

interesados, ya sean particulares, colectivos o incluso entes locales afectados y la posibilidad de alegar y ser oídos en la tramitación correspondiente. Garantía que no podrá ser suplida en el trámite ulterior de los planes puesto que éstos ya vienen condicionados por la enumeración y descripción que de los distintos parajes formula una ley formal.

5. La más importante razón de la inconstitucionalidad de la ley así formulada radica, además del apartamiento sin razón expresa suficiente de la Ley básica, en la discordancia que así resulta del art. 149.1.23.^a de la Constitución. El precepto básico se refiere a la declaración de Parques y Reservas y en relación con ello establece la excepción mencionada. Pero esa declaración, en cuanto tal y en particular como ligada de un modo u otro a un Plan y a los trámites de garantía propios del mismo y también exigidos por la ley, es, evidentemente, un acto de ejecución y no una norma de desarrollo de las de carácter básico, ni tampoco una «norma adicional de protección» como las que en la materia pueden dictar las Comunidades Autónomas puesto que, con toda evidencia, le falta carácter normativo. Mas, si la Ley básica establece unas estrictas exigencias para que excepcionalmente pueda anteponerse al Plan la declaración de reserva o parque, es evidente que la aplicación de la excepción habrá de hacerse por acto singular o, a lo sumo, reglamentario, expresando suficientemente las razones de la urgencia y sin sustraer a los interesados (privados o públicos) su posible intervención en defensa de sus derechos e intereses. Y esto es lo que en definitiva tiene lugar al hacerlo mediante una ley y por lo cual ésta no se ajusta a la norma constitucional.

Madrid, trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.—Firmado: José Gabaldón López.—Rubricado.

26893 *Pleno. Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre de 1995. Cuestiones de inconstitucionalidad 947/1991, 1.286/1991, 1.890/1991, 610/1992, 1.626/1992 y 1.123/1994 (acumuladas). En relación con el art. 61.2 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 100 de la deuda tributaria. Voto particular.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Alvaro Rodríguez Bereijo, Presidente, don José Gabaldón López, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Vicente Gimeno Sendra, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón, don Carlos Viver Pi-Sunyer, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Javier Delgado Barrio y don Tomás S. Vives Antón, Magistrados, ha pronunciado,

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 947, 1.286, 1.890 de 1991, 610 y 1.626 de 1992 y 1.123 de 1994 promovidas, la primera, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Valenciano, la segunda por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia de Cantabria, la tercera y cuarta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la quinta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y la sexta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Han comparecido y formulado alegaciones el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante Auto de 16 de abril de 1991, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana formula ante este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 61.2 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 100 de la deuda tributaria, en cuanto pudiera vulnerar los preceptos constitucionales de igualdad, arts. 14 y 31.1, este último sobre el principio de igualdad que inspira el sistema tributario.

A) Los antecedentes de hecho son los siguientes:

a) La entidad «Transportes de Cemento, S.A.», presentó la declaración de retenciones del capital mobiliario correspondiente al cuarto trimestre de 1986 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el día 18 de marzo de 1987, una vez transcurrido el plazo establecido para ello. La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Valencia giró la liquidación de intereses de demora por ingreso fuera de plazo correspondiente al citado trimestre y ejercicio.

b) Contra la citada liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Valencia de 30 de abril de 1990.

c) Interpuesto recurso contencioso-administrativo tramitado con el núm. 1.061 de 1990, la Sala, por providencia de 11 de febrero de 1991, acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegaran sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 61.2 de la Ley General Tributaria por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución. Tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado consideran improcedente el planteamiento de la cuestión que la demandante interesaba.

B) Según el Auto de planteamiento de la cuestión, el art. 14 de la Constitución consagra el principio de igualdad que debe regular la incidencia derivada del retraso en el pago efectivo de las cuotas de los impuestos más allá del día límite señalado legalmente; en todas las Leyes de Presupuestos se establecen los tipos de interés de demora en los que se contempla un factor de corrección que atiende al criterio de variabilidad según determinadas circunstancias; por el contrario, en la fijación del tipo del 10 por 100, previsto en el artículo cuestionado, se prescinde de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación. La aplicación del interés de demora previsto en la Ley de Presupuestos y el mínimo establecido por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria dan lugar a cantidades muy distintas porque en el último caso no se tiene en cuenta el tiempo transcurrido; se llega, además, 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.

El referido art. 61.2 de la Ley General Tributaria genera un trato desigual e injusto para los administrados, no sólo contrario al principio de igualdad, sino también respecto del art. 31.1 C.E., defensor legal de una mejor justicia distributiva, ante el perjuicio económico que se causa al deudor en lo que excede la estricta finalidad indemnizatoria. Tampoco se prevén los criterios a emplear para determinar la capacidad económica del contribuyente a este respecto, sin que pueda acudir al manido factor disuasorio del impago de las cuotas tributarias, pues sería muy diferente el grado de aflicción sobre los contribuyentes morosos al aplicar el mínimo del 10 por 100 si las circunstancias económicas de éstos son desiguales.

2. Por providencia de 15 de julio de 1991, la Sección Tercera acordó admitir a trámite la cuestión turnada con el núm. 947/91, dar traslado de las actuaciones conforme establece el art. 37.2 LOTC al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General, oír a las partes mencionadas para que expusieran lo procedente acerca de la acumulación de esta cuestión y la núm. 1.286/91, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

3. Mediante escrito de 26 de julio de 1991, el Presidente del Senado rogó que se tuviera por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Por escrito de 4 de septiembre de 1991, el Presidente del Congreso dio traslado del acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar a este Tribunal que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

4. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones en escrito de 5 de septiembre de 1991. El precepto cuestionado, el último inciso del art. 61.2 de la Ley General Tributaria (L.G.T.) según la redacción que le dio la Disposición adicional 31.^a de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, debe interpretarse desde una perspectiva sincrónica, es decir, reflexionando sobre sus enlaces con otros preceptos simultáneamente vigentes, y desde una perspectiva diacrónica, esto es, teniendo en cuenta la sucesión de normas que clausura (por ahora) el precepto cuestionado.

Desde la perspectiva sincrónica, el precepto se refiere a «los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo». A este respecto, es necesario comparar los distintos grupos de supuestos y su régimen. Tanto para las liquidaciones de contraído previo no ingresadas en plazo, como para las autoliquidaciones presentadas espontáneamente fuera de plazo sin ingreso en todo o en parte, surge la fase de apremio con devengo del recargo de apremio y de intereses de demora; en cambio, en la hipótesis del art. 61.2 L.G.T., autoliquidaciones presentadas espontánea y tardíamente pero con ingreso de la deuda tributaria, no se inicia la vía de apremio y no se devenga el 20 por 100 del recargo de apremio; el deudor paga sólo el 10 por 100 de la deuda tardíamente ingresada y los intereses de demora que excedan de ese 10 por 100.

Hay que recalcar, además, que el recargo de apremio y los intereses de demora son compatibles con las sanciones tributarias; la redacción del art. 79 a) L.G.T. permite aplicar las infracciones graves en algunos de los supuestos alternativos mencionados; por el contrario, el art. 61.2 L.G.T. excluye expresamente la imposición de sanciones, constituyendo una suerte de excusa absoluta o causa de no punibilidad. La comparación de la hipótesis regulada por el art. 61.2 L.G.T. con los otros

grupos de supuestos pone de manifiesto un mejor trato relativo para aquélla.

Desde la perspectiva diacrónica, la L.G.T. preveía y sigue previendo en su art. 58.2 c) los recargos de prórroga. El importe del recargo de prórroga fue fijado en un 10 por 100 en el art. 92.3 del Reglamento General de Recaudación (R.G.R.) de 1968, reducido al 5 por 100 por el Decreto 3.697/1974 y elevado otra vez al 10 por 100 por el Real Decreto 338/1985. Aunque la reforma de la L.G.T. operada por la Ley 10/1985 suscitó dudas sobre la vigencia del recargo de prórroga, una autorizada voz opinó que la reforma del art. 61.2 L.G.T. por la Disposición adicional 31 de la Ley 46/1985 equivale de hecho a la aplicación del recargo de prórroga tal y como había sido configurado por el Real Decreto 338/1985. El vigente R.G.R. de 1990 no prevé recargo de prórroga.

En conclusión, la significación real del inciso cuestionado es la de establecer un recargo de prórroga del 10 por 100 para los casos de ingreso espontáneo y tardío en virtud de autoliquidación. Este recargo de prórroga tiene algunas notas singulares que lo distinguen de sus precedentes históricos; el recargo que nos ocupa absorbe, en efecto, los intereses moratorios que se vayan devengando desde el final del plazo de prórroga (art. 20.5.11 R.G.R. 1990), de manera que los intereses moratorios en realidad sólo se pagan en la medida que excedan del recargo del 10 por 100; por ello, el legislador autoriza a que se sustituya el 10 por 100 del recargo de prórroga por el cobro de intereses cuando el retraso en el ingreso sea tal que el interés de demora devengado supere el 10 por 100.

Examina a continuación los argumentos expuestos en el Auto de planteamiento. La Sala proponente se ha centrado en la mera apariencia y ha preterido la verdadera naturaleza del 10 por 100. Según ya sabemos, el 10 por 100 tiene naturaleza de recargo; la doctrina niega el carácter sancionador de los recargos, a los que atribuye una finalidad resarcitoria global que puede combinarse con otra preventiva o disuasiva. Pero la idea resarcitoria global va más allá del perjuicio con crecimiento marginal constante, en el que cada día de retraso en el pago es indemnizado con un incremento igual de interés calculado al mismo tiempo; así, el recargo de apremio, compatible con el interés de demora, compensa a la Hacienda de la necesidad de recurrir a la vía ejecutiva. Algo parecido ocurre con los recargos de prórroga; la puntualidad de pago tiene para la Hacienda una importancia muy superior que para los particulares (STC 76/1990, fundamento jurídico 9 A); no es forzoso que todo el perjuicio producido a la Hacienda por la impuntualidad de pago —actitud que puede amenazar a la efectividad del deber constitucional de contribuir (art. 31.1 C.E.)— quede resarcido simple y exclusivamente mediante la percepción de un interés que relaciona la magnitud del perjuicio con la mayor o menor duración del retraso; la simple impuntualidad puede ya producir un perjuicio superior al cuantificado en uno o varios días de interés. Esto mismo puede ocurrir en el tráfico jurídico privado. Al legislador democrático corresponde, pues, estimar el perjuicio inherente a la dilación en el pago de las deudas tributarias dentro de los límites constitucionales; naturalmente, sería legítimo que además de tener en cuenta esta idea resarcitoria global, el legislador modelara el recargo para salir al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes; conviene insistir en que no hay constreñimiento constitucional a que las impuntualidades de pago en Derecho tributario hayan de resarcirse exclusivamente en proporción con la magnitud del retraso.

Ya nos consta que la hipótesis del art. 61.2 L.G.T. recibe un mejor trato comparativo que otros grupos de

supuestos de falta de puntualidad en el pago de las deudas tributarias; de esta manera, el *tertium comparationis* elegido por la Sala proponente (mayor o menor retraso en el pago) se revela inadecuado desde el momento en que la Constitución no impone al legislador el interés de demora como único instrumento para resarcir o prevenir retrasos en el pago de las deudas tributarias. La supuesta infracción del art. 14 y 31.1 que se denuncia entrañaría un reproche de «discriminación por indiferenciación»; lo que el Auto viene a sostener es que el precepto cuestionado no ha diferenciado por razón del mayor o menor retraso; pero el principio de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación (STC 150/1991).

Finalmente, contra lo que parece entender la Sala proponente, el legislador no tiene la carga de expresar una causa razonable o técnica de por qué ha fijado en un 10 por 100 un recargo; las decisiones del legislador gozan de la presunción de constitucionalidad y razonabilidad, por lo que corresponde a quien afirma su carácter arbitrario la carga de alegar y en su caso de aportar prueba o indicios de ello.

En contra de lo afirmado por la Sala *a quo*, tampoco puede aceptarse que el precepto cuestionado infrinja el principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.). La capacidad económica tiene que ver con la determinación de los hechos imponible y la carga tributaria, pero sólo puede tener una relación mediata con los medios de reacción contra el incumplimiento de la obligación de pagar tempestivamente una deuda tributaria prefijada. Por otro lado, y como principio, la estimación de daños y perjuicios es un *quid* absolutamente ajeno a la capacidad económica del dañado; además, en cuanto el recargo se gira sobre una deuda tributaria, la capacidad económica ha sido tenida en cuenta para fijar aquélla.

La Sala cuestionante alude al «grado de aflicción» como si el 10 por 100 del art. 61.2 L.G.T. tuviera naturaleza sancionadora o punitiva; pero careciendo de naturaleza aflictiva, cae por su base la argumentación.

Por último, un 10 por 100 no es una cantidad excesiva o desproporcionada y menos aún en la hipótesis del art. 61.2 L.G.T. (en que no se inicia una vía ejecutiva, se excluyen las sanciones y no hay acumulación de recargo e interés).

Concluye su escrito solicitando que se desestime la cuestión. Por medio de otrosí, solicita la acumulación de esta cuestión y la núm. 1.286/91.

5. El Fiscal presentó su escrito de alegaciones, conjunto para esta cuestión y la núm. 1.286/91, el 9 de septiembre de 1991. Comienza su argumentación exponiendo algunas consideraciones sobre el objeto del proceso; es cierto que la aplicación del precepto a los casos a que se refieren los autos de planteamiento puede arrojar un recargo desmedido; pero el objetivo de un proceso constitucional es valorar la corrección de una norma legal según el parámetro de validez de la Constitución, no siendo posible verificar el juicio de constitucionalidad de este procedimiento desde la idea de justicia; por lo tanto, el ámbito de las presentes cuestiones debe quedar limitado a la posible vulneración de los mandatos contenidos en los arts. 14 y 31 C.E.

Los argumentos ofrecidos por los Autos de planteamiento poco tienen que ver con el concepto de igualdad establecido en el art. 14 C.E. El precepto discutido sienta una regla general; las comparaciones que se ofrecen son inservibles a los efectos pretendidos, pues no se trata de reclamar un trato igual, que eso ya está, sino un trato desigual que salve las diferencias que creen encontrar entre distintos contribuyentes. El art. 14 no consagra la desigualdad para los desiguales, de modo que pueda ser eficaz su invocación ante trato igual a situaciones no iguales; la STC 52/1987, fundamento

jurídico 3.º, declara que el art. 14 C.E. no reconoce el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato y la STC 150/1991, fundamento jurídico 4.º, recuerda que el principio de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación. El artículo debatido sienta un principio general donde pueden quedar englobados supuestos diferenciados, pero ello deriva de la generalidad de las leyes y, además, la diferencia que se pone de relieve (más o menos morosidad) está en la voluntad del interesado, no en las previsiones de la ley.

En cuanto a la diferencia entre el contribuyente y la Administración tributaria es cosa ya resuelta en la STC 76/1990, fundamento jurídico 9.A.

Tampoco se advierte ningún motivo para estimar que el artículo cuestionado vaya en contra de la capacidad económica del afectado; la cuota tributaria se fija sobre la capacidad económica y las consecuencias derivadas del retraso en el pago están previstas en función de la deuda; el que mayor deuda tributaria tiene, más ha de pagar por intereses de demora.

Contra lo afirmado por la Sala de Cantabria al final de su razonamiento, no parece convincente atribuir desigualdad material a un precepto sólo en función de la naturaleza que se le atribuya, de modo que si se le considera como sanción a una infracción no sea discriminatorio y sí lo sea, en cambio, si se excluye la idea de sanción. La verdad es que los reproches que se hacen al precepto radican en su propio contenido y con independencia de la naturaleza sancionatoria o no que se le atribuya; considerar, pues, sanción o no al interés de demora que contempla este precepto es irrelevante a la hora de examinar las inconstitucionalidades que se le reprobaban.

Concluye su escrito señalando la procedencia de desestimar las dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas. Por medio de otrosí considera procedente acumular la presente cuestión a la núm. 1.286.

6. Mediante Auto de 11 de junio de 1991, recaído en el proceso contencioso-administrativo núm. 191/91, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, eleva cuestión de inconstitucionalidad respecto del párrafo final del art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 31.ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, por considerar que dicho precepto puede ser contrario a los arts. 14 y 31.1 de la Constitución.

A) El recurso contencioso-administrativo 191/91 fue interpuesto por «Montañesa de Obras, S.A.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 31 de octubre de 1990, que desestimó la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda Especial de Cantabria que había desestimado el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 20 de octubre de 1989, de la citada Dependencia de Gestión Tributaria, en concepto de intereses de demora por ingreso fuera de plazo sin requerimiento. Por providencia de 21 de mayo de 1991, la Sala acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegaran sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2 de la Ley General Tributaria por posible infracción de los arts. 14 y 31.1, inciso primero, de la Constitución. La recurrente ha considerado oportuno el planteamiento de la cuestión; el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal consideran que no debe plantearse la cuestión de inconstitucionalidad.

B) Según el Auto de planteamiento de la cuestión, las consideraciones vertidas en la STC 76/1990 a propósito del interés de demora, sirven de contrapunto para

poner de manifiesto la irrazonabilidad del precepto debatido; una vez que se excluye el carácter sancionador del interés exigible a los ingresos extemporáneos sin requerimiento previo, carece de sentido resarcitorio o compensatorio fijar un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante en relación con un porcentaje de la deuda tributaria.

En el supuesto objeto del proceso, la empresa actora retrasa en veintinueve días la autoliquidación e ingreso de unas retenciones practicadas por cuantía de 10.050.664 pesetas; de la aplicación del interés de demora (interés legal incrementado en un 25 por 100) resulta una cantidad de 87.840 pesetas, sin embargo, la aplicación del precepto cuestionado eleva la cuantía a 1.005.066 pesetas, lo que da lugar a un interés de demora real que se aproxima al 125,86 por 100.

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. Aquí radica una de las infracciones al principio de igualdad (art. 14 C.E.), pues el precepto equipara injustamente a los contribuyentes que se hayan retrasado un solo día respecto a aquellos cuya demora se haya mantenido meses o incluso todo un año, sin que exista una justificación objetiva y razonable.

Idéntica discriminación se produce en relación con la actuación simétrica de la Hacienda Pública deudora. En el caso que nos ocupa, la cantidad resultante supone un interés claramente apartado del existente en el mercado, hasta el punto de que civilmente sería calificado de usurario y lejos del habitualmente aplicable en las relaciones entre particulares. Por el contrario, la Administración no queda obligada al pago de mínimo alguno porcentual en relación a la cantidad satisfecha tardíamente y se limita a abonar el interés moratorio que corresponda. 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; si esta diferencia es legítima al estar basada en la diversa trascendencia para unos y otra de la falta de puntualidad en el pago, deviene irrazonable cuando a aquéllos se les exige un mínimo mientras que la Administración se limita a pagar el tipo correspondiente sin mínimo alguno.

A idénticas conclusiones se llega desde la óptica del principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.). El citado principio debe inspirar las principales magnitudes o instituciones tributarias, y entre ellas el interés moratorio. Cuando éste se calcula en función del tiempo que tarda en satisfacerse la deuda tributaria principal se priva al deudor del beneficio (rasgo de capacidad económica) que le supone mantener en su poder una suma de dinero que debería haber puesto a disposición de la Hacienda; si se prescinde de este factor temporal y la cantidad resultante se establece a partir de un mínimo de la propia deuda, ésta resulta incrementada en términos que nada tienen que ver ni con el perjuicio causado al deudor ni con el beneficio objetivo que la demora le produce al acreedor.

Las anteriores consideraciones no procederían si la figura cuestionada consistiese en una modalidad de sanción tributaria; el legislador puede castigar el retraso en el pago de los tributos con sanciones administrativas proporcionales al monto de la deuda; pero como el precepto cuestionado excluye la aplicación de sanciones, la solución adoptada no puede encuadrarse bajo la cobertura de la sanción; y siendo ello así, su instrumentación jurídica como interés de demora contraviene los preceptos constitucionales citados.

7. Por providencia de 15 de julio de 1991, la Sección Cuarta acordó admitir a trámite la cuestión plan-

teada y tramitada con el núm. 1.286/91, dar traslado de las actuaciones conforme establece el art. 37.2 de la LOTC al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

8. Mediante escrito de 26 de julio de 1991, el Presidente del Senado rogó que se tuviera por personada a la Cámara en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la LOTC. Por escrito de 4 de septiembre de 1991, el Presidente del Congreso dio traslado del Acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar a este Tribunal que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

9. En su escrito de alegaciones de 5 de septiembre de 1991 el Abogado del Estado reproduce los argumentos expuestos en su escrito de igual fecha a propósito de la cuestión 947/91, y añade algunas consideraciones referidas al Auto de planteamiento de esta cuestión.

Respecto de la infracción del principio de igualdad, plasmado en el art. 14 C.E., que la Sala promotora de la cuestión pone de relieve tomando como término comparativo «a la actuación simétrica de la Hacienda Pública deudora», señala el Abogado del Estado que el razonamiento utiliza un término de comparación radicalmente inadecuado; como ya se declaró en la STC 76/1990, fundamento jurídico 9.A, no cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentran en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara, al estar dotada la Administración de potestades que la sitúan como potentior persona; el argumento empleado en el auto de planteamiento de la cuestión está viciado, además, por la inexacta comprensión de la naturaleza y régimen del 10 por 100 establecido por el art. 61.2 L.G.T. Por último, es particularmente inaceptable la referencia al interés usurario; incluso en pura perspectiva jurídico-civil, la Sala cuestionante parece no distinguir entre los intereses de demora (art. 1.108 C.C.) y el interés que el prestatario paga al prestamista (art. 1.740, III, C.C.), sin además tener en cuenta que, para no pagar intereses moratorios, basta cumplir puntual y exactamente.

Con relación a la supuesta vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.), señala que el ilícito beneficio obtenido de un acto antijurídico (retraso en el pago) no puede ser criterio de capacidad económica; el legislador no está constitucionalmente vinculado a respetar una porción significativa de aquel beneficio, o al menos, a no privar de él absolutamente (STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º). Por último, un 10 por 100 no es, desde ningún punto de vista, una cantidad excesiva o desproporcionada y menos aún en la hipótesis del art. 61.2 L.G.T.

Respecto del argumento expuesto en el fundamento 12 del Auto de planteamiento, indica el Abogado del Estado que el recargo del 10 por 100 no ostenta carácter sancionatorio, pero no por ello es inconstitucional; o dicho de otro modo: la configuración del 10 por 100 como sanción no es la única vía posible para razonar su constitucionalidad.

Concluye su escrito solicitando la desestimación de la cuestión.

10. Por Auto de 17 de septiembre de 1991, el Pleno acordó la acumulación de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.286/91 a la registrada con el núm. 947/91.

11. Mediante Auto de 23 de julio de 1991, recaído en el proceso contencioso-administrativo núm. 728/90, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Admi-

nistrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña plantea cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2 de la Ley General Tributaria por posible infracción de los arts. 24 y 25 de la Constitución.

A) El recurso contencioso-administrativo núm. 728/90 fue interpuesto por «Industrias Auxiliar de Manodómesticos, S.A.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Tarragona de 18 de abril de 1988, por la que se desestimaba la reclamación formulada contra el Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Tarragona de 2 de junio de 1987, por el que se giraba liquidación provisional por intereses de demora en cuantía mínima del 10 por 100 de la cuota ingresada, en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período 1985, al haberse realizado el ingreso fuera de plazo y sin requerimiento previo. Por providencia de 10 de abril de 1991, la Sala acordó oír a las partes sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 61.2 de la Ley General Tributaria; en el citado trámite ha comparecido el Fiscal interesando el no planteamiento de la cuestión.

B) Según el Auto de planteamiento, el precepto cuestionado 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 del interesado, por lo que pueden considerarse vulnerados los arts. 24 y 25 de la Constitución.

12. Por providencia de 14 de octubre de 1991, la Sección Tercera acordó admitir a trámite la cuestión turnada con el núm. 1.890/91, dar traslado de las actuaciones conforme establece el art. 37.2 de la Ley Orgánica de este Tribunal al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

13. Mediante escrito de 22 de octubre de 1991, el Presidente del Senado comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara de dar por personada a la Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica de este Tribunal. Por escrito de igual fecha, el Presidente del Congreso dio traslado del acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar al Tribunal que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

14. El Fiscal presentó sus alegaciones en escrito que tuvo entrada el día 24 de octubre de 1991. Tras dar por reproducidas las alegaciones formuladas en anteriores cuestiones, examina las específicas infracciones puestas de relieve por la Sala de Barcelona.

Nada se dice, en el Auto de planteamiento, respecto a la lesión del art. 24 C.E.; si el precepto en cuestión conduce a un resultado que se estima contrario a la Constitución, en ningún caso lo será porque impida la actuación plena de los Tribunales dado que están interviniendo y no existe obstáculo alguno conocido para que emitan una decisión, sino por infracción de otro precepto distinto de la norma fundamental, que aquí habría de ser el art. 25.

Respecto de la denunciada vulneración del art. 25 C.E., señala el Fiscal que, aun admitiendo por el momento que el art. 61.2 L.G.T. fuera una disposición sancionatoria, en este caso existe la predeterminación legal exigida constitucionalmente. Que se haya seguido el debido

procedimiento, que debería en su caso incluir la audiencia al interesado, es algo que queda fuera de la dimensión constitucional de este principio; se trataría así de una cuestión de legalidad que corresponde resolver al Juez actuante y no de una quiebra de la garantía establecida en el art. 25.1.

A mayor abundamiento, el Auto hace premisa de lo que es cuestión; parte sin explicarlo de que el precepto en entredicho esconde una sanción; lo que es claro es que la L.G.T. no define como sanción el recargo de intereses por el pago demorado de la deuda tributaria, apartándose de esta manera de la anterior redacción de la L.G.T. [art. 78 a)] en la versión anterior a la Ley 10/1985; atribuir la naturaleza de sanción a la imposición de intereses es ir contra la propia dicción de la ley y aun contra la voluntad del legislador explicitada en la reforma del 85.

Concluye su escrito solicitando la acumulación de las cuestiones y su desestimación.

15. El Abogado del Estado formuló alegaciones en escrito registrado de entrada el día 4 de noviembre de 1991. Tras reproducir los argumentos expuestos en sus escritos de 5 de septiembre de 1991 respecto de las cuestiones 947 y 1.286/91, examina los razonamientos del Auto de planteamiento. En su opinión, el 10 por 100 tiene naturaleza de recargo; no es, pues, una sanción, sino un elemento configurador de la deuda tributaria cuando el ingreso se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo; la exigencia del 10 por 100 es una simple operación mecánica de aplicación del ordenamiento en la que el margen de apreciación es inexistente.

Según este Tribunal, son sanciones aquellas medidas que limitan derechos y se basan en la apreciación de la conducta de las personas (SSTC 61/1990, fundamento jurídico 6.º; 13/1982, fundamento jurídico 2.º), siempre que esa apreciación responda a «un más amplio margen de apreciación en manos de la Administración, que se ve posibilitada para valorar determinadas conductas como contrarias al ordenamiento» (STC 181/1990, fundamento jurídico 5.º).

Pero en la aplicación del recargo no existe ese margen; la opción del contribuyente por pagar fuera de plazo puede responder a razones diversas y en ciertos casos puede resultar favorable. Si como este Tribunal ha declarado, no es sanción la simple consecuencia desfavorable de una acción u omisión propia (STC 66/1983, fundamento jurídico 5.º), es claro que ningún carácter sancionador puede apreciarse cuando de la omisión deriva una consecuencia favorable; en suma, el recargo no es sanción y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 C.E.

Pero aunque se estime que el recargo tiene carácter sancionador, tampoco podría sostenerse que el art. 61.2 L.G.T. vulnera el art. 24 C.E. por encubrir la imposición de una sanción sin procedimiento alguno y sin audiencia del interesado.

Según la STC 18/1981, fundamento jurídico 2.º, las garantías del art. 24 C.E., resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica; pero tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (SSTC 2/1987, fundamento jurídico 6.º y 29/1989, fundamento jurídico 6.º), lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador.

En las SSTC 136/1989 y 181/1990 el Tribunal ha admitido la constitucionalidad de normas que habilitaban para la imposición de sanciones de plano; en estos casos, la oportunidad del interesado de ser oído en el mismo

procedimiento administrativo, así como en la vía judicial, evitan que a la falta de audiencia previa pueda anudarse la vulneración de los derechos reconocidos en el art. 24 C.E.

La finalidad pretendida con el recargo mínimo del 10 por 100 justifica su exigencia inmediata y de plano; por otra parte, en estos casos el retraso en el pago se evidencia de forma patente e indiscutible por el mero transcurso del plazo, sin necesidad de prueba alguna; por eso la liquidación es girada de forma automática, sin que exista margen de apreciación en manos de la Administración. Todo ello sin perjuicio de la posible impugnación de la liquidación girada.

Concluye su escrito solicitando que se desestime la cuestión. Por medio de otro sí solicita que se acumule esta cuestión a la núm. 1.286/91.

16. Por Auto de 26 de noviembre de 1991, el Pleno acordó acumular esta cuestión a las ya acumuladas registradas con los núms. 947/91 y 1.286/91.

17. Mediante Auto de 21 de febrero de 1992, recaído en el proceso contencioso-administrativo núm. 1.181/90, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 31.^a de la Ley 46/1985, por posible infracción de los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución.

A) El recurso contencioso-administrativo núm. 1.181/90 fue interpuesto por «Sucesores de Felipe Rey, S.A.», contra la resolución de 20 de junio de 1989, del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación girada por la Delegación de Hacienda de Barcelona, el 7 de julio de 1988, en concepto de interés de demora por el ingreso fuera de plazo de las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al cuarto trimestre de 1986. Por providencia de 10 de diciembre de 1991, la Sección acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegaran acerca de la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad por posible contradicción del art. 61.2 de la Ley General Tributaria con los arts. 24 y 25.1 de la Constitución. Tanto la demandante como el Ministerio Fiscal estiman pertinente el planteamiento de la cuestión por entender que el art. 61.2 de la L.G.T. puede vulnerar los arts. 14 y 31.1 de la Constitución.

B) El Auto de planteamiento, tras invocar la STC 76/1990, señala que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria. El art. 61.2 de la Ley General Tributaria supone en casos como el de autos, en que la demora se ha extendido durante un breve período de tiempo, el abono de una cantidad enormemente superior a la que correspondería por aplicación del tipo ordinario previsto por el art. 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 sanción jurídica derivada de la demora; el exceso sobre la cantidad que resultaría de aplicar el interés ordinario de demora reviste naturaleza sancionadora.

El hecho de que las cantidades exigidas en virtud de la norma cuestionada se liquiden con exclusión del procedimiento sancionador correspondiente comporta un automatismo en su aplicación que impide cualquier juicio acerca de la culpabilidad del interesado y lo dejan absolutamente imposibilitado para articular los medios de defensa que tendría a su alcance frente a la im-

tación de una infracción; en consecuencia, además de una sanción encubierta bajo la forma de interés de demora, se trata de una forma de responsabilidad objetiva proscrita por nuestro orden constitucional según la STC 76/1990.

18. Por providencia de 16 de marzo de 1992, la Sección Tercera acordó admitir a trámite la cuestión tramitada con el núm. 610/92, dar traslado de las actuaciones conforme establece el art. 37.2 de la Ley Orgánica de este Tribunal al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado, oír a las partes mencionadas para que expongan lo procedente sobre la acumulación de esta cuestión con las ya acumuladas núms. 947, 1.286 y 1.890/91, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

19. Por escrito de 31 de marzo de 1992, el Presidente del Senado comunicó el acuerdo de la Mesa de dar por personada a la Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Mediante escrito de 31 de marzo de 1992, el Presidente del Congreso de los Diputados dio traslado del acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar al Tribunal que aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

20. El Fiscal General presentó sus alegaciones el 2 de abril de 1992. Señala en su informe que la Sala cuestionante da por supuesto que hay una sanción; pero en ningún momento se explica por qué se entiende que es una sanción; una cosa es que el resultado sea igual que el de una sanción, o que el interesado la sienta como tal, y otra bien distinta que sea técnicamente una sanción a la que pueda aplicarse su imposición, las garantías a que se refiere el auto cuestionante.

Tras remitirse a su informe emitido en la c.i. 1.890/91, añade que dichos intereses no admiten la calificación de sanción, pues «no constituyen sanciones en sentido estricto, es decir, 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» (ATC 631/1987); puede aquí decirse, como en el caso inadmitido por este auto, que «por desproporcionadas e irrazonables que tales consecuencias puedan parecer al solicitante de amparo, ello no las convierte en sanciones en el sentido del art. 25.1 C.E.»

Pero aunque pudiera trasladarse a los intereses previstos en el art. 61.2 cierta naturaleza sancionadora, sería difícil apreciar en su aplicación automática una quiebra de la presunción de inocencia; la doctrina establecida en los AATC de 10 de diciembre de 1991 y 13 de enero de 1992 puede también aplicarse al caso de los intereses de demora, donde el «juicio de responsabilidad» se halla en el conocimiento de que hay que pagar los impuestos dentro del plazo establecido.

Concluye su escrito solicitando la acumulación de la presente cuestión a los 947, 1.286 y 1.890/91 y su desestimación.

21. En su escrito de 6 de abril de 1992, el Abogado del Estado reproduce las alegaciones vertidas en su escrito de 4 de noviembre de 1991, presentado en la c.i. núm. 1.890/91 y solicita la desestimación de la cuestión. Por medio de otro sí, solicita la acumulación de esta cuestión a las ya acumuladas 947, 1.286 y 1.890/91.

22. El Pleno del Tribunal, por Auto de 12 de mayo de 1992, acuerda acumular la cuestión de inconstitucionalidad 610/92 a las ya acumuladas 947, 1.286 y 1.890/91.

23. Mediante Auto de 6 de abril de 1992, recaído en el proceso contencioso-administrativo núm. 328/91, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del párrafo final del art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 31.ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 («en estos casos el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria») por considerar que dicho precepto puede ser contrario a los arts. 14 y 31.1 de la Constitución.

A) El recurso contencioso-administrativo núm. 328/91 fue interpuesto por «Lácteos Lence, S.L.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 23 de octubre de 1990, que desestimó las reclamaciones núms. 117, 118 y 119/90 formuladas contra los Acuerdos de la Delegación de Hacienda de Lugo, de 8 de febrero de 1990, por los que se procedía a liquidar los intereses de demora devengados por el ingreso fuera de plazo y sin requerimiento previo de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio de 1988, la cuota correspondiente al pago a cuenta del segundo trimestre de 1989 del Impuesto de Sociedades y la cuota correspondiente al año 1988 de dicho impuesto de Sociedades. Por providencia de 19 de febrero de 1992, la Sección acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegaran sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2 de la L.G.T. por posible vulneración de los arts. 14, 25 y 31 de la Constitución; han presentado alegaciones el Ministerio Fiscal y la recurrente.

B) El Auto de planteamiento de la cuestión asume y reproduce los argumentos expuestos en el Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 11 de junio de 1991, que ha dado lugar a la c.i. 1.286/91. En el presente caso, la empresa actora retrasó en 26, 290 y 114 días la autoliquidación e ingreso de unas cantidades; para 1989, el interés de demora era de 11 por 100; sin embargo, la aplicación del precepto cuestionado origina un interés real que se aproxima al tipo del 3.650 por 100 en vez del 11 por 100 teóricamente exigible.

24. Mediante providencia de 20 de julio de 1992, la Sección Segunda acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 1.626/92, dar traslado de las actuaciones conforme al art. 37.2 de la Ley Orgánica de este Tribunal al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado, oír a las mismas partes sobre la acumulación de esta cuestión con las núms. 947, 1.286, 1.890/91 y 610/92, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

25. Mediante escrito de 30 de julio de 1992, el Presidente del Senado comunicó el Acuerdo de la Mesa de dar por personada a la Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica de este Tribunal. Por escrito de 3 de septiembre de 1992, el Presidente del Congreso dio traslado del Acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar al Tribunal que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

26. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 28 de agosto de 1992; tras reproducir los argumentos expuestos a propósito de la c.i. 1.286/91, concluye su escrito solicitando la desestima-

ción de la cuestión. Por medio de otrosí, solicita la acumulación de esta cuestión a las núms. 947, 1.286 y 1.890/91 y 610/92.

27. En su escrito de alegaciones, presentado el 3 de septiembre de 1992, el Fiscal General del Estado da por renovados los argumentos expuestos en la c.i. 1.286/91 y solicita: a) la acumulación de la presente cuestión a las 947, 1.286 y 1.890/91 y 610/92, y b) su desestimación.

28. Por Auto de 24 de noviembre de 1992, el Pleno del Tribunal acordó acumular la cuestión de inconstitucionalidad registrada con el núm. 1.626/92 a las ya acumuladas registradas con los núms. 947/91, 1.286/91, 1.890/91 y 610/92.

29. Mediante Auto de 8 de marzo de 1994, recaído en el proceso contencioso-administrativo núm. 1.484/91, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 61.2 de la Ley General Tributaria, por su posible infracción de los arts. 24, 25, 14 y 31.1 de la Constitución.

A) El recurso contencioso-administrativo núm. 1.484/91 fue interpuesto por «Codere Lleida, S.A.», contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa núm. 25/792/90, formulada contra la Resolución núm. 1.567, del Delegado Territorial en Lérida del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad, por el concepto de intereses de demora sobre tasa fiscal sobre el juego de máquinas recreativas tipo «B». Por providencia de 2 de febrero de 1994, la Sección acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del último inciso del art. 61.2 de la Ley General Tributaria («En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria»), por posible vulneración del principio de igualdad —art. 14—, del de justicia distributiva —art. 31.1—, y del principio de tipicidad —art. 25.1—, todos de la C.E., en cuanto el interés mínimo del 10 por 100 puede encubrir una sanción. Han presentado alegaciones el Abogado del Estado, la recurrente y el Ministerio Fiscal.

B) El Auto de planteamiento de la cuestión reproduce los argumentos expuestos en el Auto de la misma Sección, de 22 de julio de 1991, que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad tramitada con el núm. 1.890/91, limitándose a añadir que la cuestión se plantea ahora «además por posible vulneración de los principios de igualdad (art. 14 de la Constitución Española) y del de justicia distributiva (art. 31.1 de la Constitución Española).

30. Mediante providencia de 19 de abril de 1994, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 1.123/94, dar traslado de las actuaciones conforme al art. 37.2 de la Ley Orgánica de este Tribunal al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado, oír a las mismas partes para que aleguen sobre la acumulación de esta cuestión con la núm. 947/91 y otras ya acumuladas, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

31. Por escrito de 26 de abril de 1994, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar. Mediante escrito de 3 de mayo de 1994, el Presidente del Senado comunicó el acuerdo de la Mesa de dar

por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

32. En su escrito de alegaciones presentado el 6 de mayo de 1994, el Fiscal General del Estado, tras señalar que la presente cuestión es sustancialmente igual a las registradas con los núms. 947/91, 1.286/91, 1.890/91, 610/92 y 1.626/92, da por reproducidos sus dictámenes emitidos en las referidas cuestiones e interesa la desestimación de la cuestión y su acumulación a las cuestiones antes citadas.

33. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 10 de mayo de 1994; tras reiterar los argumentos expuestos en las anteriores cuestiones, concluye su escrito solicitando que se desestime la presente cuestión de inconstitucionalidad. Por medio de otro sí solicita la acumulación de esta cuestión a las registradas con los núms. 947, 1.286 y 1.890/91 y 610 y 1.626/92.

34. Por Auto de 24 de mayo de 1994, el Pleno acordó acumular la cuestión de inconstitucionalidad registrada con el núm. 1.123/94 a las ya acumuladas registradas con los núms. 947/91, 1.286/91, 1.890/91, 610/92 y 1.626/92.

35. Por providencia de 7 de noviembre de 1995 se señaló para deliberación y votación de esta Sentencia el siguiente día 13 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Las cuestiones de inconstitucionalidad aquí acumuladas van referidas al art. 61.2 L.G.T. 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 vulnera-

dos 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 núms. 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 art. 61.2 L.G.T., 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 prescindida 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, fajar 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 art. 14 C.E. y a distintos principios reconocidos en el art. 31.1 C.E. como inspiradores del sistema tributario, en concreto los de justicia distributiva, igualdad y capacidad económica, en la medida fundamentalmente en que el art. 61.2 L.G.T. vendría a equiparar injustamente los retrasos de pequeña y larga duración.

Por el contrario, las cuestiones núms. 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 art. 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 núm. 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 art. 58.2 L.G.T.», 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 art. 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 arts. 24 y 25 C.E.

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 C.E.

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.

2. El estudio del art. 61.2 L.G.T. 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 art. 79 a) L.G.T. 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 art. 79 a) L.G.T., 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, art. 226 C.P.—; 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.

3. 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 art. 61.2 L.G.T., que parece contemplar un supuesto de simple exigibilidad de los intereses de demora con una cuantía mínima preestablecida, lo que verdaderamente instituye el art. 61.2 L.G.T. 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 mis-

mos) desde la finalización del plazo de ingreso de la deuda en período 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 art. 61.2 L.G.T. 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 art. 61.2 L.G.T., 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) L.G.T.—, 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 art. 31.1 C.E. «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 presupuesto 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 art. 31.1 C.E. 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».

4. 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 art. 31.1 C.E., podemos entrar ya a analizar la cuestión de la naturaleza jurídica del recargo previsto por el art. 61.2 L.G.T.

Importa advertir ante todo que las cuestiones planteadas a propósito del art. 61.2 L.G.T. 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 las 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 art. 25 C.E. 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 art. 61.2 L.G.T. 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 pudieran 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 art. 79 a) L.G.T., 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 art. 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 art. 58.2 L.G.T. (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) L.G.T., en la redacción vigente a la sazón]. En este sen-

tido, 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 art. 61.2 L.G.T. 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 indiciario. 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 Infrutilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, declara que «la *intentio 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.

5. 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 art. 61.2 L.G.T. 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 art. 61.2 L.G.T., 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 arts. 1.152 y sigs. C.C. (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 cumplimiento de sus obligaciones (penalizaciones 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 art. 61.2 L.G.T., 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 incrementa. 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 rectificaba 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.

6. Una vez fijada la función del recargo previsto por el art. 61.2 L.G.T. 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 C.E., 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.

7. Las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 947/91, 1.286/91, 1.626/92 y 1.123/94, planteadas respectivamente por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia, Cantabria, Galicia y Cataluña, consideran que el art. 61.2 L.G.T. es contrario al principio de igualdad reconocido en el art. 14 C.E. 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 art. 31.1 C.E.

La vulneración del principio de igualdad (art. 14 en relación con el art. 31.1 C.E.) 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 L.G.T.).

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 art. 61.2 L.G.T., 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 art. 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 art. 14 C.E. 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 art. 61.2 L.G.T. 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) L.G.T.] y el pasivo (art. 155.1 L.G.T.) 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 art. 61.2 L.G.T. 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 núm. 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 art. 61.2 L.G.T. En efecto, como hemos señalado en anteriores fundamentos, lo que establece el art. 61.2 L.G.T., 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.

8. 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 art. 31.1 C.E. como fundamento de la inconstitucionalidad del precepto impugnado, aunque de manera no coincidente. En la cuestión núm. 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 art. 31.1 C.E. 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 aquél, 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 núm. 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 art. 31.1 C.E.

9. 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 más 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 C.E.— a la hora de trazar las figuras jurídicas con

las que trata de obtener el cumplimiento de los deberes fiscales de los ciudadanos.

FALLO

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

Ha decidido

Desestimar las cuestiones de inconstitucionalidad núm. 947/91 y acumuladas.

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

Dada en Madrid, a trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.—Alvaro Rodríguez Bereijo.—José Gabaldón López.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Vicente Gimeno Sendra.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Pedro Cruz Villalón.—Carles Viver Pi-Sunyer.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Javier Delgado Barrio.—Tomás S. Vives Antón.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula don Rafael de Mendizábal Allende a la Sentencia que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 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.

1. Empezando por el principio, conviene a nuestro propósito recordar que la relación jurídica de naturaleza tributaria ofrece un contenido complejo, en el cual confluyen distintas obligaciones cuyo origen común está en la Ley (art. 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 L.G.T.).

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) L.G.T., 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 art. 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 art. 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 art. 78 L.G.T., advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985 carece de trascendencia al respecto, ya que el anverso y el reverso de su auténtica configuración son consecuencia inmediata de su propia contextura y la realidad no desaparece aunque lo hagan las palabras. Tal conclusión es más ostensible y convincente si se repara en que, precisamente por su diverso talante, son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones que, a su vez, funcionan con total independencia. Lo dicho hasta aquí no es una construcción teórica, más o menos convincente, pero sin sustancia de *ius*, sino la doctrina del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) que, con valor normativo complementario del ordenamiento jurídico (art. 1.6 C.C; 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 T.S. 4 noviembre 1986, 4 noviembre 1987 y 28 septiembre 1990).

2. Llegados aquí, es útil traer a la vista el precepto en entredicho, cuyo texto, según la Disposición adicional 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, instrumentándose como una medida de fomento cuya esencia consiste en conseguir que los ciudadanos actúen voluntariamente y sin coacción alguna en el sentido más favorable a un interés público concreto. Se trata de un estímulo o incentivo con un signo positivo, un contenido 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 C.P.). 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 incumplimiento 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 L.G.T.).

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) L.G.T.] 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 interpre-

tación 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 art. 63. C.P., 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 inculpado 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 inculpado, 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.