

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7628 *Pleno. Sentencia 39/2011, de 31 de marzo de 2011. Cuestión interna de inconstitucionalidad 6567-2000. Planteada por el Pleno del Tribunal Constitucional en relación con el párrafo segundo del artículo 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Derecho a un proceso con todas las garantías: nulidad del precepto legal que establece un recargo tributario de naturaleza sancionadora para cuya imposición no se prevé la tramitación de un procedimiento contradictorio (STC 276/2000).*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Eugeni Gay Montalvo, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Ramón Rodríguez Arribas, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez y don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6567-2000, planteada por el Pleno del Tribunal Constitucional en relación con el art. 61.2, párrafo segundo, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, en la redacción derivada de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por la posible vulneración del art. 24.2 CE. Han comparecido el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, y el Fiscal General del Estado. Ha sido ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El Pleno del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 291/2000, de 30 de noviembre, dimanante del recurso de amparo núm. 2917-1994, acordó plantear la cuestión de inconstitucionalidad a la que se hace mérito en el encabezamiento.

2. Mediante providencia de 16 de enero de 2001 la Sección Cuarta acordó, conforme establece el art. 37.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), dar traslado de las actuaciones al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Igualmente se acordó publicar la incoación del proceso en el «Boletín Oficial del Estado», publicación que tuvo lugar el 31 de enero de 2001.

3. El 31 de enero de 2001 se recibió comunicación del Vicepresidente Primero del Senado dando cuenta de que la Mesa de la Cámara acordó, en su reunión del día 29 de enero de 2001, que se tuviera a dicha Cámara por personada y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTIC. Igualmente, por escrito registrado en este Tribunal el día 7 de febrero de 2001 la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara, en su reunión de 1 de febrero de 2001, conforme al

cual dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la dirección de estudios y documentación de la Secretaría General.

4. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 8 de febrero de 2001. En dicho escrito, comienza poniendo de manifiesto que, dado que la STC 291/2000, de 30 de noviembre, dictada en el recurso de amparo núm. 2917-1994, reproduciendo la doctrina sentada por este Tribunal en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, y previo reconocimiento de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente, ha anulado el recargo del 100 por 100 sobre la deuda tributaria que le fuera impuesto al recurrente en aplicación del art. 61.2 de la Ley general tributaria (LGT), párrafo segundo, en la redacción que le dio la Ley 18/1991, resultaría inútil reproducir los argumentos contrarios al carácter sancionador de dicho recargo reconocido en los citados pronunciamientos, razón por la cual se limitará «a considerar algunos aspectos relativos a los efectos de la previsible Sentencia anulatoria».

En primer lugar, la representación pública cuestiona que la totalidad del recargo del 100 por 100 tenga carácter sancionador, dado que en el mismo se integran los intereses de demora y el recargo de apremio, componentes que carecen de dicha naturaleza. Así lo habría reconocido la STC 291/2000, FJ 9, en relación con los intereses de demora al señalar que constituyen «medidas de neutralización financiera precisas para compensar a la Administración del coste que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son debidas»; y tampoco tiene carácter sancionador el recargo de apremio, dado que representa la «compensación –también general en el ordenamiento común– de los gastos y trabajos que origina la incoación de un procedimiento de ejecución forzosa contra los bienes del deudor que no satisface la deuda». En suma, intereses y recargo de apremio son «sumandos del recargo del 100 por 100 cuestionado a los que no se les puede reconocer como sanción, sino como integrantes de la “función resarcitoria” o del “componente indemnizatorio” de que habla expresamente» la STC 291/2000. Siendo esto así, considera el Abogado del Estado que el «pronunciamiento de inconstitucionalidad fundado en el carácter sancionador del recargo cuestionado habría pues de contraerse a la parte del mismo que resultase de detraer los intereses de demora y el recargo de apremio de su total importe. Sólo ese “resto” sería sanción, pues sólo él tendría una “finalidad de castigo”». Si, como señala la STC 291/2000, FJ 10, el hecho de que el recargo del 100 por 100 tenga otras finalidades distintas de la punitiva no excluye su carácter sancionador, cabe razonar a la inversa que «del hecho de desempeñar una finalidad represiva tampoco se excluye la presencia de legítimos objetivos estrictamente compensatorios o indemnizatorios dentro del recargo y susceptibles de identificación cuantitativa precisa, según las determinaciones generales de la propia Ley cuestionada».

Aunque –señala el Abogado del Estado–, tal y como observa el fundamento jurídico 10 de la STC 291/2000, en el texto del párrafo segundo del art. 61.2 LGT cuestionado (a diferencia de lo que indica en el párrafo anterior en relación con el recargo del 50 por 100) no se especifica de manera expresa si del recargo del 100 por 100 se excluyen las sanciones y los intereses de demora, a la hora de anular el precepto «resulta necesario aquilatar su sentido precisando su alcance». A este respecto se indica que el párrafo segundo del art. 61.2 LGT parece seguir una solución semejante a la del primero al hablar de un «recargo único», mención «que permite considerar comprendidos, y por tanto sustituidos a todos los elementos adicionales o complementarios de la deuda tributaria». Tal y como se deduciría de la práctica administrativa, «el recargo del 100 por 100 es ‘único’ en el sentido de que con su pago se solventan los intereses, los recargos no devengados por la ordenación tributaria sustantiva propiamente dicha y las sanciones de todo orden aplicables por la extemporaneidad de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones y por el impago de la deuda en los plazos debidos».

En segundo lugar, el Abogado del Estado se pronuncia en relación con el motivo concreto de la infracción constitucional identificada por este Tribunal en la STC 291/2000. A su juicio, habiéndose fundamentado ésta en la vulneración del art. 24 CE, puede afirmarse que la sanción impuesta en virtud del art. 61.2, párrafo segundo, LGT no incurre en

«ninguna forma de arbitrariedad intrínseca, en el sentido de haberse sancionado un hecho lícito que no se debiera castigar o que debiera castigarse con una penalidad más benigna, sino que la infracción constitucional detectada atañe exclusivamente a los modos de imposición, esto es», descansa en que el «procedimiento seguido no ha observado las garantías de defensa exigibles en unos trámites con resultado sancionador». A este respecto, subraya la representación pública que, siendo uno de los motivos en los que este Tribunal fundamentó el carácter sancionador del recargo del 50 por 100 –como recuerda la STC 291/2000, FJ 9– la coincidencia exacta de la cuantía de dicho recargo con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones graves, la naturaleza sancionadora del recargo del 100 por 100 cuestionado se revela aun con mayor nitidez, dado que en este caso la coincidencia no sólo existe en la cuantía de la sanción –dicho recargo se sitúa entre los límites cuantitativos mínimo y máximo de las sanciones por infracciones graves–, sino también en el tipo de infracción, porque la sanción encubierta bajo la forma de recargo del art. 61.2, párrafo segundo, LGT, se imponía exactamente por la misma conducta tipificada como infracción grave en el art. 79 a) LGT: la falta de ingreso de la deuda tributaria en los plazos reglamentarios. La diferencia –que no elimina el signo sancionador del precepto cuestionado– se cifraba, en opinión del Abogado del Estado, en los efectos: mientras que en el caso del art. 61.2, párrafo segundo, LGT se buscaba una liberación de las responsabilidades con una solución global comprensiva de varios conceptos heterogéneos entre los que figuraba una sanción no aplicada como tal, en el del art. 79 a) LGT se trataba de una sanción reconocida con tal carácter y determinable por los mecanismos normales. Por ese motivo, aunque en el art. 61.2, segundo párrafo, LGT se establece una sanción que se impone de plano, ello no afectaría a la legitimidad de la norma que materialmente la configura, de modo que «la declaración de inconstitucionalidad del precepto cuestionado habría de conjugar ... dos aspectos: el derecho de la Administración a sancionar una conducta antijurídica y dañosa para el interés público, con el derecho del sancionado a su defensa».

Pese a estimar que el «tiempo transcurrido y la derogación del precepto cuestionado reducirán en buena medida el número de situaciones de aplicación de la norma carentes de firmeza judicial o administrativa, o que por efecto de la interposición de recursos, hayan interrumpido los plazos de prescripción», el Abogado del Estado sostiene que, «para los casos en los que proceda la rectificación ... corresponderá a los eventuales reclamantes el derecho a que la Administración tributaria observe las garantías formales y sustantivas que sean inherentes al derecho vulnerado, consagrado en el art. 24 CE». Partiendo de este presupuesto, no obstante, caben a su juicio «dos posibles soluciones igualmente aptas para dar satisfacción al interés reconocible como legítimo en la Sentencia de amparo consistente en el derecho de la Hacienda pública a exigir las deudas y responsabilidades procedentes». La primera de ellas «sería considerar aplicable el propio art. 61.2 LGT, que conservaría íntegramente su texto, recayendo el pronunciamiento de inconstitucionalidad no por lo que el precepto dice, sino por lo que omite: la observancia de las garantías propias de los actos sancionadores». La segunda solución sería la «anulación íntegra del art. 61.2 cuestionado, sin perjuicio de que, a partir de la observación de las reglas de procedimiento que garanticen el derecho de defensa, pueda quedar la conducta del contribuyente subsumida en el art. 79 a) LGT». Y es que, para el Abogado del Estado, «la anulación por inconstitucionalidad de un precepto no debe suponer la clausura de otras vías de realización del derecho contenidas en preceptos legales ajenos al cuestionado», sobre todo cuando –como aquí sucedería– «es la misma duplicación de vías (infracciones y sanciones idénticas sólo diferenciadas por sus procedimientos aplicativos) el dato más convincente de la inconstitucionalidad de una de ellas».

El Abogado del Estado se refiere, en tercer lugar, al último inciso del art. 40.1 LOTC que permite la revisión de procesos fenecidos mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada a raíz de Sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes 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. A su juicio, esta excepción a «los efectos de la firmeza, incluso de la cosa juzgada, debe darse tanto en los casos de revisión sencilla o automática de la pena que resulten del tenor de la Sentencia de inconstitucionalidad, como en aquellos otros en los que la Sentencia que anula la ley aplicada –por no excluir la legitimidad intrínseca de la sanción, sino sólo sus modos aplicación– deba dejar la eventualidad de una nueva pena y su alcance –y por tanto su reducción– pendientes de una revisión cuyo resultado no pueda preverse de antemano de manera general». En efecto, puede suceder –explica la representación pública– que, como consecuencia de un pronunciamiento anulador de este Tribunal Constitucional, «resulte que determinado tipo delictivo no deba ser castigado, o que determinada penalidad deba estimarse sustituida por otra más leve; en estos casos, será necesaria una revisión de las penas o sanciones impuestas, pero el mecanismo revisor tendrá un carácter sumario o casi automático; bastará comprobar que la pena o sanción se impuso por un hecho no sancionable o sancionado en exceso para entender eliminada o sustituida la penalidad impuesta contra la Constitución. Pero también puede suceder que la eliminación o reducción de la pena sólo sean eventualidades de futuro, determinables sólo a través de la observancia de los mecanismos de defensa omitidos, esto es, tras la secuencia de un procedimiento depurador de las responsabilidades subjetivas como sucede en el caso presente. ... En tales casos debe entenderse también que el ejercicio del derecho de defensa no es incompatible con alcanzar un resultado sancionador idéntico al conseguido sin él. En este último supuesto no se habrá producido la condición determinante de la ruptura de los efectos de la cosa juzgada, consistente en que la inconstitucionalidad vaya materialmente ligada a una reducción o eliminación de la sanción anulada».

De todo lo anterior concluye el Abogado del Estado que, mientras «que los pronunciamientos de inconstitucionalidad que comporten una eliminación o reducción de la [pena] deberán contener no sólo una previsión de aplicación del art. 40.1 LOTC, sino también una precisión de su concreto alcance eliminatorio o reductor de sanciones», en «aquellos otros en los que la aplicación del art. 40.1 LOTC no represente sino una mera posibilidad de futuro (podrá haber casos en los que la sanción se reduzca o elimine y otros en los que no), deberá limitarse la invocación del art. 40.1 LOTC a una mera previsión genérica al objeto de hacer posible a los órganos administrativos o jurisdiccionales una acción revisora de las situaciones firmes, que no sería posible de no existir el mecanismo precitado del art. 40.1 LOTC. En tales casos la revisión de las situaciones firmes estará condicionada a un examen posterior por los órganos de aplicación ordinaria del derecho, para quienes la firmeza dejará de ser una condición negativa de la posibilidad de revisión, invirtiéndose los términos: la revisión será condicionante de la firmeza».

En suma, para el Abogado del Estado la aplicación del art. 40.1 LOTC constituye un contenido «eventual» de los pronunciamientos de inconstitucionalidad de este Tribunal, «pero en aquellos casos en los que de antemano no pueda determinarse de manera general en qué supuestos habrá reducción o eliminación de penas o sanciones, el pronunciamiento debe asumir un carácter eventual o condicionado: se podrán beneficiar de sus efectos sólo aquellos sancionados o penados para quienes resulte –en el marco de la aplicación de la legalidad ordinaria– una reducción o eliminación definitiva de la penalidad inicialmente impuesta». Por ello se aduce que el último párrafo, inmediatamente anterior al fallo, de la STC 276/2000, ha de interpretarse en el sentido de que «pretende precisamente el efecto habilitante de aplicación eventual y futura del art. 40.1 LOTC para los casos en que tras la secuencia del procedimiento adecuado, resulte una eliminación o reducción de la pena».

5. El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones el 9 de febrero de 2001. Tras referirse a los términos en los que fue estimado el recurso de amparo del que trae causa este procedimiento y transcribir el art. 61.2 LGT cuestionado, el Fiscal General del Estado expresa las razones por las que considera que su párrafo segundo debe ser declarado contrario al art. 24.2 CE.

A este respecto, comienza poniendo de manifiesto que la STC 291/2000, de 30 de noviembre, aunque excluyó que el citado art. 61.2 LGT lesionara el principio de legalidad

sancionadora porque en dicho precepto se encontraba perfectamente definida tanto la conducta que determina la imposición del recargo como el recargo mismo (FJ 11), declaró que por su cuantía dicho recargo debía considerarse como una auténtica sanción y que su imposición de plano, sin audiencia ni posibilidad alguna de defensa –en suma, sin la apertura de un expediente sancionador tramitado en forma contradictoria– vulneraba el derecho a un proceso con todas las garantías, en cuanto el derecho de defensa es predicable del procedimiento administrativo sancionador (FFJJ 12 y 13).

Recuerda, seguidamente, el Fiscal General del Estado que la STC 276/2000, de 16 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo primero, LGT, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, en el inciso que imponía un recargo único del 50 por 100, por lesionar las garantías del derecho de defensa del art. 24.2 CE. En el escrito se transcriben los párrafos del fundamento jurídico 7 de dicha Sentencia en los que este Tribunal, una vez que puso de manifiesto que dicho recargo constituía en realidad una sanción, concluyó que el precepto que lo establecía vulneraba el art. 24.2 CE porque, aunque en principio no impedía la aplicación a los sujetos afectados por el mismo de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, su literalidad conducía a la imposición de plano de una sanción administrativa, dado que no sólo no calificaba la medida retributiva que preveía como sanción, ni, por ende, se remitía al capítulo VI de la LGT (sobre «Infracciones y sanciones») ni al reglamento que regulaba el procedimiento tributario sancionador, sino que, al referirse a la misma como «recargo» y expresar que su aplicación excluía «las sanciones que pudieran ser exigibles», dirigía a los afectados, a la Administración y a los órganos judiciales hacia las normas que regulaban la aplicación de los tributos, en lugar de hacerlo a la de los principios y garantías derivadas de los arts. 24.2 y 25.1 CE. Razón por la cual, la citada STC 276/2000, FJ 7, acababa concluyendo que la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, que establecía el art. 61.2 LGT, tenía consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegara lo que a su defensa considerara conveniente en el marco del procedimiento que la imposición de toda sanción exige, conducía a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE.

Finalmente, en el escrito de alegaciones se concluye que la aplicación en este proceso de la doctrina sentada por las citadas SSTC 276/2000 y 291/2000 obliga a interesar la declaración de inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo segundo, LGT cuestionado, porque el recargo que prevé dicho precepto constituye una sanción que, al exigirse directamente en vía de apremio, no permite cumplir con las garantías del procedimiento sancionador previstas en el art. 24.2 CE. En atención a todo lo expuesto, el Fiscal General del Estado interesa que se dicte Sentencia que declare que el art. 61.2, párrafo segundo, LGT, en el inciso que impone un recargo único del 100 por 100, que se «exigirá en vía de apremio», es inconstitucional, por ser contrario al art. 24.2 CE.

6. Por providencia de 29 de marzo de 2011, se señaló para deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 31 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. En la STC 291/2000, de 30 de noviembre, el Pleno de este Tribunal otorgó el amparo solicitado frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 6 de junio de 1994, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 03-7492-1994 interpuesto contra la Resolución de la Delegación de Vigo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria notificada en el «Boletín Oficial del Estado» el 8 de octubre de 1993 mediante la que, en aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del art. 61.2 de la Ley general tributaria (LGT), en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, se impuso al recurrente un recargo del 100 por 100 sobre la deuda tributaria. El art. 61.2 LGT, hoy derogado, rezaba literalmente así:

«2. Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un

recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

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

La STC 291/2000 estimó que, «al haberse impuesto al recurrente un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha infringido el art. 24.2 CE al no respetar el derecho fundamental del demandante de amparo a no ser sancionado si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen de este precepto constitucional» (FJ 12). Por ello, al «encontrarnos ante un supuesto en el que el precepto legal que ha sido objeto de aplicación al presente caso (art. 61.2, párrafo segundo, LGT en la redacción dada por la Ley 18/1991) pudiera ser inconstitucional por vulnerar el art. 24.2 CE, el Pleno ... plantea la cuestión de inconstitucionalidad, ya que a pesar de que dicho precepto se halla hoy derogado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley general tributaria, no cabe descartar su aplicación a situaciones jurídicas pendientes (SSTC 140/1986, de 11 de noviembre, FJ 9; y 46/1999, de 22 de marzo, FJ 3)» (FJ 14).

El Abogado del Estado, a la vista de la doctrina sentada en las SSTC 291/2000 y 276/2000, de 16 de noviembre, no pone en duda el carácter sancionador del recargo del 100 por 100 previsto en el art. 61.2, párrafo segundo, LGT, sino que se limita a hacer algunas consideraciones en relación con los efectos que debería tener la previsible Sentencia anulatoria. En primer lugar, entiende que sólo debería declararse inconstitucional la parte de dicho recargo que resulta de restar de su importe los intereses de demora y el recargo de apremio, dado que, estando comprendidos ambos dentro del recargo, no tienen «finalidad de castigo» sino que cumplen la «función indemnizatoria» a la que se refiere la citada STC 291/2000. En segundo lugar, como después señalaremos más detenidamente, considera que, en la medida en que el recargo impugnado «no incurre en ninguna forma de arbitrariedad intrínseca», sino que vulnera la Constitución porque en su exigencia no se observan las garantías propias del procedimiento sancionador, la declaración de inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo segundo, LGT no debe suponer que en todo caso se anulen los recargos del 100 por 100 impuestos al amparo de dicho precepto, dado que en estos casos el art. 40.1 *in fine* LOTC sólo requiere que el órgano administrativo o jurisdiccional revise la sanción impuesta conforme a una norma declarada inconstitucional por vulneración del art. 24.2 CE cuando, tras observar las garantías propias del ámbito administrativo sancionador que se omitieron en su día, se aprecie que no concurrió la culpabilidad precisa para sancionar.

Por su parte, el Fiscal General del Estado interesa que se declare inconstitucional el art. 61.2, párrafo segundo, LGT, en el inciso que impone un recargo único del 100 por 100 «que se exigirá en vía de apremio», dado que, a tenor de la doctrina sentada en las SSTC 291/2000 y 276/2000, aunque no lesiona el principio de legalidad sancionadora, dicho recargo constituye una sanción que, de conformidad con la literalidad del precepto cuestionado, se impone sin aplicar las garantías propias del ámbito administrativo sancionador y con vulneración, por tanto, del art. 24.2 CE.

2. Entrando en el fondo de la cuestión planteada, conviene comenzar recordando que la misma se suscita por la posible contradicción con el art. 24.2 CE del párrafo segundo de art. 61.2 LGT, en la redacción que se deriva de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Partiendo de la premisa de que, como ha señalado este Tribunal en numerosas ocasiones, las garantías materiales y procesales recogidas en los arts. 24 y 25 CE sólo resultan aplicables a actos que responden al ejercicio del *ius puniendi* del Estado (SSTC 73/1982, de 2 de diciembre, FJ 3; 69/1983, de 26 de julio, FJ 4; 96/1988, de 26 de mayo, FJ 3; 239/1988,

de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 8; y 121/2010, de 29 de noviembre, FJ 7), en la STC 291/2000 nos interrogamos, en primer lugar, acerca de la naturaleza del recargo del 100 por 100 establecido en el precepto ahora cuestionado y, con fundamento en la doctrina sentada en relación con el recargo del 50 por 100 en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, llegamos a la conclusión de que el recargo previsto en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT tiene naturaleza sancionadora en la medida en que posee la «finalidad represiva, retributiva o de castigo» que hemos venido destacando como propia de las sanciones (entre otras, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; y 121/2010, de 29 de noviembre, FJ 7).

En la STC 291/2000, FJ 9, argumentamos que para comprobar si el recargo establecido en el art. 61.2, párrafo segundo, LGT posee o no carácter sancionador es preciso atender a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario o, dicho de manera más precisa, determinar «si dicho recargo tiene una función represiva –en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción–, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones» (STC 276/2000, FJ 4). Y, tras indagar sobre las funciones que cumple el recargo del 100 por 100 que establece el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, resolvimos que dicha medida tiene carácter sancionador.

En efecto, al igual que en el recargo del 50 por 100 que examinamos en la STC 276/2000, en el que ahora enjuiciamos cabe reconocer, ante todo, una medida que se concreta en la imposición de un mal o gravamen como consecuencia de la comisión por parte de su destinatario de una conducta ilícita que, además y en lo que ahora importa, resulta subsumible en la infracción administrativa tipificada entonces en el art. 79 a) LGT –consistente, en la redacción entonces vigente, en «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener»–, y que «constituye una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo»; «función que, aun cuando ciertamente no es determinante de la naturaleza sancionadora de un acto (por todas STC 276/2000, FJ 4), sí que, en determinadas circunstancias, puede constituir un indicio de su carácter sancionador. De ahí que para poder apreciar si este recargo tenía este carácter tuvimos que comprobar que esta medida restrictiva no cumplía otras funciones que pusieran de manifiesto que estos tributos no tienen carácter represivo» (STC 291/2000, FJ 9).

En la STC 291/2000 consideramos aplicable al recargo del 100 por 100 la conclusión alcanzada a este respecto, a propósito del recargo del 50 por 100, en la STC 276/2000, en la que «[e]sta indagación nos llevó a descartar que estos recargos fueran un medio para constreñir el cumplimiento de una obligación (su función no es la de asegurar la ejecución de un acto administrativo, como ocurre con las multas coercitivas: STC 239/1988, FJ 2). Tampoco consideramos que constituyeran una forma coactiva de asegurar la legalidad conculcada (SSTC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 4; 119/1993, de 19 de abril, FJ 3). Si así fuera la norma que prevé este recargo se limitaría a ordenar el pago de la deuda tributaria debida y a aplicar las medidas de neutralización financiera precisas para compensar a la Administración del coste que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son legalmente debidas, lo que no ocurre en el caso del recargo del 50 por 100, ya que el pago de la cantidad de dinero en que el recargo consiste supera ampliamente la establecida en la Ley como intereses de demora. Y por último descartamos que estos recargos tuvieran naturaleza tributaria, pues el plus de la deuda tributaria inicialmente prevista en las normas reguladoras de los impuestos que implica el recargo no tiene como fin la exigencia de un tributo –no existe un nuevo hecho imponible

revelador de una nueva capacidad económica–, sino el pago de una cantidad adicional por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la norma tributaria establece» (STC 291/2000, FJ 9).

Una vez excluido que la medida restrictiva de derechos en que consiste el recargo del 100 por 100 pudiera justificarse como medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, en la STC 291/2000 rechazamos asimismo –al igual que habíamos hecho con anterioridad en relación con el del 50 por 100– que dicho recargo cumpliera «una función indemnizatoria y de estímulo positivo que permitiera excluir la función de castigo propia de las sanciones». Por un lado, aunque en la STC 276/2000 apreciamos que el recargo del 50 por 100 «tiene una función resarcitoria –tiene un componente indemnizatorio– tal función no excluía el carácter sancionador de esta medida, pues la cuantía del recargo 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, y por ello la aplicación de estos recargos no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas que la propia LGT califica como sanciones. De este modo, al no existir una diferencia importante entre la cuantía del recargo y la de las sanciones, consideramos que este recargo cumplía, además de las otras funciones indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores» (STC 291/2000, FJ 9). Por otro lado, en «la STC 267/2000 descartamos que el recargo del 50 por 100 respondiera a otros fines que pudieran excluir su carácter sancionador. Y a la misma conclusión debemos llegar ahora puesto que, si en aquel caso consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 por 100 no podía considerarse que este recargo cumpliera una función de estímulo positivo –la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT–, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria» (STC 291/2000, FJ 10).

En definitiva, el recargo del 100 por 100 de la deuda tributaria establecido en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, 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.

3. El Abogado del Estado solicita de este Tribunal que declare que únicamente tiene carácter sancionador la parte del recargo del 100 por 100 que resulta de restar de su importe los intereses de demora y el recargo de apremio, dado que, estando comprendidos ambos dentro de dicho recargo por declaración extemporánea sin ingreso –como se desprende de la literalidad del art. 61.2 LGT, que califica el recargo cuestionado como «único» y exigible «en vía de apremio»–, se trataría de componentes que no tienen una finalidad de castigo sino puramente indemnizatoria.

Ha de convenirse con la representación pública, en efecto, en que, al establecer el párrafo segundo del art. 61.2 LGT –al igual que el párrafo primero de dicho precepto– que el recargo del 100 por 100 es «único», está excluyendo la posibilidad de que se exijan además al contribuyente cualesquiera otros componentes de los que, conforme al art. 58 de la LGT entonces vigente, podían formar parte de la «deuda tributaria», y, en particular, los intereses de demora [art. 58.2 b) LGT], las sanciones que pudieran corresponder [arts. 58.2 e) y 87.1 LGT] y, en fin, el recargo de apremio [arts. 58.2 d)], cuya cuantía era en aquel momento del 20 por 100 (art. 128.4 LGT). Y también debemos coincidir con el Abogado del Estado en que, como hemos señalado en el fundamento jurídico anterior, el recargo del 100 por 100 –al igual que los recargos del 10 y del 50 por 100 que analizamos, respectivamente, en las SSTC 164/1995 y 276/2000– cumple una función parcialmente indemnizatoria en la medida en que, indudablemente, con su exigencia se pretende también compensar a la Hacienda pública por el perjuicio que a ésta le supone la no disposición tempestiva de la deuda tributaria, de un lado, así como por los gastos que, en

su caso, pudiera originar la incoación de un procedimiento de ejecución forzosa contra los bienes del deudor que no satisface la deuda al mismo tiempo que presenta la declaración extemporánea, de otro.

A este respecto, hemos de indicar que la circunstancia de que el recargo único del 100 por 100 cumpla otros fines distintos de los punitivos –en particular, una función resarcitoria– ni excluye, como ya hemos señalado, su función punitiva o de castigo (STC 291/2000, FJ 10), ni permite fragmentarlo atendiendo a las diversas finalidades del mismo. De ahí que en la STC 276/2000, pese a que señalamos que el recargo del 50 por 100 que establecía el art. 61.2, párrafo primero, LGT también cumplía «una función resarcitoria» en cuanto que «uno de sus ingredientes era precisamente el importe de los intereses de demora» (FJ 5), declarásemos que aquel recargo, en su totalidad y sin detracer el importe correspondiente a concepto alguno, constituía una sanción, y por las mismas razones procede ahora mantener el mismo criterio en relación con el recargo previsto en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, sin que a este Tribunal, en su función de control de la constitucionalidad de la ley, le corresponda decidir sobre la procedencia del pago de intereses de demora y recargo de apremio.

4. Teniendo el recargo del 100 por 100 establecido en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT carácter sancionador, procede a continuación comprobar si su regulación vulnera o no las garantías procesales aplicables a las sanciones que se derivan del art. 24.2 CE, puesto que constituye una doctrina constitucional reiterada desde nuestra STC 18/1981, de 8 de junio, que «los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto» (FJ 2), así como que «tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión», pues, como sostuvimos en el mismo lugar, «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga» (FJ 3).

A propósito del recargo del 50 por 100, en la STC 276/2000 llegamos a la conclusión de que el párrafo primero del art. 62.1 LGT vulneraba, efectivamente, las garantías del art. 24.2 CE, pues dados los términos en los que se encontraba regulado, la ley no sólo no preveía expresamente la aplicación de las garantías propias del procedimiento sancionador, sino que, además, su literalidad conducía justo a lo contrario: a su aplicación de plano, lo que estimamos contrario al art. 24.2 CE y conllevó que declarásemos por este motivo la inconstitucionalidad del inciso primero del art. 61.2 LGT. En virtud del mismo criterio, la STC 291/2000 otorgó el amparo solicitado por el recurrente al observar que «el recargo no sólo se impuso “de plano” al demandante de amparo, esto es, sin observar procedimiento contradictorio alguno y, por tanto, privándole de toda posibilidad de defensa durante la tramitación de este procedimiento, sino que, además la Administración procedió a su ejecución, sin ni siquiera otorgarle la posibilidad de cumplir voluntariamente con el contenido del acto, ya que no sólo no se le notificó debidamente la iniciación del procedimiento de apremio, sino que tampoco se le comunicó la liquidación que a través de dicho procedimiento se ejecutó. ... Por todo ello hay que concluir que al haberse impuesto al recurrente un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha infringido el art. 24.2 CE al no respetar el derecho fundamental del demandante de amparo a no ser sancionado si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen de este precepto constitucional» (FJ 12).

De lo anterior se deriva que el recargo del 100 por 100 establecido en el párrafo segundo del art. 61.2 LGT vulnera el art. 24.2 CE, puesto que no sólo no califica a la medida retributiva que prevé como sanción, ni, por ende, se remite al capítulo VI, sobre «infracciones y sanciones», de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario

sancionador (durante la vigencia del precepto cuestionado, el Real Decreto 2631/1985, posteriormente, el Real Decreto 1930/1998, y, en la actualidad, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino que, al referirse a la misma como «recargo» y expresar que dicho recargo se «exigirá en vía de apremio» y será «único» –lo que, de conformidad con el párrafo primero del precepto, implica que su aplicación excluye «las sanciones que pudieran ser exigibles»–, «dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los tributos, en lugar de, como resultara constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan» del art. 24.2 CE (STC 276/2000, FJ 7).

En definitiva, la previsión por parte del precepto cuestionado en este proceso constitucional de un recargo único del 100 por 100 en aquellos casos en los que «los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago», supone la definición de una sanción que, 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, implica la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías, en este caso, a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el art. 24.2 CE y conduce, por tanto, a que debamos declarar la inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos previstos en el inciso final del art. 40.1 LOTC, del párrafo segundo del art. 61.2 LGT.

5. Aunque el Abogado del Estado no discute que el párrafo segundo del art. 61.2 LGT deba ser declarado inconstitucional, pretende que este Tribunal, con fundamento en que dicha inconstitucionalidad no se produce porque la sanción que establece incurra en alguna «forma de arbitrariedad intrínseca», sino «exclusivamente» porque se impone sin observar las garantías del art. 24.2 CE, reconozca la posibilidad de que la Administración tributaria, si, una vez observado el correspondiente procedimiento sancionador omitido, determinara que en su día el obligado tributario realizó culpablemente el comportamiento descrito en el citado art. 61.2, párrafo segundo, LGT, bien le exija el recargo del 100 por 100, o bien le imponga por dicho comportamiento la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el art. 79 a) LGT.

Dicha pretensión, sin embargo, no puede ser acogida por un doble motivo. En primer lugar, pese a que, como señalamos en la STC 276/2000 a propósito del recargo del 50 por 100, el que ahora nos ocupa «se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento positivo, concretamente, en el art. 79 a) LGT» (FJ 3), no corresponde a este Tribunal pronunciarse acerca de si, tras la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en su redacción dada por Ley 18/1991, de 6 de junio, una vez transcurrido en cualquier caso más de diez años desde que se impusiera a los obligados tributarios afectados el recargo del 100 por 100, y después de que los arts. 61.2 y 79 a) LGT hayan sido objeto de modificación (por la Ley 25/1995, de 20 de julio) y posterior derogación (por la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria), el ordenamiento jurídico vigente otorga a la Administración tributaria un cauce formal que le permita ejercer ahora su potestad sancionadora por la comisión de la conducta antijurídica que en su día se realizara y fuera sancionada al amparo del art. 61.2 LGT.

En segundo lugar, es preciso destacar asimismo que la vulneración constitucional declarada determina la inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo segundo, LGT y su correspondiente expulsión del Ordenamiento. Siendo esto así, el que la Administración tributaria, previa la tramitación de un procedimiento sancionador, exigiera el recargo del 100 por 100 que dicho precepto contempla no sólo no se compadecería con la previsión del art. 40.1 *in fine* de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), sino que sería, además, lesivo del derecho fundamental reconocido en el art. 25.1 CE. En efecto, conforme al primero de los preceptos citados las Sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una ley «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante Sentencia con fuerza de cosa

juzgada en los que se haya hecho aplicación» de la ley inconstitucional, «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», de manera que cuando –como sucede en el supuesto que enjuiciamos– está en juego la exclusión de una sanción administrativa, la Sentencia de este Tribunal tiene efectos incluso sobre las situaciones jurídicas declaradas por Sentencia con fuerza de cosa juzgada [en este sentido se pronuncian, a contrario, las SSTC 145/1988, de 12 de julio, FJ 9; 55/1990, de 28 de marzo, FJ 8; 159/1997, de 2 de octubre, FJ 7 b); 183/1997, de 28 de octubre, FJ 4]. Y procede recordar que, como señalamos en la STC 150/1997, de 29 de septiembre, la «retroactividad establecida en el art. 40.1, *in fine*, de la LOTC supone una excepción *in bonum* a lo prevenido, en términos aparentemente absolutos, por el art. 161.1 a) CE (“la Sentencia o Sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”) [que] tiene su fundamento inequívoco, como no podía ser de otro modo, en la misma Constitución y, precisamente, en el art. 25.1 que impide, entre otras determinaciones, que nadie pueda sufrir condena penal o sanción administrativa en aplicación de normas legales cuya inconstitucionalidad se haya proclamado por este Tribunal Constitucional» (FJ 5). Tal sería el caso si la Administración tributaria pretendiera ahora imponer o confirmar una sanción impuesta al amparo de un precepto legal que ha sido declarado inconstitucional y nulo y, por tanto, expulsado del Ordenamiento jurídico por este Tribunal.

Procede, en fin, concluir que el art. 40.1 LOTC, en relación con el art. 25.1 CE, no sólo permite la revisión de los recargos del 100 por 100 exigidos en su día al amparo del párrafo segundo del art. 61.2 LGT, incluso en los casos en los que su imposición hubiera sido confirmada mediante una Sentencia firme –«lo que presupone la existencia de cauces de revisión ... para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 25.1 CE, todo efecto de la Sentencia» (STC 150/1997, FJ 5)–, sino que, además, impide a la Administración tributaria volver a imponer dicho recargo de naturaleza sancionadora al estar previsto en una disposición legal que ya habría sido expulsada del Ordenamiento jurídico, por más que la declaración de su inconstitucionalidad y nulidad se deba a la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el art. 24.2 CE.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Declarar inconstitucional y nulo el párrafo segundo del art. 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, en su redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Publíquese la Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a treinta y uno de marzo de dos mil once.–Pascual Sala Sánchez.–Eugeni Gay Montalvo.–Javier Delgado Barrio.–Elisa Pérez Vera.–Ramón Rodríguez Arribas.–Manuel Aragón Reyes.–Pablo Pérez Tremps.–Francisco José Hernando Santiago.–Adela Asua Batarrita.–Luis Ignacio Ortega Álvarez.–Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.–Firmado y rubricado.