



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

0 0535743

1

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO

Nº de Registro: 273/97

Excmos. Sres.:

D. Alvaro Rodríguez Bereijo
D. José Gabaldón López
D. Fernando García-Mon y
González-Regueral
D. Julio Diego González Campos
D. Pedro Cruz Villalón
D. Carles Viver Pi-Sunyer
D. Enrique Ruiz Vadillo
D. Manuel Jiménez de Parga y
Cabrerá
D. Tomás S. Vives Antón
D. Pablo García Manzano

ASUNTO: Cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

SOBRE: Art. 58.2 e) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

A U T O

I. ANTECEDENTES

1. El día 23 de enero de 1997 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Presidente de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sección, de 14 de noviembre de 1996, en el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 58.2 e) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por su posible contradicción con el derecho a la tutela judicial efectiva, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1 C.E.) y con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.).

2. La cuestión trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 1219/93 promovido por doña Josefa Martí Llaó contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 26 de marzo de 1993, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra el acuerdo del Servicio de Recaudación



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

0 0535605

2

de Tarragona por el concepto de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1986.

Concluido el procedimiento, y con suspensión del término para dictar Sentencia, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por providencia de 16 de octubre de 1996, acordó oír a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común e improrrogable de diez días, para que formularan alegaciones sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 58.2 e) de la Ley General Tributaria por su posible contradicción con el derecho a la tutela judicial efectiva, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24.1 C.E.) y con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.), al incluirse en el precepto legal cuestionado las sanciones tributarias, propias del derecho sancionador, con conceptos típicos del derecho tributario, privando al actor de la posibilidad de impugnarlas de forma autónoma.

Evacuado el trámite de alegaciones conferido, el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal se opusieron al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que lo estimó oportuno la representación procesal de la parte demandante.

3. En el Auto de planteamiento, el órgano judicial propo-
nente realiza, en síntesis, las siguientes consideraciones:

a) Sin necesidad de detenerse en la diferencias y analogías entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, sí debe de tenerse en cuenta, sin embargo, que, en virtud del principio de legalidad en materia sancionadora que consagra el art. 25.1 C.E., el legislador puede manifestar el ius puniendi del Estado tanto por vía judicial como por la administrativa. Buena prueba de ello es que el propio Tribunal Constitucional tiene declarado en una reiterada doctrina jurisprudencial que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho sancionador, dado que ambos son



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

0 0535606

3

manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales". De este modo, el Tribunal Constitucional suplió la falta de principios propios del ius puniendi con una remisión general al derecho penal.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administración Públicas y Procedimiento Administrativo Común, dedica el Capítulo Primero de su Título X a los principios de la potestad sancionadora, claramente derivados del derecho penal, y el Capítulo Segundo a los principios del procedimiento sancionador. Su Disposición Adicional Quinta establece que "los procedimientos administrativos en materia tributaria, y en particular, los procedimientos de ... los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley". Dado que dicha previsión, en tanto que excepcional, debe ser interpretada restrictivamente, cualquier manifestación de la potestad sancionadora de la Administración Pública debe respetar lo dispuesto en la mencionada Ley, tanto en cuanto a los principios de la potestad sancionadora, como en la regulación de los principios del procedimiento sancionador.

De otra parte, el actual derecho tributario encuentra su fundamento en el art. 31.1 C.E., que impone a todos los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios que en el mencionado precepto se recogen. La naturaleza jurídica del derecho administrativo sancionador y las normas propias del derecho tributario son, pues, totalmente diferentes, al igual que lo son sus principios generales e, incluso, los constitucionales, los procedimientos, efectos jurídicos etc.

La falta de homogeneidad entre las normas tributarias y las sancionadoras obliga a que el aspecto material y formal en que



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

13
0 0535607

4

se puedan manifestar se lleve a cabo por procedimientos diferentes, es decir, no incluyendo dentro de los conceptos propios del derecho tributario otros que pertenecen al derecho sancionador, pues de lo contrario se podrían lesionar los principios de una u otra rama jurídica, como así acontece con el art. 58.2 e) de la L.G.T. al incluir en la delimitación del contenido de la deuda tributaria conceptos propios del derecho tributario, tales como los recargos en sus distintas clases, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones tributarias, que por su naturaleza jurídica son totalmente extrañas al fin y contenido propio del derecho tributario.

b) La diferente naturaleza jurídica de los conceptos que integran el de deuda tributaria, que es un concepto típico y propio del derecho tributario, producen siempre el mismo efecto jurídico, cual es la recaudación de ingresos para el mantenimiento de las cargas públicas. Pero la sanción tributaria que se liquida simultáneamente con la cuota tributaria, bien de forma autónoma o separada, se incluye en el concepto de deuda tributaria, obligándolo a producir los mismos efectos jurídicos, como si de un concepto tributario más se tratara. La inclusión en la liquidación tributaria de la porción correspondiente a la sanción implica que ésta pasará a gozar de los privilegios de la deuda tributaria, al pasar a formar parte indiferenciada de la misma otros conceptos distintos a la deuda tributaria en sentido estricto, tales como la necesidad de avalarla en su totalidad a fin de evitar su ejecución o apremio (art. 81.5 Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo) para el caso de que se impugne la cuota, sanciones e intereses.

Es suficiente, por lo tanto, la falta de pago de la deuda tributaria para que ello suponga la automática ejecución de la misma, incluida la sanción, lo que producirá una clara vulneración del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.), pues en ese caso la Administración Tributaria establece una presunción de culpabilidad del sujeto pasivo, a quien no se le reconoce la posibilidad de reaccionar contra la imposición de la



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

14
0 0535612

5

sanción.

Además, otra consecuencia directa de la aplicación del art. 58.2 e) de la L.G.T. es el contenido de las actas tributarias, tanto de conformidad como de disconformidad, pues el Inspector impone una sanción sin observar procedimiento sancionador alguno, lo que lesiona también el derecho fundamental a la presunción de inocencia (art. 24.2 C.E.), ya que el procedimiento que se sigue es puramente tributario de cuantificación de la deuda tributaria en razón de los distintos conceptos cuantitativos que la misma incluye. Imponer una sanción en estos términos supone desconocer la verdadera naturaleza jurídica de la misma y los efectos negativos que de ello se derivan para el interesado, generándose una clara situación de indefensión contraria al art. 24.1 C.E. Lo más conveniente sería que en dicha acta se reflejase la infracción o infracciones tributarias cometidas, y por procedimiento sancionador al margen se determinase el importe de la sanción pecuniaria correspondiente.

El hecho de que el art. 58.2 e) de la L.G.T. comience con la expresión "en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria" no impide la aplicación de lo dispuesto anteriormente, por cuanto es obvio que, si en la redacción del contenido del acta no se aprecia la comisión de ninguna infracción, no se aplicará sanción alguna. Lo que se cuestiona es que, como se ha indicado, la inclusión de la sanción en el contenido de una deuda tributaria produce las disfuncionalidades constitucionales apuntadas, pues incluso la locución "en su caso", que tiene el mismo significado "que cuando sea procedente", es precisamente el fundamento de la inclusión de la sanción en la deuda tributaria. Si la sanción tributaria no se incluyera legalmente en el concepto de deuda tributaria, para su imposición debería observarse el procedimiento sancionador previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuya aplicación queda dispensada como consecuencia del precepto legal cuestionado.

c) Otra consecuencia jurídica que se deriva de la inclusión



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

0 0535609

6

de las sanciones tributarias dentro del concepto de deuda tributaria es que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo, también afectará a la sanción tributaria impuesta, pudiendo la Administración Tributaria, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso, la deuda tributaria y, al mismo tiempo, la sanción, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, con lo que se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.).

Es consustancial al derecho administrativo sancionador la prohibición de ejecución de sanciones hasta que hayan adquirido firmeza. Sin embargo, es posible ejecutar una sanción tributaria antes de que ésta sea firme, simplemente por la ejecución de la deuda tributaria, ya que la Administración Tributaria ejecuta siempre el importe total de la deuda tributaria y no concepto por concepto. De esta forma, el sujeto sancionado se ve privado del derecho a la tutela judicial efectiva salvo que haya una reclamación parcial, en cuyo caso la parte no ejecutada deberá ser avalada en los términos previstos en el art. 81.2 del Reglamento del Procedimiento Económico-Administrativo.

d) Finalmente, la Sala proponente se refiere a la aplicación en el proceso a quo de la norma legal cuestionada y a la incidencia de su constitucionalidad o inconstitucionalidad sobre la resolución del mismo, señalando al respecto que, de declararse la inconstitucionalidad del art. 58.2 e) de la L.G.T., la parte demandante tendría derecho a que se iniciase un procedimiento sancionador para determinar el grado de culpabilidad en la comisión de la infracción tributaria y la imposición de la correspondiente sanción, con las garantías establecidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. En caso contrario, se le cuantifica en exceso la deuda tributaria por incluirse el importe de la sanción en el cómputo global de la deuda tributaria, con el consiguiente perjuicio a efectos del aval bancario adjuntado en garantía de la suspensión del acto administrativo impugnado.



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

le
0 0535610

7

4. La Sección Segunda de este Tribunal, por providencia de 11 de febrero de 1997, acordó oír al Fiscal General del Estado para que, en el plazo de diez días y a efectos de lo dispuesto en el último inciso del art. 37.1 de la LOTC, alegase lo que estimare oportuno acerca del posible incumplimiento en el Auto de planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad del requisito de especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la norma cuestionada, así como acerca de la posible carencia de fundamento de la cuestión suscitada.

5. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado en fecha 8 de marzo de 1997, en el que solicita se dicte Auto de inadmisión, de acuerdo con lo previsto en el art. 37.1 de la LOTC, por falta de condiciones procesales y resultar notoriamente infundada la cuestión planteada.

El mismo órgano jurisdiccional suscitó en repetidas ocasiones cuestión de inconstitucionalidad en relación también con el mismo precepto legal, pero en su redacción anterior, procedente de la reforma de la L.G.T. operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, las cuales fueron todas ellas inadmitidas por los AATC 111, 161, 162, 176, 196, 197 y 207/96, así como por los AATC 10, 11, 12, 26, 27 y 28/1997. Se reitera en ellos la doctrina sentada en el ATC 111/1996, cuyo contenido transcribe y considera aplicable a la presente cuestión de inconstitucionalidad, que ha de correr la misma suerte que las anteriores.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

El Pleno de este Tribunal ha inadmitido a trámite por resultar "notoriamente infundadas" (art. 37.1 LOTC), entre otros motivos, diversas cuestiones de inconstitucionalidad promovidas respecto al art. 58.2 e) de la Ley General Tributaria por el mismo órgano judicial que suscita la presente -Sección Cuarta de



—Papel de Oficio— UNE A-4