



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

STC 127/2002, de 23 de mayo: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador

Juan Ignacio Gorospe Oviedo *

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo -CEU

I. Doctrina del Tribunal:

Anulación de la liquidación del recargo del 50 por 100 por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones, en virtud de su naturaleza sancionadora, por inaplicación de las garantías procesales del art. 24.2 CE.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre, 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre, declaratorias de la constitucionalidad del interés mínimo del 10 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 46/1985), vigente del 1 de enero de 1986 al 31 de diciembre de 1991, por constituir un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento.

SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, ambas de 18 de diciembre, 23/2001, 25/2001 y 26/2001, de 29 de enero, y 93/2001, de 2 de abril. La primera resuelve una cuestión de inconstitucionalidad, declarando la inconstitucionalidad y nulidad del recargo único del 50 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 18/1991), vigente desde 1992 hasta 1995, por su carácter sancionador; las restantes Sentencias resuelven favorablemente diversos recursos de amparo por idéntico motivo.

Esta Sentencia se apoya en la STC 276/2000, que declaró la inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT en la redacción que a este precepto le otorgó la Disposición adicional decimocuarta, pá-

rrafo segundo de la Ley 18/1991, al establecer un recargo único del 50 por 100 para los ingresos correspondientes a «declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones» realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de la Administración.

III. Supuesto de hecho:

Según el art. 61.2 LGT en la redacción de la Ley 18/1991, aplicable desde el 1 de enero de 1992 hasta el 31 de enero de 1995 (DT segunda Ley 25/1995), «los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán un recargo único del 50 por 100», sin intereses de demora ni sanciones. Dicho recargo era del 10 por 100, si el ingreso se efectuaba en los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, pudiendo, incluso, imponerse un recargo del 100 por 100 si no se efectuaba el ingreso al tiempo de la presentación y no se solicitaba el aplazamiento o fraccionamiento.

Presupuesto de aplicación de los recargos del 10 y del 50 por 100 era la presentación por el obligado tributario de una declaración-liquidación o autoliquidación –pese a la incorrecta dicción legal– *con ingreso, fuera de plazo y sin requerimiento previo* de la Administración.

Se recurre la imposición del recargo del 50 por 100 tras la presentación voluntaria fuera de plazo, sin que hubiera existido requerimiento administrativo, de ciertas cantidades en concepto de Impuesto sobre el

(*) gorovi@ceu.es

Valor Añadido. Las liquidación tributaria fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 30 de septiembre de 1993 y por el TSJ de Galicia, en Sentencia de 21 de diciembre de 1995, considerando que la redacción otorgada al art. 61.2 LGT por la Ley 18/1991 era equiparable a la efectuada por la Ley 46/1985, reputada constitucional por STC 164/1995.

IV. Tipo de recurso:

Se recurre en amparo la Sentencia del TSJ de Galicia por vulneración art. 24.1 CE, dado que tal recargo tributario tiene el carácter y la función de una verdadera sanción que se ha impuesto de plano y sin audiencia previa del contribuyente sancionado, produciéndole indefensión.

V. Fundamentos jurídicos:

El fundamento jurídico primero, tras señalar el *petitum* de la demanda de amparo, observa que el Abogado del Estado solicita «que se circunscriba el amparo a su verdadero objeto, es decir, a la alegada vulneración del art. 24.1 CE, y siendo la lesión manifestada la que cobija este precepto constitucional, y no otra, a ello debe estarse, denegando el amparo por cuanto la Sentencia impugnada no incurre en dicha lesión del derecho fundamental al aplicar, de forma razonada, la legalidad tributaria vigente en cuanto a la aplicación al caso del controvertido recargo tributario del 50 por 100». De forma subsidiaria, propugna la Abogacía del Estado la desestimación del recurso porque entiende que dicho recargo no tiene el carácter represivo o sancionador que la parte demandante le asigna —pues siendo el retraso de seis meses parte del recargo tendría una función indemnizatoria por el interés legal, otra parte disuasoria por el exceso en dos puntos del interés de demora, y otro 10 por 100 sería adscribible a la función disuasoria/estimuladora/coercitiva a la que alude la STC 164/1995— de manera que no le son aplicables las garantías que para el ejercicio de la

potestad administrativa sancionadora se desprenden del art. 25.1, en relación con el art. 24.2 de nuestra Constitución.

El fundamento jurídico segundo aprecia que siendo cierto que ni el Tribunal ni las demás partes «deben suplir las deficiencias formales en que el demandante haya incurrido en su escrito de demanda», también lo es que la demanda sustentó la queja en el carácter materialmente sancionador del recargo, y partiendo de esta naturaleza sancionadora adujo indefensión por no haber sido seguido por la Administración tributaria el debido procedimiento formal con audiencia previa del interesado. Por ello, procede a pronunciarse sobre el fondo del asunto: si el recargo único del 50 por 100 se acomoda a las exigencias constitucionales del art. 25.1 CE en relación con el art. 24.2, por revestir el carácter material de sanción administrativa.

Al respecto, señala el fundamento jurídico tercero que la cuestión de fondo se resolvió en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, en la cual se declaró la inconstitucionalidad del «recargo único» del art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 18/1991, dado que «el recargo del 50 por 100 previsto en el citado precepto legal, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como una sanción» (FJ 5º). En consecuencia, a estos recargos les resultan de aplicación las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 CE, y siendo dicho precepto respetuoso con las garantías de certeza que se derivan del principio de legalidad penal, no lo era con las garantías que se deducen del art. 24.2 CE, pues la norma que consagra el recargo conduce a su imposición de plano.

La Sentencia otorga el amparo solicitado por haberse aplicado esta medida sin respetar las garantías procedimentales propias de los actos de naturaleza sancionadora, vulnerando el derecho fundamental a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador recogido en el art. 24.2 CE.

Consecuentemente, anula la Sentencia del TSJ de Galicia, la Resolución dictada por el TEAR de Galicia y la liquidación practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación en Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

VI. Comentario crítico:

En el recargo del 50 por 100, *tanto el presupuesto de hecho como la cuantía difieren respecto del interés mínimo*, pese a los intentos de identificación de la Sentencia del TSJ de Galicia denegatoria del recurso contencioso-administrativo, posteriormente recurrida en amparo. La diferencia se observa claramente con un ejemplo, comparando la tributación en 1991 (al amparo de la Ley de 1985) y en 1992 (con la Ley de 1991), sobre una deuda de 1000 y siendo el interés de demora en ambos años del 12 por 100. En 1991 por un retraso de tres meses y un día se pagarían 100, y por un retraso de un año 120, mientras que en 1992 se pagaría 500 en ambos casos.

El Tribunal se remite a la STC 276/2000 para admitir el amparo. Afirmó el Tribunal entonces que el recargo cuestionado cumple una función *resarcitoria* del retraso, junto a otra *disuasoria* o de estímulo, ante la amenaza del recargo, y añadió que «no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones [...] este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de *castigo* que es propia de los actos sancionadores» (FJ 5°).

Disentimos en cuanto a la utilización del parámetro cuantitativo fundado en su identidad con la sanción mínima del art. 87.1 LGT (50 por 100), prevista para las infracciones tributarias graves del art. 79 a) LGT. No nos parece correcto porque existen sanciones de cuantía muy diversa: tanto por infracción simple (art. 83 LGT) como grave (por ejemplo, del 10 o del 15 por 100, art. 88.1 LGT, o la sanción mínima del 75 por 100 del art. 88.3 LGT). Además, *la sanción por falta de autoliquidación en plazo (presupuesto del recargo del 50 por 100) admi-*

te una reducción del 30 por 100 por conformidad, pudiendo quedar reducida a un 35 por 100. Finalmente, el hecho de que se compare con la sanción mínima vigente del 50 por 100 vendría a significar que una nueva rebaja en las sanciones podría alterar la naturaleza de los citados recargos.

La determinación de la naturaleza de estos recargos, que tras la Ley 25/1995 de reforma de la LGT se han reducido ostensiblemente y han pasado a ocupar un lugar diferenciado de las sanciones e intereses en el seno de la deuda tributaria, *debe fundarse en su finalidad y en su cuantía.* Debe analizarse el presupuesto de hecho del recargo, sus consecuencias jurídicas y su importe, pues este último nos permitirá distinguir una medida sancionadora de otra resarcitoria, *pero la cuantía debe tomar como punto de partida los intereses de demora y no las sanciones.* Realmente, las sanciones tienen siempre una doble finalidad —preventiva y represiva— por lo que *resulta muy difícil deslindar la disuasión del castigo.* En todo caso, para que un recargo tenga un carácter «eminentemente» disuasorio, con la dificultad que implica escindir la función represiva de la preventiva, debería estructurarse en función del retraso producido, por ejemplo, con un pequeño incremento porcentual sobre los intereses de demora, y no provocando esos tremendos saltos y esa regresividad que hacen que un recargo del 10 por 100 por un día de retraso se transforme en un castigo del 3650 por 100 que irá reduciéndose a medida que avance el tiempo, y que una regularización voluntaria apenas transcurridos tres meses fuera prácticamente impensable ante la alternativa del recargo del 50 por 100 (equivalente a una sanción del 200 por 100 anual).

La finalidad punitiva del recargo del 50 por 100 era evidente, pues difícilmente podía cumplir con el doble fin incentivador, señalado por la STC 164/1995 para el interés mínimo del 10 por 100, de estimular el pago puntual de la deuda y, en su defecto, estimular el pago voluntario aunque sea tardío.

Reitera la Sentencia que el precepto objeto de la *litis* respeta las garantías de cer-

teza que se derivan del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), pero *debería tipificarse mejor el presupuesto de hecho del recargo («la infracción») y su consecuencia jurídica («el castigo»)*, aclarando qué se entiende por ingreso «sin requerimiento previo» y qué sucede cuando se ingresa a través de una declaración-liquidación presentada en plazo el importe correspondiente a otra anterior, por ejemplo, ingresando en el cuarto trimestre del ejercicio el IVA correspondiente a los anteriores.

En cuanto al requerimiento previo, podría entenderse como «cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la obligación tributaria», siguiendo el Informe para la Reforma de la LGT (marzo 2001).

Respecto de las regularizaciones encubiertas, puesto que el ingreso no se hace mediante declaración-liquidación extemporánea, sino presentada en plazo, procedería imponer sanción por infracción grave, pero ello atenta contra el principio de proporcionalidad, al aplicar igual pena a quien omite definitivamente que a quien regulariza sin advertirlo expresamente a la Administración.

VII. Relevancia jurídica:

Dado que se trata de resoluciones sobre recursos de amparo, la relevancia jurídica de estos fallos se ciñe a los casos planteados. Conviene, por ello, estudiar los efectos de la STC 276/2000, declaratoria de la inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, a la que se remiten todos estos pronunciamientos. Interesa, también, reseñar las consecuencias jurídicas de este fallo sobre los recargos vigentes.

La STC 276/2000, siguiendo la tesis de la jurisprudencia prospectiva, se remite al inciso final del art. 40.1 LOTC, que considera revisables únicamente aquellas situaciones que, a la fecha de publicación de la

Sentencia –BOE de 14 de diciembre del 2000–, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución judicial firme sobre las mismas, así como todos los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador cuando, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la sanción.

En este caso, *como el Tribunal otorga al recargo el carácter de sanción*, entendemos que *serán revisables no sólo aquellas situaciones carentes de firmeza* al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas –aunque la LOTC se refiera sólo a los procedimientos judiciales, hay que entender que lo mismo ocurriría con los procedimientos administrativos no fenecidos–, *sino también todos aquellos procesos fenecidos*. Aquí se plantea el problema de que, salvo que se haya recurrido la liquidación del recargo, éste se habrá impuesto de plano y no habrá ningún proceso que revisar. No obstante, en una interpretación amplia de la expresión «procedimiento sancionador» a que alude la LOTC, podrían incluirse los procedimientos de gestión que han llevado a la exacción de estos recargos pues, en todo caso, será precisa la liquidación de los mismos.

Otra alternativa sería impugnar la liquidación del recargo por la vía de la nulidad del art. 153 LGT, al prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para la imposición de sanciones, dada la naturaleza sancionadora del mismo.

Podría, en fin, acudir a la vía abierta por el Tribunal Supremo de la responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado por ingresos realizados bajo normas declaradas posteriormente inconstitucionales (SSTS 29 de febrero de 2000, 13 de junio de 2000 y 15 de julio de 2000). Se trata de la responsabilidad de la Administración derivada del perjuicio causado con carácter individualizado, concreto y claramente identificable por el pago de una cantidad improcedente, con la consiguiente obli-

gación de indemnizar los perjuicios ocasionados por la norma declarada inconstitucional sobre la base del principio de total indemnidad (actualizando el ingreso e incrementándolo en los intereses de demora). La última Sentencia del Tribunal Supremo afirma que «los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el artículo 102 de la LRJPAC y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción» (FJ 4º), lo que implica que no es necesario interponer recurso alguno antes de la declaración de inconstitucionalidad y que la solicitud de indemnización puede hacerse en cualquier momento, aunque haya prescrito el derecho a solicitar la devolución tributaria.

En cuanto a los *recargos vigentes*, implantados por la Ley 25/1995, debe comenzarse advirtiendo el reforzamiento de la imagen sancionadora de esta figura que supuso la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al disponer en su art. 4.3 que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, «así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado», tal como ha señalado la STC 276/2000.

De todos modos, habrá que atender a su finalidad, como dato básico, y a su importe como criterio orientativo. En este sentido, debe distinguirse el del 20 por 100, exigible a partir de año y compatible con los intereses de demora, de los otros.

Así, los *recargos del 5, 10 y 15 por 100*, cumplen una *función disuasoria pero también resarcitoria* del retraso, al no girarse intereses. A ello se añade su similitud cuantitativa con el interés mínimo y con el recargo mínimo del 10 por 100 que fueron declarados constitucionales en las SSTC 164/1995 y 291/2000, respectivamente. Pensamos, por ello, que no serían declarados inconstitucionales en una futura sentencia.

Por el contrario, *el del 20 por 100 tiene una finalidad exclusivamente disuasoria y represiva, pues el resarcimiento se produce con los intereses de demora y, además, es compatible con el recargo de apremio*. A este respecto, en los antecedentes de la Sentencia 127/2002 el Abogado del Estado lo compara con el recargo del 100 por 100 en estos términos: «el recargo del 100 por 100 es único, es decir, no sólo excluye intereses de demora y sanciones sino que absorbe cualquier otro recargo, y por tanto el de apremio, que asciende al veinte por ciento de la deuda (arts. 58.2.d y 128 LGT, 100 RGR). En cambio, con arreglo al art. 61.2 LGT, en su redacción por Ley de 1995, los recargos del 5, 10, 15 ó 20 por 100 son compatibles con el 10 ó 20 por 100 de apremio, lo que puede llevar al 40 por 100 (más, en su caso, intereses de demora, pues son compatibles con el recargo del 20 por 100 cuando el retraso supere el año)». Ciertamente, siguiendo el *criterio cuantitativo*, se observa que la suma puede alcanzar cifras superiores al 40 por 100 de la deuda inicial, considerando que la base de aplicación del recargo de apremio incluye los recargos del art. 61.3 LGT, a lo que hay que sumar los intereses de demora. Es más, sumando únicamente los intereses de demora el importe podía exceder al del recargo del 50 por 100, y por eso la DT segunda de la Ley 25/1995 dispuso la aplicación de los nuevos recargos a partir del 1 de febrero de 1995 (para evitar el efecto anuncio se anticipó su entrada en vigor en esta materia, pues la vigencia de la Ley se inició el 23 de julio) siempre que resultase «más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación». También, hay que tener en cuenta que la sanción mínima en caso de conformidad es del 35 por 100, por lo que debería compararse con dicho importe, puesto que el recargo del 20 por 100 no admite reducción. Finalmente, debe recordarse que la Sentencia enjuicia un retraso en la autoliquidación del IVA, y que en los años en que se aplicó el recargo del 50 por 100, calificado ahora como sancionador, el importe de la sanción mínima por falta de ingreso de tributos repercutidos era

del 150 por 100, tres veces por encima de aquél, pese a lo cual se atribuyó al recargo un carácter sancionador.

En consecuencia, *atendiendo a la función del recargo del 20 por 100 y a su cuantía* (como hicieron las SSTC 164/1995 y 276/2000 al enjuiciar sus precedentes legales) *no cabe sino tildarlo de sanción*. Estos argumentos deberían orientar un hipotético fallo del Tribunal en el sentido apuntado.

VII. Bibliografía:

- BALLARÍN ESPUÑA, M.: *Los recargos por ingresos fuera de plazo sin requerimiento*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Ingresos fuera de plazo sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79.a) de la LGT», *EF*, núms. 197-198, 1999.
- CALERO GARCÍA, M. J.: «La nueva regulación del recargo único. El artículo 61.3 de la

- LGT», *Impuestos* 1995-II.
- CAYÓN GALIARDO, A.: «Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del artículo 61.3», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995.
- FALCÓN TELLA, R.: «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1995.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos* 1995-II.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., GALÁN SANCHEZ, R.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», *EF*, núm. 161-162.
- MONTESINOS OLTRA, S.: «La eficacia temporal del régimen de las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo», *Jurisprudencia Tributaria*, 1996-II.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. y SIMÓN MATAIX, M.: «La responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado: ¿un nuevo mecanismo para solicitar la devolución de pagos tributarios realizados al amparo de normas inconstitucionales?», *Impuestos*, núm. 18, 2001.

STC 173/2002, de 9 de octubre: procede el amparo constitucional por cuanto el tribunal de instancia inaplicó una ley válidamente aprobada (el recargo autonómico del 20 por 100 sobre la tasa fiscal del juego) sin haber planteado previamente una cuestión de inconstitucionalidad

Carmen Banacloche Palao

Profesora Dra. T.E.U. interina. Abogado
Universidad de Rey Juan Carlos

I. Doctrina del Tribunal:

El Tribunal Constitucional declara que la Sentencia del TSJ Cataluña de 24 de diciembre de 1998, así como el Auto de 28 de julio de 1999 son nulos por vulnerar el artículo 24 CE. Acuerda el Tribunal la retroacción de actuaciones al momento procesal inmediatamente anterior al de la referida sentencia, para que el TSJ Cataluña dicte otra en que se respete el derecho a la tute-

la judicial efectiva sin indefensión y a un proceso con todas las garantías.

De este modo se reconoce expresamente cómo el art. 24 CE prohíbe a los órganos judiciales preterir el sistema de fuentes existentes, desconociendo la eficacia de una norma legal plenamente vigente; es decir, el órgano judicial puede anular actos administrativos singulares pero no dejar de aplicar una ley postconstitucional válidamente aprobada por el Parlamento sin haber