

NUÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1998.

SANCHEZ PEDROCHE, J. A.: «El IRPF y la familia. La necesidad de un cambio», *Palau*, n.º 14, 1997.

ZARATE MARCO, A.: «Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF», *Crónica Tributaria*, n.º 93, 2000.

SSTC 23/2001, 25/2001, 26/2001, de 29 de enero, y 93/2001, de 2 de abril: 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. Por el contrario, el recargo del 10 por 100 no tiene verdadero sentido sancionador al carecer de finalidad represiva o de castigo.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

SSTC. 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. La pri-

mera 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 otras dos resuelven favorablemente sendos recursos de amparo por idéntico motivo.

STC 291/2000, de 30 de noviembre, que resuelve un recurso de amparo anulando el recargo del 100 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 18/1991) y autoplantea una cuestión de constitucionalidad.

Estas cuatro Sentencias se apoyan 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, párrafo 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.

La última enjuicia, además, el recargo del 10 por 100 creado por dicha Ley para retrasos no superiores a tres meses, tomando como punto de partida la STC 164/1995. Sobre este recargo se plantearon dos cuestiones de inconstitucionalidad que fueron consideradas notoriamente infundadas en los AATC 57/1998 y 237/1998, sobre la base de su identidad en la cuantía y en los supuestos con el interés mínimo. Dos años después, la STC 276/2000 se hizo eco de esta postura

(*) gorovi@ceu.es

(FJ 2.º) y la STC 291/2000 sancionó su constitucionalidad (FJ 9.º), ambas en consideración *obiter dicta*.

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.

En las tres primeras Sentencias se recurre la imposición del recargo del 50 por 100 tras la presentación voluntaria fuera de plazo de diversas autoliquidaciones con ingreso: por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (STC 23/2001), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (STC 25/2001), y por el Impuesto sobre el Valor añadido (STC 26/2001). En la última se recurre, además del recargo del 50 por 100, otro del 10 por 100, impuestos ambos por dos autoliquidaciones extemporáneas del Impuesto sobre el Valor añadido (STC 93/2001). Las liquidaciones tributarias fueron confirmadas, en los cuatro casos, por el TSJ de las Islas Baleares, que sostuvo el carácter no sancionador de los recargos y consideró innecesario plantear una cuestión de inconstitucionalidad. Curiosamente, otros TSJ sostuvieron el carácter sancionador de los recargos creados por la Ley

18/1991 (Madrid inicialmente y Canarias, el del 10 por 100, Valencia el del 100 por 100) o se plantearon su inconstitucionalidad (Cataluña, el del 50 por 100).

IV. Tipo de recurso:

En los cuatro supuestos se recurren en amparo las Sentencias del TSJ de las Islas Baleares por vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). En el primer recurso se alude, además, a la arbitrariedad de la resolución del Tribunal Superior de Justicia por graves errores de carácter objetivo, y en el tercero y cuarto a la vulneración de los principios de legalidad penal (art. 25.1 CE), de legalidad tributaria (31.3 CE) y de irretroactividad de disposiciones desfavorables (art. 9.3 CE) por aplicarse a cuotas devengadas antes del 1 de enero de 1992.

En todos los recursos se invoca la naturaleza sancionadora de los recargos, por lo que, al imponerse de plano y sin el preceptivo trámite de audiencia se ha producido indefensión.

V. Fundamentos jurídicos:

Comenzando por el *recargo del 10 por 100*, el fundamento jurídico segundo de la STC 93/2001 parte de la STC 164/1995, afirmando que la funcionalidad del recargo establecido por la Ley 46/1985 no era «la de una sanción en sentido propio», por no suponer un castigo por la realización de una conducta ilícita, «sino un estímulo para el cumplimiento [...] o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento». Aplicando este criterio al recargo cuestionado sostiene que «al carecer de finalidad repressiva, retributiva o de castigo, no tiene verdadero sentido sancionador y no resulta constitucionalmente exigible que este tipo de recargo respete las garantías que establecen los arts. 24.2 y 25.1 CE para las sanciones administrativas».

Por lo que se refiere al *recargo del 50 por 100*, el fundamento jurídico segundo de las SSTC 23 y 25/2001 y el tercero de las SSTC 26 y 93/2001 se remiten a la STC 276/2000, de 16 de noviembre, en la cual se declaró la inconstitucionalidad del «recargo único» del art. 61.2 LGT, sobre la base de su función (resarcitoria y disuasoria, FJ 4.º) y de su cuantía (no hay estímulo positivo, FJ 5.º). Dicha Sentencia afirmó que «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 5.º). Sostienen, por ello, las recientes Sentencias, que el citado recargo debe ser acorde con las garantías procesales del art. 24.2 CE, lo que no se produce con la dicción legal, pues «la norma que lo consagra, no sólo no establece expresamente que deba aplicarse respetando estas garantías, sino que, dado su tenor literal, conduce justo a lo contrario, esto es, a su imposición de plano» (FJ 2.º STC 23/2001 *in fine*).

Las Sentencias otorgan el amparo solicitado por haberse aplicado el referido recargo sin respetar las exigencias propias de los actos de naturaleza sancionadora y vulnerando el derecho fundamental a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador. Consecuentemente, anulan las liquidaciones giradas, los actos administrativos confirmatorios de las mismas y las Sentencias del TSJ de las Islas Baleares.

En cuanto al resto del *petitum*, la STC 23/2001 no entra a enjuiciar la posible arbitrariedad de la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, pues la inconstitucionalidad del acto administrativo impugnado «conlleva también la de la Sentencia que lo confirma» (FJ 3.º). Las SSTC 26/2001 (FJ 2.º) y 93/2001 (FJ 1.º) tampoco se pronuncian sobre la vulneración de los arts. 9.3 y 31.3 CE por no encontrarse tales preceptos entre los susceptibles de amparo constitucional—arts. 14 a 29 más la objeción de conciencia—. Finalmente, todas coinciden en que la regulación legal del susodicho recargo respeta las garantías de certeza que

derivan del principio de legalidad penal del art. 25.1 CE, denegando el amparo en este punto.

VI. Comentario crítico:

a) El recargo del 10 por 100

En los antecedentes de la STC 93/2001, tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado inciden en que ya fue declarado acorde con la Constitución en la STC 164/1995. A continuación, el fundamento jurídico segundo sostiene que dicha doctrina se aplicó en los AATC 57/1998 y 237/1998, y fue recogida—aunque incidentalmente— en las SSTC 276 y 291/2000, concluyendo sin solución de continuidad que «por ello [...] no tiene verdadero sentido sancionador». Este fue también el argumento del TSJ de Baleares para sustentar la naturaleza no sancionadora del recargo, partiendo de la STC 141/1996—cuya doctrina reproduce la mantenida por la STC 164/1995—.

Sin embargo, *estas resoluciones no afirman la constitucionalidad de tal recargo sino la de su precedente legal: el interés mínimo del 10 por 100. Y éste no coincide en su presupuesto de hecho con el recargo citado, exigible por un retraso no superior a tres meses. Con la Ley 46/1985 los ingresos extemporáneos y espontáneos comportaban el abono del interés de demora, sin que el resultado pudiera ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria. La Ley 18/1991 impone directamente un recargo del 10 por 100 a los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo efectuados dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. En el primer caso, se establece una medida resarcitoria con un componente disuasorio los primeros meses, hasta alcanzar el montante del interés de demora. En el segundo, se acentúa el carácter disuasorio, pues el recargo siempre será sensiblemente superior al interés de demora al aplicarse sólo en los tres primeros meses, transcurridos los cuales se sustituía por el del 50 por 100.*

De otra parte, siguiendo el argumento del Tribunal que elude la naturaleza represiva pero le otorga una finalidad disuasoria, cabe plantearse *¿qué sentido tiene una medida disuasoria que se aplica sobre la base de una responsabilidad objetiva? ¿Cómo puede disuadirse un comportamiento al que se le girará el recargo en ausencia de culpa? La imposición del recargo debería excluirse en los supuestos de exención de responsabilidad.*

b) El recargo del 50 por 100

Aquí, *tanto el presupuesto de hecho como la cuantía difieren respecto del interés mínimo*, pese a los intentos de identificación de las Sentencias del TSJ de Baleares denegatorias de los recursos contencioso-administrativos, posteriormente recurridas 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.

En todas las Sentencias, el Ministerio Fiscal se remite a la doctrina sentada en la STC 164/1995 y concluye que como el recargo del 50 por 100 se aproxima claramente al importe de las sanciones atenuadas (el ingreso voluntario es causa de atenuación y la sanción mínima es del 50 por 100)—con la única diferencia de que en éstas se aplicarían, además, intereses de demora— pierde su carácter disuasorio para acercarse al represivo, y «nos encontramos ante una sanción encubierta». Estas fueron los razones esgrimidas por la STC 276/2000 —en la que se fundan las Sentencias comentadas— para declarar la inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100. Afirmó el Tribunal entonces que dicho recargo 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.º).

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) admite 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.

Según nuestro criterio, *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 «eminente» 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. *Pero también lo era, a nuestro juicio, el del 10 por 100 y el del 100 por 100* —a modo de castigo incomprensible por no haber solicitado el aplazamiento y fraccionamiento tras la presentación sin ingreso de la autoliquidación—, con independencia de que una pequeña parte de su importe sirviera, simplemente, para resarcir el retraso. *Hay que considerar que el recargo del 10 por 100 podía ser más gravoso que el del 50 por 100*, en función del período de retraso y por la incompatibilidad con los intereses de demora. Así, la presentación con ingreso de la autoliquidación con un retraso de tres meses suponía un recargo del 10 por 100 equivalente al 40 por 100 anual, mientras que si el retraso era de cuatro años rondaba el 12,5 por 100 anual —al operar el recargo del 50 por 100—, cifra equivalente al interés de demora, que era del 12 por 100 en 1992 cuando entraron en vigor estos recargos. Incluso, el recargo del 50 por 100 podía ser inferior al importe a satisfacer por los intereses de demora si la presentación extemporánea se producía próxima a la finalización del plazo de prescripción, que entonces era de cinco años.

Una última cuestión es la referente a la inadmisión del amparo por cumplir con las exigencias del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE). Pensamos que *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, o regularizando con la autoliquidación del IRPF la omisión de pagos fraccionados.

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. En el caso concreto de los pagos fraccionados parece razonable que no se exija sanción por infracción grave dado su carácter instrumental respecto de la obligación principal (STSJ Madrid 2-4-1998), girando simplemente los intereses de demora por el retraso, a los que debería añadirse una sanción por la infracción simple consistente en la omisión del deber de declarar el pago fraccionado.

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 estos fallos 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.

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, en nuestra opinión *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*. Por otro lado, 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 las dos últimas Sentencias enjuician 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 fal-

ta de ingreso de tributos repercutidos era del 150 por 100, tres veces por encima de aquél, pese a lo cual, también en dicho impuesto, el recargo ha sido considerado 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) consideramos que *no cabe sino tildarlo de sanción*. Estos argumentos deberían orientar un hipotético fallo del Tribunal en el sentido apuntado.

VIII. Bibliografía:

BALLARIN ESPUÑA, M.: *Los recargos por ingresos fuera de plazo sin requerimiento*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

BLAZQUEZ 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.

CAYON GALIARDO, A.: «Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995.

El recargo del artículo 61.3», *RTT*, núm. 31, 1995.

FALCON TELLA, R.: «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *QF*, núm. 21, 1995.

MARTIN FERNANDEZ, J.; GALAN SANCHEZ, R. M., y RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», *EF*, núm. 161-162.

MIGUEL CANUTO, E. DE: «Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (I) y (II)», *RDFHP*, núms. 250, 1998 y 251, 1999.

PALAO TABOADA, C.: «Los presupuestos de la aplicación del artículo 61.3 LGT», *EF*, núm. 202, 2000.

RAMALLO MASSANET, J.: «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», *TF*, núm. 65, 1996.

SANTA-BARBARA RUPEREZ, J.: «Los ingresos tributarios realizados fuera de plazo sin requerimiento previo: su regulación en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T.», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (número monográfico), Madrid, 1996.

STC. 47/2001, de 15 de febrero: La modalidad de unidad familiar que regula el art. 87.1 de la LIRPF de 6 de junio de 1991 no lesiona el principio de igualdad (art. 14 CE), y los derechos a la intimidad (art. 18.1 CE), a la legalidad sancionadora (art. 25 CE), y de tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

Pablo Chico de la Cámara (*)

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos
Colaborador externo del Instituto de Estudios Fiscales

I. Doctrina del Tribunal:

El Tribunal Constitucional declara que el art. 87.1 de la LIRPF de 6 de junio de 1991 que regula una de las dos modalidades de

unidad familiar no lesiona el principio de igualdad, pues para colisionar con el art. 14 CE, no basta con que en situaciones puntuales, al margen de los objetivos perseguidos por la Ley, determinados sujetos pasivos, con un determinado nivel de renta,

(*) Pablo.Chico@ief.minhac.es

puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial. Por el contrario, la discriminación denunciada sólo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la conclusión de que la Ley regulara un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente a su vínculo matrimonial. Pero nada de esto puede deducirse ni del art. 87 LIRPF, que establece expresamente la posibilidad de que los cónyuges no separados legalmente opten por el régimen de tributación conjunta cuando lo estimen conveniente, ni del resto de los preceptos de la Ley 18/1991, que regulan los elementos que inciden en la cuantificación del IRPF sin atender en absoluto al estado civil de los sujetos pasivos.

Tampoco se conculca el derecho a la intimidad, pues el recurso de amparo tiene como finalidad reparar las lesiones reales, efectivas e individualizadas de los derechos fundamentales, no prevenir las futuras, eventuales o hipotéticas. Así, no basta pues con el peligro más o menos probable, sino que es requisito *sino qua non* el resultado dañino para la libertad o el derecho fundamental.

No existe lesión del principio de personalidad de la pena y de culpabilidad, pues las garantías recogidas en el art. 25 CE únicamente resultan aplicables a medidas que respondan verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado o tengan un verdadero sentido sancionador, siendo así que las liquidaciones provisionales recurridas no tienen naturaleza sancionadora, ni se enmarcan en un procedimiento de carácter punitivo.

Por último, no se ha incurrido en la incongruencia omisiva que lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva (art 24 CE), pues las sentencias impugnadas ponen claramente de manifiesto la razón por la que el órgano judicial considera que no hay vulneración del art. 18 CE.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre el principio de igualdad y su repercusión en el ámbito tributario: SSTC 27/1981;

8/1986; 209/1988; 45/1989, de 20 de febrero; 76/1990, de 26 de abril (FJ 9.º); 214/1994, de 14 de julio (FJ 8.º); 134/1996, de 22 de julio (FJ 5.º); 117/1998, de 2 de junio (FJ 8); y 46/1999, de 22 de marzo (FJ 2.º). Sobre la información con trascendencia tributaria y su incidencia en el derecho a la intimidad: SSTC 110/1984; 45/1989; 142/1993; y ATC 462/1996. Sobre las garantías recogidas en el art. 25 CE y el ejercicio del *ius puniendi* del Estado: SSTC 239/1988, de 14 de diciembre (FJ 2.º); 164/1995, de 8 de noviembre (FJ 4.º); y ATC 323/1996, de 11 de noviembre (FJ 3.º). Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva y el deber de motivar las resoluciones judiciales: SSTC 169/1994, de 6 de junio (FJ 2.º); 146/1995, de 16 de octubre (FJ 2.º); 2/1997, de 13 de enero (FJ 3.º), 235/1998, de 14 de diciembre (FJ 2.º); 214/1999, de 29 de noviembre (FJ 5.º); y 86/2000 (FJ 4.º). Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva y la incongruencia omisiva o *ex silentio*: SSTC 26/1997, de 11 de febrero (FJ 4.º); 16/1998, de 26 de enero (FJ 4.º); 215/1999, de 29 de noviembre (FJ 3.º); 124/2000, de 16 de mayo (FJ 3.º); y 212/2000, de 18 de septiembre (FJ 4.º).

III. Supuesto de hecho:

Los recurrentes —casados conforme al régimen económico de sociedades de gananciales— presentaron cada uno de ellos dentro del plazo reglamentariamente establecido sendas declaraciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios impositivos de 1993 y 1994. Cada uno de los recurrentes en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF, acogiéndose expresamente a la modalidad de «declaración conjunta», regulada en el art. 87.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, constituyeron una unidad familiar integrada, la primera de ellas, por el marido y uno de los hijos, y la segunda, por la mujer con el otro hijo. No obstante, aunque en la casilla «tipo de declaración» de cada una de las autoliquidaciones los demandantes marcaron con una X el apartado «Declaración conjunta», se hizo una llamada en la que se aclaraba que, en todo caso, se renunciaba a la modalidad del art. 87.1 (unidad familiar integrada por «los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores,

con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos») al señalarse expresamente: «optamos por la aplicación de los arts. 86-92 de la Ley de 6 de junio de 1991, de acuerdo a lo establecido en el art. 87.2. En todo caso, se renuncia a la modalidad del art. 87.1».

La Administración de Hacienda de Salamanca, considerando que la modalidad del citado art. 87.2 LIRPF no resultaba aplicable a los matrimonios (sino únicamente a las parejas de hecho, divorciados o separados), giró a los recurrentes sendas liquidaciones provisionales en concepto del IRPF de los ejercicios 1993 y 1994, respectivamente, en las que, considerando al matrimonio con sus dos hijos, una única unidad familiar —por aplicación del art. 87.1 LIRPF— se acumularon las rentas de todos sus miembros.

Los recurrentes solicitan el amparo por entender que las Sentencias impugnadas del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, vulneran el principio de igualdad (art. 14 —en relación con el 32.1 y 39.1 CE—, y los derechos de intimidad personal y familiar (18.1 CE), de personalidad de la pena y de culpabilidad (art. 25 CE) y de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Los recurrentes alegan que la interpretación que hace la Administración del precepto cuestionado lesiona el principio de igualdad pues, mientras que los matrimonios con hijos —como es el caso de los demandantes—, no pueden constituir la modalidad de unidad establecida en el art. 87.2 LIRPF (la formada por el padre o la madre con los hijos menores), ésta es una opción a la que sí pueden acogerse las parejas que conviven *more uxorio*, lo que se traducía en la práctica en un trato fiscal más favorable para estas últimas. Todos estos argumentos llevan a afirmar a los recurrentes que dicha interpretación administrativa no sólo carece de justificación razonable, sino que además contradice los arts. 32.1 y 39 CE. La infracción del art. 25 CE por su parte, sostienen los recurrentes habría tenido lugar porque la liquidación paralela practicada

por la Administración y ratificada por el órgano judicial implica, en virtud del art. 89.4 LIRPF y de los arts. 35.1 y 58.2 e) LGT, que cada uno de los cónyuges es responsable frente a la Hacienda Pública de las sanciones administrativas y, en su caso, penales, derivadas de las infracciones cometidas por el otro, sin que haya mediado siquiera la simple negligencia que existe en el art. 77.1 LGT. Por último, también a juicio de los recurrentes, las resoluciones judiciales impugnadas habrían conculcado también el art. 24.1 CE al omitir cualquier respuesta acerca de la vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar por las liquidaciones tributarias que se denunciaron en las demandas contencioso-administrativas.

IV. Tipo de procedimiento:

Los recurrentes plantean dos recursos de amparo acumulados contra las Sentencias de las Secciones Octava y Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid. Se trata de recursos de amparo de naturaleza mixta pues, por un lado, se utiliza el cauce habilitado en el art. 43 LOTC al imputar a las liquidaciones provisionales practicadas por el Administrador de Hacienda la vulneración de los derechos fundamentales a la igualdad (art. 14 CE) y a la intimidad personal y familiar (art. 18 CE), así como de los principios de personalidad de la pena y culpabilidad (art. 25 CE). Por otro lado, se achaca directa y exclusivamente a dichas resoluciones judiciales la vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales establecido en el art. 24.1 CE, acudiéndose a la vía del art. 44 LOTC.

V. Fundamentos jurídicos:

La pertenencia en el IRPF a una u otra unidad familiar no queda al arbitrio del sujeto pasivo del Impuesto, sino que se determina en la Ley con carácter imperativo.

El art. 87 LIRPF de 6 de junio de 1991 no regula a efectos del Impuesto la situación de las parejas de hecho, pues el apartado 1 requiere para configurar la unidad familiar la existencia de vínculo matrimonial, y el apartado 2, únicamente tiene en consideración las relaciones paterno-filiales.

Para poder apreciar una vulneración del art. 14 CE es, pues *conditio sine qua non* que se ofrezca un término de comparación que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia. Sin embargo, ni el art. 87 LIRPF de 6 de junio de 1991 regula desde la perspectiva tributaria las llamadas parejas de hecho —de manera que difícilmente puede sostenerse que establezca para las mismas un régimen jurídico más favorable que para quienes conviven en el matrimonio—; ni del tenor literal de la LIRPF o de la interpretación que de la misma se hace en las Sentencias impugnadas puede deducirse que, a efectos de realizar la declaración conjunta del IRPF, los padres no casados, viudos o separados puedan constituir una unidad familiar con sólo alguno o algunos de los hijos menores a su cargo; ni, en fin, las citadas resoluciones judiciales se han fundamentado en la posibilidad de que las parejas de hecho constituyan la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF.

La Ley regula dos modalidades de unidad familiar. La primera engloba aquellos supuestos en los que existe un vínculo matrimonial, con independencia de que los cónyuges tengan o no hijos menores a su cargo: los hijos, especifica claramente la norma, únicamente se integrarán en la unidad familiar «si los hubiere». La segunda, abarca los supuestos de las familias monoparentales, esto es, las formadas por el padre o la madre con sus hijos, con independencia de que éstos hayan sido adoptados, sean fruto de una anterior relación matrimonial o hayan sido concebidos fuera del matrimonio.

VI. Comentario crítico:

No compartimos el argumento del Tribunal Constitucional respecto a la no vulneración del principio de igualdad. Este Tribunal utiliza —erróneamente en nuestra

opinión— el argumento de que las parejas de hecho no constituyen modalidad de unidad familiar (FJ 7.º) para no tener que enjuiciar la posible discriminación existente entre las uniones de hecho y las uniones matrimoniales. Por ello, si bien compartimos la afirmación de que las parejas de hecho sin hijos no constituyen unidad familiar a efectos del Impuesto, no resulta insólito la convivencia *more uxorio* de estas parejas con los hijos fruto de esta relación. Con la legislación anterior nos encontramos ante una laguna legal al permitir la norma que cada progenitor de estas uniones de hecho aún conviviendo en un mismo domicilio pudiera formar una unidad familiar con cada hijo (cfr. E.SÁNCHEZ-BLANCO CODORNÍU, «Tributación conjunta: las nuevas unidades familiares», *Impuestos*, vol. II, 1992, pág. 327. En sentido contrario, C.PÉREZ DE AYALA, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 572; y V.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Obligados a declarar en la tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF (I)», *Quincena Fiscal*, n.º 7, 1998, pág. 23), siendo discriminatorio con respecto a los progenitores unidos por vínculo matrimonial, y tropezando por ende, con el principio de igualdad en conexión con el de protección a la familia.

Sin embargo, el Alto Tribunal justifica esta diferencia de trato entre las relaciones paterno-filiales con y sin vínculo matrimonial haciéndose eco de su doctrina anterior —*vid.* SSTC 73/1996, de 30 de abril (FJ 5.º); y 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 6.º)— según la cual las normas en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (FJ 7.º). Como venimos señalando, la constitución de una unidad familiar formada por parejas de hecho con hijos constituye motivo suficiente para evitar una diferencia de trato en detrimento de las relaciones paterno-filiales con vínculo matrimonial.

VII. Relevancia jurídica:

La Sentencia carece prácticamente de relevancia jurídica con la actual Ley del

IRPF 40/1998, de 9 de diciembre, pues pese a mantenerse básicamente las dos modalidades de unidad familiar, se ha variado la redacción del precepto —hoy art. 68— cerrando la posibilidad de que se interprete la norma de la misma forma que dio lugar al recurso. Así, el art. 87.2 de la actual redacción recoge expresamente como novedad que la segunda modalidad de unidad familiar (formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro) está prevista para «los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial», y además, ha de formarse con «todos» los hijos que convivan con uno u otro de los progenitores. De esta forma se excluye ya la posibilidad de que un matrimonio con varios hijos pueda acogerse a la modalidad de unidad familiar del párrafo 2.º del art. 68. Tampoco cabe ya la argucia de que en una pareja con hijos con convivencia *more uxorio* cada uno de los progenitores pudiera formar una unidad familiar de los del párrafo 2.º con un hijo distinto (la Ley expresamente emplea el término «todos») lo que podría salvar —siguiendo esta doctrina— el vicio de inconstitucionalidad por lesión del principio de igualdad (al constituir ambos términos comparables dada la identidad objetiva —pareja con y sin vínculo matrimonial—).

No obstante, y pese a la doctrina sentada por el Alto Tribunal, entendemos que en el régimen actual —por el propio juego de la tarifa progresiva del Impuesto— si bien no se discrimina directamente a los matrimonios con hijos de aquellos progenitores que conviven *more uxorio* con los hijos o que se encuentran separados legalmente, sí podría existir cierta tensión con el principio rector de protección a la familia. Así, v.gr. un matrimonio —con hijos— separado legalmente recibe todavía en la actualidad —no justificable por las economías de escala— un tratamiento fiscal desigual en comparación con otro matrimonio no separado por decisión judicial, lo que podría incitar a la disolución de éste en contra del artículo 39 CE de protección a la familia. Así, la circunstancia personal del estado civil de las personas sólo ha de ser relevante para justificar una diferencia de trato a favor de los casados, nunca en su contra tal como lo ha

reconocido nuestro más Alto Tribunal en las SSTC 184/1990; 29/1991; 30/1991; 31/1991; 35/1991 y 38/1991.

VIII. Bibliografía:

- ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 37 y ss.
- BELLVER SANCHEZ, A. y PORTABALES GONZALEZ-CHOREN, O.: «Perspectiva constitucional de la tributación familiar en el IRPF», *Impuestos*, n.º 5, 1989.
- CASADO OLLERO, G.: «Prólogo» a la obra de ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 5 y ss.
- CAZORLA PRIETO, L. M.ª: *Comentarios a la Constitución (art. 31)*, dirigido por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1985.
- FALCON Y TELLA, R.: «Comentario de Jurisprudencia», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 56, 1986.
- FALCON Y TELLA, R.: «Comentario de Jurisprudencia», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 62, 1988.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF*, Civitas, Madrid, 1983.
- LASARTE, J.; AGUALLO, A. y RAMIREZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990.
- MARTIN FERNANDEZ, F. J.: «Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial y la solidaridad tributaria de los miembros de la unidad familiar», en la obra colectiva *Sujetos pasivos y Responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- PALAO TABOADA, C.: «La unidad familiar ante el Tribunal Constitucional», *La Ley*, vol. I, 1989.
- PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993.
- SANCHEZ-BLANCO CODORNIU, E.: «Tributación conjunta: las nuevas unidades familiares», *Impuestos*, vol. II, 1992.
- SANCHEZ BLAZQUEZ, V. M.: «Obligados a declarar en la tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 7 y 8, 1998.

- SOLER ROCH, M.ª T.ª: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 66, 1990.
- TOMAS GUI MORI: *Jurisprudencia Constitucional 1981-1995. Estudio y reseña completa de las primeras 3.052 sentencias del TC*, Civitas, Madrid, 1997.
- ZORNOZA PEREZ, J.: «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 27, 1989.
- ZORNOZA PEREZ, J. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El régimen tributario de las unidades familiares en el IRPF: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988», *Hacienda Pública Española*, n.º 107, 1987.