

TRIBUTACION

**EL ARTICULO 61 DE LA LEY GENERAL
TRIBUTARIA EN LA REDACCION DADA
AL MISMO POR LA LEY 18/91**

N.º 222

Trabajo efectuado por:

FRANCISCO GUIO MONTERO*Asesor Fiscal***2.º Premio Revista *Estudios Financieros* 1992.****Modalidad: *Tributación.***

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Justificación.
- III. Planteamiento del problema.
- IV. ¿Recargo único o sanción de plano?
 - 1. Recargo sobre base o cuota.
 - 2. El recargo de prórroga.
 - 3. El recargo de apremio.
 - 4. El recargo único.
 - 5. Consideración como sanción.
- V. Consecuencias del carácter sancionador del artículo 61.2.
- VI. El principio *non bis in idem*.
- VII. La difícil coexistencia del artículo 61.2 y del 128.

TRIBUTACION	EL ARTICULO 61 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN LA REDACCION DADA AL MISMO POR LA LEY 18/91	N.º 222
-------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

I. INTRODUCCION

Los cambios que periódicamente introduce el legislador en algunos artículos nos hacen pensar, a semejanza de algunas personas que mudan con frecuencia de estado, que estos artículos se encuentran incómodos y buscan en el cambio la tranquilidad que no les ha proporcionado su redacción anterior.

El artículo 61 es uno de ellos. Su *nacimiento* no llevaba consigo ningún signo que hiciera presagiar su azacaneada vida. Decía así:

«**Artículo 61** (redacción Ley 230/63, de 28 de diciembre).

1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.
2. Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, éste podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine. En estos casos, las cuotas aplazadas devengarán interés de demora y deberán garantizarse mediante hipoteca, prenda, aval bancario u otra garantía suficiente».

La *segunda redacción* de este artículo se llevó a cabo mediante la Ley 10/85, de 26 de abril, y dice así en la parte más significativa:

«**Artículo 61** (redacción Ley 10/85, de 26 de abril).

1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.
2. Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono del interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas».

La *tercera redacción* se llevó a cabo tan rápidamente que hace suponer una intranquilidad exagerada en los redactores del mismo.

«**Artículo 61** (redacción dada a su número 2 por la disposición adicional trigésima primera de la Ley 46/85 de Presupuestos para 1986).

2. Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono del 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.

En el momento actual el artículo 61 estrena una *nueva redacción* llevada a cabo por la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La modificación se introduce nuevamente en su apartado número 2, que queda de la siguiente manera:

«2. 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».

II. JUSTIFICACION

La razón que ha movido al legislador en este deambular es clara y se encuentra amparada por la lógica y hasta de manera expresa por el Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ha dicho:

«En una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias».

El fraude fiscal hace preciso que dentro de la legalidad constitucional se busque por todos los medios el camino de atajarlo. Sin duda éste es el norte que orienta las sucesivas redacciones del artículo 61. No puede, sin embargo, afirmarse que la intención del legislador se haya coronado con el éxito. Así, la redacción de la Ley 10/85, la más correcta técnicamente (se hacía referencia a la compatibilidad de los intereses de demora y la sanción que pudiera ser impuesta), fue cambiada tan rápidamente que puede considerarse un intento fallido. No tuvo mejor suerte la redacción de la Ley de Presupuestos para 1986.

Así, dejando a un lado los reparos y las críticas doctrinales, pende un recurso de inconstitucionalidad planteado por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia que con fecha 16 de abril de 1991 planteó la cuestión de inconstitucionalidad por incompatibilidad con los artículos 14 y 31.3 de la Constitución española. Los argumentos del Tribunal Superior, con los que coincido plenamente, son en resumen los siguientes:

«Podría adelantarse que todo interés que excediera de esa finalidad indemnizatoria acarrearía la calificación de contrario a esos fines e injusto ... En la fijación de ese tipo del 10 por 100 se prescinde de toda causa razonable o técnica que pudiera justificar ese tanto por cien y no otro, ya fuese mayor o menor. Es más, tampoco se contempla ningún factor de moderación de esa inmutabilidad, como sería establecer un tipo de interés menor en aquellos supuestos en que la demora en el pago fuese de tan sólo unos pocos días y no un plazo largo ... Se llegaría a la paradójica conclusión de que cuanto mayor es la demora y consecuentemente mayor perjuicio se causa a la Administración, menor es el interés de demora aplicado ...».

Como hemos visto, la última reforma abandona el camino del interés de demora y acoge el de un recargo único.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Llegados a este punto estamos en condiciones de plantearnos algunas conclusiones antes de pasar más adelante. Son las siguientes:

- Las diversas modificaciones legislativas del artículo 61 de la LGT han estado orientadas a evitar la presentación de declaraciones positivas fuera de sus plazos reglamentarios.
- La técnica legislativa ha huido siempre de calificar estas actuaciones como sancionables (1), prefiriendo utilizar primero como correctivo los intereses de demora y hablando en la redacción actual de un recargo único.

(1) Excluyo la redacción de la Ley 10/85 que debe considerarse como fallida y corregida por el mismo legislador de manera inmediata.

- La razón de esta negativa a incluir estos supuestos de ingresos fuera de plazo dentro del sistema de infracciones de la LGT es, a mi entender, el deseo de huir en esta materia de los principios generales del régimen sancionador tributario, lo que impediría la imposición de una sanción de plano que es en la práctica lo que se pretende conseguir al calificar esta figura como de recargo.
- También puede entenderse que lo que pretende el legislador no es abandonar el terreno de las sanciones, sino incluir una causa de exclusión de la responsabilidad por el mero hecho de presentar una declaración sin necesidad de requerimiento previo. Así se habla en el artículo 61 de la exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles. Este camino me parece más aventurado aun si cabe que el de considerar el abandono, por las razones que sean, del campo del Derecho tributario sancionador.
- No puede olvidarse, tampoco, que la última reforma del artículo 61 ha ido unida a las medidas de regularización fiscal de la Ley 18/91, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es por lo tanto una medida legislativa coyuntural. Prueba de ello es que la modificación del artículo 61 se hace fuera del lugar sistemático que corresponde a las restantes modificaciones de la LGT que se hacen en ese texto y se incluye expresamente en la disposición adicional decimocuarta, que trata de la regularización fiscal de manera que nadie pueda ignorar los inconvenientes que lleva consigo despreciar esta oportunidad legislativa (2).

IV. ¿RECARGO UNICO O SANCION DE PLANO?

En principio debemos establecer una presunción en el sentido de considerar que si el legislador lo ha denominado recargo es porque obedece a las características de esta figura. La LGT no ha definido lo que debe entenderse por recargo, quizá porque como en otras tantas figuras de nuestro sistema tributario la variedad de situaciones impide una sistematización adecuada.

(2) Dentro de esta campaña se encuentra también el extravagante texto de la disposición adicional vigésimo primera de la Ley de Presupuestos para 1992 (Ley 31/91, de 30 de diciembre). Dice así: «A partir de 1 de enero de 1992 no se dictará disposición alguna, de cualquier rango, que implique, para quien hubiere incumplido sus obligaciones tributarias, amnistía fiscal, ni se establecerán otras regularizaciones análogas a las contenidas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

1. Recargo sobre base o cuota.

El artículo 58 en su número 2 dice:

«En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos».

Este apartado a) recoge el recargo por antonomasia, el que no necesita de ninguna adjetivación. Suele utilizarse con fines determinados; así los recargos establecidos en el artículo 29 del antiguo Texto Refundido de la Contribución Rústica y Pecuaria de 23 de julio de 1966, en donde se encuentran magníficos ejemplos de esta fiscalidad condicionada. Así se establecían recargos a las fincas sitas en los términos municipales adheridos a la Mancomunidad de los canales del Taibilla o para dedicarlos al pago de los intereses y empréstitos derivados de la Exposición (así en el original, quizá suponían que no hubiese otra por los siglos de los siglos) con los que se gravaba a las fincas sitas en el término municipal de Sevilla.

También se utiliza este recargo para atender a necesidades de otros entes distintos del Estado; así en los casos previstos en la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales. El que el recargo único previsto en el artículo 61 hable de un tanto por ciento sobre la cantidad ingresada fuera de plazo nos hace pensar que no es dentro de esta figura de recargo en la que pudiera encontrarse el creado por la Ley 18/91.

2. El recargo de prórroga.

La letra c) del artículo 58 regula el recargo por aplazamiento o prórroga. Algún autor (3) mantiene que en un sentido técnico-jurídico se trata de dos supuestos diferentes. No lo entiendo así, ya que el aplazamiento de una deuda previsto desde la redacción inicial de la LGT en el artículo 61 de la misma y desarrollado de manera pormenorizada en el Reglamento General de Recaudación y en diversas Circulares no ha llevado aparejado nunca un recargo, sino el pago de un determinado interés de demora. De todas maneras, la cuestión carece en absoluto de interés ya que el recargo de prórroga sufrió una casi total desaparición por la reforma que del mismo se hizo en el artículo 92 del Reglamento General de Recaudación por el Real Decreto 338/85. Esta reforma se hizo en dos sentidos, estableciendo un plazo elástico, «desde la finalización de los plazos de ingreso en voluntaria hasta la fecha de su ingreso» y señalando que si la Administración conoce o puede liquidar el importe de tales deudas, «no será aplicable el plazo de prórroga y se exigirán en vía de apremio». El Real Decreto 1684/90, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, ya no habla del recargo de prórroga.

(3) Manuel González Sánchez. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, artículo 58, página 492.

3. El recargo de apremio.

La letra d) del artículo 58 habla del recargo de apremio. Su regulación se lleva a cabo en el artículo 128 de la LGT y en los artículos 91 y siguientes del Reglamento General de Recaudación. En lo que a nosotros nos interesa, cabe destacar que si ajetreada ha sido la vida del artículo 61.2, no le va a la zaga la del 128, ya que la Ley de Presupuestos para 1988 (Ley 33/87, art. 110) lo reformó añadiéndole el siguiente párrafo:

«El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio establecido reglamentariamente y el devengo de los intereses de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria».

La razón de esta modificación legislativa era conseguir un automatismo en la aplicación del recargo de apremio. No parece que haya sido propósito logrado ya que la opinión de los Tribunales de Justicia ha sido contraria a esta interpretación de la Administración. En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 27 de septiembre de 1991 no ha podido ser más clara. Dice en lo que a nosotros nos interesa:

«Sin embargo, aun cuando la inclusión del segundo apartado del artículo 128 LGT quiera justificarse precisamente para salvar la interpretación anterior, lo cierto es que, tal como señala la Sentencia de 14 de junio de 1989 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la redacción dada a dicho apartado no señala el automatismo que la Administración quiere hacer operar, sino que, como antes, el vencimiento del plazo es presupuesto para la exigencia del recargo, lo que encuentra apoyo en que el tiempo del verbo utilizado en la redacción sea el futuro. Por tanto, si el propósito del legislador era el que el Abogado del Estado propone, desde luego no resulta de los términos empleados, ni puede aceptarse que se trate de una modificación de la redacción anterior, porque, al fin, la redacción anterior se mantiene en su integridad. Por lo tanto, certificación de descubierto y la providencia de apremio constituyen una prerrogativa operativa únicamente cuando vencido el plazo de ingreso voluntario no se hubiere satisfecho la deuda tributaria».

Quizá para evitar estos inconvenientes que los Tribunales han puesto de manifiesto en la redacción del artículo 128, la Ley de Presupuestos para 1992 da en su artículo 86 una nueva redacción al artículo 128 en donde se sustituye exigibilidad por devengo, dando así muestras de una política habitual cuando alguna disposición legislativa no goza del beneplácito de los Tribunales (4).

(4) Fernando Peña Alvarez en su «Comunicación al Primer Congreso Profesional de la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas», sobre la estabilidad de las normas tributarias y su incidencia en una administración eficiente señala que la Ley de Presupuestos es una manera eficaz de subsanar estas correcciones que los jueces aprecian en la instrumentación de normas tributarias concretas.

Así pues, la naturaleza del recargo de apremio, con independencia de la interpretación que los Tribunales hagan del nuevo texto del artículo 128 supone una voluntariedad en la acción del deudor y no puede imponerse de manera automática.

4. El recargo único.

El recargo único, por el contrario, no ofrece ninguna posibilidad de reforma; todo ingreso llevado a cabo de manera voluntaria y fuera de plazo lleva implícito el pago del mismo. Y esto es lo que entendemos que no se ajusta a las líneas que informan el sistema de recargos en el sistema tributario español. Ya hemos visto que en la práctica el único recargo existente, en relación con ingresos tributarios no atendidos en tiempo y forma, es el recargo de apremio. Su razón de ser queda clara desde hace tiempo debido a la necesidad de resarcir a la Administración del coste del procedimiento recaudatorio (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1984); esta misma línea argumental es la que invalida su aplicación cuando este coste no existe por haberse producido el ingreso fuera de plazo pero sin necesidad de poner en marcha el mecanismo de la recaudación.

Por lo tanto, debemos convenir que el llamado recargo único no reúne las características de los recargos tributarios por ingresos fuera de plazo y se hace preciso encontrar su encaje en otra figura del Ordenamiento.

5. Consideración como sanción.

Esta figura no es otra que la sanción. Y esto es así por las siguientes razones:

– Los Tribunales han encontrado que el ámbito teórico de las sanciones en nuestro Derecho tributario se ve desbordado y se encuentran ejemplos de ellas en donde menos pudiera esperarse. Muestra de esta afirmación son las siguientes manifestaciones:

«El artículo 38.1 de la LGT se encuentra en una muy directa conexión con el artículo 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido *mediante una interpretación conjunta con este último*» (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990).

«Porque dicha tesis equivale a mantener implícitamente que se está defendiendo que la creación de doble imposición en el conjunto de las sociedades vinculadas, efecto este indiscutible, tiene la *naturaleza de sanción administrativa* lo cual es absolutamente insostenible, no

sólo porque no figura tal sanción en nuestro Derecho tributario, sino porque pugna frontalmente con los principios constitucionales de la capacidad de pago y de la interdicción de los efectos confiscatorios» (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1986, sobre el ajuste bilateral en sociedades vinculadas) (5).

Como vemos no resulta extraña la afirmación anterior. El ámbito sancionador en materia tributaria escapa de los artículos reglados en la ley y se mezcla en todas aquellas cuestiones que tiene por conveniente. Por lo tanto, lo que el legislador denomina recargo único constituye en nuestra opinión y en base a las argumentaciones anteriores una sanción y como tal debe ser interpretada.

V. CONSECUENCIAS DEL CARACTER SANCIONADOR DEL ARTICULO 61.2

Son varias y de más trascendencia de lo que a primera vista cabe suponer. En primer lugar la aplicación de todo el régimen sancionador, sobre todo de lo relativo a las causas de exoneración de responsabilidad del artículo 77, número 4.

También será posible aplicar a este supuesto la teoría general de la rectificación sin sanción. Piénsese en un ingreso fuera de plazo como consecuencia de la decisión a favor de la tesis administrativa en un litigio cuando el mismo había sido calificado de rectificación sin sanción en origen por tratarse de una discusión sobre cuestiones de Derecho. Sería absurdo pensar que la conducta inicial no conlleva un coste adicional y que las consecuencias últimas de la misma van a ser objeto de un recargo que, además, se impone sin posibilidad de réplica. Ahora bien, el campo natural de utilización de esta figura será en aquellos supuestos que están previstos para evitar la responsabilidad, en particular aquellos en que concurra una causa de fuerza mayor. Sobre este punto se ha pronunciado en fecha 5 de marzo de 1991 el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña indicando que la falta de presentación dentro de plazo de la declaración del Impuesto sobre la Renta por el sujeto pasivo del tributo, determinada por la enfermedad padecida por el mismo que limitó su capacidad física y mental a un estado vegetativo del que derivó su fallecimiento, impide aplicar la sanción derivada de infracción tributaria al cónyuge del sujeto pasivo.

Ya en el año 1986 la Audiencia Territorial de Sevilla en Sentencia de 31 de enero de 1986 había determinado que el ingreso de una deuda tributaria con retraso de cuatro días por parte del Banco, como entidad colaboradora, debido a una huelga general, no daba lugar al devengo de intereses de demora. Es decir, se oponía al automatismo que lleva implícito el artículo 61.2 en el caso de separarlo de su condición de sanción y entender que se trata de un recargo.

(5) Esta cuestión, como una muestra más de la tendencia señalada en la nota anterior, también ha sido modificada por la Ley 18/91, que en su disposición adicional quinta da una nueva redacción a determinados preceptos del Impuesto sobre Sociedades.

Pero no es ésta la única cuestión importante que se deriva de la condición de sanción del recargo único del artículo 61.2. Existe otra cuestión, cuya trascendencia quizás haya escapado a los deseos del legislador, pero que, desde mi punto de vista, es consecuencia ineludible de la misma. Me estoy refiriendo a la aplicación del principio *non bis in idem*.

VI. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

Hoy es una cuestión pacífica la admisión del principio *non bis in idem* en el campo tributario. Sabido es que este principio fue recogido de manera explícita por las Sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1981 y 3 de octubre de 1983. Su aplicación se constituye en vértice del sistema sancionador y la razón de ser del mismo obedece a evitar que una misma conducta sea sancionada administrativa y penalmente.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1987 resume de manera clara la formulación de este principio:

«Rehabilitado el principio *non bis in idem*, reconocido en la Constitución española, lo que exactamente se declara por la jurisprudencia es el impedimento de la dualidad de sanciones penales y administrativas respecto a unos mismos hechos y para el caso de concurrencias de competencias de ambas clases, la prioridad de la primera sobre la segunda y respeto por ésta del planteamiento fáctico o, más concretamente, acerca de la existencia o no de tales hechos, pero no se da cuando la diferencia está en la conceptualización que la actuación de su autor merece con arreglo a las normas penales o administrativas y determinantes de una declaración de irresponsabilidad o absolución en la esfera penal, pues en este caso se permite y deja libre la apreciación de si existe o no responsabilidad en la administrativa, de distinta naturaleza y menor gravedad que la apreciable en aquella otra».

La LGT recoge en su artículo 77.6 la manera de proceder en los supuestos de apreciación de delito fiscal y por lo tanto de posible aplicación del principio *non bis in idem*. Dice lo siguiente:

«6. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial la excluirá de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

Es evidente que este esquema parte de una premisa inicial, la posibilidad de que la Administración está en condiciones de detener su actuación y enviar un expediente a la consideración de un juez para así evitar incidir en la aplicación del principio. Por el contrario, si *la aplicación de la sanción es anterior a la actuación de la inspección y si convenimos que el artículo 61.2 conlleva una sanción encubierta, su aplicación automática va a suponer un obstáculo para la apreciación del mismo asunto en un Tribunal de Justicia.*

Lógicamente, la apreciación del principio que estamos comentando es una creación jurisprudencial y su aplicación, interpretación y cumplimiento queda en manos de los Tribunales, pero, aun en este caso, debe ser motivo de reflexión si la aplicación del recargo único a un supuesto concreto cierra la vía de su enjuiciamiento ante un Tribunal de Justicia en el hipotético caso que la conducta del contribuyente en cuestión sea susceptible de haber incurrido en delito fiscal.

VII. LA DIFÍCIL COEXISTENCIA DEL ARTICULO 61.2 Y DEL 128

No quiero terminar este catálogo de problemas acerca de la aplicación práctica del artículo 61.2 sin llamar la atención sobre la posible interferencia que puede darse entre el artículo 128, que en su novísima redacción se devenga en el momento de finalización del período de pago voluntario, y el tantísimas veces citado artículo 61.2.

En la práctica, hay que reconocer que tienen campos de actuación distintos, pero no es menos cierto que según quién actúe, el coste económico final podrá ser distinto al excluir el artículo 61.2 los intereses de demora y aplicarlos en unión del 20 por 100, el 128.

Quizá la conclusión más sensata de toda esta visión es la necesidad de una vez por todas de una reforma general de la LGT de manera que no vayan echándose zurcidos sobre lo ya roto y que la pieza de tela se siga rompiendo sin que los esfuerzos y la habilidad de la zurcidora puedan hacer nada por evitarlo.