

**16012 Sala Segunda. Sentencia 117/1997, de 23 de junio de 1997. Recursos de amparo 1.609/1993, 1.658/1993 y 3.328/1993 (acumulados). Contra Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha recaídas en Autos seguidos contra Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de dicha Comunidad sobre liquidación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Supuesto vulneración de los principios de legalidad e igualdad y del derecho a la tutela judicial efectiva.**

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don José Gabaldón López, Presidente; don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Carles Viver i Pi-Sunyer y don Tomás S. Vives Antón, Magistrados, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En los recursos de amparo acumulados núms. 1.609/93, 1.658/93 y 3.328/93, promovidos por doña Carmen García Gutiérrez, representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Luisa Montero Correal, contra las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, núms. 188 y 191, ambas de 27 de abril de 1993, y contra la Sentencia del mismo órgano jurisdiccional núm. 475, de 25 de octubre del mismo año, recaída en Autos seguidos contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha sobre liquidación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Ha comparecido el Abogado del Estado y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral quien expresa el parecer de la Sala.

#### I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado ante este Tribunal el día 19 de mayo de 1993, la Procuradora de los Tribunales doña María Luisa Montero Correal, en nombre y representación de doña Carmen García Gutiérrez, interpuso recurso de amparo constitucional contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 27 de abril de ese mismo año.

2. La demanda se basa en los siguientes hechos:

a) En el mes de junio de 1984, la recurrente en amparo y su cónyuge presentaron declaración por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1983.

b) La Inspección de la Delegación de Hacienda de Guadalajara citó el 28 de febrero de 1988 al marido de la demandante de amparo para llevar a cabo determinadas actuaciones de comprobación e investigación. A resulta de dichas actuaciones se incoó acta de disconformidad el día 26 de mayo de 1988, por el concepto impositivo y ejercicio referenciados, en la que se suprimieron ciertas deducciones efectuadas por el sujeto pasivo y se computó un incremento patrimonial no justificado, derivado de ingresos en cuentas bancarias.

c) Practicada liquidación confirmatoria de la propuesta inspectora formulada en el acta, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha. Este órgano, con arreglo a lo dispuesto en el art. 18 de la Ley 20/1989 de 28 de julio, anuló mediante resolución de 26 de octubre de 1989 la liquidación practicada al estimar que el expediente resultaba afectado por la STC 45/1989, y ordenó la práctica de nueva liquidación de acuerdo con los criterios expresados en la citada Ley 20/1989.

d) En cumplimiento de la citada resolución, mediante escrito de 22 de mayo de 1990, el marido de la hoy demandante de amparo don Feliciano Román Ruiz optó por la tributación individual. Con fecha 12 de febrero de 1991 se notificó la liquidación girada a doña Carmen García Gutiérrez por el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1983, y por una deuda tributaria total de 410.000 pesetas, compuesta por 207.407 pesetas de cuota, 103.730 pesetas de sanción y 99.190 pesetas por intereses de demora.

e) Contra la citada liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 18 de marzo de 1992. Contra esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la Sentencia objeto de impugnación en el presente proceso constitucional.

3. En su demanda de amparo aduce la recurrente la vulneración de los siguientes derechos fundamentales:

a) Sostiene la demandante que se ha omitido todo trámite de audiencia para la determinación de la cuota tributaria y para la imposición de la sanción, por lo que, con tal proceder, la Administración la habría colocado en una situación de indefensión contraria al derecho fundamental que reconoce el art. 24.1 C.E., sin que pueda admitirse —como lo hizo el órgano judicial *a quo*— que de las disposiciones reguladoras del impuesto puede deducirse una especie de representación tácita de la demandante asumida por su esposo.

b) Se denuncia también la vulneración del derecho a la legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 C.E.) porque la recurrente en amparo fue sancionada por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituían ilícito administrativo según la legislación vigente en aquel momento. Tras la STC 45/1989 que declaró la inconstitucionalidad de la acumulación de renta, no puede imputarse a la unidad familiar las infracciones y sanciones tributarias. En los supuestos de tributación separada, al que se habían acogido la recurrente y su esposo, tales infracciones y sanciones pertenecen exclusivamente a la esfera de cada uno de los sujetos pasivos. Además, la STC 45/1989 alcanza a la imposibilidad de liquidación de un tributo sobre la base de normas contrarias a la Constitución.

c) Por último, alega la demandante de amparo la lesión del derecho a la igualdad *ex art.* 14 C.E. por haberse otorgado validez a las actuaciones realizadas por el cónyuge de la recurrente respecto de ésta sin fundamento legal suficiente. En este sentido no se habría respetado su posición de igualdad ante la Ley por el solo hecho de atender a su condición de mujer casada, con vulneración de su derecho a un trato igual que el que, sin embargo, se mantuvo con su esposo.

Por medio de otrosí se solicitó la suspensión de la ejecución de la Sentencia y de las resoluciones administrativas que aquélla confirmaba.

4. Por providencia de 18 de abril de 1994 la Sección Tercera acordó admitir a trámite la demanda y, en aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, dirigir atenta comunicación al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha y a la Sala de lo Con-

tencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de aquella Comunidad Autónoma para que remitiesen copia adverada de las correspondientes actuaciones, interesando igualmente del órgano judicial que previamente emplazase a quienes hubieran sido parte en el procedimiento para que, si así lo deseasen, pudiesen comparecer, en el plazo de diez días, en el presente proceso constitucional.

5. La Sección Tercera por providencia de 14 de julio de 1994 acordó acusar recibo de las actuaciones recibidas y dar vista de las mismas a la parte recurrente, al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal para que, dentro del plazo común de veinte días, presentasen las alegaciones que estimasen pertinentes, según determina el art. 52.1 de la LOTC.

6. El día 14 de septiembre de 1994 presentó sus alegaciones la representación procesal de la demandante. En su escrito se insistió sobre los aspectos fundamentales de su pretensión de amparo y, particularmente, sobre la indefensión padecida en el procedimiento administrativo en relación con el denunciado trato discriminatorio dado a la demandante en relación con su cónyuge, así como la inexistencia de norma sancionadora en el momento de acaecer los hechos pretendidamente ilícitos y la imposibilidad constitucional de imponer retroactivamente sanciones tributarias.

7. El escrito de alegaciones del Abogado del Estado se registró el día 8 de septiembre de 1994. Esta representación inicia su exposición mediante un análisis de cada una de las tres supuestas violaciones de derechos denunciadas en la demanda, alcanzando la conclusión de que el presente proceso de amparo ha de encuadrarse en el ámbito que delimita el art. 43 de la LOTC. Precisamente por ello se centra en el estudio del acto administrativo liquidatorio del que traen origen todas las actuaciones. Mediante este acto se fijó una deuda tributaria compuesta de tres elementos: cuota, intereses moratorios y sanción por infracción de omisión. No todos estos elementos tienen igual relevancia constitucional.

La determinación administrativa de cuotas tributarias y de intereses de demora son materias ajenas al ámbito constitucionalmente protegidos por los arts. 24 y 25.1 de la Constitución. Este último precepto constitucional se refiere a quien haya sido «condenado o sancionado» por delito, falta o infracción administrativa. La cuota tributaria no es notoriamente una sanción, sino la concreción cuantitativa del deber constitucional establecido por el art. 31.1 C.E. Tampoco tienen naturaleza sancionadora los intereses de demora (SSTC 76/1990 y 206/1993). De igual modo ni la determinación administrativa de la cuota tributaria ni la cuantificación de los intereses de demora guardan relación con la prohibición constitucional de indefensión *ex art.* 24.1 C.E. Se sigue de todo ello que la denunciada vulneración del art. 24.2 C.E. únicamente podrá examinarse respecto de la sanción que fue impuesta a la demandante de amparo. En lo que hace a la cuota tributaria y a los intereses de demora, la falta de audiencia es una cuestión de estricta legalidad y que ya ha sido examinada por el órgano competente para conocer de la misma.

Hecha esta precisión inicial, examina el Abogado del Estado si se dio cumplimiento al requisito previsto en el art. 44.1.c) LOTC. A su juicio ni del análisis del recurso contencioso-administrativo ni del posterior escrito de conclusiones se deduce referencia alguna explícita o implícita a la eventual vulneración del derecho a la igualdad (art. 14 C.E.). Es claro pues, que la queja de amparo se plantea en este particular extremo *per saltum*, con incumplimiento de lo previsto en el citado art. 44.1.c)

LOTC. Otro tanto cabe decir en relación con la supuesta violación del art. 24 C.E. Es cierto, que ante el Tribunal Contencioso-Administrativo se adujo la infracción de una circular de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria, pero se alegó como una cuestión de mera legalidad sin conexión o trascendencia constitucional alguna. En resumen, pues, en cuanto a las supuestas lesiones de los arts. 14 y 24 C.E. concurre el motivo de inadmisión previsto en el art. 50.1.a) LOTC en relación con los arts. 43.1 y 44.1.c) LOTC.

El amparo queda así reducido a la supuesta vulneración del derecho reconocido en el art. 25.1 C.E. No obstante, y con carácter meramente subsidiario, el Abogado del Estado examina las quejas de la actora en relación con el derecho a la igualdad y a una tutela judicial efectiva sin indefensión.

Comenzando por este último derecho fundamental señala el Abogado del Estado que la indefensión denunciada es, en todo caso, puramente formal y, por tanto, constitucionalmente irrelevante. Toda la tramitación del procedimiento en que se impuso originariamente la sanción tuvo lugar antes de ser publicadas la STC 45/1989 y la Ley 20/1989, de 28 de julio. Puede comprobarse que las alegaciones del marido de la actora se refieren a toda la unidad familiar, es decir, los intereses de la demandante fueron defendidos por el marido y no consta oposición ni protesta alguna de la actora contra ello. Tampoco parece verosímil que la demandante ignorase que su marido defendía los intereses comunes ante la Hacienda (art. 1.385 del Código Civil). Por otro lado, el escrito de 7 de mayo de 1990 en que se informaba de la posibilidad de optar por la tributación separada regulada en la Ley 20/1989 fue dirigido a ambos cónyuges y por tanto también a la ahora recurrente en amparo. Cumple igualmente recordar, que tanto en el derecho civil (art. 1.710) como en el tributario [art. 27.3.b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos] conocen el mandato representativo que se puede inferir *per facta concludentia*, esto es por hechos concluyentes del obligado tributario. Valorando en su conjunto las actuaciones inspectoras bien puede inferirse que la recurrente conoció y consintió la actuación de su marido.

Tampoco puede prosperar la queja de la demandante en relación con la pretendida vulneración del derecho a la igualdad. Ni la resolución administrativa se aparta de precedente alguno, ni existe aplicación de una norma pretendidamente contraria al principio de igualdad. Podría tal vez suponerse que se imputa a la Administración un trato perjudicial y discriminatorio basado en el sexo, y en el estado civil de la demandante o en ambos (mujer casada), pero falta en el expediente administrativo cualquier dato que permita fundamentar la existencia de un comportamiento inconstitucionalmente discriminatorio. En realidad lo que hace la demandante es reiterar la supuesta infracción del art. 24.2 C.E.

Finalmente analiza el Abogado del Estado la vulneración del art. 25.1 C.E. En su criterio, la aceptación de la tesis del llamado «vacío normativo» conduce a las más graves injusticias y desigualdades, pues beneficia a quienes más han incumplido y perjudica a quienes cumplieron. La STC 45/1989 no declara inconstitucional el principio de sujeción conjunta, sino la instrumentación legal de este principio a través de la acumulación de rentas. Por esta razón el art. 4.2 se declaró inconstitucional, pero no nulo, pues lo que infringía los límites dispuestos por la Constitución no era lo que la norma decía sino lo que dicha norma omitía. La elección del régimen de sujeción al impuesto es algo que corresponde al legislador y de ahí que el Tribunal Constitucional afirmase en el fundamento jurídico 11 de dicha Sentencia que corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes del régimen legal

del impuesto. Esta exhortación al legislador fue rápidamente atendida mediante la Ley 20/1989», de 28 de julio, que adaptó la Ley del Impuesto a la STC 45/1989. Resulta así que el régimen de tributación separada contenido en la Ley 20/1989 sirve para purgar todo efecto inconstitucional derivado de la acumulación de rentas en la tributación conjunta, y su aplicación retroactiva supone, por tanto, un trato más favorable para la mayor parte de los casos de acumulación de rentas impuesta por el texto anterior de la Ley 44/1978. De este modo la retroactividad del régimen de la Ley 20/1989 produce una sucesión normativa sin fisuras.

Existe incluso en el fundamento jurídico 11 de la STC 45/1989 un atisbo acerca de la legítima aplicación retroactiva de la posterior y más favorable legislación adaptadora. En efecto, en dicho fundamento se afirma enfáticamente que los preceptos declarados inconstitucionales no pueden aplicarse al ejercicio de 1988. *Item más*: se dice que el impuesto de ese ejercicio se ha devengado ya, si bien no puede ser liquidado de acuerdo con preceptos inconstitucionales. En relación con los ejercicios anteriores a 1988 lo que hizo la STC 45/1989 fue establecer límites a la posible retroactividad de la más favorable regulación nacida de la Ley 20/1989. A quien en los ejercicios anteriores a 1988 hubiera pagado lo que procedía con arreglo a la inconstitucional acumulación de rentas se le prohíbe deducir pretensiones de restitución. Son por el contrario, quienes no cumplieron como debían los que comparativamente reciben el mejor trato. En el caso de estos contribuyentes incumplidores, la inexistencia de actos firmes permite que su conducta resulte «premiada» con la aplicación retroactiva de la Ley posterior más favorable.

Por todas estas consideraciones entiende el Abogado del Estado que no existe la denunciada vulneración del derecho a la legalidad en materia sancionadora que garantiza el art. 25.1 de la C.E. En su opinión, hay retroactividad *in mitius* o *in bonam partem* y además, las nuevas sanciones individuales son consecuencia de una opción libre y voluntaria de la propia demandante por la tributación individual. Por todo ello se interesa la desestimación de la presente demanda de amparo.

9. El Fiscal ante el Tribunal Constitucional presentó su escrito de alegaciones el día 23 de septiembre de 1994. Tras una sucinta exposición de los hechos, examina el Ministerio Público cada una de las vulneraciones denunciadas en la demanda de amparo.

En lo que se refiere al derecho a la tutela judicial efectiva en lo tocante a la ausencia de todo trámite de audiencia en el procedimiento administrativo, se advierte que esta cuestión ya fue resuelta por la Sentencia ahora impugnada en la que se señaló que el obligado tributario eran todos los miembros de la unidad familiar. En este sentido es preciso tener en cuenta que, al tiempo de presentarse la primera declaración tributaria, la legislación vigente imponía la declaración conjunta de los miembros de la unidad familiar, por lo que resultaba lógico el sistema de representación tácita a que alude la Sentencia impugnada. En todo caso, es preciso tener en cuenta que la indefensión constitucionalmente relevante es únicamente aquella indefensión material y no meramente formal y, por otra parte, que las exigencias del art. 24 C.E. no son sin más trasladables a toda tramitación administrativa (STC 65/1985, entre otras). De este modo, aun admitiendo la posibilidad de que la demandante de amparo no hubiera tenido conocimiento de todas las actuaciones administrativas e inspectoras hasta que se le notificó personalmente la liquidación, es lo cierto que contra la misma interpuso recurso económico-administrativo y también el contencioso-administrativo que dio lugar a la Sentencia ahora recurrida en

amparo. En dichos recursos tuvo ocasión para utilizar todos los medios de defensa y prueba que estimó oportunos.

Tampoco puede prosperar la queja de la recurrente en relación con la alegada vulneración de su derecho a la igualdad. La demandante de amparo fundamenta esencialmente esta queja en la plena capacidad de la mujer casada para la defensa de sus intereses propios. Entiende el Fiscal que esta argumentación carece en sí misma de contenido pues no se ha producido vulneración alguna del citado derecho fundamental. De hecho, aunque hipotéticamente se admitiera la existencia de una inicial vulneración del principio de igualdad en las actuaciones administrativas, la misma habría sido subsanada al entenderse la Administración directa y personalmente con la demandante de amparo, y al actuar ella personalmente contra el acto administrativo recurrido.

Por último examina el Ministerio Público la denunciada lesión del principio de legalidad ex art. 25.1 C.E. que se apoya básicamente en dos argumentos: a) considera anti-jurídica la imputación a la unidad familiar de infracciones y sanciones tributarias que pertenecen exclusivamente a la esfera de cada uno de los sujetos pasivos; y b) tras la STC 45/1989 es imposible liquidar un tributo sobre la base de normas contrarias a la Constitución.

Con relación al segundo de los mencionados argumentos, considera el Ministerio Fiscal que no ha existido vacío legislativo alguno como consecuencia de la citada Sentencia constitucional y que, en consecuencia, la Administración podía, como así hizo, practicar la correspondiente liquidación tras conceder a los interesados la opción por la tributación conjunta o separada. En lo que se refiere a las sanciones la Sentencia que ahora se impugna efectúa un tratamiento unitario para los dos recurrentes en la vía contencioso-administrativa, con apoyo en lo dispuesto en el art. 15.3 de la Ley 20/1989. Dicho artículo ha sido declarado conforme a la Constitución por la STC 146/1994 en cuanto a la atribución del carácter de deudas tributarias mínimas a las satisfechas por los sujetos pasivos con ocasión de las liquidaciones efectuadas con anterioridad a la STC 45/1989.

Ahora la citada STC 146/1994 declaró la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989 en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece. Dicha inconstitucionalidad se justifica porque dicho precepto conculca el principio de personalidad de la pena y, en consecuencia, vulnera el art. 25.1 de la C.E. (fundamento jurídico 4.º). Según la demandante de amparo la sanción que se le impone es por lo que denomina una «infracción de omisión», sin que nos conste si se impusieron sanciones al cónyuge de la demandante, ni su tipificación, el art. 77 de la L.G.T. considera infracciones simples «el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves». Pues bien, precisamente, sobre la base del mecanismo de la representación tácita, impugnado por la demandante de amparo, entiende el Ministerio Fiscal que no existen datos para afirmar que la demandante cometiese la infracción tributaria que se le imputa mediante la correspondiente sanción, por lo que se habría producido la vulneración del principio de personalidad de las sanciones establecida en el art. 25 de la C.E. y a que alude la STC 146/1994.

Por todo lo expuesto, concluye el Ministerio Fiscal interesando que en su día se dicte Sentencia en la que se declare que los actos recurridos no han vulnerado los derechos a la tutela judicial efectiva y de igualdad de la demandante, ni tampoco el principio de legalidad en lo que se refiere a la liquidación practicada. Otor-

gándose, sin embargo, el amparo, en lo que se refiere a la imposición a la demandante de una sanción por infracción de omisión, ya que la misma ha vulnerado el art. 25.1 C.E.

10. Habiendo interesado la demandante la suspensión de los actos y resoluciones impugnadas, la Sección Tercera mediante providencia de 18 de abril de 1994, acordó formar la oportuna pieza separada para la tramitación del incidente de suspensión, que fue resuelto mediante Auto de 9 de mayo de 1994, por el que se acordó denegar la suspensión interesada.

11. El día 25 de mayo de 1993, doña María Luisa Montero Correal, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de doña Carmen García Gutiérrez, interpuso recurso de amparo constitucional contra la Sentencia núm. 191, de 27 de abril de 1993, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y por la que se desestimó el recurso promovido por la ahora demandante de amparo contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 16 de enero de 1992, que confirmó las liquidaciones practicadas por la Inspección de la Delegación de Hacienda de Guadalajara, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio de 1982.

12. En su demanda de amparo aduce la actora la vulneración de sus derechos fundamentales a la igualdad (art. 14 C.E.), a una tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.) y al principio de legalidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador. La invocación de los citados derechos fundamentales se articula con idéntica fundamentación a la expuesta en la demanda de amparo que dio lugar al recurso núm. 1.609/93, por lo que resulta innecesaria su reiteración en este lugar.

13. Por providencia de la Sección Cuarta, de 18 de abril de 1994, se acordó admitir a trámite la demanda y en aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC interesar del Tribunal Económico-Administrativo Regional y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha copia advenida de las actuaciones correspondientes. Igualmente se dirigió atenta comunicación al referido órgano judicial para que, antes de remitir los Autos emplazase a quienes hubieren sido parte en el procedimiento, para que pudiesen, si así lo estimasen oportuno, comparecer en el presente proceso constitucional y defender sus derechos e intereses.

14. Por providencia de 14 de julio de 1994, la Sección Tercera acordó acusar recibo de las actuaciones remitidas y dar vista de las mismas a la parte recurrente, al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal para que dentro del plazo común de veinte días presentasen las alegaciones que estimasen pertinentes, con arreglo a lo dispuesto en el art. 52.1 de la LOTC.

15. El día 14 de septiembre de 1994 presentó sus alegaciones la demandante de amparo que son del todo coincidente con las formuladas en el recurso núm. 1.609/93.

16. El día 8 de septiembre de 1994, presentó el Abogado del Estado su escrito de alegaciones, cuyos argumentos coinciden en lo sustancial con los expuestos en el recurso de amparo núm. 1.609/93, interesándose expresamente la acumulación de los mismos.

17. El Ministerio Fiscal presentó su escrito de alegaciones el 23 de septiembre de 1994 en el que se reproducen sustancialmente los mismos argumentos

que los manifestados en el recurso de amparo tramitado bajo el núm. 1.609/93.

18. Mediante providencia de 29 de mayo de 1995 la Sección Tercera acordó conceder el plazo común de cinco días a las partes personadas y al Ministerio Fiscal para que alegasen respecto a la acumulación del presente recurso con el tramitado bajo el núm. 1.609/93. Por Auto de 25 de septiembre de 1995 se acordó la acumulación de ambos recursos de amparo.

19. El día 12 de noviembre de 1993 la Procuradora de los Tribunales doña María Luisa Montero Correal, en nombre y representación de doña Carmen García Gutiérrez, interpuso recurso de amparo constitucional contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm. 475, de 25 de octubre de 1993, que desestimó el recurso promovido contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha recaídas en relación con la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 1984.

Este nuevo recurso de amparo, tanto en los hechos como en su fundamentación jurídica, es sustancialmente coincidentes con los recursos de amparo núms. 1.609/93 y 1.658/93, por lo que huelga su reiteración. Interesándose, igualmente, tanto la suspensión de los actos y resoluciones impugnadas como la acumulación de la demanda a la tramitada bajo el núm. 1.609/93.

20. La Sección Primera, por providencia de 21 de marzo de 1994 acordó, a tenor de lo dispuesto en el art. 50.3 LOTC, conceder el plazo común de diez días al Ministerio Fiscal y a la solicitante de amparo para que dentro de dicho término alegase en relación con la posible concurrencia de la causa de inadmisión prevista en el art. 50.1.c) de la LOTC.

Por providencia de 25 de abril de 1994, la Sección Primera, tras el examen de las alegaciones emitidas por el Ministerio Fiscal y la demandante de amparo, acordó admitir a trámite la demanda y, con arreglo a lo dispuesto en el art. 50.1 LOTC librar atenta comunicación a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha para que remitiesen testimonio de las actuaciones y emplazase al Abogado del Estado por si desease comparecer en el presente proceso constitucional.

21. Mediante providencia de 5 de mayo de 1994 la Sección Primera acordó tener por personado al Abogado del Estado entendiéndose con el mismo las sucesivas diligencias. Por providencia de 12 de septiembre de 1994, la Sección Primera acordó, a tenor de lo dispuesto en el art. 52 LOTC, dar vista de todas las actuaciones del recurso, por el plazo común de veinte días para que las partes personadas aleguen lo que a su derecho convenga.

22. El día 27 de septiembre de 1994 presentó su escrito de alegaciones el Abogado del Estado, básicamente coincidentes con las formuladas en los recursos de amparo núm. 1.609/93 y 1.658/93, por lo que resulta innecesaria su reiteración.

El día 27 de septiembre de 1994 presentó sus alegaciones la demandante de amparo, reproduciendo fundamentalmente las expuestas en los recursos de amparo anteriormente citados.

El Ministerio Fiscal presentó su escrito de alegaciones el día 13 de octubre de 1994, y en términos similares a los utilizados en los recursos de amparo núms. 1.609/93 y 1.658/93, por lo que interesó, como

había hecho en ellos, la estimación de la demanda por vulneración del art. 25.1 de la C.E.

23. La Sección Primera, por providencia de 25 de abril de 1994, acordó formar la pertinente pieza separada de suspensión que fue resuelta mediante Auto de 23 de mayo de 1994 en sentido desestimatorio de la suspensión solicitada. La no suspensión se acordó también en el recurso núm. 1.658/93 (Auto de 9 de mayo de 1994) y en el recurso núm. 3.328/93 (Auto de 23 de mayo de 1994).

Mediante providencia de 29 de mayo de 1995, acordó oír por el plazo común de cinco días a las partes personadas en el proceso para que alegasen en relación con la acumulación de la presente demanda de amparo a la tramitadas bajo los núms. 1.609/93 y 1.658/93. Por Auto de 25 de septiembre de 1995 se acordó la acumulación del presente recurso de amparo a los anteriormente señalados.

24. Por providencia de 20 de junio de 1997, se fijó para la deliberación y votación de la presente Sentencia el día 23 siguiente.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Los tres recursos de amparo acumulados interpuestos por doña Carmen García Gutiérrez tienen un mismo objeto: la impugnación de las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los años 1982, 1983 y 1984, giradas individualmente a la recurrente con arreglo a la Ley 20/1989, dictada para acomodar la regulación del impuesto a la STC 45/1989 que declaró la nulidad de la obligación de la unidad familiar de hacer la liquidación conjunta y estableció la libertad de los interesados para hacerla conjunta o separada. A esta última modalidad se acogieron los cónyuges don Feliciano Román Ruiz y la recurrente en amparo y sus iniciales declaraciones conjuntas, hallándose en fase de reclamación económico-administrativa, fueron anuladas para, en cumplimiento de la citada Ley 20/1989, sustituirlas por las declaraciones individuales de uno y otro cónyuge.

Las practicadas con este carácter a la esposa, doña Carmen García Gutiérrez, fueron notificadas personalmente a la interesada y contra ellas promovió los pertinentes recursos económico-administrativos y, desestimados éstos, agotada, pues, la vía administrativa, interpuso los correspondientes recursos jurisdiccionales que fueron desestimados por las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que son objeto de los presentes recursos de amparo. El primero de los presentados (R.A. núm. 1.609/1993), está referido a la liquidación de 1983; el segundo (R.A. núm. 1.658/1993) a la correspondiente al año 1982; y, en fin, el tercero a la liquidación de 1984 (R.A. núm. 3.328/1993). En todos ellos se impugnan las liquidaciones en su totalidad, es decir, las cuotas tributarias, los intereses de demora y las sanciones. Los preceptos constitucionales cuya vulneración se denuncia en los recursos son, citados por el orden en que vamos a examinarlos, el principio de igualdad que garantiza el art. 14 C.E., el de la tutela judicial efectiva sin indefensión del art. 24.1 y, finalmente, el principio de legalidad del art. 25.1 en lo concerniente a las sanciones contenidas en las liquidaciones impugnadas.

Los recursos hay que encuadrarlos, como se hace en las demandas (apartado tercero de los dedicados a los requisitos procesales) y señala el Abogado del Estado en sus alegaciones, en el marco del art. 43 de nuestra Ley Orgánica «actos jurídicos del Gobierno o de sus autoridades o funcionarios». Las resoluciones judiciales

de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, dictadas en los procesos previos exigidos legalmente para preservar el carácter subsidiario del amparo constitucional, son también impugnadas, pero no por infracciones de esa naturaleza imputables de modo inmediato y directo a las mismas, sino por no haber obtenido en dichos procesos la tutela de los derechos fundamentales invocados cuya infracción se había cometido, a juicio de la recurrente, en los expedientes administrativos y resoluciones dictadas en la vía económico-administrativa.

2. Encuadrado en los términos expuestos el tema debatido y las infracciones constitucionales denunciadas, procede examinar en primer lugar la queja relativa a la omisión en toda la tramitación administrativa de la audiencia a la interesada, privándose a la recurrente en la formulación de las liquidaciones y, por tanto, en la determinación de las cuotas, intereses y sanciones, de la posibilidad de hacer alegaciones al respecto sin que, a su parecer, pueda entenderse —como hicieron los órganos judiciales— que el marido de la actora actuó en representación tácita de la misma, pues ese criterio hermenéutico de las disposiciones reguladoras del impuesto desconoce su posición de igualdad ante la Ley por el solo hecho de su condición de mujer casada, condición que no la privaba de sus derechos de audiencia y defensa. De ahí que en relación de causa a efecto, entienda vulnerados el art. 14 C.E. y su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión del art. 24.1 de la norma fundamental.

El Abogado del Estado en sus alegaciones, bajo la rúbrica «sobre el cumplimiento del art. 44.1.c) LOTC», opone a la viabilidad de estos motivos de impugnación la excepción derivada de la exigencia prevista en el citado precepto de nuestra Ley Orgánica que, velando por la naturaleza subsidiaria del amparo constitucional (art. 53.2 C.E. y 41.1 y 43.1 LOTC), requiere, para entender correctamente agotada la vía judicial procedente, «que se haya invocado formalmente en el proceso el derecho constitucional vulnerado, tan pronto como, una vez conocida la violación, hubiere lugar para ello». Requisito que este Tribunal desde el primer momento (STC 47/1982) ha interpretado en sentido finalista, es decir, expresivo del marco constitucional desde el que se hacen las alegaciones que permita al Tribunal ordinario cumplir su función de tutelar los derechos fundamentales y las libertades públicas, preservándose así el carácter subsidiario del recurso de amparo (SSTC 46/1983, 75/1984 y 203/1988, entre otras muchas).

Pues bien, examinadas las actuaciones judiciales, ha de apreciarse la excepción que, como causa de inadmisión de estos motivos, alega el Abogado del Estado. Desde la demanda con la que la actora inició el procedimiento contencioso-administrativo hasta su escrito de conclusiones, no aparece invocación alguna de la discriminación que, como mujer casada, se denuncia ahora *per saltum* en el recurso, como causante de la omisión de una serie de garantías exigidas para las actuaciones judiciales en el art. 24 C.E. que, con los matices, distinciones y peculiaridades propias de las actuaciones administrativas, son trasladables a éstas. De ahí que de haberse entendido como causa de tales omisiones la discriminación que por su condición de mujer casada alega ahora en amparo la recurrente porque tal condición no altera su derecho de igualdad respecto del marido por disponerlo así el art. 14 C.E., debió ser esta alegación base y fundamento de la demanda judicial, dotando así la vulneración denunciada de la dimensión constitucional que, procedente o no, era necesaria para que los órganos judiciales, a quienes corresponde en primer lugar la protección de los derechos fundamentales, pudieran con-

templar y resolver desde esa perspectiva constitucional el problema planteado. Al no hacerlo así la recurrente, limitándose a denunciar como infracciones de mera legalidad ordinaria las invocadas en la demanda —falta de audiencia personal y no representación por el marido—, y tratadas desde este ángulo por las Sentencias impugnadas, a través de una fundamentación suficiente y razonable que satisface cumplidamente la exigencia de motivación del art. 120.3 C.E., ha de concluirse que en nada vulneran dichas resoluciones la exigencia de una respuesta fundada en Derecho que es, en lo esencial, lo garantizado por la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 C.E.

En definitiva, no cabe apreciar la indefensión alegada por la recurrente que, tanto en las reclamaciones económico-administrativas como en las jurisdiccionales a su instancia seguidas, pudo alegar en defensa de sus derechos e intereses frente a las liquidaciones impugnadas, cuanto estimara procedente a tales efectos. Es más, en los procesos contencioso-administrativos se revisaron con todas las garantías legales las infracciones de las actuaciones administrativas denunciadas por la recurrente. Si éstas no han sido apreciadas por las Sentencias impugnadas, no cabe plantear nuevamente ante este Tribunal lo ya resuelto por los órganos judiciales dentro de la potestad que corresponde a los mismos de forma exclusiva y excluyente en virtud de lo dispuesto en el art. 117.3 C.E. Si este Tribunal revisara ahora lo ya resuelto por los órganos judiciales, apreciando en el problema debatido una dimensión constitucional que, como tal, no fue planteada en el proceso antecedente —la discriminación contraria al art. 14 C.E.—, desconocería, como ya hemos dicho, lo dispuesto en el art. 44.1.c) de nuestra Ley Orgánica que preserva la naturaleza subsidiaria del recurso de amparo.

3. Se alega en la demanda, como otra vulneración de derechos fundamentales, que las resoluciones administrativas y las judiciales que las confirmaron habrían conculcado el derecho al principio de legalidad en materia sancionadora que reconoce el art. 25.1 de la Constitución. En su demanda suscita la actora la posible inconstitucionalidad de las sanciones tributarias impuestas por aplicación de la Ley 20/1989 y correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1988. Dichas sanciones se cuantificaron en función de las cantidades dejadas de ingresar, para lo que resultaba preciso aplicar algunas de las normas que se vieron afectadas por la STC 45/1989 sobre tributación de los sujetos integrados en unidades familiares a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En criterio de la demandante de amparo ni esas normas podían ser aplicadas por haber sido declaradas inconstitucionales y, por tanto nulas, ni tampoco podían aplicarse las posteriormente incorporadas por el régimen transitorio de la Ley 20/1989, porque en este último caso se vulneraría el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras.

Este tema se enjuicia y desestima en las Sentencias impugnadas (fundamento de Derecho 8.º) que, con cita de la Sentencia de la propia Sala de 14 de septiembre de 1992 —cuya doctrina aplica—, entiende que la Ley 20/1989 es clara al respecto e interpretando los arts. 15 (apartados 3, 4 y 5) y 17 de la misma, llega a la conclusión, tras una motivación razonada, de que hay que confirmar el criterio que sostiene la Administración: el régimen de infracciones y sanciones tributarias no se vio afectado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989.

Pues bien, no es preciso que examinemos la fundamentación que sobre este extremo relativo al principio de legalidad (art. 25.1 C.E.) hacen las Sentencias

impugnadas para confirmar el criterio de las resoluciones administrativas, concluyendo que no se ha producido la vulneración de dicho principio, porque este problema se ha planteado en términos similares a los formulados por la actora, en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 88/1992 sobre el art. 15.3 de la Ley 20/1989 que fue resuelto por nuestra STC 38/1997.

A esta Sentencia nos remitimos en su integridad puesto que, como hemos dicho, resuelve el problema ahora planteado en estos recursos de amparo y, por tanto, debemos aplicar la doctrina entonces expuesta, destacando que en el fundamento jurídico 3.º se dijo lo siguiente: «En los ejercicios anteriores a 1988, aún vigente el sistema objeto luego de la STC 45/1989 con todos los derechos y obligaciones derivados del mismo, ningún obstáculo existía a la presentación y liquidación de las declaraciones y, en relación con ello, nada impedía que pudieran cometerse infracciones en el cumplimiento de obligaciones tributarias, se omitiese la presentación de declaraciones, se dejara de abonar la totalidad o parte de la cuota autoliquidada, se omitiesen partidas de ingresos, etc., y se aplicasen en consecuencia las sanciones correspondientes. Es sólo al ejercicio de 1988 al que expresamente se refiere el fundamento jurídico 11 de la STC 45/1989 cuando dice que la ilegitimidad constitucional de los preceptos enjuiciados "hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución" y cuya expulsión del ordenamiento sólo pudo producirse a partir del momento de la publicación de la Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado"».

Y en el apartado siguiente del mismo fundamento se añade: «La denominada "laguna parcial" no se refiere a la existencia de la deuda tributaria ni, en su caso, a la de la infracción y la sanción, sino sólo a la ausencia temporal de reglas con las que determinar la cuantía concreta de aquélla. Más, esa transitoria imposibilidad de fijación de la cuantía de la deuda (y, por tanto de la sanción) desapareció cuando, de acuerdo con nuestra Sentencia, se promulgó la Ley aquí cuestionada. No hay, pues, laguna punitiva alguna, al existir predeterminación legal tanto respecto de la infracción como de la sanción.

Por aplicación de la doctrina expuesta que ha venido a confirmar, en lo esencial, lo argumentado por las Sentencias impugnadas, procede desestimar también la vulneración del art. 25.1 C.E. denunciada en la demanda.

## FALLO

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

Ha decidido

Desestimar los presentes recursos de amparo interpuestos por doña Carmen García Gutiérrez.

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

Dada en Madrid, a veintitrés de junio de mil novecientos noventa y siete.—José Gabaldón López.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Carlos Viver i Pi-Sunyer.—Tomás S. Vives Antón.—Firmados y rubricados.