

# *El debatido y llamado recargo único (análisis jurídico del artículo 61.2 de la LGT)*

María Luz CALERO GARCÍA  
*Profesora ayudante de Derecho Financiero y Tributario  
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales  
UCM*

El presente trabajo se ha realizado con la intención de analizar el contenido del actual artículo 61.2 de la Ley General Tributaria<sup>1</sup>, que establece la figura jurídica del recargo único, cuestionado de inconstitucionalidad por varios tribunales españoles<sup>2</sup>, habiendo sido el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana quien inició este proceso mediante un Auto de 16 de abril de 1991, sobre el cual aún no se ha pronunciado el Tribunal Constitucional.

Para ello, previamente se realizará una breve referencia a la evolución de este precepto, que por cierto se ha modificado en varias ocasiones dentro de un período de tiempo relativamente breve. A continuación, tras el análisis de la actual redacción del artículo 61.2 de la LGT, así como de su pretendida reforma contenida en el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la misma, se tratará la naturaleza jurídica del recargo único, tan debatida por la doctrina, para finalizar con un estudio de su posible inconstitucionalidad. Por último, propongo unas conclusiones.

## **I. ANTECEDENTES NORMATIVOS**

Antes de proceder al estudio de dichos antecedentes quiero advertir al lector que este precepto se refiere al tratamiento de los ingresos efectuados fuera del plazo voluntario sin haber mediado un requerimiento previo.

---

<sup>1</sup> En lo sucesivo LGT.

<sup>2</sup> Cfr. las cuestiones de inconstitucionalidad admitidas por el TC son la núm. 947/1991 del TSJ de la Comunidad Valenciana, la núm. 1286/1991 del TSJ de Cantabria y las cuestiones 1890/1991, 2078/1994 y 4196/94 planteadas por la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña.

A continuación se expone la evolución normativa del artículo 61.2 de la LGT:

1. Considero que el primer antecedente del objeto de este trabajo está constituido por el artículo 61.2 de la *Ley de Reforma Parcial del año 1985*<sup>3</sup>, que dice:

*«Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas.»*

Del transcrito precepto se deducen las siguientes consideraciones:

a) Derivado del término «*asimismo*» se deduce que el efecto jurídico que se produce es doble: la obligación de pagar intereses de demora, así como la sanción correspondiente por incurrir en infracción grave o simple<sup>4</sup>.

b) De lo anterior se deriva que esta norma pecó de ser un tanto exagerada, ya que suponía una excesiva carga para el sujeto pasivo.

Como consecuencia, el Real Decreto sobre el Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias<sup>5</sup> quiso suavizar el rigor de la citada Ley, y así, en su artículo 19.1, disponía que:

*«Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, darán lugar a la liquidación de los intereses de demora que fuesen procedentes y a la imposición de las sanciones por las infracciones simples cometidas.»*

Puede apreciarse, que se excluye la exigencia de sanciones derivadas de infracciones graves, lo que favoreció a los afectados por esta norma<sup>6</sup>.

2. La *Ley General de Presupuestos del Estado para 1986*<sup>7</sup> dotó de un nuevo contenido a este precepto<sup>8</sup>:

<sup>3</sup> Ley 10/1985 de 26 de abril.

<sup>4</sup> Cfr. art. 78 y 79.a) de la LGT.

<sup>5</sup> Cfr. R. D. 2631/1985 de 18 de diciembre.

<sup>6</sup> Asimismo, este Real Decreto en su Disposición Adicional Primera 6 estableció que, para aquellos ingresos extemporáneos realizados con anterioridad al 27 de abril de 1985, la Administración aplicaría el recargo de prórroga vigente el día en que venció el plazo reglamentario de ingreso, sin aplicar los intereses de demora.

<sup>7</sup> Cfr. Ley 46/1985 de 27 de diciembre.

<sup>8</sup> Cfr. art. 61.2 de la Ley 46/1985 de 27 de diciembre: *«Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.»*

*«Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.»<sup>9</sup>*

Se establece, por tanto, la inaplicabilidad de sanciones, ni simples ni graves, con lo que se derogó tácitamente el artículo 19.1 comentado cuya vigencia, como se puede observar, fue breve.

3. *La Disposición Adicional 14.<sup>a</sup> Uno de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*<sup>10</sup>, establece que:

*«Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990<sup>11</sup>, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.»*

Ésta fue una medida que coadyuvó a otras de «amnistía fiscal» para incentivar a los sujetos pasivos a ingresar sus deudas tributarias en las arcas del Tesoro Público.

*En resumen*, se puede decir que las diferentes modificaciones sufridas por el artículo 61.2, se han orientado a evitar la presentación de declaraciones positivas fuera de sus plazos reglamentarios, huyendo de calificar estas actuaciones como sancionables (salvo la Ley 10/85), prefiriendo el uso de la figura jurídica del interés de demora, sustituido en la nueva redacción por el recargo único, cuya regulación se analiza en el siguiente epígrafe.

## II. EL RÉGIMEN JURÍDICO

En primer lugar se procurará un exhaustivo estudio del actual artículo 61.2, para comentar *a posteriori* el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT, publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 5 de diciembre de 1994.

<sup>9</sup> Esta nueva norma se aplicó retroactivamente a aquellos expedientes sancionadores sujetos a la Ley de Reforma Parcial de la LGT, sobre lo que no hubiera recaído resolución firme a la fecha de 1 de enero de 1986. Tomando como base los artículos 9.3 de la Constitución, y 24 del Código Penal, que establecen la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionadoras favorables.

<sup>10</sup> En lo sucesivo LIRPF.

<sup>11</sup> Para los devengados con posterioridad sigue vigente el artículo 61.2 de la LGT, por lo que se puede considerar que se ha producido una suspensión del mismo sólo en el período comprendido entre el 8 de junio y el 31 de diciembre de 1991.

## 1. Regulación actual

### A) Hechos generadores

El 1 de enero de 1992 entra en vigor la Disposición Adicional 14.Dos de la actual LIRPF, dando nueva redacción al párrafo segundo del artículo 61 ahora en vigor.

El hecho generador del recargo único es la declaración-liquidación efectuada fuera de plazo, por tanto extemporánea, y sin requerimiento, es decir, realizada espontáneamente.

El contenido del artículo 61.2 de la LGT es el siguiente:

*«Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.»*

*Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100.»*

Este precepto ofrece los siguientes supuestos diferenciados agrupados en dos hechos generadores: según exista o no ingreso de la deuda tributaria.

#### a) Con ingreso:

En función del momento en que el contribuyente ingrese, diferenciamos dos supuestos:

a') Si el ingreso se realiza dentro de los **tres meses** siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso de la deuda, el recargo será del **10 por 100**, con exclusión de sanciones e intereses de demora.

b') Si el ingreso se efectúa **después de los tres meses** precitados, el mencionado recargo será del **50 por 100**<sup>12</sup>.

En cualquiera de ambos casos, la liquidación del recargo único se practica por los *órganos de Gestión Tributaria*, distintos de los de Inspección por la sencilla razón de que el hecho ante el que nos encontramos tiene su origen en un acto espontáneo del contribuyente, y se le notifica mediante liquidación administrativa.

<sup>12</sup> Vid. respecto al mencionado cómputo de plazos el artículo 48 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

b) Sin ingreso:

En este caso, a su vez resulta obligado dar cuenta de la diferenciación legal en cuanto a que exista o no solicitud de aplazamiento de pago:

a') **Si no se solicita** expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, el ingreso se exige por vía ejecutiva con un recargo del 100 por 100.

Éste se liquida por los *órganos de Recaudación*, con la peculiaridad de que no se devenga recargo de apremio ni intereses de demora por su impago, sin perjuicio de los que puedan corresponder por el principal.

b') **Si se formula la solicitud** de aplazamiento o fraccionamiento, los órganos gestores liquidan el recargo del **10 o del 50 por 100**, dependiendo del momento en que se encuentre, pero **no se liquidan sanciones ni intereses** por el tiempo transcurrido hasta dicha solicitud.

Entonces, los órganos recaudadores liquidan los intereses generados por el aplazamiento o fraccionamiento.

B) *Características*

De los comentarios doctrinales del precepto indicado he seleccionado las siguientes características:

- 1.<sup>a</sup> De las liquidaciones efectuadas por la Administración se deduce que esta norma *se está aplicando con carácter retroactivo* a aquellas declaraciones presentadas a partir del 1 de enero de 1992, momento en que entró en vigor este precepto, cuya obligación tributaria surgió con anterioridad a esta fecha. Al respecto los Tribunales se han pronunciado en contra de dicha aplicación<sup>13</sup>.
- 2.<sup>a</sup> El recargo único precisa de una *liquidación administrativa* que debe notificarse al sujeto pasivo, pudiéndose presentar contra ésta recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
- 3.<sup>a</sup> La imposición del recargo es *incompatible* con cualquier sanción y con los intereses de demora por el tiempo que pudiera transcurrir desde el fin del período voluntario, hasta el pago de la cuota tributaria, y así lo establece expresamente este precepto.
- 4.<sup>a</sup> Si el recargo único no es ingresado en período voluntario, podrá exigirse su ingreso en *vía de apremio*, aplicando sobre éste el recargo de su nombre y devengándose «entonces» intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta su pago.

<sup>13</sup> Vid. las Resoluciones siguientes: TEAR de Andalucía de 25 de noviembre de 1993 y de 26 de octubre de 1993; TEAR de Cataluña de 17 de septiembre de 1993.

### C) Consideraciones críticas

a) Estimo que esta norma resulta demasiado gravosa para el contribuyente que ingresa fuera de plazo sin requerimiento por parte de la Administración, debido al hecho de no tener en cuenta a la hora de aplicar el mencionado recargo los días exactos de retraso en el pago<sup>14</sup>, limitándose a determinar sus porcentajes por trimestres enteros<sup>15</sup>, ya que esto supone un trato desigual para aquel que ingrese su deuda tributaria el primer día del trimestre, frente al que la haga efectiva el último día del mismo.

b) Además incentiva a aquellos sujetos pasivos cuya intención era cancelar su deuda a partir del cuarto mes, a esperar a que la Administración les exija el pago en vía de apremio, ya que por esta vía se les impondrá el 20 por 100, mientras que la cuantía del recargo en este plazo es del 50 por 100<sup>16</sup>.

## 2. PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Distingo aquí la Exposición de Motivos, el texto articulado, las disposiciones transitorias y por último unas consideraciones terminológicas.

A) El Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT en su **Exposición de Motivos** se refiere al tema que tratamos con estas palabras: resulta necesaria *«una regulación adecuada de los recargos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo que, sin incentivar el fraude y la presentación tardía, pueda cumplir de manera eficaz su función, permitiendo al contribuyente rectificar de manera espontánea su comportamiento y regularizar su situación de forma voluntaria.*

*Todo ello determina la modificación del artículo 61, así como de los artículos 77 a 89, ambos inclusive, introduciendo importantes variaciones (...).*».

B) **En el texto articulado** se incluye en el apartado tercero del artículo 61 estableciendo que:

*«Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o auto-liquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán*

<sup>14</sup> Que sí eran tenidos en cuenta cuando se aplicaba la figura del interés de demora.

<sup>15</sup> De la lectura del artículo 61.2 se deduce que la unidad tomada a efectos de aplicar los distintos porcentajes del recargo único, es el trimestre, debiéndose éste computar de fecha a fecha, con las siguientes consideraciones (cfr. art. 48 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común):

– Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

– Si el último día es inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

<sup>16</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., «Apertura del procedimiento de apremio y exigencia del recargo», en *Revista Impuestos*, núm. 19, octubre de 1992, p. 14.

*un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los seis meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 10 por 100 con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.*

*Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de premio previsto en el artículo 127 de esta Ley.»*

Esta norma diferencia dos supuestos en función de la mayor o menor mora del deudor:

a) Si se presentan dentro de los seis meses siguientes al finalizar el plazo voluntario, se aplicará un recargo del 10 por 100, sin exigir intereses de demora, ni las sanciones que pudieran corresponder.

b) Si se efectúan pasados los seis meses, se aplicará un recargo del 20 por 100 con exclusión de sanciones. En este caso no se mencionan los intereses de demora, pero como es sabido «*las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento*»<sup>17</sup>.

Parece que el legislador, debido a las cuestiones que ha suscitado el actual precepto ante los Tribunales y la opinión pública, no esperando a que el Tribunal Constitucional<sup>18</sup> dicte sentencia, ha rectificado su contenido alterando tanto los plazos como los porcentajes del recargo único, reduciendo su cuantía.

### **C) Disposiciones transitorias.**

La disposición transitoria segunda de este Proyecto de Modificación Parcial establece que «*el régimen de recargos contemplado en la nueva normativa no será de aplicación retroactiva a los ingresos y declaraciones extemporáneas realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley*».

Por tanto, en el momento en que entre en vigor esta norma se solucionará el problema de la aplicación retroactiva del recargo único que actualmente le caracteriza, dando cumplimiento al artículo 25 de la CE.

De tal forma que todos aquellos recargos liquidados que no hayan alcanzado firmeza en el momento en que gane virtualidad dicha reforma no se verán favorecidos por las reducciones de los nuevos porcentajes.

<sup>17</sup> Cfr. art. 36 LGP.

<sup>18</sup> En lo sucesivo TC.

#### D) Consideraciones terminológicas.

Estimo que la redacción dada al artículo 61.2 por esta Ley de Modificación llama la atención respecto a los dos siguientes aspectos:

a) Por lo que se refiere al adjetivo *único*, al establecer el recargo del 20 por 100 se omite, cuando por el contrario sí es mencionado al hacer referencia al 10 por 100, lo que podría generar confusión en cuanto a si se trata efectivamente de la misma figura jurídico-tributaria. Duda que se acentúa cuando el texto en su párrafo segundo hace referencia en plural a recargos.

b) Respecto al párrafo que se acaba de citar parece que recoge el mismo supuesto de hecho que actualmente regula el artículo 61.2 respecto a la falta de ingreso sin solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago<sup>19</sup>. Pero, no obstante, su redacción resulta algo confusa en cuanto a si se está refiriendo a la falta de ingreso del recargo único o de la cuota tributaria.

Parece lógico interpretar que al señalar que *«estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio (...)»*, se refiere a la falta de ingreso del recargo único, por lo que podría pensarse que según el Proyecto dicho recargo se gira automáticamente junto con la cuota tributaria, no siendo necesaria, como sucede en la actualidad, la liquidación y notificación de su cuantía al contribuyente. Pudiendo, por tanto, exigirse el pago de ambos en vía de apremio.

### III. NATURALEZA JURÍDICA

Establezco dos líneas de aproximación al tema: el análisis de las figuras afines y el análisis doctrinal según los esquemas dogmáticos del Derecho.

#### 1. Análisis de las figuras afines

El problema que aquí se plantea es cuál es la verdadera naturaleza del recargo único, aunque en principio se deba considerar que si el legislador lo ha denominado recargo es porque obedece a las características de esta figura tributaria.

Pero partiendo de este punto de vista, se debe apuntar que según la teoría general del Derecho, la naturaleza jurídica de una figura no viene determinada por su mera apariencia externa ni por la denominación que le asigna el legislador, que puede ser mutable y engañosa, sino conforme a su más íntimo sentido y razón.

Ni la Disposición Adicional 14. Dos de la LIRPF, ni la LGT definen el

<sup>19</sup> Cfr. el epígrafe II respecto a las hipótesis normativas, sin ingreso, apartado a'), p. 10.



recargo único. Parte de la doctrina opina que se podía incluir en el artículo 58 de la LGT<sup>20</sup>, mientras que otro sector doctrinal considera que su posición se encuentra en el capítulo VI de la misma Ley, donde se regulan las normas sancionadoras.

Puede cuestionarse a cuál de estos conceptos se asimila el recargo único, y es lo que a continuación se procede a analizar:

A) Respecto a los *recargos exigidos legalmente sobre bases o cuotas* que sean a favor del Tesoro o de otros Entes públicos, es el legislador de 1963 quien lo establece para dar cabida a los recargos existentes entonces, que en la mayoría de los casos eran sobreimpuestos.

Este tipo de ingresos han sido generalmente criticados por su carácter parasitario y por los efectos que dicha sobreimposición puede producir sobre la carga tributaria, medida inicialmente en función de los criterios que ordenan la obligación tributaria principal.

Un ejemplo actual es el 40 por 100<sup>21</sup> sobre la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas establecido a favor de las provincias.

Entiendo que el recargo único no se asemeja a estos recargos, puesto que son ajenos al incumplimiento del deber de pagar dentro de plazo<sup>22</sup>.

B) Tampoco es asimilable a los *intereses de demora*<sup>23</sup> puesto que aunque ambos pretenden compensar a la Administración por el tiempo que se ha visto privada de un ingreso que por derecho le correspondía, los intereses de demora cumplen esa función tomando en cuenta a la hora de su cálculo el elemento temporal, lo que no hace el recargo único, traduciéndose «en un trato desigual e injusto para los administrados por el perjuicio económico que se causa al deudor en lo que excede de la estricta finalidad indemnizatoria»<sup>24</sup>.

Además, es el propio legislador quien los diferencia en el párrafo segundo del artículo 61, al señalar que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo «sufrirán un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora».

<sup>20</sup> Que enumera los conceptos que pueden integrar la deuda tributaria.

<sup>21</sup> No puede ser nunca superior al 40 por 100.

<sup>22</sup> GUÍO MONTERO entiende que el recargo único no pertenece a la categoría de este tipo de recargos, puesto que habla de un tanto por ciento sobre la cantidad ingresada fuera de plazo. Cfr. GUÍO MONTERO, F.: «El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción dada al mismo por la Ley 18/1991», en la *Revista de Contabilidad y Tributación del CEF*, núms. 113 y 114, agosto-septiembre, p. 9.

<sup>23</sup> El fundamento del interés de demora en la Teoría General del Derecho responde al principio de que los plazos de ingreso en el período voluntario constituyen una intimación al pago por obra de la Ley, según los artículos 1100 y 1101; por lo que transcurridos dichos plazos surge la situación jurídica de demora del deudor, que tiene como consecuencia la obligación de pagar intereses, como establece el artículo 1108 del mismo cuerpo normativo.

<sup>24</sup> *Vid.* la cuestión de inconstitucionalidad 947/1991 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, admitida por el TC.

C) En cuanto al **recargo de prórroga** no pueden equipararse debido a que desde que entró en vigor el nuevo RGR<sup>25</sup>, este recargo no aparece regulado en este texto reglamentario, ni se cita en los artículos 126 y 128 de la LGT<sup>26</sup>, por lo que al no existir ninguna referencia explícita<sup>27</sup> a un período de pago en prórroga, tan sólo pueden satisfacerse las deudas tributarias en período voluntario o en período de apremio.

Hay quienes consideran que el establecimiento del recargo único supone una vuelta al recargo de prórroga<sup>28</sup>, pero aunque en principio pueda parecer que existe una similitud derivada de la exigencia única de ambos recargos, un examen en profundidad de los efectos y circunstancias derivados de la aplicación de ambos conduce a una conclusión contraria por las siguientes razones entre otras:

a) Mientras el recargo de prórroga se establecía por la ampliación del plazo de pago de la obligación, el recargo único se exige precisamente por la inobservancia del mismo, existiendo por tanto negligencia del sujeto que se retrasa en su obligación de ingresar.

b) Así como la aplicación del recargo de prórroga era automática, el recargo único se gira al contribuyente mediante una liquidación administrativa.

c) Y por último el recargo único puede suponer una mayor carga tributaria, puesto que en período de prórroga no era exigible nunca el recargo de apremio, que por el contrario sí se reclama cuando el sujeto pasivo se demora en el pago del recargo que se analiza.

D) Como es sabido, la finalidad del *recargo de apremio* es resarcir a la Administración por los costes y las costas que suscita dicho procedimiento recaudatorio.

Por tanto, es preciso señalar que no existiendo ejecución, no parece que el

<sup>25</sup> Cfr. R.D. 1648/1990, que contiene el actual Reglamento General de Recaudación que entró en vigor el 4 de enero de 1991.

<sup>26</sup> Artículos referidos a la recaudación voluntaria y en vía de apremio, respectivamente.

<sup>27</sup> Aunque como señala Díez-Ochoa Azagra: «El RGR parece configurara un período de tiempo intermedio entre el período voluntario y el período de apremio en el artículo 97.3, al decir que en caso de dudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación, cuando éstas se hayan presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo y sin realizar el ingreso correspondiente en todo o en parte, dicho período y procedimiento se inician, para la deuda no ingresada al día siguiente de su presentación». Cfr. DÍEZ-OCCHOA AZAGRA: «Consideraciones en torno al artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción», en *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 25, noviembre de 1992, p. 62.

<sup>28</sup> Los profesores MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., indican que el artículo 61.2 consagra la resurrección del recargo de prórroga, con ciertas matizaciones, dado que la Administración puede exigir el tributo directamente sin tener que esperar al transcurso de este plazo, y además consideran que el plazo de prórroga no se integra en el período voluntario ni en el de apremio. Cfr. MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 2.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1990, p. 471.

recargo único tienda a cubrir los gastos generados por dicho procedimiento, ya que este coste no existe por haberse producido el ingreso de la cuota, aunque fuera del plazo voluntario.

E) Siguiendo la postura adoptada por otros autores, considero que la verdadera naturaleza del recargo único es la de ser una *disposición sancionadora*, a pesar del principio de tipicidad de las infracciones y sanciones<sup>29</sup>.

A continuación se exponen la motivación y las consecuencias de tal afirmación.

#### a) Motivación:

a') Es unánimemente aceptado que las disposiciones sancionadoras tienen dos caracteres o elementos que son precisamente los definidores de su naturaleza: el **castigo** y la **intimidación**.

– Parece claro que el recargo único tiene por finalidad castigar o sancionar a aquellos sujetos que ingresan su deuda tributaria fuera del plazo reglamentariamente establecido.

– Por otro lado, la intención intimidatoria de toda disposición sancionadora persigue hacer desistir al infractor de la conducta que castiga, fin que es propio y exclusivo de dichas disposiciones.

b') Se ha producido un **endurecimiento del tratamiento dado a la presentación de declaraciones liquidaciones fuera de plazo** con la instauración del recargo único, puesto que hasta el 1 de enero de 1992 se estableció una amnistía fiscal en función de la cual los contribuyentes podían ingresar sus deudas fuera de plazo sin sufrir ningún tipo de «recargo».

c') Considero que **cuando el artículo 61.2 advierte que el recargo único se exigirá con exclusión de intereses de demora y de sanciones no está excluyendo su naturaleza sancionadora**, sino que se refiere a que la conducta del sujeto pasivo no será sancionable por el régimen general previsto en la propia LGT, sino que se sustituye por dicho recargo, que precisamente por tal motivo se califica como único.

#### b) Consecuencias:

Como señala GUÍO MONTERO, son varias, y cita entre otras: la aplicación de todo

<sup>29</sup> Recogido en el artículo 25.1 de la CE: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

Y el 129 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y según su contenido: 2. Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley.

3. (...).

4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

el régimen sancionador, y en concreto de las causas de exoneración de responsabilidad del artículo 77.4<sup>30</sup>.

Pero la más relevante para este autor es la situación que se deriva de la aplicación del principio «*non bis in idem*», que se traduce en el impedimento de la dualidad de sanciones penales y administrativas, respecto a un mismo hecho, destacando la prioridad de la primera sobre la segunda<sup>31</sup>.

## 2. Ubicación doctrinal

En este apartado mi intención no es otra que la de situar al recargo único dentro de los esquemas del Derecho Tributario de manera breve y sencilla.

De todos es conocido el concepto de obligación tributaria principal como aquella consistente en el pago de la deuda y el de obligaciones accesorias, es decir, las dependientes de la principal.

El profesor CORRAL GUERRERO clasifica a las obligaciones dependientes *en dinerarias o de pago, pero no de la cuota tributaria, como son las obligaciones «a cuenta», intereses, multas, recargos, garantías y otras, y no dinerarias, como las relativas a la inspección, recaudación, impugnación, (...)*<sup>32</sup>.

Conforme a lo expuesto se puede decir que el recargo único constituye una **obligación dependiente** de la principal, pago de la cuota correspondiente; y **dineraria**, puesto que consiste en la entrega de una suma de dinero por tal concepto tributario.

El **hecho generador** del recargo único es el incumplimiento del deber de ingresar una cuota tributaria dentro del plazo reglamentariamente establecido, sin ser requerido por la Administración. De esto se deriva, respectivamente, su carácter extemporáneo y espontáneo.

Y por último respecto al sujeto pasivo del recargo, como es lógico, coincide con el de la obligación tributaria principal, aunque sus presupuestos de hecho sean diferentes.

## IV. IMPUGNACIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD

En este epígrafe se procede a realizar un examen de las causas que han

<sup>30</sup> Cfr. art. 77.4 LGT: «(...) Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando consistan en el incumplimiento de la obligación de ingresar en alguna Administración fiscal los tributos o sus ingresos a cuentas correspondientes al régimen de cifra relativa de negocios, por haberlo hecho en otra y otras Oficinas tributarias.(...)».

<sup>31</sup> Vid. o.c. GUÍO MONTERO, F., pp. 13 y 14.

<sup>32</sup> Vid. CORRAL GUERRERO, L., *Introducción al Derecho Tributario (para Ciencias Empresariales)*, Ed. Trivium, Madrid, 1993, pp. 134 y 154.

generado la polémica doctrinal acerca de la posible inconstitucionalidad de este precepto, en espera del pronunciamiento que al respecto haga el TC.

## 1. Infracción del principio de irretroactividad de la norma

### A) Planteamiento

Como señala el profesor FERREIRO, «*al no haber una norma tributaria que con carácter general aborde el tema de la retroactividad o irretroactividad ha de estarse a lo dispuesto por el artículo 2.º, 3, del Código Civil, según el cual las Leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*».

El recargo único entró en vigor el día 1 de enero de 1992. Lo que implica que, en virtud del principio de irretroactividad de la norma, debe aplicarse a aquellos hechos generadores, es decir, a los pagos extemporáneos espontáneos, producidos con posterioridad a esa fecha.

No obstante, la realidad viene mostrando, sobre todo en diversas resoluciones de varios Tribunales económico-administrativos regionales<sup>33</sup>, un hecho claro: la aplicación retroactiva del recargo único por la Administración.

Estaremos ante un supuesto de la llamada retroactividad impropia, la cual, a diferencia de la propia, supone que la aplicación del precepto incide sobre efectos jurídicos pendientes que perviven tras el cambio legislativo<sup>34</sup>.

### B) Irretroactividad de las disposiciones sancionadoras

Recordemos que nuestra Carta Magna prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales<sup>35</sup>, razón por la cual es determinante saber si el debatido recargo único tiene o no naturaleza sancionadora, cuestión que ya ha sido expuesta<sup>36</sup>, y, en caso de no tenerla, cuáles son las limitaciones de su aplicación retroactiva.

Parte de la doctrina sostiene que cuando la Constitución se refiere a disposiciones sancionadoras, se debe interpretar en un sentido amplio y no restrictivo en beneficio de la justicia. Entendiéndose por tales, no sólo aquellas que impongan multas o penas, sino también las que produzcan unos efectos mas gravosos para el obligado tributario, que los ocasionados al aplicar a un mis-

<sup>33</sup> Vid., a modo de ejemplo, las resoluciones de 17 de septiembre de 1993 del TEAR de Cataluña; de 26 de octubre y 25 de noviembre de 1993 del TEAR de Andalucía.

<sup>34</sup> Para profundizar sobre los grados de retroactividad, vid. PÉREZ DE AYALA, C., *Temas de Derecho Financiero*, 2.ª ed., Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Madrid, 1990, pp. 121 y ss.

<sup>35</sup> Nuestra Constitución dispone «*la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*» y especifica que «*nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*». Cfr. artículos 9 y 25 de la CE.

<sup>36</sup> Cfr. epígrafe III, A).

mo supuesto de hecho la normativa anterior. Por tanto, si se compara el contenido actual del artículo 61.2 con el anterior, se deduce que resulta más gravoso para el contribuyente la aplicación del recargo único que la de los intereses de demora.

La doctrina del TC<sup>37</sup>, si bien no prohíbe de raíz la retroactividad de las disposiciones tributarias, sí que impone ciertos límites, pues su constitucionalidad puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución.

Concretamente el TC, para los casos de retroactividad impropia, exige la adecuada *«ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso, teniendo en cuenta, de una parte, el principio de seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias que concurren en cada caso»*.

Por tanto, el quebranto del principio de seguridad jurídica, que se analiza a continuación, sería suficiente para rechazar los efectos de la retroactividad.

Por otro lado, buscar las motivaciones del legislador nos lleva a que las mismas en ningún caso se hallan suficientemente fundamentadas, pues la única pretensión del recargo único<sup>38</sup> fue endurecer la reacción del Ordenamiento jurídico para aquellos ingresos realizados con posterioridad al 31 de diciembre de 1991, fecha en que terminaba el plazo para la presentación de declaraciones complementarias sin ningún tipo de sanción. Es decir, me estoy refiriendo a la conocida y llamada operación de Regularización fiscal suscitada y alentada por la Administración Tributaria.

El criterio del legislador para adoptar una postura más gravosa que la prevista con anterioridad carece de rigor, pues el supuesto de hecho que daba origen a la aplicación del artículo 61.2 de la LGT antes y después de su modificación era el mismo.

## 2. Inseguridad jurídica

Estamos ante la introducción de una nueva figura jurídica, el recargo único, dentro del ámbito del Derecho tributario.

En efecto, la expresión de recargo aparece en el artículo 58.2 de la LGT que se refiere a la composición de la deuda tributaria pero con un sentido diverso al que nos ocupa, porque la doctrina entiende que estos recargos, en su doble modalidad de bases y cuotas, no tienen el significado de sanción sino el de impuesto. Es decir, el de impuesto perteneciente a la categoría, que se conoce con el nombre de impuestos unidos, coligados o añadidos. Los cuales se caracterizan, por un lado por ser distintos del impuesto principal, a causa de ser diversa la entidad pública acreedora. Y, por otra parte, porque la obligación tributaria de este recargo es dependiente respecto de la obligación principal.

<sup>37</sup> Cfr. STC de 4 de febrero de 1983 y de 16 de julio de 1987.

<sup>38</sup> Recordemos su ubicación en la D.A. 14 de la Ley 18/1991.

La conclusión es que la figura objeto de nuestro estudio es ajena a la concepción precedente.

La positivación *ex novo* de una figura jurídica creada por el legislador exige su previa y precisa definición legal y configuración jurídica para su correcta aplicación. Cuestión distinta es que ciertas figuras ya virtualmente preexistentes, creadas por la costumbre, la jurisprudencia, o la doctrina, se positivicen sin requerir definición.

Como es posible apreciar, se provoca una indefensión e inseguridad jurídica para los administrados, que ignoran cuál es el verdadero sentido de una figura jurídica cuyo cumplimiento, además, se les exige.

### 3. Indefensión por falta de expediente sancionador

Según dispone el Real Decreto sobre Procedimiento para Sancionar las infracciones tributarias: *«La imposición de multas pecuniarias proporcionales, cuando no se realice como consecuencia de acta de inspección, se efectuará mediante expediente distinto e independiente cuya tramitación y resolución corresponderá a los Organos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación con los que se relacionan las infracciones cometidas»*<sup>39</sup>.

Además establece que: *«antes de dictar el acuerdo correspondiente se dará audiencia al interesado en el expediente sancionador para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificaciones y pruebas que estime oportunos. Para dar cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el expediente se pondrá de manifiesto a los interesados durante quince días»*<sup>40</sup>.

Ni que decir tiene que presuponiendo la naturaleza sancionadora del recargo único, y no siendo automática su imposición, lo anterior debería cumplirse por la Administración.

Por último interesa subrayar que la falta de expediente administrativo sancionador y la falta de audiencia al interesado conllevan una insostenible situación de indefensión.

### 4. Infracción del principio de igualdad

Explico otro de los motivos de impugnación. El interés de demora es, por su naturaleza, el medio que tiene la Administración de recibir una compensación o resarcimiento por el retraso en cobrar sus créditos. Como se sabe, su cuantía es consecuencia de la combinación de tres elementos: el tipo, la base, que es la cuota y el tiempo.

Únicamente la conjunción de los tres puede determinar cuál es el auténtico perjuicio sufrido por la Administración, en los supuestos de pago extemporáneo.

---

<sup>39</sup> Cfr. art. 6 del R. D. 2631/1985.

<sup>40</sup> Cfr. art. 9 del R. D. 2631/1985.

A) Pues bien, respecto del recargo único la supresión del elemento temporal, provoca una situación discriminatoria entre aquellos contribuyentes que ingresan su deuda extemporáneamente, pero en fechas cercanas al término del periodo de pago voluntario, y aquellos que dejan transcurrir un gran lapso de tiempo<sup>41</sup>.

En efecto, el artículo 61.2 resulta contrario a la Constitución si introduce una desigualdad no razonable o sin justificación objetiva, frente a situaciones que se consideran iguales<sup>42</sup>.

Habría que determinar si existe identidad de razón entre aquellos supuestos en que se aplica el interés de demora, tal como dispone el artículo 58 de la LGT y aquellos en los que se aplica el artículo 61.2, con el fin de averiguar si la diferencia de trato es o no justificable.

A continuación procedo a examinar algunos de los supuestos que para el caso son ilustrativos. En concreto me refiero a los artículos 128.1 y 61.3 de la LGT:

a) Respecto al primero, una vez finalizado el periodo de pago voluntario se produce el devengo del recargo de apremio, más los intereses de demora.

Resulta curioso comprobar cómo la aplicación del artículo 61.2 produce para el contribuyente un perjuicio mayor, que en el caso de que la Administración exija la deuda en vía de apremio. Se ocasiona un trato de favor para quien, transcurrido el plazo de ingreso voluntario, en lugar de realizar a posteriori el ingreso de forma espontánea, aguarda a sabiendas que le sea exigido ejecutivamente.

Además, partiendo de que el recargo de apremio se estima que tiene por finalidad cubrir los gastos en que la Administración incurre con motivo de la ejecución de la deuda, nos encontramos con que, en el caso de que se aplique el artículo 61.2 LGT, el resarcimiento para la Administración es mayor aún, no habiendo incurrido en dichos gastos.

b) Por lo que se refiere al artículo 61.3, contempla el supuesto de fraccionamiento y aplazamiento, en el cual solamente se exige el interés de demora. En este caso la deuda se paga fuera del periodo voluntario, razón por la cual, la Administración resulta satisfecha en su perjuicio con el interés de demora en función del retraso.

Sin embargo, en el caso del recargo único el pago también tiene lugar fuera del plazo voluntario, pero la Administración se resarce por idéntico concepto, pero en una cuantía superior.

<sup>41</sup> 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)*. Ed. Civitas. Madrid, 1994, p. 212.

<sup>42</sup> El TC, en Sentencia de 20 de julio de 1981, ha declarado que «no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales siempre que carezca de una justificación objetiva y razonable».



En ambos casos, se trata de resarcir a la Administración por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, si bien la cuantía es distinta, siendo ésta precisamente la desigualdad que ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia citada en este mismo epígrafe.

B) De todo lo expuesto se puede decir en *resumen*:

a) Queda patente que se infringe, amén del principio de igualdad, el de proporcionalidad declarado por el propio Tribunal Constitucional como una manifestación de aquél<sup>43</sup>.

b) Por tanto, siendo que el recargo único del artículo 61.2 de la LGT excede de una compensación estricta a la Administración por el retraso en el cobro, tal exceso parece configurado, aparte de con fines recaudatorios, también intimidatorios, destinado a compeler y coaccionar al sujeto pasivo al cumplimiento dentro de los límites temporales fijados por la Ley.

c) Además, el perjuicio que sufre el contribuyente que cumple con su obligación de declarar es mayor que el que sufre cuando no declara.

d) Por último, es preciso apuntar que, en definitiva, se ven afectados los artículos 31.1 y 14 de la Constitución, que, como es sabido, establecen los principios que rigen nuestro sistema tributario, destacando por lo que a este tema se refiere los de igualdad, justicia tributaria y capacidad económica.

## V. CONCLUSIONES

El estudio de este tema me ha llevado a las siguientes:

1. Con el establecimiento del recargo único se ha endurecido, respecto a etapas anteriores, el tratamiento dado a los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria. Siendo esto un signo más de la creciente presión fiscal que en estos momentos existe en nuestro país, según señala la doctrina con unanimidad.

2. Esta figura produce unos efectos desincentivadores debido a que el contribuyente, conocedor de las normas tributarias, que se dispusiera a realizar su ingreso a partir del cuarto mes de finalizar el plazo voluntario, preferirá esperar a que se le reclame su deuda en vía de apremio, ya que de esta forma el recargo que se le va a aplicar será del 20 y no del 50 por 100. Salvo como resulta evidente, el riesgo que le supone ser inspeccionado.

3. Nos hallamos ante una figura jurídico-tributaria que plantea dudas en cuanto a su naturaleza jurídica y cuyo concepto no se establece en la Ley. Aunque en mi opinión, y salvando el principio de tipicidad, el recargo único participa de la naturaleza de una disposición sancionadora en cuanto a sus efectos, aunque no se encuentre en el régimen general de

<sup>43</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de abril de 1990.

éstas, pero reúne los dos elementos que las caracterizan: el castigo y la intimidación.

Esta afirmación tiene su justificación en que la cantidad exigida por este concepto es más que suficiente a la hora de resarcir a la Administración por las pérdidas que le pueda ocasionar la falta de ingreso de una deuda tributaria, lo que se traduce en una intención de intimidar a aquel contribuyente que se encuentre en esta situación, para que ingrese en tiempo y forma.

La asimilación del recargo único a una disposición sancionadora supone una serie de consecuencias para el interesado, citando entre ellas las siguientes:

A) Se genera una grave indefensión al contribuyente, ya que éste no tiene derecho de audiencia en un expediente sancionador, no pudiendo alegar en su favor aquello que considere conveniente.

B) Queda afectado el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, debido a que se está aplicando en la práctica a situaciones nacidas bajo el amparo de leyes anteriores, por lo que se está vulnerando el artículo 9 y el 25 de la CE.

C) No se aplica el principio de culpabilidad.

D) Si se trata como decimos de una disposición sancionadora, en caso de fallecimiento del sujeto pasivo, los herederos no se subrogan en el pago de las sanciones que pudieran existir, puesto que, como de todos es sabido, no son transmisibles.

4. Se infringen los principios de igualdad y proporcionalidad de la deuda, declarado éste por el TC como una manifestación del primero, debido a que el hecho de efectuar el cómputo por trimestres es una manera poco precisa de graduar una prestación contributiva, cuando lo más justo sería tener en cuenta los días de demora en el pago. En cualquier caso, habrá que estar a la espera de que el TC se pronuncie acerca de la inconstitucionalidad de este precepto.

5. Como es sabido, el recargo único se sitúa en el tiempo entre el final del período voluntario de ingreso y la imposición del recargo de apremio. Como se ha venido diciendo a lo largo de este trabajo, ambos son compatibles, por cuanto un recargo único puede ser objeto de apremio. Pero la duda que se puede plantear es qué sucede en el supuesto de que la Administración notificara al mismo tiempo ambos recargos sobre una misma deuda tributaria.

En mi opinión, una vez que se expide la certificación de descubierto del procedimiento de apremio no es de aplicación el recargo único, porque existe una fundamentación derivada de la praxis, y es que la vía de ejecutiva tiene *vis* atractiva sobre la de gestión.

6. Por último, y aunque considero que este punto es conveniente estudiarlo cuando se produzca la reforma de la LGT, podríamos plantearnos la siguiente cuestión: ¿sobre una cuota de cinco millones de pesetas ingresada extemporáneamente se puede aplicar un recargo único, o por el contrario debe pasar inmediatamente a la vía judicial?

En este caso, si se considera que estamos ante una norma que puede asimilarse a una sanción, en base al principio *non bis in idem*, no resultaría aplicable el recargo único, debiendo la Administración interrumpir su actuación enviando el expediente a un juez para que aprecie si existe o no delito.

## BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA

- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T.  
1992 *Compendio de Derecho Financiero*, Ed. Librería Compás, Valencia.
- CASADO OLLERO; FALCÓN Y TELLA; LOZANO SERRANO; SIMÓN ACOSTA  
1990 *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, Madrid.
- CASTAN TOBEÑAS  
1988 *Derecho Civil español común y foral*, Tomo 3, Ed. Reus S.A., Madrid.
- COLMENAR VALDÉS, S.  
1993 *El procedimiento de apremio y el Reglamento General de Recaudación: sus disposiciones generales (I y II)*, en Revista Impuestos, núms. 12 y 13, junio-julio.
- CORRAL GUERRERO, L.  
1994 *Introducción al Derecho Tributario (para Ciencias Empresariales)*, Ed. Trivium, Madrid.
- CORRAL GUERRERO, L.  
1994 *L'estinzione e la riscossione del debito d'imposta*, en la obra colectiva *Trattato di Diritto Tributario*, 5 tomos, Ed. Cedam, Padova.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.  
1992 *Consideraciones en torno al artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción*, en Revista Tribuna Fiscal, núm. 25, noviembre.
- DÍEZ PICAZO  
1993 *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.  
1993 *Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA PRATS, F. A.  
1992 *Acerca del artículo 61.2 LGT y su posible inconstitucionalidad*, en la Revista Tribuna Fiscal, núm. 15, enero.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.  
1982 *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo I, Ed. Eder-sa, Madrid.

GUÍO MONTERO, F.

- 1992 *El artículo 61 de la Ley General Tributaria en la redacción dada al mismo por la Ley 18/91*, en Revista del CEF, núms. 113-114, agosto-septiembre.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.

- 1994 *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Ed. Civitas, Madrid.

LOZANO, B.

- 1989 *El artículo 61.2 de la LGT: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo*, en REDF, núm. 63.

LOZANO SERRANO, C.

- 1992 *Apertura del procedimiento de apremio y exigencia del recargo*, en Revista Impuestos, núm. 19, octubre.

MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.

- 1990 *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid.

ORÓN MORATAL, G.

- 1991 *El cumplimiento extemporáneo de deudas tributarias*, en REDF, núm. 69.

PÉREZ BEREGUEA, J.

- Una opinión en torno a la aplicabilidad del artículo 61.2 de la LGT a los pagos fraccionados a cuenta del IRPF*, en Revista Crónica Tributaria, núm. 69.

PÉREZ DE AYALA, C.

- 1990 *Temas de Derecho Financiero*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho UCM, 2.ª ed. Madrid.

PÉREZ ROYO, F.

- 1986 *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, en IEF, Madrid.

PEÑA GARBIN, J. M.

- 1995 *Recargos sobre los ingresos realizados fuera de plazo: Situación actual y futura*, en Revista del CEF, n.º 144, marzo.

SOLER ROCH, M. T.

- 1974 *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, en IEF, Madrid.

## **JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 947/1991 de la Comunidad Valenciana.
- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1286/1991 del TSJ de Cantabria.
- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1890/1991 de la Sección 4.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña.
- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4196/94 de la Sección 4.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña.
- Sentencia del TSJ de Aragón, de 25 de abril de 1991.
- Sentencia del TEAR de Andalucía, de 25 de noviembre de 1993.
- Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, de 4 de noviembre de 1991.
- Resolución del TEAR de Cataluña, de 17 de septiembre de 1993.