

J U R I S P R U D E N C I A

**LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
164/1995, DE 13 DE NOVIEMBRE****Juan Francisco Hurtado González***Departamento de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Málaga*

SUMARIO

I- REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA.**II- LA SENTENCIA DEL T.C. 164/1.995, DE 13 DE NOVIEMBRE.**

1. *Introducción.*
2. *Antecedentes.*
3. *Alegaciones del Abogado del Estado.*
4. *Alegaciones del Fiscal General del Estado.*
5. *Fundamentos jurídicos.*
6. *El voto particular.*

III- CONCLUSIONES.

Una de las novedades más destacables que ha incorporado al Impuesto sobre Sociedades la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha sido la de establecer un régimen fiscal aplicable a las empresas que denomina de reducida dimensión.

I.- REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA.

La sentencia del Tribunal Constitucional 164/1.995, de 13 de noviembre, se pronuncia sobre la constitucionalidad del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Disposición Adicional 31ª. de la Ley 46/1.985, de 27 de diciembre. Este precepto es una muestra de las diversas reacciones del Ordenamiento Jurídico ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de plazo. Con el presente trabajo pretendemos dar una visión crítica de lo manifestado en la sentencia, objeto de comentario, así como analizar la constitucionalidad de las posteriores redacciones del precepto cuestionado.

La legislación tributaria ha tratado de manera diferente los ingresos extemporáneos efectuados antes de un requerimiento previo de la Administración. Con la generalización de la autoliquidación, así como con la instauración de ingresos a cuenta en determinados tributos, que pueden reconducirse al ámbito de las autoliquidaciones, este tipo de ingresos adquieren enorme importancia.

Existen seis regulaciones diferentes del pago intempestivo de las deudas tributarias en los distintos momentos históricos. La primera disposición que regula esta materia es el Reglamento General de Recaudación de 1.968, artículos 91 y 92; si bien creemos encontrar un antecedente legislativo en el artículo 109. 2 del Decreto 176/1.959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la Aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1.958, donde se otorga una prórroga automática de seis meses, del plazo de presentación de los documentos, con un recargo del 5 por 100, salvo que proceda la aplicación de alguna multa.

El Reglamento establece un plazo de prórroga de 15 días para las deudas de contraído previo e indefinido para las deudas autoliquidables. Si el obligado al pago hacía uso de este plazo especial quedaba obligado al pago de un recargo, cuyo importe ascendía a un 10 por 100 de la deuda, cuantía que fue rebajada a un 5 por 100 por el Decreto 3.679/1.974, de 20 de diciembre, artículo 5º. Este recargo esta vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1.985 de 26 de abril, pero su ámbito de aplicación se vio reducido por el R. D. 338/1.985 de 15 de marzo a las deudas satisfechas mediante efectos timbrados y a las liquidadas por el sujeto pasivo, que son precisamente las deudas objeto de reforma por el artículo 61.2. de la L.G.T., en la redacción dada por la Ley 10/1.985. Establece que: "Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo comportarán asimismo el interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles". Para algunos autores, como ORÓN MORATAL, la introducción de

la aplicación de los intereses de demora en el caso de los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración, supuso la sustitución del recargo de prórroga como prestación accesoria a la cuota tributaria por el interés de demora.

Este artículo fue modificado unos meses más tarde por la Disposición Adicional 31ª de la Ley 46/1.985, de 17 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.986, estableciendo que: "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria". Esta reforma era imprescindible, dado que el régimen anterior alentaba a los contribuyentes a esperar a que la Administración les requiriese el pago, ya que el ingreso voluntario no les reportaba ningún beneficio, si bien, la circular de 13 de mayo de 1.985 vino a decir que no se aplicarían las sanciones correspondientes a las infracciones graves.

Para algunos autores, la cuantía mínima del interés de demora del 10 % no es aplicable a las deudas de contraído previo, dado que esta forma extraordinaria de regularización sólo estaba pensada para las deudas objeto de autoliquidación. La constitucionalidad de esta redacción es la resuelta en la sentencia del Tribunal Constitucional 164/1.995, de 13 de abril, objeto de este comentario.

La aplicación del artículo 61. 2 de la L.G.T. queda suspendida por la Disposición Adicional 14ª. Uno de la Ley 18/1.985, de 6 de junio, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el 8 de junio de 1.991 hasta el 31 de diciembre. Esta disposición establece la posibilidad de regularizar voluntariamente la situación tributaria, siempre que "no haya sido requerido previamente o se encuentre incurso ya en una actuación administrativa o judicial en relación con sus deudas tributarias".

Respecto a las situaciones en que se han iniciado actuaciones inspectoras, en relación a un determinado tributo y se presentan declaraciones complementarias respecto a otros conceptos tributarios, el Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1.991 establece que en esas situaciones se podrán presentar declaraciones complementarias por cualquier otro concepto distinto al que es objeto de la inspección.

En cuanto al ámbito subjetivo, la referencia a "cualquier concepto tributario", de mayor amplitud que el término concreto "tributos", nos hace pensar que quedan incluidas las declaraciones extemporáneas derivadas de pagos a cuenta. En esta línea se manifestó esta Dirección General en el mencionado informe, aunque sólo afecta a ingresos devengados con anterioridad al 1 de enero de 1.990, quedando vigente para los devengados con posterioridad el artículo 61.2. de la L.G.T.

La Ley 18/1.991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, da nueva redacción al artículo 61.2. de la Ley General Tributaria a partir del 1 de enero de 1.992,

J U R I S P R U D E N C I A

estableciendo un recargo único con dos magnitudes diferentes: un 10 por 100, si el pago se realiza en los tres primeros meses y un 50 por 100, si han transcurrido estos. En el supuesto de que se realice la autoliquidación, pero no el ingreso, el recargo será del 100 por 100, pero en vía de apremio, pasado el plazo de pago voluntario y de moratoria.

Desde el punto de vista del Derecho transitorio se plantea la cuestión de si este sistema de recargos puede ser aplicado a deudas devengadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma, pero ingresada tras su vigencia. Hay autores que piensan que, si bien la Ley no dice nada, lo más razonable será el considerar que sólo deben aplicarse a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1.992.

Vistas algunas opiniones doctrinales respecto a la aplicación de este precepto a situaciones nacidas bajo la anterior regulación, se hace necesario analizar la posición de la Doctrina Administrativa y los pronunciamientos de nuestros tribunales. La postura del tribunal Económico-Administrativo Central es clara y tajante, realizando una interpretación estricta del artículo 61.2. Parte de que este régimen de recargos será de aplicación a todo ingreso derivado de una declaración liquidación o autoliquidación que se realice con posterioridad al 1 de enero de 1.992, siempre que no haya existido requerimiento. El posicionamiento de los Tribunales Superiores de Justicia es justamente el contrario. Al respecto, pueden tenerse en consideración las resoluciones de la sala del País Vasco, (sentencia de 19 de abril de 1.995) y Madrid (sentencia de 30 de noviembre de 1.995).

Este régimen está vigente hasta el 25 de julio de 1.995, fecha en la que entra en vigor la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. La nueva regulación, artículo 61. 3, instaura un sistema complejo, consistente en el devengo de un recargo del 5, 10 ó 15 por 100 de las deudas ingresadas fuera de plazo en los tres, seis o doce meses desde la finalización del plazo voluntario. En este caso se excluyen las sanciones e intereses de demora para todos los supuestos. En caso de que se realice fuera del plazo de doce meses se devenga un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones, pero no de los intereses de demora. Si los obligados al pago no realizan el ingreso al tiempo de presentar la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, se aplicará además el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de la Ley, consistente en un 20 por 100 de la deuda tributaria e intereses de demora que correspondan.

En el nuevo régimen se produce una rebaja considerable del recargo general, aplicable a los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo del 50 al 20 por 100, pero a diferencia de lo establecido en la anterior situación, no se excluye el interés de demora. Se justifica en la Memoria que acompaña al Proyecto de Ley en base a que en el sistema anterior se incitaba al contribuyente a que se retrasase al menos dos años, ya que así neutralizaba la aplicación de los intereses de demora con la aplicación del recargo. Se puede decir que en este caso no nos encontramos ante un recargo único, dado que es de aplicación el interés de demora. Sí son recargos únicos los tipos reducidos para los supuestos en que el retraso es inferior a tres, seis y doce meses, pues queda excluido la aplicación del interés de demora.

Una cuestión curiosa es la extensión del precepto a las declaraciones presentadas fuera de plazo. Como ha señalado algún autor, "esta ampliación lleva a que el recargo se exija en todos los supuestos de presentación de declaraciones extemporáneas". La Memoria del proyecto se refiere a esta cuestión justificando la aplicación del recargo, tanto si dichas declaraciones contienen una autoliquidación, como si son necesarias para la práctica de una liquidación administrativa. El origen de esta ampliación se encuentra en la enmienda número 4 del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria. Esta equiparación de la figura de la declaración fuera de plazo con el ingreso, siempre que no medie requerimiento administrativo, tiene su correlato en el ámbito sancionador. El actual artículo 79 b) de la Ley General Tributaria lo tipifica como infracción grave cuando establece: "No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación".

II- LA SENTENCIA DEL T.C. 164/1.995, DE 13 DE NOVIEMBRE.

1. Introducción.

En la sentencia del T.C. 164/1.995 se plantean seis cuestiones de inconstitucionalidad, (acumuladas) en relación con la última parte de la redacción dada al artículo 61.2. de la Ley General Tributaria por la Ley 46/1.985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.986. Las distintas cuestiones de inconstitucionalidad se basan en varios motivos: vulneración del principio de igualdad, -artículo 14 de la Constitución-; vulneración del principio de justicia y capacidad económica-artículo 31.1 de la Constitución- e infracción de los artículos 24 y 25 de la Constitución, en cuanto suponen la imposición de una sanción de plano, sin respetar las garantías constitucionales establecidas a este respecto.

2. Antecedentes.

Mediante Auto de 16 de abril de 1.991, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana formula cuestión de inconstitucionalidad al entender que el hecho de que el artículo 61.2. de la Ley General Tributaria establezca para el pago extemporáneo de las deudas tributarias un interés de demora mínimo del 10 por 100 es contrario al principio de igualdad, artículos 14 y 31.1. de la Constitución. La Sala entiende que en el caso planteado se prescinde de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación. Se causa un mayor perjuicio al deudor, en lo que exceda de la finalidad estrictamente indemnizatoria. No se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente al fijar la cantidad.

Por su parte, mediante auto de 11 de junio de 1.991 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria eleva cuestión de inconstitucionalidad en los mismos términos que la Sala de la Comunidad Valenciana. La Sala manifiesta que carece de sentido resarcitorio o indemnizatorio fijar un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante en relación con un porcentaje de la deuda. En el caso planteado la aplicación del precepto da lugar a la aplicación de un interés de demora del 125.86 por 100. Considera que se equipara injustamente a quien se retrasa un sólo día en el pago y a quienes se retrasan meses, sin que exista una justificación objetiva y razonable. Al no quedar obligada la Administración al abono de ningún mínimo cuando se retrasa en el ingreso, "hay por tanto una evidente y desproporcionada discriminación, sin fundamento razonable, en orden al interés moratorio activo y pasivo a que se someten los contribuyentes y la propia Hacienda Pública".

También la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de Cataluña, mediante Auto de 23 de julio de 1.991 plantea cuestión de inconstitucionalidad del precepto por infracción de los artículos 24 y 25 de la Constitución. Parte de que "el precepto en cuestión puede encubrir la imposición de una sanción por cuanto se impone un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria que puede no guardar relación alguna con la cantidad que por interés de demora correspondería, lo cual puede suponer que tras el velo de un interés de demora se esconde una sanción impuesta sin procedimiento alguno y sin audiencia al interesado".

En otro Auto de 21 de febrero de 1.992 la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto al precepto en cuestión por posible infracción de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución. La Sección Quinta de la Sala estima que: "El artículo 61.2. de la Ley General Tributaria supone en casos como en el de autos, en que la demora se ha extendido durante un breve periodo de tiempo, el abono de una cantidad enormemente superior a la que correspondería por aplicación del tipo ordinario previsto por el artículo 58.2. de la misma Ley; en estos casos no existe correspondencia entre el perjuicio experimentado por la Administración por el retraso en el pago y la consecuencia jurídica derivada de la demora; el exceso sobre la cantidad que resultaría de aplicar el interés ordinario de demora reviste naturaleza sancionadora". Entiende, que además de una sanción encubierta, se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva prohibido por la Constitución, Sentencia del T.C. 76/1.990.

Asimismo, mediante Auto de 6 de abril de 1.992, la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto al párrafo final del precepto cuestionado por los anteriores autos por considerarlo contrario al artículo 14 y 31 de la Constitución. Reproduce los motivos expuestos por la Sala del tribunal Superior de Justicia de Cantabria. La aplicación del precepto al caso de autos origina un interés del 3.650 por 100.

Finalmente, mediante Auto de 8 de marzo de 1.994 la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña plantea cuestión de inconstitucionalidad basada en la vulneración de los artículos 24, 25, 14 y 31.1 de la Constitución. Se reproduce lo expuesto en el Auto de 22 de julio de 1.991 por esta misma sección, añadiendo la posible vulneración de los principios de igualdad y de justicia distributiva.

3. Alegaciones del Abogado del Estado.

Parte en sus alegaciones de un doble estudio del precepto cuestionado, desde una perspectiva sincrónica y diacrónica.

Desde una perspectiva sincrónica compara este supuesto con los demás supuestos de incumplimiento en plazo del deber de ingresar las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública. En todos los supuestos planteados se aprecia el devengo del recargo de apremio del 20 %, los intereses de demora y la imposición de las sanciones que correspondan. Concluye el Abogado del Estado, tras esta comparación, que en el caso cuestionado existe "un mejor trato relativo".

Desde la perspectiva diacrónica pone de manifiesto la anterior previsión de la L.G.T. del "recargo de prórroga" para estos supuestos, y su vigencia en la redacción del artículo 58.2. c). Es partidario de la tesis que defiende que la "Disposición Adicional 31 de la Ley 46/1.985 equivale de hecho a la aplicación del recargo de prórroga tal y como había sido configurado por el Real Decreto 338/1.985". Defiende que "la significación real de este precepto es la de establecer un recargo de prórroga del 10 por 100 para los casos de ingreso espontáneo y tardío en virtud de autoliquidación".

Destaca la existencia de algunas notas singulares en este recargo de prórroga que lo distinguen de sus precedentes históricos. Este recargo absorbe los intereses moratorios hasta su cuantía, de manera que cuando los intereses son superiores al 10 por 100, (cuantía del recargo) este es sustituido por estos.

En el examen de los argumentos esgrimidos por las salas, en cada una de las cuestiones, defiende la naturaleza resarcitoria global del recargo y no sancionadora, que puede combinarse con otra preventiva o disuasoria. Así como el recargo de apremio compensa a la Hacienda de la necesidad de recurrir a la vía ejecutiva, el recargo de prórroga del artículo 61.2. compensa a la Hacienda del perjuicio (objetivo) que supone la impuntualidad en el pago. La simple impuntualidad supone un perjuicio del 10 por 100 de lo adeudado, aunque el retraso haya sido de un día. Para el defensor de los intereses del Estado, la Constitución no obliga al legislador a que las impuntualidades en el pago en Derecho Tributario hayan de resarcirse exclusivamente en proporción con la magnitud del retraso.

Defiende la no violación del principio de capacidad económica, en la medida en que la estimación de daños y perjuicios es una cuestión ajena a la capacidad económi-

ca del que daña, que ya fue tenida en cuenta al fijar la deuda tributaria. Igualmente, no se viola el principio de igualdad porque la Administración y el contribuyente no se encuentran en la misma situación, reproduciendo los argumentos expuestos por este Tribunal en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (fundamento jurídico número 9).

Respecto al carácter sancionador del precepto, señalado en alguna de las cuestiones planteadas, va a alegar que el 10 por 100 mínimo fijado no es una sanción, sino un recargo, "un elemento configurador de la deuda tributaria cuando el ingreso se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo". Estima, que según el T.C. son sanciones aquellas medidas que limitan derechos y se basan en la apreciación de las conductas de las personas contrarias al Ordenamiento. En la aplicación del recargo no existe esa apreciación, pudiendo incluso resultar favorable para el contribuyente en algunos casos. Concluye afirmando que ni en el caso de que tuviera carácter sancionador vulneraría el artículo 24 de la Constitución, en tanto que se sigue un procedimiento y se le da audiencia al interesado.

No compartimos algunos de los argumentos expuestos. No es unánime en la doctrina la ausencia de toda naturaleza sancionadora en estos recargos. La simple impuntualidad en el pago no supone ningún perjuicio mínimo valorable objetivamente en un 10 %. El daño objetivo que supone el retraso en un pago ha de estar necesariamente vinculado al tiempo, si bien el argumento del tiempo transcurrido como único criterio delimitador no es aceptado, en la medida que "La constitución no impone al legislador el interés de demora como único instrumento para prevenir o resarcir retrasos en el pago de las deudas tributarias".

4. Alegaciones del Fiscal General del Estado.

El Fiscal General del Estado presenta sus alegaciones ratificando lo expuesto por el Abogado del Estado. Respecto a la vulneración del principio de igualdad entre la Administración y el contribuyente, entiende que no existe, pues no se trata de situaciones idénticas. No vulnera el principio de capacidad económica, que es tenido en cuenta al hallar la cuota tributaria, sobre la que se fija el recargo.

Sobre la violación de los artículos 24 y 25 de la Constitución entiende que la L.G.T. no define como sanción el recargo de intereses por el pago demorado de la deuda tributaria. En ningún caso va a tener naturaleza sancionadora, dado que "no son el resultado de la transgresión de una norma del ordenamiento jurídico por una conducta ilícita y punible, sino que se limitan a deducir las consecuencias desfavorables de una actuación". Justifica su postura en el Auto del T.C. 631/1.987, donde se llegó a decir que: "por desproporcionadas e irrazonables que tales consecuencias puedan parecer al solicitante de amparo, ello no las convierte en sanciones en el sentido del artículo 25.1. C.E." En el mismo sentido que el Fiscal General del estado se ha manifestado con posterioridad el profesor FALCÓN Y TELLA, para quien el ingreso tardío es un "ilícito administrativo", es decir una conducta antijurídica" pues manifiestamente lo es el no aten-

der a la obligación dentro del plazo voluntario de ingreso". Para este autor "tal "ilícito" no se encuentra tipificado como infracción; o lo que es lo mismo, que tal incumplimiento sólo se encuentra tipificado en el artículo 61 L.G.T. y no en los artículos 77 y ss".

Consideramos esta postura contraria a la legalidad vigente, pues La Ley General Tributaria consideraba infracción grave el no presentar la autoliquidación y efectuar el ingreso correspondiente, ya que la redacción, del artículo 79 a) no deja duda alguna de que nos encontramos ante una infracción grave; que se consuma en el momento en que transcurre el plazo fijado reglamentariamente para el ingreso.

5. Fundamentos jurídicos de la sentencia.

Para el máximo intérprete de la Constitución, la auténtica cuestión a debatir es la constitucionalidad del precepto, que contiene un mínimo del 10 por 100 en concepto de intereses de demora, con independencia del tiempo transcurrido, y no el carácter desproporcionado o excesivo de esta medida. En el trasfondo de todas las cuestiones planteadas se encuentra el carácter excesivo de esta medida, sin que este sea motivo para cuestionarla. Consideramos que el Tribunal se contradice, pues posteriormente utiliza el argumento de la cuantía para definir su naturaleza jurídica, como veremos enseguida.

Para poder resolver cada uno de los motivos alegados por las Salas va a resultar imprescindible calificar la naturaleza jurídica de la figura en la legalidad ordinaria. Este estudio se va a referir a tres cuestiones: el supuesto de hecho contemplado, las consecuencias jurídicas atribuidas y la finalidad que tiene, (fundamento jurídico 2).

El supuesto de hecho está integrado por el transcurso del plazo previsto reglamentariamente para el ingreso de la deuda tributaria, sin que se haya realizado el abono de la misma (cometiéndose la infracción grave del artículo 79 a) de la L.G.T.) y el pago tardío de la misma antes de que la Administración llegue a requerir al obligado.

Las consecuencias jurídicas son varias: el abono del interés de demora, la exclusión de las sanciones que pudieran ser aplicables (operando el arrepentimiento como excusa absolutoria) y el abono del 10 por 100 de la cantidad adeudada, cuando por razón del tiempo transcurrido los intereses de demora sean inferiores a la mencionada cifra.

Respecto a la finalidad que cumple, -según el Tribunal-, esta se concreta en estimular el pago fuera de plazo y antes del requerimiento de la Administración. Se eliminan las sanciones para "inducir" al contribuyente, pero al mismo tiempo ha de evitarse que se generalicen las condiciones de incumplimiento, tratando de disuadir con la imposición de este recargo. Concluye el Tribunal afirmando que el recargo tiene "una función claramente disuasoria del impago dentro de plazo", (fundamento jurídico 4).

Esta afirmación no es unánime en la doctrina. Existen varias opiniones doctrinales respecto a la finalidad de estas medidas (primero recargo de prórroga, después intereses

de demora y ahora un interés de demora mínimo del 10 por 100). SOLER ROCH, SALES GARGALLO, PÉREZ ROYO, PEDRAZA BOCHONS y GARCÍA PRATS, entre otros, defienden que tiene una finalidad indemnizadora. En otra línea se encuentran FERNÁNDEZ LÓPEZ, COLLADO YURRITA, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ, FALCÓN Y TELLA e HINOJOSA TORRALVO, entre otros, quienes defienden que la finalidad de estas figuras es sancionadora, en cuanto excedan de la neutralización financiera del daño causado. Se ha de decir que no faltan opiniones que les otorgan una finalidad disuasoria. En esta línea se encuentran GONZÁLEZ MÉNDEZ, B. LOZANO y ARAGONÉS BELTRÁN, entre otros. Como podemos apreciar, la doctrina se encuentra dividida respecto a la finalidad de esta figura.

En este contexto, merece la pena destacar la línea jurisprudencial de la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J de Madrid, que en varios pronunciamientos ha manifestado que el interés mínimo del 10 por 100, en todo lo que exceda del interés de demora tiene finalidad sancionadora. En las sentencias 661/1.994, de 6 de junio, 99/1.995, de 2 de febrero, 528/1.995, de 18 de mayo, 563/1.995, de 25 de mayo, 859/1.995, de 22 de julio y 914/1.995 de 21 de septiembre ha manifestado que se trata de una sanción, aplicada de plano, sin respetar el procedimiento sancionador. Tras esta resolución la Sala ha cambiado de criterio en la Sentencia de 21 de noviembre de 1.995.

Respecto a la verdadera naturaleza jurídica, el T.C. se adhiere a la tesis sostenida por el Abogado del Estado de que nos encontramos ante un “recargo” específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación”, (fundamento jurídico 4). Un recargo que absorbe los intereses de demora hasta el momento en que por la tardanza en el tiempo estos son superiores. La naturaleza de este recargo será aquella que establezca la finalidad que tiene encomendada dentro del Sistema Tributario.

En este momento del razonamiento el máximo intérprete de la Constitución trae a colación el argumento dado en la Sentencia 76/1.990 (fundamento jurídico 9 a), respecto al incremento del 25 por 100 del interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora. En esta Sentencia, el Tribunal concluía que este incremento no constituía una sanción, dado que su finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago. El artículo 31 de la Constitución autoriza al legislador “para que dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes”. Deja por sentado que “cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones” (fundamento jurídico 3).

Este argumento no puede convertirse, a mi humilde entender, en una carta en blanco al legislador para que tome cualquier tipo de medida, amparándose en un hipotético daño causado. En la Sentencia 76/1.990 de 26 de abril, fundamento jurídico 9 b)

el Tribunal venía a decir que la compensación específica que adopte el legislador por el retraso en el pago habrá de ser "con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas". Cualquier medida que se aleje del verdadero coste financiero que para la Administración supone el retraso en el pago de los contribuyentes va a tener una finalidad no compensatoria. A mi entender, el T.C. no repara en su anterior planteamiento.

Antes de iniciar de pleno la cuestión de la naturaleza jurídica, considera la Sala que hay que abandonar la tesis, mantenida en las cuestiones planteadas, de contemplar únicamente "la alternativa sanción/medida resarcitoria". No se puede partir de que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, ni a la inversa. Pensamos que se puede defender la tesis de que el legislador goza de plena libertad para reconducir las conductas a las pautas deseadas, como afirma el Tribunal en el fundamento jurídico 4, pero siempre que lo haga cumpliendo con las garantías constitucionales establecidas. Por ello, la aplicación de una sanción encubierta llevaría a la vulneración de la legalidad vigente en materia de infracciones y sanciones. De ahí que de lo que aquí se trate sea de averiguar si este recargo tiene o no carácter sancionador. Para el Tribunal esta figura carece de tal carácter, ya que el precepto en cuestión excluye expresamente la imposición de sanciones; el arrepentimiento espontáneo operaría, por lo que "claramente está excluyendo el *ius puniendi* del Estado". Sin embargo repara en la posibilidad de que pueda ser considerado como una multa atenuada (pues excede la cantidad resultante de aplicar el interés de demora) por el pago fuera de plazo, (fundamento jurídico 4).

El hecho de que el cumplimiento espontáneo esté previsto en la L.G.T. como una de las circunstancias a tener en cuenta en la graduación de las sanciones puede hacer que consideremos que nos encontramos no ante una excusa absolutoria o causa de no punibilidad, sino ante una atenuación de la sanción. Pensamos que no es un argumento defendible, dado que la infracción queda consumada con la falta de pago en plazo.

Concluye el Pleno afirmando que el recargo no tiene verdadero sentido sancionatorio porque carece de una finalidad represiva y equipara la naturaleza del recargo con la de las multas coercitivas. Para ello trae a colación lo argumentado en la sentencia 239/1.988: "no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica". Pero el argumento final utilizado por el Tribunal para negar la finalidad represiva o punitiva del mencionado recargo mínimo y así negar su naturaleza sancionadora es el de su cuantía. El elemento cuantitativo va a ser el definitivo, aunque se niegue: "Si pese al nomen *iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trata de una sanción", (fundamento jurídico 4). Este argumento debe ser criticado, ya que si la naturaleza sancionadora depende de que se acerquen a la cuantía de las sanciones, siempre se podrá aumentar la cuantía de estas para introducir recargos de este tipo; figuras que operan automáticamente, por el

J U R I S P R U D E N C I A

simple retraso en el pago, vulnerando el principio de culpabilidad, sin la más mínima posibilidad de justificar su incorrecto proceder.

El Tribunal llega a la conclusión de que tiene una finalidad disuasoria del pago impuntual, pero no es suficiente para otorgarle carácter sancionador, ya que toda medida disuasoria no puede ser considerada sanción porque una de las características de las sanciones sea la disuación. El hecho de que una parte del recargo responda a una finalidad indemnizadora y otra a la finalidad disuasoria le otorga "un doble fin", (fundamento jurídico 5). Se inclina por la tesis de la indemnización, dado su mayor peso, planteamiento que a mi entender no es correcto, ya que si analizamos la cantidad de ese 10 por 100 mínimo que corresponde a neutralizar financieramente a la Administración por el retraso en el pago de varios días y la cantidad que corresponde a la finalidad disuasoria vemos como la balanza se inclina hacia la segunda finalidad. Si en estos casos el factor disuasorio predomina claramente sobre el indemnizatorio, ¿porqué se le otorga siempre naturaleza indemnizatoria?

El que se le niegue naturaleza sancionadora tiene sin duda sus consecuencias prácticas. Un buen ejemplo de ello es la imposibilidad de aplicar este "recargo" o "interés de demora mínimo" a los pagos trimestrales a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, regulados por la Ley 5/1.990, de 29 de junio. Esta es la postura sostenida por el T.S.J. de Madrid en la sentencia de 18 de enero de 1.996. El que el T.C. diga que este "recargo" sólo se aplicará a las deudas tributarias ingresadas fuera de plazo nos obliga a analizar en qué medida se consideran estos pagos a cuenta deuda tributaria. En este caso los pagos a cuenta sólo tendrá la consideración de deuda tributaria a los efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones e intereses de demora, por lo que no le será de aplicación a lo que no es ni lo uno ni lo otro. Tras la nueva redacción que se le da al artículo 58.1. de la L.G.T. por la Ley 25/1.995 esta interpretación es insostenible dado que los pagos a cuenta de cualquier impuesto van a tener la consideración de deuda tributaria a todos los efectos, como si de la cuota del mismo se tratase. En todo caso, sí será de aplicación a los supuestos de pago fuera de plazo de las retenciones, (sentencia de la Sala de lo Contencioso del T.S.J. de Cataluña de 30 de enero de 1.996).

La diferencia entre lo que son intereses moratorios y la cuantía mínima del 10 por 100 tiene, según se manifiesta en el fundamento jurídico 5 de la sentencia, la función de ser una cláusula penal, figura que aparece contemplada en los artículos 1.252 y SS del Código civil y art. 96 de la Ley 13/1.995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas. El Tribunal realiza un planteamiento ciertamente criticable: esta finalidad no va a otorgar a los recargos la consideración de sanciones hasta que "cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones". Las cláusulas penales no son más que "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento".

Así pues, se concluye que el mínimo del 10 por 100 del artículo 61.2. de la L.G.T. es un recargo que no tiene naturaleza sancionadora porque no es una manifestación del

ius puniendi del Estado. Su finalidad es más resarcitoria que disuasoria, ya que la cuantía está muy por debajo de la establecida para las sanciones (incluidas las simples). Esta afirmación habría que analizarla detenidamente, pues en caso de un retraso pequeño, el recargo supera con creces a estas sanciones simples.

Por otra parte, para el Tribunal, el recargo opera como excusa absoluta de la sanción por la infracción grave cometida, al no ingresar dentro de plazo las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública. Con la actual redacción del artículo 61. 3 de la Ley General Tributaria, tras la Ley 25/1.995, de 20 de julio esta cuestión queda zanjada.

Se llega a la conclusión de que su naturaleza es resarcitoria, pues indemniza a la Hacienda Pública del perjuicio causado por el simple retraso en el ingreso de la deuda. Como la cuantía no se atiene al verdadero daño causado, al exceso le da un matiz disuasorio. Por tanto, dado que tiene naturaleza predominantemente indemnizatoria queda claro que no se viola el artículo 25.1 de la Constitución, (fundamento jurídico 6).

Es más correcto, a nuestro entender, el argumento empleado por el T.C. para negar la violación del artículo 14.1. de la Constitución. Respecto al argumento de que es contrario al mencionado precepto que se le de el mismo trato a diferentes retrasos en el tiempo, se argumenta que el artículo 14 de la carta Magna no obliga a establecer criterios de diferenciación en función del factor tiempo, fundamento jurídico 7. Me parece razonable, ya que queda a la entera voluntad del contribuyente el ingresar justo un día después o esperar a que los intereses de demora cubran ese 10 por 100 mínimo. Pero ello no implicaría que cuando el contribuyente demuestre que no pudo ingresarlo en plazo, por una razón justificada, no deba recibir un trato diferente.

Respecto a la posible desigualdad entre los contribuyentes y la Administración en el retraso en el pago se acoge a los argumentos expuestos por el Abogado del Estado y recogidos en la Sentencia 76/1.990 de este mismo Tribunal. La resolución citada dice que no hay igualdad entre los dos supuestos de hecho, pues "no es comparable la situación de retraso en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes con el retraso por parte de la Administración en la devolución de ingresos tributarios indebidos o de cantidades retenidas en exceso, puesto que la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria". La cuestión no puede ser tan simple, dado que la diferencia normativa resultante debe ser "proporcionada a la diversidad existente entre los supuestos de hecho regulados".

Podemos ver como nuevamente se vuelve al argumento de la cantidad en el fundamento jurídico 7, al traer a colación lo manifestado en la sentencia 76/1.990, respecto de que un 25 % de incremento del interés legal no era excesivo porque se ajustaba a los precios de mercado. A nuestro entender es un argumento equivocado. Lo que se discute no es si es excesivo o no, (esto ya se consideró en relación a su naturaleza sancionadora), sino si ese incremento responde o no al mayor daño que causa el retraso a la Administración con respecto al que le causa al contribuyente. Aquí el Tribunal realiza un verdadero "regate jurídico". No entra a responder a la cuestión de la proporcionali-

dad entre los supuestos de hecho, sino que se limita a decir que no hay desproporción entre ambas medidas porque el interés a abonar por la Administración cuando se retrasa en el pago tiene únicamente naturaleza indemnizatoria; en cambio el recargo va a tener finalidad doble, indemnizatoria y además "disuasoria y coercitiva". ¿Es que a la Administración no se le puede disuadir del retraso?

En cuanto a la diferencia de trato entre la Administración Tributaria y los particulares en el pago de las cantidades adeudadas hemos de señalar que nuestra legislación establece numerosos privilegios a favor de la Hacienda Pública. El artículo 921 de la L.E.C. es una buena muestra de ello al recoger expresamente que pueden existir especialidades "para la Hacienda Pública por la Ley general Presupuestaria". En los artículos 36 y 45 de la Ley General Presupuestaria se recogen varias diferencias: a) devengo del interés legal del dinero sin el incremento de dos puntos; b) plazo de carencia de tres meses para el abono del principal y de los intereses; c) devengo de los intereses desde la notificación de la resolución judicial y d) exigencia de previa reclamación por escrito del acreedor, momento a partir del cual se devenga el interés establecido. La mayoría de los privilegios anteriormente señalados han sido objeto de juicio de constitucionalidad, existiendo el correspondiente pronunciamiento favorable del T.C., sentencias 76/1.990 de 26 de abril, 206/1.993, de 22 de junio y 69/1.996, de 18 de abril.

El Tribunal concluye afirmando que no se pueden equiparar las dos medidas porque "la muy superior cuantía del recargo respecto del interés de demora pasivo de la Administración Tributaria resulta proporcionada en atención a la diversidad de fines que cumplen ambas medidas". Creo acertado el razonamiento, pero considero que hay que establecer unos límites cuantitativos a esas medidas; en la medida que esto no ocurra nos podemos encontrar con la existencia de una clara sanción encubierta.

Llegados a este momento de la exposición, se hace necesario realizar la siguiente reflexión: Por un lado se niega el carácter sancionador del recargo porque tiene naturaleza indemnizatoria. Pero si la verdadera naturaleza es indemnizatoria, la cuantía debería estar en función del daño causado. Entonces se niega la plena naturaleza indemnizatoria porque tiene también finalidad disuasoria, no porque castigue un ilícito. Como señala FALCÓN Y TELLA, se entra en un "círculo vicioso". El que no tenga finalidad represiva, pero sí disuasoria, cuando la cuantía puede ser mayor a cualquiera de las sanciones lo considero discutible. El factor disuasorio ha de establecerse con penalizaciones, con sanciones. Por esto, estimo que el Tribunal está incurriendo en clara contradicción.

Por otro lado se niega la violación del principio de capacidad económica por prescindir del factor temporal en la cuantificación del mínimo establecido como interés de demora, sin tener en cuenta el beneficio obtenido por el deudor moroso, ya que dicho principio proyecta sus exigencias en relación con los tributos y no "en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha", (fundamento jurídico 8). Considero acertada esta decisión, en la medida en que la capacidad económica ya

es tenida en cuenta al fijar la deuda tributaria, y el beneficio obtenido por un acto ilícito no debe servir como criterio de capacidad económica.

Finalmente, se rechaza la violación del principio de justicia tributaria, por fijarse una cuantía, con independencia del tiempo transcurrido, ya que lo único que se cuestiona es la eficacia recaudadora de la medida establecida, (fundamento jurídico 9). Todo contribuyente puede esperar a que transcurra el tiempo suficiente para que el interés de demora alcance el 10 por 100. Realmente existe una invitación al retraso en el pago, pero ello no invalida la medida. Por tanto, todas las cuestiones son desestimadas, declarándose el precepto cuestionado constitucional.

6. El voto particular.

La decisión del Tribunal no es unánime, existiendo un voto particular del magistrado Rafael de Mendizábal Allende, quien predica "la constitucionalidad del precepto en cuestión si su sentido y alcance se deslindara con arreglo a cuanto se dice a partir de este punto y aparte" (al voto particular se adhiere Don Vicente Gimeno Sendra).

Para el Magistrado discrepante el deber de "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". El origen del pago de los intereses de demora por el retraso en el pago, si bien viene recogido en la L.G.T., lo enmarca el Magistrado autor del voto particular en el Derecho Común, artículo 1.108 del Código Civil, si bien en el ámbito tributario va a contar con ciertas matizaciones. Parte de que el interés de demora tiene una función claramente compensatoria, le otorga naturaleza indemnizatoria. Le resta cualquier nota de carácter sancionador, máxime cuando la Ley 10/1.985 los compatibiliza con las sanciones.

La introducción del párrafo final que establece una cuantía mínima del 10 por 100 en concepto de intereses de demora es calificada de "estrambote polémico". Supone la introducción de la excusa absolutoria, recogida recientemente por la Ley Orgánica 6/1.995 de 29 de junio para el delito fiscal. Se trata de un perdón cuya finalidad consiste en potenciar la recaudación de los tributos.

La disidencia respecto al pronunciamiento de la sentencia va a estar en que el interés mínimo del 10 por 100 sí tiene una finalidad represiva. El perjuicio derivado de un pago tardío ha de estar necesariamente relacionado con la tardanza, y por tanto, en proporción a esta, "como pone de manifiesto la fórmula matemática del interés cuyos factores son la base, el tipo o rédito y el tiempo". Este es el módulo objetivo del cálculo. El hecho de que en los primeros días del retraso "pueda llegar al 300 por 100 de la deuda tributaria", cuantía más elevada que la de algunas sanciones, aunque luego vaya descendiendo con el transcurso del tiempo lleva al Magistrado disidente a afirmar que nos

J U R I S P R U D E N C I A

encontramos ante una sanción. Si bien respeta las exigencias de Ley, la norma establece un automatismo para el cálculo de ese 10 por 100 mínimo, "sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes que sirvan para graduar las sanciones". No se tiene en cuenta, por tanto el principio de culpabilidad, imprescindible en Derecho Sancionador.

El voto particular concluye expresando que "podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respecto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias".

III- CONCLUSIONES.

1. Se niega la inconstitucionalidad del precepto por la violación del artículo 25 de la Constitución alegando que el recargo cuestionado no tiene naturaleza sancionadora. El Tribunal ofrece varios argumentos a este respecto: a) El primero es que el arrepentimiento opera como excusa absolutoria, excluyéndose expresamente la imposición de todas las sanciones que pudieran aplicarse. Esta línea de opinión es prácticamente unánime en la doctrina. La infracción grave del artículo 79. a) se consuma con el simple retraso en el pago pasado el periodo voluntario de ingreso. b) El segundo argumento utilizado por el Tribunal para negar el carácter sancionador es el de la cuantía. Si bien es unánime en la doctrina que esta argumentación no debe ser determinante para concretar la naturaleza sancionadora de una figura, considero que la utilización que de él se hace en la sentencia es de especial interés. La razón final por la que se niega la naturaleza sancionadora de esta medida es por ser de cuantía inferior a las sanciones, hecho que no es cierto si analizamos la carga tributaria que supone cuando el retraso es muy pequeño. Si utilizamos este argumento a "sensu contrario" podemos afirmar que el sistema de recargos únicos establecido en la Ley 18/1.991 es inconstitucional, dado que su cuantía es superior a la de algunas sanciones.

2. En la Sentencia del T.C. de 13 de diciembre de 1.995 se niega la inconstitucionalidad del interés mínimo de demora del 10 por 100, aplicable a las deudas ingresadas fuera de plazo y previo requerimiento administrativo, por violación del artículo 14 de la Constitución porque no existe identidad de supuestos entre el retraso de la Administración y el retraso del contribuyente. El mayor daño que se le puede ocasionar a la Administración, con un retraso masivo justifica no sólo el incremento del interés legal del dinero, sino además la imposición de otro tipo de medidas. Ante la necesidad de justificar el daño que compensen esas otras medidas se alega que estas no han de suponer la neutralización financiera del perjuicio ocasionado porque cumplen otros fines. Se justifica la mayor cuantía del interés de demora mínimo (que se configura como un recargo para este Tribunal) en el cumplimiento de otros fines, que sin embargo no cumple el

interés a abonar por la Administración cuando se retrasa en el pago de un "crédito de impuesto". Estos diferentes fines se concretan en la disuación a los contribuyentes de que se retrasen masivamente en el ingreso de sus deudas tributarias, lo que justifica la imposición de un recargo para disuadir al retraso en el pago, sea este culpable o no.

El que este recargo tenga además de finalidad indemnizadora finalidad disuasoria no habilita al Legislador para tomar cualquier medida. La respuesta jurídica ha de tener unos límites cuantitativos objetivos, pues de lo contrario se estaría habilitando el imponer una sanción encubierta.

3. Se puede decir que la Sentencia crea una nueva figura en Derecho Tributario, la de la "cláusula penal" o "recargo" con finalidad disuasoria, que permite la imposición de una cuantía de manera automática, sin tener en cuenta lo más mínimo la culpabilidad del contribuyente. Si aceptamos esta figura, las posteriores redacciones del artículo cuestionado serán también constitucionales. Para poder resolver la cuestión de la constitucionalidad de este tipo de recargos se ha de realizar un estudio más riguroso, ya que han existido diferentes regulaciones a lo largo del tiempo.

4. La Sentencia del T.C. de 13 de diciembre de 1.995 intenta la consolidación de un sistema de medidas sancionadoras del pago extemporáneo de las deudas tributarias (previo al réquerimiento administrativo), que operan automáticamente, sin tener en cuenta la culpabilidad en el retraso. Unas medidas de cuantía inferior a las sanciones más graves, pero sólo por el hecho de alentar al contribuyente a su cumplimiento, antes de que sea requerido, y evitar el incumplimiento definitivo si la inspección no detecta su situación. Por tanto, creo que este recargo tiene naturaleza sancionadora, tal y como se defiende en el voto particular y cierto sector doctrinal.

