



- ◆ Trabajo realizado por 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)

Comentarios de Jurisprudencia Constitucional

SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: 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:

STC 276/2000: el recargo único del 50 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 18/1991), vigente desde 1992 hasta 1995, es una sanción que no vulnera el art. 25.1 CE desde la perspectiva de la exigencia de *lex previa et certa*, pero sí conculca el art. 24.2 CE al no prever un procedimiento que respete las garantías procesales constitucionalmente reconocidas. Se declara, por ello, su inconstitucionalidad y nulidad.

SSTC 307/2000 y 312/2000: anulan diversas liquidaciones del recargo del 50 por 100 del art. 61.2 LGT, por vulneración del derecho a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador, dada la naturaleza sancionadora del recargo.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

El art. 31.1 de la Constitución «habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deu-

das tributarias» mediante medidas que no solamente han de ser «a posteriori» del incumplimiento sino que pueden ir destinadas a «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes» (STC 76/1990 y STC 164/1995, FJ 3).

Para determinar el carácter sancionador de una medida no basta con acudir al *nomen iuris* empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni a la clara voluntad del legislador de excluirla del ámbito sancionador (SSTC 164/1995, FJ 4 y 239/1988, FJ 3).

Tampoco es suficiente, por sí solo, el hecho de que la medida se imponga por el incumplimiento previo de las obligaciones tributarias o que la reacción ante dicho incumplimiento suponga un acto restrictivo de derechos (STC 239/1988, FJ 2, ATC 323/1996, FJ 3).

El carácter sancionador depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva pretende conseguirse. Pero no puede aceptarse un reduccionismo que excluya la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción «pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos» (STC 164/1995, FJ 4).

(*) gorovi@ceu.es

El interés mínimo del 10 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 46/1985) tiene una función resarcitoria por el retraso en el pago, junto a otra disuasoria de la tardanza en el mismo, a modo de cláusula penal en la contratación privada o administrativa. Pero la función de estos recargos no será represiva, siempre y cuando «cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)». Carece de finalidad represiva, retributiva o de castigo, por constituir un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias —en plazo y fuera de plazo— o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento (STC 164/1995, FJ 5; doctrina reiterada en las Sentencias 171/1995, 198/1995, 44/1996 y 141/1996; también en los AATC 57/1998 y 237/1998, estos últimos sobre el recargo del 10 por 100, creado por la Ley 18/1991).

Las garantías procesales del art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador, «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución» (SSTC 14/1999, FJ 3, y 194/2000, FJ 10).

III. Supuesto de hecho:

Las tres Sentencias abordan la naturaleza jurídica del recargo del 50 por 100, exigible ante la presentación por el obligado tributario de una declaración-liquidación o autoliquidación con ingreso, con un retraso superior a tres meses y sin requerimiento previo de la Administración. Esta medida estuvo vigente desde el 1 de enero de 1992 hasta el 22 de julio de 1995 inclusive, en que se publicó la Ley 25/1995 cuya vigencia se inició el día siguiente (con las matizaciones que se verán después sobre la retroactividad del actual régimen de recargos).

Los hechos que se relatan en la STC 276/2000 se refieren a «la liquidación de un recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria del IRPF correspondiente al 4º trimestre de 1991» (probablemente se trata de un pago fraccionado), que se ingresó con un retraso de 103 días sobre el plazo reglamentario. Interpuesta la pertinente reclamación, se desestimó por la Resolución de 30 de abril de 1993, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Recurrida nuevamente, ante el Tribunal Su-

perior de Justicia de Cataluña, se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad mediante Auto de 19 de diciembre de 1996, resaltándose la necesidad de dilucidar cuál era la verdadera naturaleza del recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria por ingreso fuera de plazo.

Los antecedentes de la STC 307/2000 se refieren a una declaración complementaria del IRPF correspondiente a 1991 presentada el 5 de marzo de 1993. En vía de gestión se impuso un recargo del 50 por 100 (15 de abril de 1993). Se interpuso recurso de reposición que fue desestimado (21 de mayo de 1993). Se recurrió ante el TEAR de Castilla y León, que también lo desestimó (30 de noviembre de 1994). Finalmente, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que fue desestimado por Sentencia de 16 de noviembre de 1995. Contra esta Sentencia el recurrente presentó un recurso de amparo.

En cuanto a la STC 312/2000, la situación se plantea sobre dos declaraciones complementarias relativas al IRPF de los años 1990 y 1991, presentadas en agosto de 1994, es decir, con un retraso de algo más de tres años, en el primer caso, y de dos años en el segundo. Frente a dichas liquidaciones se presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Baleares, que fue desestimada (28 de junio de 1996), como también lo fue el posterior recurso ya en el orden jurisdiccional. Por eso se interpuso un recurso de amparo —por vulneración del derecho a la defensa del art. 24 CE— contra la Sentencia dictada por el TSJ de las Islas Baleares de 29 de junio de 1998.

IV. Tipo de recurso:

La STC 276/2000 deriva de una cuestión de inconstitucionalidad elevada mediante Auto de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para dilucidar la naturaleza del recargo del 50 por 100, por entender que su regulación por la Ley 18/1991 vulnera los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de nuestra Carta Magna. El art. 24 CE porque la configuración legal de este recargo como «algo»

distinto a las sanciones y a los intereses de demora, impide la aplicación de las distintas garantías que asisten al administrado en materia sancionadora, previstas en dicho precepto constitucional, «e incluso la posibilidad de moderación de su responsabilidad en aplicación de los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora». También viola los arts. 25.1 y 9.3 CE porque al configurarse «como una medida disuasoria de naturaleza diferente a la sanción, la aplicación del mismo encubre una auténtica sanción administrativa no prevista como tal en la Ley», lo que implicaría contravención de los principios «de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos».

La STC 307/2000 viene motivada por un recurso de amparo interpuesto conforme al art. 44 LOTC, frente a la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 16 de noviembre de 1995, señalando que en virtud del principio de irretroactividad debería habersele aplicado el interés mínimo creado por la Ley 46/1985, y no el recargo del 50 por 100 instaurado por la Ley 18/1991, pues el impuesto se devengó en 1991; que hay discriminación por razón de domicilio, pues otros Tribunales Superiores de Justicia han estimado recursos análogos en casos semejantes (Valencia y Madrid); y que se ha lesionado el derecho a la tutela judicial efectiva al no plantearse cuestión de inconstitucionalidad. Pero las vulneraciones en las que se fundamenta la demanda se atribuyen también al acto administrativo de liquidación (art. 43 LOTC), en cuanto que se alega la vulneración del art. 24.1 CE por la imposición de un recargo de naturaleza punitiva sin seguir el procedimiento sancionador. Por tanto, se trata de un recurso mixto.

La STC 312/2000 trae causa también de un recurso de amparo, en este caso frente a la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de 29 de junio de 1998. Se aduce la vulneración del art. 24 CE al no tramitar el correspondiente expediente sancionador en la aplicación del recargo del 50 por 100, de acuerdo con su carácter sancionador. Realmente, nos encontramos ante un recurso

de amparo de los previstos en el art. 43 LOTC, ya que su objeto no es la Sentencia sino la liquidación de la Agencia Tributaria en la que se aplica de plano el recargo.

V. Fundamentos jurídicos:

El Tribunal aprecia algunos rasgos externos que confieren a este recargo una cierta imagen sancionadora. Primero, porque se aplica a quienes han realizado una *conducta en principio tipificada como ilícito tributario*, consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. En segundo término, incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlo, traduciéndose en la *restricción de un derecho*. En tercer lugar, la cuantía del recargo *se gradúa en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad*. En fin, la imagen sancionadora del recargo se refuerza por el hecho de que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art. 4.3, haya señalado 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*». Añade el Tribunal que el carácter sancionador «depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse»: si dicho recargo tiene una función represiva, retributiva o de castigo, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades de las que se encuentre ausente la idea de castigo.

A este respecto la Sentencia observa que el recargo único no es un tributo, ni una medida de autotutela ejecutiva. Aprecia, en primer lugar, una *función resarcitoria*, pues uno de sus ingredientes es el interés de demora.

También cumple «nítidamente, una *función coercitiva, disuasoria o de estímulo*», ante la amenaza del recargo del 50 por 100 (F.J. 4º), pero añade que, por su cuantía, no puede considerarse que cumpla «una función de estímulo positivo que permita

excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT» (F.J. 5º). Efectivamente, su cuantía «coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT», con la única diferencia de que el recargo *tiene un componente indemnizatorio, pero de magnitud insuficiente como para favorecer el pago voluntario fuera de plazo (el contribuyente moroso sólo se beneficia en el ahorro del interés de demora).*

Sienta, por ello, la conclusión de 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*». Termina el fundamento jurídico quinto afirmando que «*en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción*».

Como consecuencia de ello, el fundamento jurídico sexto dispone que a dicho recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 24.2 y 25.1 de la CE. El art. 25.1 contiene una doble garantía: de alcance material, que exige la predeterminación normativa de las infracciones y sanciones, y de alcance formal, por la reserva de Ley en materia sancionadora. Según el Tribunal, el art. 61.2 redactado por la Ley 18/1991 respeta dicho principio.

En cuanto al art. 24.2 CE, que fija las garantías procesales aplicables al ámbito administrativo sancionador, advierte de la necesidad de preservar sus valores esenciales y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 CE (STC 14/1999), observando que dichos valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, incidiera en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa (STC 18/1981). Por ello, sostiene con contundencia la *vulneración*

del art. 24.2 CE, pues «no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa», al denominarlo recargo e insertarlo en una norma relativa a la liquidación de tributos, fuera del Capítulo VI sobre «Infracciones y sanciones» de la LGT.

En suma, se declara la inconstitucionalidad de la norma impugnada por vulneración del art. 24.2 CE, con los efectos previstos en el art. 40.1 LOTC: no revisión de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes [...] inconstitucionales, «*salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*» (F.J. 7º).

Hay dos votos particulares a la Sentencia 276/2000. Por un lado, MENDIZÁBAL ALLENDE critica, como ya hiciera en la STC 164/1995, el automatismo de la norma, señalando que *la viabilidad constitucional del precepto habría requerido un expediente sancionador, con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en una resolución motivada.*

De otro, GARRIDO FALLA sostiene que no basta con denunciar la inexistencia de un procedimiento administrativo previo –como señala la sentencia–, pues ello permitiría establecer cualquier recargo, incluso de superior cuantía, sin tacha constitucional, estableciendo legalmente su imposición previo expediente administrativo con audiencia del interesado. Se muestra partidario de moderar la responsabilidad aplicando los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora. Debe considerarse, añade, la existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc. Concluye, por ello, que «*antes de invocar el canon de constitucionalidad del artículo 24.2 CE, resulta necesario denunciar la arbitrariedad*

(art. 9.3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona».

Sobre este punto debe recordarse que la cuestión de inconstitucionalidad invocaba también el art. 9.3, pero en relación a los principios de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos, sin expresa mención a la arbitrariedad, aunque ésta puede entenderse implícita en la seguridad jurídica.

La posterior STC 307/2000 reitera en su segundo fundamento lo dispuesto por la 276/2000 en cuanto al carácter sancionador del recargo, por constituir una medida restrictiva de derechos aplicable en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeñar una función de castigo. Se otorga el amparo por la indefensión que supuso su imposición de plano, infringiendo el art. 24.2 CE al no respetar las garantías procedimentales propias de los actos sancionadores (FJ 4). No entra en las otras alegaciones al estimar el recurso por el motivo señalado.

En lo que atañe a la STC 312/2000, en su único fundamento jurídico se remite, igualmente, a los razonamientos de la STC 276/2000, declarando la inconstitucionalidad y nulidad del recargo único del 50 por 100. Por ello, concede el amparo y anula las liquidaciones y la decisión impugnada.

VI. Comentario crítico:

A nuestro juicio, la naturaleza sancionadora de los recargos creados por la Ley 18/1991 quedaba clara por las circunstancias que rodearon su aprobación, incluyéndolos en una disposición reguladora de una «amnistía fiscal» a la que se contraponía la exacción de unas prestaciones —a modo de castigo para quienes no se acogiesen a ese régimen más beneficioso— que difícilmente podían estimular el pago extemporáneo.

Pero más allá de estos hechos, de la lectura de estas Resoluciones se desprende que *el argumento principal para determinar el carácter preventivo y represivo, sancionador en suma, del controvertido recargo, continúa siendo el cuantitativo.*

Así, se destaca que no existe «una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones», y que el componente indemnizatorio del recargo no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario. Como advierte el Magistrado MENDIZABAL ALLENDE en su voto particular a la Sentencia de 16 de noviembre del 2000 (que reitera en las dos siguientes), la elevación de la cifra porcentual del recargo ha sido el detonante de este «golpe de timón» en la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Ciertamente, *la cuantía* es un elemento relevante para apreciar la finalidad perseguida por la norma, en cuanto que permite identificar el componente indemnizatorio o disuasorio, pero *no debería tomarse como parámetro cuantitativo el importe de las sanciones*. Podríamos preguntarnos qué sucedería si se reformase el régimen tributario sancionador, de modo que la sanción mínima por infracción grave se redujese hasta el importe de los actuales recargos ¿Variarían por ello su naturaleza jurídica? Una respuesta afirmativa no parece tener ningún fundamento.

Por otra parte, el interés mínimo del 10 por 100 analizado por el Tribunal Constitucional en las Sentencias de 1995 y 1996, así como el posterior recargo del 10 por 100 exigible por un retraso inferior a tres meses, cuya inconstitucionalidad fue declarada infundada en dos Autos de dicho Tribunal —57 y 237/1998—, podían resultar muy superiores a determinadas multas por infracción simple (que arrancan desde las 1000 ptas. —6,01 euros— según el artículo 83.1 LGT). También eran equiparables a determinadas sanciones por infracción grave recogidas en el párrafo primero del artículo 88.1 LGT, aunque el presupuesto de estas últimas sea distinto al de las infracciones graves del art. 79.a) LGT, pero no dejan de ser medidas sancionadoras de importe igual o inferior (si opera la reducción por conformidad) al interés mínimo y al recargo declarado constitucional.

Abundando en esta idea, llama la atención que la STC 276/2000, en consideración *obiter dicta*, aprecie en el recargo del 10 por 100 una disuasión para el incumplimiento

(STC 164/1995) para, acto seguido, añadir que el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en la cuantificación del interés de demora (que operó contra el contribuyente hasta la equiparación obrada por la LDGC) tampoco constituye una medida sancionadora, siendo su finalidad meramente disuasoria y resarcitoria (FJ 3), recordando la STC 76/1990. Este parangón es difícilmente sostenible, pues con el recargo del 10 por 100 un día de retraso suponía un porcentaje del 3.650 por 100, muy por encima del interés de demora.

Seguindo los postulados de las SSTC 164/1995 y 276/2000 podría pensarse que la Ley 18/1991 instituyó dos recargos, uno disuasorio del 10 por 100 y otro sancionador del 50 por 100, cuando realmente se trata del mismo recargo, si bien se modula en su cuantía en razón del retraso producido y siguiendo el principio de proporcionalidad, aplicable a las sanciones, como señala la Sentencia del TSJ de Madrid de 10 de diciembre de 1998, aunque el recargo del 50 por 100 sea claramente desproporcionado atendiendo a las circunstancias de su imposición.

Pero lo más grave es que *todavía no sabemos exactamente cuál es el importe mínimo a considerar para determinar el carácter sancionador de los recargos*. ¿Tal vez el 35 por 100 resultante de aplicar la reducción por conformidad al 50 por 100? La STC 164/1995 decía que «la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva», y añadía que si no alcanzaba el valor de las sanciones, *ni siquiera las atenuadas*, no tendría tal carácter. La STC 276/2000 descubre la naturaleza sancionadora del recargo del 50 por 100 porque no existe una *diferencia importante* entre su cuantía y la de las sanciones por omisión de ingreso. ¿Dónde se cifra ese alejamiento destacado de las sanciones? ¿Qué quiere decir «sanciones atenuadas»? ¿A partir de qué magnitud la diferencia es importante? El Tribunal debería fijar de forma clara este criterio para acabar con la inseguridad jurídica en la aplicación de los recargos vigentes, que no se sabe si algún día —más

lejano en el tiempo de lo deseable— volverán a declararse inconstitucionales en alguna de sus categorías (5, 10, 15 o 20 por 100).

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, pues esta última nos permitirá distinguir una medida sancionadora de otra resarcitoria y/o de estímulo positivo, pero *la cuantía debe tomar como punto de partida los intereses de demora y no las sanciones*. Para que un recargo tenga un carácter meramente 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. En suma, la función de estímulo para el pago puntual o, en todo caso, voluntario aunque sea fuera de plazo, requiere una mayor adecuación al tiempo de demora.

Otra cuestión es la relativa a las exigencias del principio de legalidad. El Tribunal Constitucional sostiene que los recargos del art. 61.2 LGT respetaban las garantías de certeza que derivan del principio de legalidad penal del art. 25.1 CE. En nuestra opinión, debería tipificarse mejor el presupuesto de hecho del recargo («la infracción») y su consecuencia jurídica («el castigo»). Primero, especificando que *se exige por la presentación extemporánea*, no por el ingreso fuera de plazo, evitando confusiones en cuanto al momento del devengo. Segundo, aclarando *qué significa «sin requerimiento previo»*. Y tercero, *regulando las consecuencias del ingreso a través de una declaración-liquidación presentada en plazo del importe correspondiente a otra an-*

terior, 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. Esta situación sólo se resuelve expresamente en algunos supuestos del IVA, mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones rectificativas con los correspondientes recargos (arts. 89.5 y 114.2 LIVA). Urge la modificación de la LGT en este punto para que no quiebre el principio de seguridad jurídica, en su aspecto de certeza del Derecho.

El Tribunal Constitucional no aborda la posible retroactividad en la aplicación del recargo, pero tampoco habría prosperado este argumento, pues el presupuesto de hecho lo constituye la presentación de la autoliquidación, no el devengo del impuesto ni la finalización del plazo para declarar.

El voto particular a la STC 276/2000 sobre la vulneración del art. 9.3 CE, en su vertiente de arbitrariedad, tiene el acierto de resaltar la necesaria proporcionalidad que debe tener toda medida sancionadora. No obstante, pensamos que la Resolución del Tribunal no permite aplicar el recargo en ausencia de culpa, pues señala expresamente que el recargo del 50 por 100, por sus consecuencias punitivas, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad al «aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y *al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador*, que la imposición de toda sanción exige». Efectivamente, el Tribunal exige la existencia de un procedimiento sancionador, con audiencia al interesado, en el que se declare su culpabilidad. Sin embargo, como bien observa GARRIDO FALLA, *se olvida del principio de proporcionalidad*, exigible en el establecimiento de toda medida punitiva, que requiere la necesaria adecuación entre la conducta infractora y la sanción impuesta.

Terminando con los efectos de la Sentencia, los del inciso final del art. 40.1 LOTC, sólo se permite la revisión de procesos fenecidos mediante sentencia referentes a un procedimiento sancionador cuando, como consecuencia de la nulidad

de la norma aplicada, haya una reducción de la pena. Hay que mencionar aquí la doctrina del Tribunal que considera como situaciones inatacables tanto las resoluciones judiciales como las administrativas que hayan adquirido firmeza (STC 194/2000), e incluso las autoliquidaciones no comprobadas (45/1989 y 146/1994). Frente a esta postura, cabe recordar que la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, que introduce los recargos vigentes, se planteó entre sus objetivos disminuir la litigiosidad, reduciendo las sanciones y la cuantía de los recargos, pero con la aplicación de la jurisprudencia prospectiva y de los efectos pro futuro de las Sentencias del Alto Tribunal se consigue el efecto contrario, pues ante la más mínima posibilidad de que un precepto sea enjuiciado por el Tribunal Constitucional será conveniente impugnarlo para beneficiarse de una futura declaración de inconstitucionalidad.

No obstante, pensamos que la regla especial del art. 40.1 LOTC *in fine* permite la revisión de procesos fenecidos en los que se hubiese aplicado el recargo cuestionado, dada su consideración de sanción. Y, en todo caso, conforme al párrafo segundo de la DA 2ª del R.D. de 21 de septiembre de 1990 de procedimiento para la devolución de ingresos tributarios indebidos, se puede pedir la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria que sean nulos de pleno derecho (en este caso por omisión de los trámites esenciales del procedimiento sancionador, art. 153 LGT) o la anulabilidad de aquellos que infrinjan manifiestamente la ley (art. 154 LGT).

VII. Relevancia jurídica:

Como se ha dicho, el recargo cuestionado ya no se aplica, pero cabe plantearse qué sucederá con los actuales recargos en la redacción dada por la Ley 25/1995. ¿Les afecta, de algún modo, la doctrina del Tribunal Constitucional?

Según la doctrina mencionada, lo fundamental para decantarse entre la función disuasoria o represiva es que cumpla una función de estímulo positivo o de castigo, y que, en el primer caso, el componente in-

demnizatorio tenga la suficiente magnitud como para favorecer el pago voluntario. 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*. Es más, cuando entró en vigor esta medida, sumando los intereses de demora su importe podía ser superior al 50 por 100 para retrasos próximos al plazo prescriptorio que, entonces, era de cinco años. Por eso, la DT segunda de la Ley 25/1995 anticipó la aplicación de los nuevos recargos a partir del 1 de febrero de 1995 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» (para evitar el efecto anuncio). Y la LDGC ha suprimido ese límite temporal estableciendo como regla general la retroactividad de las normas reguladoras del régimen de recargos cuando sean más favorables para el afectado (art. 4.3). Finalmente, hay que tener en cuenta que la sanción mínima por omisión de ingreso 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.

En todo caso, queda clara la finalidad disuasoria de todos ellos y, en consecuencia, no podrán imponerse en ausencia de culpa. No tiene sentido ninguno establecer una medida disuasoria que se aplicará sobre la base de una responsabilidad objetiva: ¿cómo se puede desincentivar una conducta que no depende de la voluntad de la persona? ¿Está justificada la aplicación de estos recargos en los supuestos de exclusión de responsabilidad? Una respuesta afirmativa haría de peor condición al presentador extemporáneo que al incumplidor descubrier-

to por la Administración. La solución adecuada a estos casos son los intereses de demora, muy inferiores al importe de los recargos en cuanto que se establecen en función del tiempo. Por ejemplo, para un retraso de un año exacto el interés sería 5,5 por 100 (en el 2002), claramente por debajo del 25,5 por 100 exigible en concepto de recargo e intereses.

Por último, en todos estos recargos es necesario establecer circunstancias que modulen su aplicación. Con el art. 22 de la Ley 1/1998 se subsana el problema de la falta de audiencia, pero se mantiene el de la aplicación automática del recargo sin ponderar las circunstancias del caso concreto. Habría que modularlo en mayor grado, atendiendo a su auténtica finalidad de estímulo positivo, aun fuera de plazo, adecuándose más fielmente al retraso producido y evitando el enorme salto cuantitativo que se produce a partir del año, para no incurrir en un vicio de arbitrariedad en su aplicación.

VIII. 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.
- CAÑAL GARCÍA, F.: «Falta de cumplimiento en plazo de obligaciones tributarias», *Quincena Fiscal*, num. 13, 1999.
- 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, y «La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo», *Quincena Fiscal*, núm 8, 2001.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.: *Consecuencias del impago de los tributos*, La Ley, Madrid, 2001.
- HERRERA MOLINA, M.A.: «El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal», *Impuestos*, II/1995.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 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)», *Revista de Derecho Fi-*

nanciero y Hacienda Pública, 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», *Tribuna Fiscal*, núm. 65, 1996.

STC 291/2000, de 30 de noviembre. Carácter sancionador del recargo del 100 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso. Auto planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por inaplicación de las garantías procesales del art. 24.2 CE

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 100 por 100 por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso (redacción Ley 18/1991), de los actos administrativos de ejecución y de la Sentencia confirmatoria del mismo. Primero, porque la falta de notificación personal de la providencia de apremio vulneró el *derecho a la tutela judicial efectiva* causando indefensión, al impedir el control jurisdiccional de la ejecutividad y posterior ejecución del acto de embargo. Segundo, por constituir una sanción que se impuso de «plano», sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el *derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías*.

Se eleva al Pleno del Tribunal cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo segundo, de la LGT, en la redacción que le dio la Ley 18/1991, de acuerdo con

el art. 55.2 LOTC, por la posible vulneración del art. 24.2 CE.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Las garantías consagradas en el art. 24.2 CE sólo resultan de aplicación a los procesos judiciales y a los procedimientos administrativos sancionadores (SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2; 42/1989, de 16 de febrero, FJ 2; 181/1990, 15 de noviembre, FJ 5; 297/1993, de 18 de octubre, FJ 3; 97/1995, de 20 de junio, FJ 2; 127/1996, de 9 de julio, FJ 2; 128/1996, de 9 de julio, FJ 2; 45/1997, de 11 de marzo, FJ 3; 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 3/1999, de 25 de enero, FJ 1, y 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3.a, entre otras muchas).

No obstante, la falta de emplazamiento personal tiene relevancia constitucional en el procedimiento administrativo si concurren tres requisitos: que afecte al no emplazado en sus derechos subjetivos o intereses legítimos —embargo de cuentas corrientes—, que padezca una

(*) gorovi@ceu.es