoliquidado ou, no seu caso, o resultante da liquidación administrativa pola declaración presentada fóra de prazo sen requirimento previo no caso dos tributos xestionados polo sistema tradicional.

A especialidade máis importante radica na porcentaxe que hai que aplicar pois esta pode cambiar ó longo do período no que se percibe. Convén lembrar neste punto que desde a Lei 25/1995 de modificación parcial da LXT, o tipo de xuro aplicable é o vixente durante a percepción polo que deben terse en conta os diversos tipos vixentes ó longo do dito período de tempo. Polo demais, así o entendeu a Instrucción 7/1995, do 28 de xullo aínda que non establece a forma na que debe de procederse

¹⁴⁶ Vid. COLLADO YURRITA, M.A., ob. cit., p. 500

¹⁴⁷ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «artículo 61» en VV.AA., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1996, p. 90.

¹⁴⁸ PÉREZ ROYO e AGUALLO AVILÉS proponen unha interpretación dificilmente conciliable co art. 61.3 da LXT que consiste en non esixir xuros de mora polos primeiros doce meses (vid. ob. cit., p. 199).

á liquidación dos xuros. Tratándose de autoliquidacións seguidas de ingreso, a recarga e os xuros de mora correspóndelles ós órganos de xestión así como na liquidación administrativa practicada como consecuencia da presentación extemporánea e espontánea. Na liquidación resultante deben fixarse as datas tidas en conta, a base e os tipos aplicables xa que doutro modo colócase o contribuínte nunha situación de indefensión ante tal acto administrativo. A liquidación que se practique débelle ser notificada ó contribuínte e, a partir de aí, ábrese o prazo previsto no artigo 20.2 do RXR.

4. Ingresos fóra de prazo como consecuencia da actuación administrativa

O artigo 77.1 da LXT establece que «son infraccións tributarias as accións e omisións tipificadas e sancionadas nas leis. As infraccións tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia». O dito precepto concorda co establecido no artigo 10 do Código penal para a definición de delicto¹⁴⁹ co que se resalta a identidade substancial que existe entre as infraccións tipificadas como delicto e as tipificadas como infracción tributaria, pois ámbalas dúas consisten nunha acción u omisión típica, antixurídica, culpable e punible.

Pola súa banda, o artigo 183 da NLXT establece que son infraccións tributarias as accións ou omisións dolorosas ou culposas que están tipificadas e sancionadas como tales.

Non tratamos agora de realizar un estudo sobre o réxime xurídico das infraccións e sancións tributarias senón de destacar que, como dixo Simón Acosta, trátase de «conductas que vulneran o dereito obxectivo, que infrinxen unha norma imperativa do ordenamento, conductas que están tipificadas pola Lei que prevé para elas unha reacción represiva en forma de castigo»¹⁵⁰. Ademais desta violación do dereito obxectivo pode producirse unha violación do dereito subxectivo de crédito da Facenda pública¹⁵¹ polo que o lexislador pode adoptar diversos tipos de reacción: pode establecer unha sanción con carácter represivo e, ben alternativamente ben conxuntamente, a reparación do dano causado a través do xuro de mora. Pois ben, desde o Decreto-lei 6/1974, do 27 de novembro o ordenamento tributario compatibiliza unha reacción de carácter indemnizador cunha de tipo represivo ou sancionador, é dicir, a infracción tributaria implicará a imposición dunha sanción coa finalidade preven-

¹⁴⁹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., ob. cit., p. 451.

¹⁵⁰ Vid. VV.AA, *Cuestiones tributarias prácticas*, ob. cit., p. 686.

¹⁵¹ Vid. PÉREZ ROYO, E, *Infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1972, p. 20.

tivo-represiva e o atraso no pagamento, na medida en que supón un prexuízo para o acredor, dá lugar á esixencia de xuros de mora.

Dado que o xuro de mora se aplica sobre unha cantidade de diñeiro, o seu ámbito de aplicación, en materia punitiva, circunscríbese ás infraccións graves pois nelas prodúcese, como regra xeral, unha falta de ingreso no prazo establecido¹⁵². Non obstante, debe realizarse unha matización para a infracción prevista na letra d do artigo 79, isto é, para a determinación ou acreditación improcedente de partidas a deducir ou compensar na base ou na cota de declaracións futuras pois, nestes casos, non se produciu un atraso no pagamento porque este aínda non se efectuou.

Pois ben, o artigo 87.2 da LXT (art. 180.4 NLXT) é o precepto que establece de forma específica a esixibilidade de xuros de mora nestes supostos «polo tempo transcorrido entre a finalización do prazo voluntario de pagamento e o día en que se practique a liquidación que regularice a situación tributaria». O artigo 69.3 do RXIT, na redacción dada pola Disposición final primeira do RD 1930/1998, do 11 de setembro do réxime sancionador tributario, establece que se a acta fose de conformidade, o día en que se entende practicada a liquidación determinarase de acordo co establecido no artigo 60. Polo tanto, o transcurso do prazo dun mes desde a data da acta firmada en conformidade sen recibir acordo do inspector-xefe polo que se dicta acto de liquidación rectificando os erros da liquidación anterior. No suposto en que o inspector-xefe opte por realizar algunha actuación, o dito atraso non debe imputárselle ó contribuínte pois non existiu demora imputable a este senón á Administración¹⁵³.

Agora ben, como indica Fernández López, «esta fórmula de terminación sólo resultará aplicable si la notificación se realiza o el mes vence antes del cumplimiento del plazo de doce o veinticuatro al que se refiere el artículo 29.1 de la LDGC»¹⁵⁴ pois doutro modo entenderanse finalizadas nos prazos mencionados. Tratándose dunha acta de desconformidade o prazo de cómputo finaliza ó mes seguinte ó termo do prazo para realizar alegacións xa que este é o prazo que ten o inspector para dicta-la correspondente liquidación e notificarlla ó interesado e, se non se realizase a liquidación correspondente no prazo fixado, no día en que finalice o dito prazo. No suposto posible de que o suxeito realice o pagamento antes do sinalado anteriormente, o mencionado pagamento terá

¹⁵² Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 363.

¹⁵³ Vid. Resolución do TEAC do 28 de abril de 1993. Igualmente, SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 380.

¹⁵⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 319.

a consideración de pagamento a conta da liquidación de xuros que se calcule, neste caso, ata o día anterior ó ingreso.

En fin, este mesmo criterio de cómputo do prazo aplícase ás liquidacións provisionais que realizan as dependencias de xestión que modifican as practicadas polos propios suxeitos pasivos, e isto tanto se estamos ante unha infracción¹⁵⁵ como se non o estamos, e nos supostos nos que a conducta do contribuínte poida ser cualificada como delicto pois, nestes casos, exclúese a sanción administrativa pero non a liquidación de xuros polo tempo transcorrido entre a finalización do prazo voluntario de pagamento e o día en que se practiquen as liquidacións tal e como establece o artigo 66.2 do RXIT.

Das actuacións de investigación e comprobación pode resultar que a liquidación practicada non é correcta, e que por iso debe rectificarse, pero non se cometeu ningunha infracción e, polo tanto, non procede impoñer ningunha sanción. En definitiva, a acta que, como dixo Guío Montero, «la Inspección actuaria propone en el curso de un expediente de comprobación de la conducta tributaria de un contribuyente concurriendo las siguientes circunstancias: aumento de la deuda tributaria a ingresar o disminución del crédito fiscal disponible por pérdidas y ausencia de sanción alguna en dicho expediente de comprobación»¹⁵⁶. Poden identificarse estas actas coas que conteñen a mención expresa á ausencia de motivos para proceder á apertura do procedemento sancionador por non consideralo xustificado ou actuario, mención que está recollida na alínea j do artigo 49.2 do RXIT, na redacción dada a esta polo RD 1930/1998. Este concepto pode estenderse sen que exista ningún obstáculo para iso a aquelas actuacións que se instrumentan a través das dependencias de xestión.

Desde a promulgación da Lei 25/1995 de modificación parcial da LXT terminou a polémica existente sobre a esixencia de xuros de mora nos expedientes de rectificación¹⁵⁷ pois a alínea 5 do artigo 77 prevé expresamente a percepción de xuros de mora nos supostos previstos no apartado anterior, é dicir, no heteroxéneo grupo de supostos que dan lugar á exclusión de responsabilidade por infraccións tributarias¹⁵⁸ ós que

¹⁵⁵ Vid. VELÁZQUEZ CUETO, F.A., *El interés de demora tributario: una reflexión crítica*, CaT monografías, núm. 98, 1989, p. 8. Neste caso sinala o autor que a regra de cómputo non pode ser outra.

¹⁵⁶ Vid. GUÍO MONTERO, F., «El acta de rectificación (una aproximación a su concepto)», *GF*, núm. 67, 1989, p. 123 e ss.

¹⁵⁷ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *ob. cit.*, pp. 242 a 248.

¹⁵⁸ Vid. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 308. Recóllense supostos de atipicidade, falta de culpabilidade, ausencia de antixuridicidade. Vid., igulamente, o art. 180.4 da NLXT.

deben engadirse aqueles outros supostos que, aínda que non están previstos no artigo citado, si dan lugar á exclusión de responsabilidade por infracción como, por exemplo, o erro ou a actuación segundo os criterios manifestados pola Administración en publicacións e contestacións a consultas¹⁵⁹.

Polo que se refire ó período de tempo a computar, debe destacarse que o R.D. 1930/1998 deu nova redacción ó artigo 69 do RXIT, no que se contén a regulación unitaria das liquidacións de xuros de mora. Desta forma os xuros percibiranse desde o día seguinte a aquel en que finalizou o prazo voluntario de ingreso ata o día en que se entende producida a liquidación, feito que depende do tipo de acta. Así, se a acta é de conformidade, a liquidación producirase, na maioría dos casos, de modo tácito polo transcurso dun mes desde a data daquela. Pola contra, se a acta é de desconformidade, o inspector-xefe dictará acto de liquidación dentro do mes seguinte ó termo do prazo para formular alegacións, sendo este tamén o momento a ter en conta se non se dicta tal acto.

5. O xuro percibido no procedemento executivo

O inicio do período executivo caracterízase pola percepción dunha recarga do 20 por 100 sobre a débeda non ingresada así como do xuro de mora correspondente. Este ten unha natureza indemnizadora que trata de resarcir á Facenda pública das cantidades deixadas de ingresar mentres que a recarga de constrinximento trata de compensar os custos derivados do inicio dun procedemento especial para o cobro do débito tributario¹⁶⁰.

Nestes casos, o réxime xurídico aparece recollido no artigo 127.1 da LXT que establece dous réximes diferenciados en función do momento no que ten lugar o ingreso. Pola súa banda, a NLXT establece un novo réxime para estas recargas que pasan a ser do cinco, dez ou do vinte por cento en función da fase do procedemento executorio no que nos atopemos.

Nada ten que ver o sistema de xestión do tributo en cuestión, é dicir se se trata de débedas liquidadas ou autoliquidadas, senón simplemente co feito de que o ingreso se efectúe con anterioridade á notificación da pro-

¹⁵⁹ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., «Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria» en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 1408 e «Interpretación administrativa y consulta tributaria», *Civitas-REDF*, núm. 47-48, 1985, p. 495 e ss. Nestes supostos, ademais do artigo 77.5 a esixencia de xuros encontra respaldo específico no artigo 107.2 da LXT.

¹⁶⁰ Vid. SARTORIO ALBALAT, S., ob. cit., p. 436. O carácter sancionador da recarga de constrinximento foi defendido por LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992.


videncia de constrinximento que é o acto administrativo que dá inicio ó procedemento de constrinximento. Polo tanto equipáranse as débedas previamente declaradas a través dun acto administrativo de liquidación e aquelas que declarou o contribuínte a través dunha autoliquidación sen ingreso tanto en período voluntario como en executivo.

Pois ben, nos supostos nos que o ingreso se produce antes da notificación da providencia de constrinximento, a LXT contemplaba a aplicación dunha recarga do 10 por 100 coa exclusión do xuro de mora percibido. A Administración tributaria, a través da Instrucción de 2 de novembro de 1995, entendeu que este réxime está condicionado a que o ingreso cubra o total da débeda pois se non é así, aplícase a recarga do 20 por 100 «sobre o total da débeda pendente ó inicio do período executivo (máis) os xuros de mora que se ten dereito a percibir desde o inicio do período executivo sobre o total importe da débeda». Esta interpretación, sen embargo, choca co establecido no artigo 107.2 do RXR que admite o pago parcial e a continuación do procedemento polo resto da débeda non pagada. Polo tanto, de acordo coa letra e o espírito do precepto, a solución idónea sería aplica-la recarga do 10 por 100 á parte ingresada e continua-lo procedemento pola parte que non se ingresou, aplicando sobre esta cantidade a recarga do 20 por 100 e o xuro de mora. Con todo, debe terse en conta, como xa anticipamos, a NLXT que contempla unha recarga do cinco por cento nestes supostos e que denomina recarga executiva.

Unha vez notificada a providencia de constrinximento ó debedor, a esixencia de xuro de mora ó debedor non ofrece ningunha dúbida pois así o establece expresamente o artigo 127.1 LXT (art. 28.3 da NLXT) Debe terse en conta que a NLXT distingue dúas recargas en función do momento do procedemento de constrinximento no que nos atopemos, a reducida do dez por cento e a ordinaria do vinteoito por cento. A única especialidade radica no cómputo do prazo e no modo de liquidación. Neste sentido, debe sinalarse que o artigo 109.1 do RXR establece que o dereito á percepción dos xuros prodúcese «desde o día seguinte ó do vencemento da débeda en período voluntario ata a data do seu ingreso». En relación coa data final de cómputo, é preciso destacar que o procedemento de constrinximento, a teor do establecido no artigo 23.3 da Lei 1/1998 de dereitos e garantías dos contribuíntes, non ten un prazo máximo de duración polo que pode estenderse ata que prescriba a acción de cobro, o cal pode supoñer un prexuízo para o debedor ó alongar, ás veces improcedentemente, a duración do procedemento. Isto sucede nas tercerías tanto nas de dominio como nas de mellor dereito xa que a súa interposición produce unha dilación no pago da débeda tributaria orixinado no propio procedemento. Nestes casos estimamos que a esixencia de xuros non resulta xustificada xa que a dilación non se debe ó debedor senón a un terceiro. Unha solución intermedia podería consistir en facer

depende-la percepción de xuros a que a tercería resulte desestimada¹⁶¹. Outro suposto podería estar constituído pola concorrencia do procedemento de constrinximento con outros procedementos xudiciais de execución. Nestes casos a exclusión de xuros está expresamente recollida no artigo 1916 Cc e 884 C de C para o concurso de acredores e a creba, respectivamente pero non no resto dos procesos de execución.

Polo que se refire á liquidación do xuro de mora, o artigo 109.4 RXR regula as formas de calcula-la débeda de xuros no procedemento de constrinximento. Segundo este precepto, cando se produza o pagamento da débeda constrinxida, practícase posteriormente a liquidación dos xuros seguindo o procedemento establecido para as liquidacións practicadas pola Administración, aínda que a Dirección Xeral de Recadación poderá acorda-lo cálculo e pagamento de xuros no momento de pagamento da débeda constrinxida. A liquidación sométese ó establecido nos artigos 120 e ss. da LXT polo que debe notificárselle ó suxeito pasivo expresando a base, que non incluíra a recarga de constrinximento, o tipo, o período de tempo, os medios de impugnación así como o lugar e o prazo para satisfacer-la débeda. Cando o cálculo se realiza no momento do pagamento, debe entenderse que a notificación de todas estas circunstancias se está producindo nese preciso momento.

O precepto citado regula outros dous supostos de cálculo dos xuros. Así, cando se trate da execución de bens embargados ou de garantías, practícase a liquidación de xuros ó aplicarlle o líquido obtido á cancelación da débeda. En cambio, se se embarga diñeiro en efectivo ou en contas, poderán calcularse e reterse os xuros no momento do embargo. O problema que formulan estes dous supostos é que non esixe o regulamento a notificación expresa dos xuros percibidos xa que producirá unha situación de indefensión no debedor pois só coñecerá o importe dos xuros xerados cando se levante o embargo sen que se lle outorgue a posibilidade de cuestionar, a través do exercicio do correspondente recurso, o importe da dita débeda. Por outra parte, este réxime constitúe unha excepción regulamentaria ó réxime legal das liquidacións polo que pode considerarse ilegal. Por tanto, estimamos que tamén nestes supostos debería realizarse a oportuna notificación. 

¹⁶¹ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., ob. cit., p. 290.