

I. Sentencias del Tribunal Constitucional

POR FRANCISCO CORRAL DUEÑAS

1. *Sentencia de 13 de noviembre de 1995.*—LEY GENERAL TRIBUTARIA.—Intereses de demora en los ingresos realizados fuera de plazo. Cuestiones de inconstitucionalidad.—Pleno.—Ponente don Javier Delgado Barrio. Voto particular de don Rafael de Mendizabal Allende y don Vicente Gimeno Sendra. (Supl. BOE 14-12-95).

Antecedentes.—Las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia, Cantabria, Galicia y Cataluña han planteado diversas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con el artículo 61 de la Ley General Tributaria en cuanto establece como intereses de demora en los ingresos realizados fuera de plazo una cantidad no inferior al 10 por ciento de la deuda tributaria.

Fallo.—El Tribunal Constitucional, constituido en Pleno, acuerda desestimar tales cuestiones. No obstante hay voto particular contrario de dos Magistrados, que se inserta al final.

La sentencia se razona por los siguientes

Fundamentos Jurídicos.—*Primero.* Las cuestiones de inconstitucionalidad aquí acumuladas van referidas al artículo 61.2 LGT, cuyo texto en la redacción derivada de la Disposición adicional 31.^a de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, es del siguiente tenor:

«Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de 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.»

Y más concretamente será de indicar que se cuestiona únicamente el inciso final referido a la cuantía mínima del resultado de aplicar el interés de demora, en los términos que seguidamente se indican.

Ciertamente el precepto ya en su pura dicción literal no deja de producir una cierta perplejidad inicial en cuanto que parece imponer forzosamente un

cierto «resultado» a unas operaciones que habrían de estar regidas por inexorables reglas aritméticas. Pero independientemente de su equívoca expresión, es claro que contiene una norma en cuya aplicación pueden distinguirse dos fases: *a)* en la primera de ellas, la que inmediatamente sigue al vencimiento del plazo de ingreso, tal 10 por 100 implica un exceso sobre la cifra que por razón del tiempo alcanza el interés de demora; *b)* en la segunda, por el contrario, una vez que ese interés ha cubierto el 10 por 100 de la deuda tributaria, el exceso desaparece y ya sólo ha de ingresarse la cifra resultante del juego de dicho interés sin exceso alguno.

Así las cosas, la posible inconstitucionalidad del precepto se atribuye en todas las cuestiones planteadas a la primera de las indicadas fases: en la que por encima de los intereses de demora ha de pagarse la suma necesaria para alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria —sería, pues, inconstitucional una cuantía mínima de los intereses de demora fijada con independencia de la duración del retraso—. Sin embargo, tales cuestiones difieren a la hora de calificar la naturaleza jurídica de dicha previsión legal y, en consecuencia, a la hora de concretar los preceptos constitucionales que consideran vulnerados por ella. Como advierte el Ministerio Fiscal lo que en el fondo vienen a reprochar las distintas cuestiones al precepto, y así se deduce también de los asuntos que están en la base del planteamiento de las mismas, es el carácter excesivo o desproporcionado que podría tener la aplicación de un 10 por 100 de la deuda tributaria en concepto de intereses de demora a los pequeños retrasos en el ingreso de la misma. Sin embargo, a partir de esta común preocupación, el planteamiento constitucional de las cuestiones se articula, como decíamos, de manera distinta.

Así, las cuestiones números 947/91, 1.286/91 y 1.626/92, planteadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia, Cantabria y Galicia, respectivamente, partiendo del tenor literal del artículo 61.2 LGT, que excluye expresamente la imposición de sanciones, y del carácter indemnizatorio que en principio corresponde a los intereses de demora, dan por sentado que la finalidad de la medida allí prevista es asimismo resarcitoria, lo que les suscita dudas acerca de la razonabilidad del precepto, dado que a su juicio no cabe entender una medida resarcitoria por el retraso en el pago de una deuda pecuniaria que prescinda del factor temporal en la evaluación de los perjuicios. Así lo expresa claramente la cuestión núm. 1.286/91 planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria: «una vez que el legislador de modo expreso excluye el carácter sancionador del interés de demora exigible a los ingresos extemporáneos sin requerimiento previo, carece de todo sentido resarcitorio o compensatorio fijar un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante, y mucho menos fijarlo en relación con un porcentaje de la deuda tributaria». Y desde esta perspectiva consideran que la fijación para los intereses de demora de esa cuantía mínima del 10 por 100 de la deuda tributaria resulta contraria al principio general de igualdad del artículo 14 CE y a distintos principios reconocidos en el artículo 31.1 CE como inspiradores del sistema tributario; en concreto los de justicia distributiva, igualdad y capacidad económica, en la medida fundamentalmente en que el artículo 61.2 LGT vendría a equiparar injustamente los retrasos de pequeña y larga duración.

Por el contrario, las cuestiones números 1.890/91 y 610/92, planteadas por las Secciones Cuarta y Quinta, respectivamente, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pasando por

encima del tenor literal del artículo 61.2, consideran que la exigencia en concepto de intereses de demora de un 10 por 100 de la deuda tributaria, precisamente porque aplicada a los retrasos de corta duración supone como se señala en la cuestión número 610/92, «el abono de una cantidad enormemente superior a la que correspondería por aplicación del tipo ordinario del interés de demora previsto por el artículo 58.2 LGT», carece del sentido resarcitorio y aun del disuasorio (por su tipo incrementado de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero) propio de los intereses de demora, por lo que realmente encubre una sanción y de hecho viene a sustituir a las sanciones que expresamente excluye la primera frase del artículo 61.2. Desde esta perspectiva, las cuestiones consideradas entienden que dicha sanción aunque cuantitativamente sería inobjetable como tal, en la medida en que es impuesta sin procedimiento alguno, sin audiencia del interesado y con carácter objetivo, vulneraría las garantías aplicables en materia sancionadora establecidas en los artículos 24 y 25 CE.

Finalmente, la cuestión núm. 1.123/94 planteada también por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, imputa al tiempo a la disposición enjuiciada una vulneración de los arts. 24, 25, 14 y 31.1 CE.

En estos términos, la reflexión necesaria para decidir tales cuestiones habrá de iniciarse con el examen del precepto en el ámbito de la legalidad ordinaria a fin de calificar su naturaleza jurídica para después enjuiciarlo en la perspectiva constitucional.

Segundo. El estudio del artículo 61.2 LGT en el terreno de la legalidad ordinaria ha de referirse al supuesto de hecho que contempla, a las consecuencias jurídicas que le atribuye y en último término a su finalidad:

A) El supuesto de hecho de la norma se integra por dos elementos distintos: a) El transcurso del plazo previsto para el ingreso de la deuda tributaria sin que ésta se haya hecho efectiva. Con ello en principio se ha producido ya la omisión que el artículo 79 a) LGT tipifica como infracción; y b) El pago, ya tardío, de la deuda tributaria pero antes de que se haya formulado el requerimiento de la Administración.

B) Las consecuencias jurídicas que el legislador atribuye al supuesto de hecho que acaba de recogerse, además del abono del interés de demora, son las siguientes: a) La exclusión de las sanciones que pudieran ser aplicables en razón de las infracciones cometidas, pues el legislador, aunque ya se ha producido el tipo previsto en el artículo 79 a) LGT, elimina la aplicación de sanciones, sin duda para estimular un pago que, aún siendo tardío, se adelanta al requerimiento de la Administración —también en el campo del Derecho Penal el arrepentimiento puede operar como excusa absolutoria, así, artículo 226 CP—; y b) El pago de la cantidad necesaria para cubrir el 10 por 100 de la deuda tributaria cuando por razón del tiempo transcurrido el interés de demora queda por debajo de esa cifra. Esta última consecuencia es precisamente la aquí cuestionada.

C) En último término, la finalidad del precepto parece clara. En principio el pago de las deudas tributarias puede producirse en tres momentos distintos: a) dentro de plazo; b) fuera de plazo y antes del requerimiento y c) después del requerimiento. Para estimular el pago en el segundo de los momentos mencionados se eliminan las sanciones correspondientes al tercero. Pero este favorecimiento del pago en dicho segundo momento no puede ser tan intenso que disuada de hacerlo dentro de plazo, que es la solución a la que

naturalmente aspira el ordenamiento jurídico tributario. Por ello, aunque se eliminan las sanciones, el pago tardío sin requerimiento ve como se añade al interés de demora el sumando necesario para alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria.

Así las cosas, en un primer contacto con el tema, ese plus sobre el interés de demora parece tener una función claramente disuasoria del impago dentro de plazo.

Tercero. Sobre esta base, podemos entrar ya a determinar la naturaleza jurídica de la medida impugnada. Efectivamente, como advierte el Abogado del Estado, pese a la defectuosa redacción del artículo 61.2 LGT, que parece contemplar un supuesto de simple exigibilidad de los intereses de demora con una cuantía mínima preestablecida, lo que verdaderamente instituye el artículo 61.2 LGT es un recargo sobre la deuda tributaria, un «recargo» específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación. Esta es la denominación tradicional de la figura y la que vuelve a ser usada en los posteriores tratamientos de este supuesto por las Leyes 18/1991 y 25/1995. Un recargo, pues, que en la configuración que recibe por parte de la Ley 46/1985 viene a operar, en la descripción del Abogado del Estado, de la manera siguiente: como un recargo único del 10 por 100 de la deuda tributaria (esto es, sin intereses de demora, absorbiendo los mismos) desde la finalización del plazo de ingreso de la deuda en periodo voluntario hasta el momento en que, por la duración del retraso, el cálculo de los intereses de demora alcance dicha cifra y del que se prescinde a partir de ese momento, exigiéndose tan sólo los intereses de demora.

Sin embargo, la simple calificación de la medida prevista en el artículo 61.2 LGT como recargo no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario. Importa, pues, clarificar en este momento la finalidad de la figura prevista en el artículo 61.2 LGT, para después decidir sobre su constitucionalidad.

Ya en este punto, debe recordarse que la STC 76/1990, examinando el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora —art. 58.2. b) LGT—, llegaba a la conclusión de que tal incremento no constituía una sanción, dado que su finalidad «consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias» y ello sobre la base de que el artículo 31.1 CE «al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando 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».

En cuanto a la razón de ser de tales potestades, también subrayaba dicha Sentencia, en lo que ahora importa, que la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, «ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones». Implícitamente aludía la Sentencia a un triple orden de consideraciones entrelazadas para justificar la especial importancia del pago puntual de las deudas tributarias: a) que los tributos constituyen la principal fuente de ingresos de la Hacienda Pública; b) que la efectividad de los ingresos constituye un pre-

supuesto para la realización del gasto público, y c) que las relaciones tributarias son, por naturaleza, relaciones masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública.

Así pues, el artículo 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».

Cuarto. Partiendo de la base de la doctrina constitucional que acaba de recogerse y que destaca la relevancia de los problemas planteados por el retraso en el pago de las deudas tributarias desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, podemos entrar ya a analizar la cuestión de la naturaleza jurídica del recargo previsto por el artículo 61.2 LGT.

Importa advertir ante todo que las cuestiones planteadas a propósito del artículo 61.2 LGT contemplan únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, que constituyen tipos de medidas con unas finalidades en principio bien diferenciadas, en la medida en que la primera persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita y la segunda la reparación de un daño. Sin embargo, ni desde una perspectiva general, superior al tipo de problemas que nos ocupan, ni en relación con nuestra problemática actual, puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos. En efecto, en términos generales, la reconducción de las conductas a las pautas deseadas por el legislador admite distintas técnicas, en la elección de los cuales goza en principio el legislador de libertad configurativa.

Así las cosas, ha de recordarse que en distintas ocasiones hemos advertido ya de la improcedencia de extender indebidamente el concepto de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionales propias de este campo a medidas que no responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Así, en la STC 239/1988, dijimos que «los postulados del artículo 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982, 69/1983 y 96/1988, a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del *ius puniendi* del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador».

Se trata, pues, de averiguar si el recargo cuestionado tiene o no «un verdadero sentido sancionador». En esta línea, hay que dejar constancia, como primer dato relevante que es, aunque no decisivo, de la clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones. En efecto, cuando el artículo 61.2 LGT contempla el supuesto de ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, y le anuda la consecuencia que ya conocemos, expresamente excluye la imposición «de las sanciones que pudie-

ran ser exigibles por las infracciones cometidas», con lo que claramente está excluyendo la aplicación del *ius puniendi* del Estado en estos casos. Puesto en relación este precepto con el artículo 79 a) LGT, que tipifica como infracción grave la conducta consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, el artículo 61.2 constituye técnicamente, como ha señalado la doctrina, una especie de excusa absolutoria.

Ahora bien, también es cierto que para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el *nomen iuris* que le dé la Administración (STC 239/1988) o le asigne el legislador. Algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica. Efectivamente, como se sostiene en alguna de las cuestiones planteadas, el recargo del 10 por 100 de la deuda tributaria, en la medida en que exceda de la cantidad resultante de aplicar el interés de demora ordinario marcado por el artículo 58.2 LGT (que es la que tiene en principio asignada la función indemnizatoria del perjuicio económico que representa para la Administración el retraso en el pago de los tributos), podría ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago. De hecho, el cumplimiento espontáneo está previsto en la Ley General Tributaria como una de las circunstancias a tener en cuenta en la graduación de las sanciones [art. 82 e) LGT, en la redacción vigente a la sazón]. En este sentido, podría pensarse que, más que una verdadera excusa absolutoria o causa de no punibilidad, lo que la voluntariedad del ingreso fuera de plazo representa realmente es una atenuación de la sanción.

Sin embargo, este argumento basado en la existencia de ciertos rasgos comunes del recargo con la sanción no puede ser aceptado. El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988. En efecto, al negar la naturaleza sancionadora de las multas coercitivas (además de señalar su verdadera naturaleza como medios de ejecución forzosa de los actos administrativos, esto es, como manifestación de la autotutela administrativa) dijimos que carecían de carácter sancionador por cuanto mediante ellas «no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita», «no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica».

Y en el caso del recargo del artículo 61.2 LGT no se aprecia una finalidad represiva o punitiva: en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida. Ciertamente, no es este un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indicativo. 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 trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y, por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer cuando el interés de demora alcanza el 10 por 100 de la deuda tributaria.

Por otro lado, el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción. Una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción. Así lo ha reconocido este Tribunal expresamente en el caso de las multas coercitivas (STC 239/1988) e indirectamente respecto de otras figuras jurídicas como son los tributos con función extrafiscal: la STC 37/1987, estudiando el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, declara que «la *in tentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define». En definitiva, resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora.

Quinto. Descartada la finalidad represiva del recargo en razón de las consideraciones hechas, importa ahora determinar positivamente cuál es su verdadera función, con objeto de completar el análisis que nos proponíamos y poder afrontar adecuadamente el examen de las distintas cuestiones planteadas.

El recargo previsto en el artículo 61.2 LGT cumple inequívocamente una función resarcitoria, en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero en la medida en que excede de dicho importe hasta alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria, no cabe atribuirle aquella función: el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo de retraso de suerte que la indemnización correspondiente ha de aumentar en proporción a la tardanza, en tanto que aquí el exceso que el 10 por 100 implica sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo y que incluso llega a desaparecer.

En realidad la figura completa que aparece en el artículo 61.2 LGT, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, aquella figura en su globalidad no sólo establece un recargo, sino que además elimina las sanciones. En este sentido, partiendo de la base de que el tributo no se ha pagado dentro de plazo, trata de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento y para ello aparta las sanciones. Pero al propio tiempo este estímulo no puede ser tan intenso que favorezca el impago dentro de plazo y para ello establece el recargo. Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura cuyo régimen jurídico ha sido modificado ya en dos ocasiones con posterioridad a la fecha de la redacción aquí debatida.

Así pues, el recargo integra una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de conseguir que éste se produzca dentro de plazo. En este sentido, su función es similar a la de la cláusula penal que pueden convenir las partes, en virtud de su autonomía de la voluntad, para impulsar el cumplimiento de las obligaciones en las relaciones privadas, que viene contemplada en los artículos 1.152 y sigs. CC (a la que también las partes, en virtud de aquella autonomía, pueden dar distintas configuraciones) y que prevé también el legislador en el ámbito de la contratación administrativa (art. 96 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas), precisamente para el caso de demora del contratista en el cumplimen-

to de sus obligaciones (penalidades por demora) y como medio para estimular el cumplimiento puntual de las mismas.

Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo (lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio) no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas). La funcionalidad del recargo (como la de la cláusula penal en la contratación privada o en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento.

Y al propio tiempo, el artículo 61.2 LGT, que no sólo introduce el recargo sino que elimina las sanciones, opera estimulando un pago que aunque ya es tardío, se trata de adelantar en el tiempo para que se produzca antes del requerimiento. Es decir, el recargo estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que, en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente. Y además, una vez producido el incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que le serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración tributaria. Con el recargo cuestionado se consigue, pues, un doble fin: estimular el pago puntual de la deuda, en evitación de las dificultades de tesorería y los daños que puede provocar a la Hacienda Pública el retraso masivo en el pago de los tributos, y, además, estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío, se efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria. De nuevo, el carácter masivo de las relaciones tributarias y la lógica limitación de medios materiales y humanos de la Administración tributaria justifican el recurso a este tipo de medidas de estimulación.

En conclusión, la figura aquí examinada cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva.

Sexto. Una vez fijada la función del recargo previsto por el artículo 61.2 LGT en la versión cuestionada, podemos pasar ya a examinar los distintos reproches constitucionales que se le dirigen.

Puesto que dicho recargo no constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado, es decir, no es una sanción en sentido propio, no le son aplicables, conforme a nuestra jurisprudencia (por todas, STC 239/1988), las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE, por lo que debe excluirse la pretendida vulneración de tales preceptos constitucionales denunciada en las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1.890/91, 610/92 y 1.123/94, planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Ello sin perjuicio, naturalmente, de que la regularidad constitucional de dicho recargo pueda y deba ser examinada de acuerdo con otros principios constitucionales.

Séptimo. Las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 947/91, 1.286/91, 1.626/92 y 1.123/94, planteadas respectivamente por las Salas de lo Conten-

cioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia, Cantabria, Galicia y Cataluña, consideran que el artículo 61.2 LGT es contrario al principio de igualdad reconocido en el artículo 14 CE. La cuestión de inconstitucionalidad núm. 947/91, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia invoca también el principio de igualdad en materia tributaria del artículo 31.1 CE.

La vulneración del principio de igualdad (art. 14 en relación con el art. 31.1 CE) se daría en un doble sentido: entre los propios contribuyentes que demoran el pago y entre el contribuyente y la Hacienda Pública. Entre los contribuyentes, porque (como se señala en la cuestión núm. 1.286/91), una vez que el legislador excluye el carácter sancionador del interés de demora exigible a los ingresos extemporáneos realizados sin requerimiento previo carece de todo sentido resarcitorio o compensatorio la fijación de un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante, y mucho menos en relación con un porcentaje de la deuda tributaria. El precepto vendría así a equiparar injustamente a los contribuyentes que se hayan retrasado un solo día en el abono de sus deudas tributarias con aquellos cuya demora se haya mantenido meses o incluso todo un año, sin que exista una justificación objetiva y razonable. Habría también una evidente y desproporcionada discriminación del contribuyente en relación con la Hacienda Pública, sin fundamento razonable, debido a que ésta queda obligada únicamente al pago del interés legal en los supuestos de devolución de ingresos indebidos (art. 155. 1 LGT).

Ninguna de las dos discriminaciones denunciadas puede ser aceptada. En cuanto a la supuesta discriminación del contribuyente que se retrasa poco en el pago frente a aquel cuyo retraso tiene mayor duración, debido al establecimiento de un mismo recargo para ambos del 10 por 100 de la deuda tributaria, hay que señalar que este efecto indiferenciador del artículo 61.2 LGT, que ciertamente se produce durante un período dilatado de tiempo (hasta que la cuantía de los intereses de demora supere la cifra del 10 por 100 de la deuda tributaria) podrá ser puesto en tela de juicio con arreglo a otros principios constitucionales que más tarde examinaremos, pero carece de consistencia para fundamentar una vulneración del principio de igualdad reconocido en el artículo 14. Como señalan el Fiscal y el Abogado del Estado, este Tribunal se ha pronunciado repetidamente en el sentido de que el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación (SSTC 86/1985, 19/1988, 150/1991, entre otras). El artículo 14 CE reconoce el derecho a no sufrir discriminaciones, a que el legislador no introduzca entre los ciudadanos diferenciaciones carentes de fundamento razonable, pero no el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato (STC 52/1987). Lo que aquí se denuncia no es una diferenciación normativa carente de justificación razonable sino precisamente la no introducción por el legislador de una diferenciación en función del factor temporal a la hora de configurar el recargo, que no puede considerarse, por lo dicho, atentatoria contra el principio de igualdad.

Más problemática es la cuestión de si el artículo 61.2 LGT representa una vulneración del principio de igualdad en relación con el tratamiento que da la Ley a la demora en el pago por parte de la Administración tributaria, aunque a la postre tampoco se puede aceptar que exista tal discriminación del contribuyente en relación con la Hacienda Pública.

De acuerdo con una doctrina reiterada de este Tribunal, que resume la STC 76/1990, el principio de igualdad ante la Ley no prohíbe cualquier diferencia

de trato establecida por el legislador, sino sólo las diferencias de trato entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable o que resulten desproporcionadas en relación con dicha justificación. Pues bien, en primer lugar no puede dudarse de la diversidad de supuestos de hecho ni de la existencia de una justificación objetiva y razonable para su tratamiento desigual. A este respecto, basta con remitirse a las consideraciones que hacíamos en la STC 76/1990 y que en anteriores fundamentos de esta Sentencia hemos declarado perfectamente aplicables al caso aquí enjuiciado. En efecto, los supuestos de hecho no son iguales ni homogéneos, es decir, no es comparable la situación de retraso en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes con la de 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 que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, de ahí que esté perfectamente justificado que en el primer caso, además de resarcir al erario público, el legislador trate de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes.

El problema se plantea en relación con la última de las condiciones exigidas para satisfacer el principio de igualdad, por cuanto no basta con que la diferenciación normativa posea una justificación objetiva y razonable sino que es necesario también que resulte proporcionada a la diversidad existente entre los supuestos de hecho regulados. En la STC 76/1990 dijimos que la diferencia de un 25 por 100 entre el tipo del interés de demora activo de la Hacienda Pública en materia tributaria [art. 58.2 *b*) LGT] y el pasivo (art. 155.1 LGT) no era desproporcionada (a la vista de su finalidad preventiva de retrasos masivos en el pago de los tributos), «dados los tipos de interés existentes en el mercado», «sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso ya que en definitiva el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera los habitualmente aplicables en las relaciones entre particulares». Es precisamente de este último juicio del que se valen algunas de las cuestiones planteadas para sostener la desproporción existente entre el «interés de demora» aplicable al contribuyente en los supuestos del artículo 61.2 LGT y el que está obligada a pagar la Administración tributaria y con ella la quiebra del principio de igualdad entre ambos supuestos. Así, si en casos como los de autos, de retrasos en el pago de pocos días, se traduce el 10 por 100 de la deuda tributaria a términos de interés anual, resultan tipos de intereses claramente apartados de los habituales en el mercado, que la cuestión número 1.286/91 llega a calificar como usurarios.

Sin embargo, esta traducción del recargo resulta inadecuada, pues, como subraya el Abogado del Estado, desconoce la verdadera naturaleza de la medida prevista por el artículo 61.2 LGT. En efecto, como hemos señalado en anteriores fundamentos, lo que establece el artículo 61.2 LGT, a pesar de su defectuosa redacción, no es propiamente un interés de demora, sino un recargo sobre la cuota tributaria para un supuesto específico, recargo éste que, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una finalidad puramente disuasoria y coercitiva. No cabe establecer, pues, un juicio de proporcionalidad, en los términos pretendidos por las cuestiones planteadas, entre dos tipos de medidas con finalidades tan dispares y aplicadas a supuestos de hecho tan disímiles entre sí. O dicho en otros términos la muy superior

cuantía del recargo respecto del interés de demora pasivo de la Administración tributaria resulta proporcionada en atención a la diversidad de funciones que cumplen ambas medidas, por lo que tampoco en este aspecto se vulnera el principio de igualdad.

Octavo. En estrecha relación con la pretendida vulneración del principio de igualdad, las cuestiones núms. 947/91, 1.286/91, 1.626/92 y 1.123/94 invocan también otros principios tributarios consagrados en el artículo 31.1 CE como fundamento de la inconstitucionalidad del precepto impugnado, aunque de manera no coincidente. En la cuestión num. 947/91 se invocan los principios de justicia distributiva y capacidad económica, en las cuestiones núms. 1.286/91 y 1.626/92 solamente este último, y en la cuestión núm. 1.123/94 solamente el primero.

En realidad, la vulneración del principio de capacidad económica se formula en estrecha relación con la pretendida vulneración del principio de igualdad entre los contribuyentes por la falta de consideración de la duración del retraso, que ya hemos descartado. Así, en la cuestión núm. 947/91 se argumenta que la fijación de un mínimo para los intereses de demora no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, con lo que produce un grado de aflicción distinto si sus circunstancias económicas son desiguales. Y en la cuestión núm. 1.286/91 se alega que el principio de capacidad económica debe inspirar las principales instituciones tributarias y, entre ellas, el interés moratorio, y que al prescindirse del factor temporal en la cuantificación del mismo (que es lo que supone la fijación de un mínimo) la cantidad resultante no tiene en cuenta el beneficio obtenido por el deudor moroso (rasgo de capacidad económica).

Sin embargo, no cabe apreciar una vulneración del principio invocado. En efecto, el artículo 31.1 CE establece la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Por ello, contra lo que sostiene la cuestión núm. 1.286/91, el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias. El principio de capacidad económica, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha.

Por otro lado, la capacidad económica a que aluden las distintas cuestiones no es la misma. La cuestión núm. 947/91 parece referirse a la renta o al patrimonio del sujeto, en cuya atención debería graduarse el recargo en cuestión, pues utiliza una de las expresiones que usamos en la STC 76/1990 para justificar que la capacidad económica pudiera ser un criterio de graduación de las sanciones tributarias. Sin embargo, y subrayando que el recargo no es una sanción habrá de advertirse que aquel, al fijarse en un porcentaje de la deuda tributaria, ya refleja la capacidad económica del contribuyente.

En cambio la capacidad económica a la que se refiere la cuestión num. 1.286/91 es el beneficio obtenido por el deudor moroso. Pero en este sentido y como indica el Abogado del Estado será de señalar que el beneficio ilícito obtenido de un acto antijurídico (retraso en el pago) no es un criterio de capacidad económica en lo que ésta tiene de garantía constitucional a los efectos del artículo 31.1 CE.

Noveno. Ya en último término ha de hacerse referencia a las alegaciones relativas al principio de justicia tributaria invocado en las cuestiones 947/91 y 1.123/94. La primera de ellas señala que al cifrarse el recargo en una cantidad

fija, con independencia del tiempo, «se llega a la paradójica conclusión de que cuanto mayor es la demora y consecuentemente mayor perjuicio se causa a la Administración, menor es el interés de demora aplicado, disminuyendo en la misma proporción el tipo de interés efectivo cuando aumenta el número de días de demora». En parecidos términos en la cuestión núm. 1.286/91 se dice que «se da, además, la paradoja de que la exigencia de dicho mínimo tiene “efectos perversos” para la propia Hacienda, pues supone una invitación a retrasar el pago ya extemporáneo, hasta que la suma de los intereses de demora equivalga al 10 por 100 de la deuda, lapso de tiempo que con un interés legal del dinero del 8 por 100 mas el incremento del 25 por 100 supone justamente un año de demora». Pero con estas argumentaciones se está planteando un tema de eficacia recaudatoria que en rigor queda fuera del campo propio de las exigencias de un sistema tributario justo.

Ciertamente la técnica que inspira el precepto aquí cuestionado puede suscitar graves críticas y efectivamente las ha producido en la doctrina: el propio legislador, consciente de sus defectos, ha seguido una dirección claramente distinta en la reciente Ley 25/1995, dando una cuantificación creciente al recargo en atención a la duración del retraso en el pago. Pero en la perspectiva de esta jurisdicción constitucional —«la imperfección técnica no es causa de invalidez», STC 149/1991—, bastará señalar que, incluso en el terreno de la eficacia recaudatoria, el dato que acompaña a la cuantificación decreciente del exceso que el recargo representa sobre el interés de demora y que consiste en una creciente probabilidad de la aplicación de las sanciones, sería bastante para entender que no se produce una inadecuación del medio utilizado para conseguir la finalidad perseguida, habida cuenta de la libertad configurativa que corresponde al legislador —art. 31.1 CF— a la hora de trazar las figuras jurídicas con las que trata de obtener el cumplimiento de los deberes fiscales de los ciudadanos.

2. *Voto particular* que formula don Rafael de Mendizábal Allende a la Sentencia que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, voto al cual se adhiere don Vicente Gimeno Sendra.

La opinión discrepante que se expondrá a continuación lo es de los conceptos utilizados para calificar jurídicamente la institución enmascarada por la norma en entredicho, sin afectar al fallo o parte dispositiva. Dentro de la tipología de nuestras Sentencias, las llamadas interpretativas permiten, en casos como este, compatibilizar la primacía de la Constitución y el principio de conservación de la Ley (SSTC 5/1981 y 341/1993), siempre y cuando su texto se lea y aplique a la luz de aquella según las directrices marcadas por el supremo intérprete que es este Tribunal. En consecuencia, aquí y ahora, como en la deliberación, predicamos 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.

Primero. 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. 1.089 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 L. 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 artículo 1.108 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 artículo 1.100.1 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 artículo 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 textura 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 TS 4 noviembre 1986, 4 noviembre 1987 y 28 septiembre 1990).

Segundo. Llegados aquí, es útil traer a la vista el precepto en entredicho, cuyo texto, según la Disposición adicional 31.^a de la Ley 46/1985, dice que «los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas», norma esta nada problemática pero a la cual se añade un estrambote polémico en párrafo aparte: «En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria». La disección analítica de la norma transcrita en su conjunto anticipa, por de pronto, la excusa absolutoria que ha introducido 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 y 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, intrumentándose 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 económico y un talante 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. 349.3 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 se mantiene sin embargo, por exigencias del principio de igualdad con una función compensatoria global, como indica el Abogado del Estado, que quiebra sin embargo en su primer tramo 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 cuyo interés tiene un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria desde el día siguiente a su devengo o exigibilidad, produciéndose un exceso sobre el interés legal del dinero que en ese primer día del incumpli-

miento puede llegar al 300 por 100, cifra relativa propia 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 ese 10 por 100 mínimo sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes, que sirven 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 artículo 63 CP, 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). 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 *ad hoc* 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, 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 respeto 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.

Madrid, trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.—Rafael de Mendizábal Allende.—Vicente Gimeno Sendra.—Firmado y rubricado.