

Consecuentemente, lo que en el FJ 9 consideramos posible es que algunos de los contenidos de un determinado Plan de Ordenación de dichos recursos «puedan reconducirse» a la esfera de intervención estatal en la materia; pero, desde luego, no el Plan en sí mismo.

Pues bien, al afirmar «la plena acomodación al concepto de lo básico de los objetivos enumerados en el apartado 0» de la Norma impugnada, deberíamos haber hecho abstracción de la concreta configuración por dicho apartado de tales objetivos como objetivos del concreto Plan de Ordenación que es objeto de este conflicto. Porque podemos y, en mi opinión, debemos estimarlos conformes a la Constitución en cuanto objetivos genéricos; pero hubiéramos debido prescindir de su referencia al Plan, pues si se incardinaban en él quedarían fuera de la competencia del Estado.

Por lo expuesto, compartiendo el fallo de la Sentencia reseñada, disiento de la argumentación que se contiene en el FJ 10, en tanto omite hacer abstracción de la concreta referencia al Plan que se contiene en el precepto examinado.

Madrid a dieciocho de diciembre de dos mil.—Tomás Vives Antón.—Firmado y rubricado.

**1146** *Sala Segunda. Sentencia 307/2000, de 18 de diciembre de 2000. Recurso de amparo 4311/95. Promovido por don Jesús Calvo Calvo frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que desestimó su demanda respecto de dos liquidaciones en concepto de recargo único del 50 por 100 por ingreso espontáneo fuera de plazo correspondiente a 1991. Vulneración del derecho a la defensa en el procedimiento administrativo sancionador: STC 276/2000 (recargo tributario que constituye sanción impuesta de plano). Voto particular.*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Carles Viver Pi-Sunyer, Presidente, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Tomás S. Vives Antón, don Vicente Conde Martín de Hijas, y don Guillermo Jiménez Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 4311/95, promovido por don Jesús Calvo Calvo, representado por la Procuradora de los Tribunales don Jesús Guerrero Laverat y asistido de Letrado don Francisco Javier de Asís Garrote, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 16 de noviembre de 1995. Ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha comparecido el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Carles Viver Pi-Sunyer, quien expresa el parecer de la Sala.

#### I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 19 de diciembre de 1995, don Jesús Guerrero Laverat, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Jesús Calvo Calvo, interpone recurso de amparo

contra la Sentencia mencionada en el encabezamiento de esta Sentencia.

2. Los hechos en los que se fundamenta la demanda son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) El 5 de marzo de 1993 don Jesús Calvo Calvo presentó declaración complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 1991.

b) Como consecuencia del retraso en la presentación e ingreso de la declaración-liquidación, el 15 de abril de 1993, el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Soria, en aplicación del art. 61.2 de la Ley General Tributaria (LGT) en la redacción dada por la Disposición adicional 14.2, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, giró al ahora recurrente en amparo la liquidación por ingreso fuera de plazo sin requerimiento de un recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria.

c) El 10 de mayo de 1993 el demandante interpuso recurso de reposición contra dicha Resolución. Este recurso fue desestimado por Resolución de 21 de mayo de 1993. El 14 de junio de 1993 el recurrente interpuso contra la referida Resolución reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León. Dicha reclamación fue desestimada por Resolución de 30 de noviembre de 1994.

d) Contra estas Resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (con sede en Burgos) de 16 de noviembre de 1995.

3. El recurrente aduce que la Sentencia impugnada es contraria al art. 24.1 CE. En primer lugar alega que la referida Sentencia no ha dado respuesta a una de las cuestiones planteadas en la demanda presentada en el recurso contencioso-administrativo. En concreto señala que en dicha demanda se sostenía que en virtud del principio de no retroactividad debía haberse aplicado el art. 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985 y no la redacción que otorgó a este precepto la Ley 18/1991. Aducía el recurrente que como esta última norma entró en vigor el 1 de enero 1992 no debía aplicarse a un impuesto devengado en diciembre de 1991 y por ello consideraba que, al imponerle el recargo del 50 por 100 por ella previsto, se había aplicado esta norma de forma retroactiva lo que, a su juicio, era contrario a Derecho. Por otra parte, señala que la Sala de lo Contencioso-Administrativo no puede fundamentar la desestimación de su pretensión acudiendo al argumento de que no le resulta aplicable la regularización fiscal que preveía el apartado primero de la Disposición adicional 14 de la Ley 18/1991, ya que la demanda no se fundamentó en ese motivo.

En segundo lugar, el recurrente alega que el recargo del 50 por 100 aplicado tiene naturaleza sancionadora. En su opinión, este recargo no es una medida compensatoria como los intereses de demora, pues no se calcula en función del tiempo transcurrido, sino que es una sanción que, al haberse impuesto de plano, debería haberse anulado por la Sentencia impugnada, tal y como hicieron otros Tribunales Superiores de Justicia de Valencia y Madrid en casos semejantes. Es más, en su opinión, al no haber anulado la Sala de lo Contencioso-Administrativo el recargo le ha otorgado un trato diferente ante la Ley por estar domiciliado en Soria y no en Madrid o Valencia.

Por último, el demandante de amparo manifiesta su discrepancia con la Sentencia impugnada al no considerar ajustadas a Derecho las razones por las que la

Sala no consideró conveniente plantear la cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT en la redacción que a este precepto otorgó la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991.

4. Mediante providencia de 20 de marzo de 1996, la Sección Tercera de este Tribunal acordó admitir a trámite la demanda de amparo y, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 51 LOTC, dirigir atenta comunicación al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, a fin de que, en un plazo no superior a diez días, remitiera certificación o copia adverada de las actuaciones correspondientes al expediente relativo al recurrente en amparo en el que recayó la Resolución de 30 de noviembre de 1994 desestimando la reclamación 42/85/1993, por recargo en liquidación de IRPF, y a la Sala de Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, para que también en un plazo que no excediera de diez días remitiera certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso núm. 365/95, debiendo previamente emplazar a quienes hubieran sido parte en el procedimiento, excepto a la parte recurrente, otorgándoles también un plazo de diez días para que pudieran comparecer en el presente recurso de amparo.

5. Por escrito presentado en el Registro de este Tribunal el 21 de marzo de 1996 el Abogado del Estado se personó en este recurso de amparo.

6. Por providencia de 30 de mayo de 1996 la Sección Cuarta de este Tribunal acordó, en virtud de lo previsto en el art. 52.1 LOTC, dar vista de las actuaciones remitidas por el Tribunal Económico Administrativo Regional y por el Tribunal Superior de Justicia, ambos de Castilla y León, a la parte recurrente, al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días para que si lo consideraban oportuno presentaran dentro de dicho plazo las alegaciones que estimaran convenientes.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 27 de junio de 1996 la parte recurrente en amparo presentó su escrito de alegaciones por el que solicita que se tengan por reproducidas las formuladas en su escrito de demanda.

8. El 24 de junio de 1996 el Abogado del Estado presentó en el Registro de este Tribunal su escrito de alegaciones. Señala en primer lugar que como es al recurrente al que corresponde fijar la causa petendi del amparo que solicita y éste solo alega indefensión es a esta supuesta infracción a la que deberían limitarse sus consideraciones. No obstante, pone de manifiesto que va a dar respuesta a todos los argumentos expuestos en la demanda de amparo.

A juicio del Abogado del Estado la Sentencia impugnada no ha causado indefensión al recurrente, ya que fue dictada respetando el procedimiento establecido en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa donde el ahora recurrente en amparo tuvo las oportunidades de alegar y de probar que le concede la Ley. Por otra parte señala que esta resolución judicial no incurre ni en error patente ni arbitrariedad por lo que la considera respetuosa con el derecho que consagra el art. 24.1 CE. Por todo ello entiende que debe desestimar el amparo ya que la Sentencia impugnada no ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente.

De forma subsidiaria el Abogado del Estado examina los argumentos esgrimidos en la demanda de amparo. En su opinión, la queja por la que se alega la aplicación

retroactiva del art. 61.2 LGT en la redacción que le otorgó la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 ni puede considerarse amparada por el art. 24.1 CE ni por ningún otro derecho susceptible de amparo constitucional, ya que la irretroactividad de las disposiciones tributarias no forma parte del contenido de esos derechos. No obstante, considera que en este supuesto ni siquiera existe retroactividad pues, en su opinión, el momento que determina la norma aplicable al caso es cuando se presentó la declaración-liquidación o autoliquidación, y en esta fecha (marzo de 1993) se encontraba plenamente vigente la redacción que al art. 61.2 LGT le otorgó la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991.

Por lo que se refiere a la naturaleza sancionadora del recargo, el Abogado del Estado considera que estos recargos carecen de este carácter, esgrimiendo los mismos argumentos que alegó en el recurso de amparo núm. 2917/94. Considera que estos recargos no son sanciones porque, en su opinión, no desempeñan una función retributiva o de castigo sino simplemente indemnizatoria y disuasoria; función esta última que si bien es propia de penas y sanciones no es exclusiva de este tipo actos y por ello considera que pueden desempeñarla actos que carezcan de esta naturaleza punitiva como ocurre en este caso con el recargo examinado.

También de forma subsidiaria alega el Abogado del Estado que, si de acuerdo con la doctrina contenida en la STC 164/1995 se considerase que estos recargos pudieran tener naturaleza sancionadora, este carácter sólo podría atribuírseles si dichos recargos alcanzaran el valor de las sanciones. Sin embargo, en su opinión, tal circunstancia no concurre en este caso, ya que aunque a tenor de lo dispuesto en el art. 87.1 LGT entonces vigente, el importe de la multa oscilaba, según los casos, entre un 50 por 100 y un 150 por 100, los recargos del 50 por 100 no pueden ser asimilados a las sanciones del 50 por 100, ya que estos recargos cumplen una función indemnizatoria y disuasoria que determina que una parte de su contenido no pueda considerarse sancionador y por ello, al tener que descontar de este porcentaje la cantidad que corresponda a estas otras funciones, la cuantía del recargo ya no coincidiría con la de la sanción mínima con lo que no podría ser considerado como una sanción ni en consecuencia le resultarían de aplicación las garantías que para este tipo de actos establecen los arts. 24.2 y 25 CE. En todo caso, señala el Abogado del Estado que en este supuesto, ni siquiera aunque se considerase este recargo como una sanción, podría considerarse vulnerado ni el art. 25.1, pues a su juicio no se aplicó retroactivamente la norma que preveía el recargo, ni tampoco del 24.2, ya que el acto administrativo se limitó a aplicar lo dispuesto en el art. 61.2 LGT y el recurrente tuvo oportunidad de defenderse tanto en la vía administrativa como en la judicial y en ninguna de ellas se discutió que no se dieran los elementos determinantes de la imposición del recargo.

Por lo que se refiere a la alegación por la que se aduce que la Sentencia impugnada, al no anular el recargo, ha discriminado al recurrente por razón de su domicilio, el Abogado del Estado considera que carece de toda consistencia. En su opinión, la desigualdad que se invoca es ajena al art. 14 CE, sin que, por otra parte, de este precepto constitucional pueda derivarse un derecho a sacrificar la independencia judicial (art. 117.1 CE), que es lo que se produciría si unos Tribunales quedasen vinculados por lo resuelto por otros Tribunales distintos sólo porque estos últimos fueran más favorables al contribuyente.

Por último señala el Abogado del Estado que es doctrina constitucional reiterada que el planteamiento de

la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa del órgano judicial sin que del art. 24.1 CE pueda derivarse ningún derecho a suscitar esta cuestión en los casos en los que el órgano judicial no comparta las dudas de constitucionalidad de alguna de las partes procesales.

9. El Ministerio Fiscal formuló alegaciones en escrito registrado el 1 de julio de 1996. Señala en primer lugar que la supuesta aplicación retroactiva de la norma que prevé el recargo no puede ser objeto de revisión en este proceso constitucional al no vulnerar derechos susceptibles de amparo constitucional. También aduce que la Sentencia impugnada sí se pronunció sobre esta cuestión en su fundamento jurídico tercero. Rechaza que el art. 61.2 LGT en la redacción que le otorgó la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 contenga una sanción. Y finalmente alega que la doctrina contenida en la STC 164/1995, FJ 3, debe llevar a negar en este caso el carácter sancionador del recargo enjuiciado.

Tampoco considera que la Sentencia impugnada haya discriminado al recurrente en amparo. En su opinión, el que otros Tribunales hayan actuado de otra forma a como lo hizo el que dictó la Sentencia ahora recurrida, no puede considerarse como término válido de comparación, pues, de acuerdo con la doctrina constitucional, para que pueda apreciarse una vulneración del principio de igualdad en la aplicación judicial del Derecho es preciso que los términos de comparación en los que se fundamenta el trato desigual hayan sido establecidos por el mismo órgano judicial.

Termina sus alegaciones el Ministerio Fiscal sosteniendo que no puede ser tomada en consideración la queja por la que se aduce que el órgano judicial no planteó la cuestión de constitucionalidad ante este Tribunal, al no estar obligados los Jueces y Tribunales a plantear esta cuestión por la mera petición de las partes, según se declara entre otros en el ATC 110/1995, de 27 de marzo.

10. Por providencia de 14 de diciembre de 2000, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 18 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. En el presente recurso de amparo, aunque el recurrente lo interponga al amparo de lo dispuesto en el art. 44.1 LOTC e impugne únicamente la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 16 de noviembre de 1995, nos encontramos realmente ante un recurso mixto, ya que las vulneraciones constitucionales en las que fundamenta su demanda no sólo se atribuyen a esta resolución judicial sino que una de ellas es imputable al acto administrativo que fue objeto del recurso contencioso-administrativo en el que recayó la Sentencia ahora recurrida.

En efecto, en la demanda de amparo se considera que la Sentencia impugnada es contraria al art. 24.1 CE por varios motivos. Concretamente, se aduce en primer lugar que esta resolución judicial no se ha pronunciado sobre una de sus alegaciones (la relativa a la supuesta infracción del ordenamiento jurídico que, a su juicio, le ha ocasionado la Administración al aplicarle retroactivamente la norma que prevé el recargo); en segundo lugar, alega que la Sala de lo Contencioso-Administrativo le ha discriminado por razón de su domicilio (sostiene el recurrente que como las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales de Justicia de Valencia y Madrid han estimado recursos análogos en casos semejantes; consiguientemente, al haber sido desestimado su recurso por el Tribunal Superior de Jus-

ticia de Castilla y León se le ha otorgado un trato diferente por encontrarse domiciliado en Soria, ya que si hubiera residido en Madrid o Valencia se hubiera estimado su recurso); y, finalmente, parece sostener que al no haber suscitado la Sala de lo Contencioso-Administrativo cuestión de inconstitucionalidad ante este Tribunal se ha lesionado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Junto a las anteriores alegaciones sostiene que, dado que el recargo aplicado tiene naturaleza sancionadora, la Sentencia tenía que haberlo anulado al haberse impuesto sin seguir el procedimiento sancionador. Naturalmente, la pretendida infracción es imputable directamente al acto administrativo impugnado en el recurso contencioso-administrativo en el que recayó la Sentencia ahora recurrida -fue la Administración quien impuso de plano el recargo- y sólo en la medida en que la pretendida infracción no fue reparada por el órgano judicial, a la Sentencia que ahora se impugna. De ahí el carácter mixto de este recurso.

2. Este Tribunal en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT en la redacción que a este precepto le otorgó la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 al establecer un recargo único del 50 por 100 para los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento. Según afirmamos en la STC 276/2000, a cuya doctrina debemos remitirnos ahora, el recargo del 50 por 100 previsto en el citado precepto legal «en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como una sanción» (FJ 5). Por ello sostuvimos que a estos recargos les resultan de aplicación las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 CE lo que, a su vez, nos llevó a declarar la inconstitucionalidad de este precepto al comprobar que, si bien era respetuoso con las garantías de certeza que se derivan del principio de legalidad penal, no podía considerarse, sin embargo, acorde con las garantías que se deducen del art. 24.2 CE pues la norma que lo consagra, no sólo no establece expresamente que deba aplicarse respetando estas garantías, sino que, dado su tenor literal, conduce justo a lo contrario, esto es, a su aplicación de plano.

3. La aplicación de esta doctrina al presente caso nos lleva a otorgar el amparo solicitado, pues una de las alegaciones en las que el recurrente fundamenta su demanda de amparo es, como ya se ha señalado, la naturaleza sancionadora del recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT en la redacción que le dio a esta norma la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991 y la indefensión que le ha ocasionado el que el mismo se le haya impuesto de plano. De este modo, al haberse aplicado al demandante de amparo el referido recargo sin respetar las garantías procedimentales propias de los actos de naturaleza sancionadora se ha infringido el art. 24.2 CE y en consecuencia se ha vulnerado su derecho fundamental a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador.

4. La estimación del recurso de amparo por el motivo señalado hace innecesario entrar a examinar las demás alegaciones aducidas en la demanda de amparo. Una vez apreciado que el acto administrativo impugnado en el proceso en el que recayó la Sentencia ahora recurrida es contrario al derecho fundamental del recurrente a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador, las quejas relativas a las supuestas

infracciones en las que esta resolución judicial hubiera podido incurrir han perdido su objeto, ya que la inconstitucionalidad de dicho acto conlleva también la de la Sentencia que lo confirma.

### FALLO

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

Ha decidido

Estimar el amparo solicitado y, en consecuencia:

1.º Reconocer que se ha vulnerado el derecho del recurrente en amparo a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador.

2.º Restablecerle en su derecho y, a tal fin, anular la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 16 de noviembre de 1995 recaída en el recurso 365/95 interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 30 de noviembre de 1994 así como la Resolución administrativa por la que se impuso al recurrente el recargo del 50 por 100 sobre la deuda tributaria y demás actos administrativos que confirmaron esta Resolución.

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

Dada en Madrid, a dieciocho de diciembre de dos mil.—Carles Viver Pi-Sunyer.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Tomás S. Vives Antón.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el Magistrado don Rafael de Mendizábal Allende a la Sentencia que resuelve el recurso de amparo número 4311/95 sobre el art. 61.2 de la Ley General Tributaria*

Una vez más y en voz media, sin elevar el tono, he de manifestar mi opinión sobre el tema sobre el cual pivota esta Sentencia como lo hice en la anterior, también un amparo cuya *ratio decidendi* fue la misma (STC 291/2000, de 30 de noviembre) y que, a su vez, trasplantaba como premisa mayor la decisión que puso fin a la cuestión de constitucionalidad en nuestra STC 276/2000, de 16 de noviembre, golpe de timón respecto de otras dos más antiguas (SSTC 164/1995 y 44/1996). El talante meramente testimonial de este mi Voto particular permitiría cumplirlo con una mera referencia a los anteriores, pero tan expeditiva solución la impide mi concepto de que haya de ser y en especial como haya de ser la respuesta judicial, a cuya integridad tiene constitucionalmente derecho cada litigante sin epítomes ni reenvíos, derecho que traducido a otra terminología es lo que a veces he dado en llamar, desde mi etapa de presidente en la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la cortesía judicial. Vaya todo ello por delante para abrir paso al texto que a continuación se transcribe.

1. Empezando por el principio, conviene a nuestro propósito recordar que la relación jurídica de naturaleza tributaria ofrece un contenido complejo, en el cual confluyen distintas obligaciones cuyo origen común está en la Ley (art. 1089 del Código Civil) y sólo en ella pueden encontrar su fundamento, con arreglo a nuestra Constitución (arts. 31 y 133), donde se acoge una milenaria

tradición en la cual está la propia raíz histórica del nacimiento de las Cortes. Existen, pues, dos clases de prestaciones a cargo de los sujetos pasivos de los tributos, uno principal, que consiste en el pago de la deuda tributaria (también con una estructura compleja) a tiempo, dentro de los plazos establecidos al efecto para la llamada recaudación voluntaria y otras de hacer, casi siempre formales y accesorias o instrumentales, entre las cuales se encuentran las de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo y otras muchas que no hacen al caso, así como la de practicar las operaciones de liquidación tributaria (arts. 10 y 35 LGT).

Pues bien, el deber que bien podría calificarse como «puntualidad tributaria» puede ser incumplido y ese incumplimiento desencadena normalmente dos efectos negativos para el deudor moroso, uno fisiológico, el interés de demora y otro patológico, la sanción correspondiente a la infracción tipificada como grave, que consiste 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» [art. 79 a) LGT, versión Ley 10/1985]. Por su parte, otra Ley, la General Presupuestaria, advierte que producirán intereses de demora las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por razón, entre otros conceptos, de los diversos tributos, con indicación de su cómputo y del tipo aplicable. Ahora bien, su raíz profunda se encuadra en el Derecho común, y así, el art. 1108 del Código Civil establece con carácter general que cuando una obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo, que no son del caso en este momento, aun cuando lo hayan sido en algún otro (STC 206/1993).

Por otra parte, los plazos establecidos para el ingreso de los tributos en período voluntario equivalen a la intimación al pago por ministerio de la Ley, para los efectos del art. 1100.1 y 2 del Código Civil y, en consecuencia, transcurridos con o sin prórroga empieza el retraso. Queda claro, pues, que el interés de demora tiene una función compensatoria del incumplimiento de una obligación o prestación de dar una cantidad de dinero y, por tanto, su naturaleza intrínseca es una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Dicho desde otra perspectiva que es ahora la adecuada al caso, el interés de demora no tiene carácter sancionador, como cuidaba de advertir el texto originario del art. 78 LGT, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985 carece de transcendencia al respecto, ya que el anverso y el reverso de su auténtica configuración son consecuencia inmediata de su propia contextura y la realidad no desaparece aunque lo hagan las palabras. Tal conclusión es más ostensible y convincente si se repara en que, precisamente por su diverso talante, son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones que, a su vez, funcionan con total independencia. Lo dicho hasta aquí no es una construcción teórica, más o menos convincente, pero sin sustancia de ius, sino la doctrina del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) que, con valor normativo complementario del ordenamiento jurídico (art. 1.6 CC; SSTC 206/1993; 120/1994, 318/1994 y 325/1994; 2/1995, 15/1995, 31/1995, 37/1995 y 105/1995)

nos dice, en el plano de la legalidad, lo que en este significan los intereses de demora (Sentencias del Tribunal Supremo 4 noviembre 1986, 4 noviembre 1987 y 28 septiembre 1990).

2. Llegados aquí, es útil traer a la vista el precepto en entredicho, cuyo texto, según la Disposición adicional decimocuarta segunda de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dice que «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 disección analítica de la norma transcrita en su conjunto mantiene, como anticipó su anterior versión, la excusa absoluta que luego introduciría la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, para el delito fiscal, pero extensible por razones de identidad material a la infracción tributaria (Disposición adicional primera). Entonces y ahora, una conducta antijurídica, tipificada e incluso culpable, se deja impune por razones de política criminal conectada a la económica para obtener el cumplimiento de sus deberes por el contribuyente, aun a deshora y a trasmano, instrumentándose como una medida de fomento cuya esencia consiste en conseguir que los ciudadanos actúen voluntariamente y sin coacción alguna en el sentido más favorable a un interés público concreto. Se trata de un estímulo o incentivo con un signo positivo, un contenido dinerario y una cierta vocación transaccional, despojando a la deuda tributaria de su componente represivo, a veces muy gravoso cuantitativamente.

El evento que sirve de frontera y límite de la impunidad es la investigación inspectora por lo general o la actuación judicial, pues sólo se produce si el pago se hace antes de que el deudor sea requerido por su acreedor, la Hacienda pública, o la regularización se lleva a cabo antes de conocer fehacientemente que se han iniciado aquéllas (art. 305.4 CP). No cabe negar a tal situación un cierto parentesco con el llamado «arrepentimiento espontáneo» que funciona como circunstancia atenuante de la responsabilidad, pero sin excluirla ni, por lo mismo, tampoco la sanción. La finalidad de este perdón *ex lege* parece clara y consiste en potenciar la recaudación de los tributos, como se dijo más arriba.

El interés de demora, que es otra cosa y otro tema, se mantiene a través del sedicente «recargo» aunque parezca eliminarse verbalmente por exigencias con su función compensatoria global, que quiebra sin embargo en alguno de sus tramos para cumplir una finalidad disuasoria y, en suma, represiva, como habrá ocasión de ver, a no ser que nos conformemos con un mero nominalismo. Las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador. Efectivamente, el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo que dura la tardanza y, por tanto, en proporción a ésta ha de calcularse aquélla, como pone de manifiesto la fórmula matemática del interés, cuyos factores son la base, el tipo o rédito y el tiempo. En definitiva, así se compensa en principio «con arreglo a un módulo objetivo, el coste

financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas» (STC 76/1990).

Ahora bien, no ocurre tal en esa fase inicial de la situación de mora del contribuyente cuya consecuencia es un «recargo» de la deuda tributaria desde el día siguiente a su devengo o exigibilidad que se mueve entre un mínimo del 10 hasta el 50 por 100 si el retraso superare los tres meses produciéndose un exceso sobre el interés legal del dinero que en el primer día del incumplimiento puede adquirir dimensiones desorbitadas más propias de una sanción, y paradójicamente va descendiendo según pasa el tiempo hasta desaparecer en un momento dado, con una progresividad inversa, regresividad en suma. Esta curva se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización y, en la parte que la supera, significa la exigencia de una cantidad de dinero como consecuencia del incumplimiento del deber de ingresar tipificado como infracción tributaria, sin causa compensatoria. En definitiva, una sanción pecuniaria o multa (nunca «multa pecuniaria») como siguen diciendo los arts. 87.1 y 82.1, 2 y 3 LGT).

Es evidente que esta manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública respeta la reserva de Ley proclamada constitucionalmente en sus dos vertientes, ya que la infracción está tipificada legalmente [art. 79 a) LGT] y legalmente aparece configurada la reacción negativa, el castigo. Sin embargo, su configuración presenta algún flanco débil, aun cuando quepa reconducir el texto a una interpretación correcta desde tal perspectiva en una visión unitaria del ordenamiento. En efecto, por una parte, la norma en cuestión establece *prima facie* un automatismo para el cálculo de esas cifras porcentuales mínima y máxima sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes, que sirvan para graduar las sanciones. En primer plano, el principio de culpabilidad en su doble dimensión de malicia o negligencia (dolo o culpa), pero también el factor tiempo y la capacidad económica del infractor, su «caudal o facultades», en expresión del art. 63 del viejo Código Penal, como principio general para la ponderación de las sanciones pecuniarias.

Por otra parte, se omite cualquier alusión a un previo expediente sancionador con audiencia del inculcado para exigir ese exceso sobre el interés legal. Ningún parentesco guarda esta situación, en un régimen de sujeción general, con las facultades presidenciales para mantener el orden en el curso de las sesiones parlamentarias (STC 136/1989) o para la «policía de estrados» en las audiencias judiciales (STC 190/1991) que permiten la imposición de correcciones sin levantar mano. En el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas no es de recibo su ejercicio de plano, *sine strepito e iudicio*, prescindiendo del procedimiento idóneo y de la audiencia al inculcado, garantías esenciales no dependientes de que haya o no flagrancia ni de la cuantía mayor o menor de la sanción (STC 18/1990).

En suma, sólo hubiera resultado viable constitucionalmente un precepto tal, que configura una multa atípica, si para aplicarse hubieran podido tenerse en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en una resolución motivada que pusiera fin al correspondiente procedimiento sancionador y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias. No habiéndolo hecho así el legislador la solución no puede ser otra que la contenida en el fallo de la Sentencia.

Madrid a dieciocho de diciembre de dos mil.—Rafael de Mendizábal Allende.—Firmado y rubricado.