

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 13 de marzo de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez

Efectos que pueden derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias. Recargo previsto en el artículo 61 LGT.

Una tercera sentencia en la que se examinan los efectos de la anulación, por inconstitucionalidad, del recargo previsto en el artículo 61 de la Ley General Tributaria. En el caso que motiva este pronunciamiento, el contribuyente había iniciado su recurso con apoyo en el artículo 154 de la citada LGT, por considerar que se había producido una infracción manifiesta de ley, siendo su pretensión desestimada por la sentencia de instancia que ahora se casa.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *Se impugna en esta casación ... contra la desestimación ... de su pretensión de revisión, por la vía del art. 154 LGT, de una liquidación ascendente a 96.133.529 ptas., practicada en concepto de recargo único del 50 por 100, por ingreso realizado fuera de plazo a consecuencia de declaración complementaria sin requerimiento previo -art. 61.2 LGT, en la versión recibida por la Disposición Adicional 14ª.2 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del IRPF-, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1990, que había dado lugar al ingreso de una cuota adicional de 192.267.059 ptas...*

La sentencia aquí impugnada, después de hacer constar que la jurisprudencia ha dejado fuera del alcance de la revisión instada al amparo del art. 154 LGT los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, puesto que es una vía reservada al ámbito de la ilegalidad manifiesta, esto es, al quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con rango de ley formal y alcance sustantivo, y después de hacer constar, también, que no era procedente, por eso mismo, la vía del art. 154 LGT, desde el momento en que lo discutido era una cuestión reducida a la aplicación temporal de la redacción del art. 61.2 LGT introducida por la Ley 18/91 y su posible incidencia en liquidaciones cuyo período voluntario de pago finalizara antes de la entrada en vigor de esa redacción -1º de Enero de 1992-, llegó a la conclusión, sin embargo, de que la Administración, al prescindir de la fecha o ejercicio en que el impago se produjo y al que respondía la declaración complementaria, hacía posible la aplicación de una modificación legal no vigente, con la consecuencia de que, al supuesto de autos, no era aplicable la nueva redacción del art. 61.2, sino la anterior -la introducida por la Ley 10/1985-, que no preveía el recargo único del 50 por 100, sino solo el abono de intereses de demora, nunca inferior al 10 por 100, con exclusión de sanciones.

Pese a ello, la sentencia mantenía que la infracción no podía calificarse de manifiesta y que solo hubiera sido factible haber seguido la vía revisora del art. 153 LGT, por cuanto la liquidación del

recargo, debido a su cuantía -equivalente a la sanción porcentual aplicable a las infracciones graves- tenía naturaleza sancionadora y había sido aplicada fuera del procedimiento legalmente establecido para sancionar, sobre todo sin el trámite de audiencia previa al interesado. No obstante, después de todo este discurso argumental, la sentencia termina afirmando que “no puede declararse esta nulidad, puesto que no se interpusieron oportunamente los recursos correspondiente frente a la liquidación por ingreso fuera de plazo sin requerimiento y esta liquidación adquirió firmeza” (sic, in fine, en el FJ. 3º), más aun -continúa la sentencia- cuando “el propio recurrente reconoce en el escrito de demanda que abonó el importe de dicha liquidación y que no lo impugnó, limitándose a solicitar, primero la compensación, y luego la devolución de ingresos indebidos, y, finalmente, la revisión de oficio” (sic también en mismo fundamento).

Segundo.- Planteada así la controversia resulta clara la confusión de la sentencia cuando desestima la posibilidad de apreciar la nulidad absoluta de la liquidación del recargo porque no se interpusieran oportunamente los recursos correspondientes “frente a la liquidación por ingreso fuera de plazo sin requerimiento” y porque tal liquidación adquiriese firmeza, cuando es lo cierto que no fue aquella declaración complementaria y el ingreso a ella correspondiente (192.267.059 ptas.) el origen de las peticiones sucesivas de la recurrente, sino la liquidación por el recargo único del 50 por 100, ascendente a 96.133.529 ptas. ...

El problema, pues, estriba en determinar si la Sala “a quo”, no obstante haber enjuiciado una denegación de petición de revisión por manifiesta infracción legal (art. 154 LGT), podía o debía reconducirla a una revisión por nulidad de pleno derecho. La respuesta afirmativa se impone, incluso desde el planteamiento de la sentencia recurrida, tan pronto se considere la imposibilidad de desestimarla por las razones en aquella expuestas, según acaba de argumentarse.

...

Así, pues, al haberse operado una exclusión de responsabilidad para los contribuyentes por ingresos fuera de plazo sin requerimiento como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada del recargo, un acto de aplicación del mismo, como el aquí controvertido, incidió en el grado máximo de nulidad, situación esta que le hace acreedor, necesariamente, a su apreciación en este recurso, máxime cuando la sentencia aquí impugnada no sacó las consecuencias debidas de su calificación del acto como nulo de pleno derecho y de naturaleza sancionadora, respecto del que la doctrina prospectiva que subyace en el art. 40.1 LOTC -respeto a situaciones que hubieren ganado firmeza- no puede ser apreciada y la eficacia anulatoria, por excepción expresa de la ley en este caso, debe ser aplicada “ex tunc”.

Tercero.- Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso