

LA NATURALEZA DE LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA VOLUNTARIA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

ESTER MARCO PEÑAS

*Profesora Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pompeu Fabra*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2009** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

EL presente trabajo analiza la figura del recargo por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y del Tribunal Constitucional español (TC). El TC se ha posicionado en varias ocasiones respecto de la naturaleza de dichos recargos, jurisprudencia que pone de manifiesto la dificultad de trazar una línea clara entre aquellas medidas que poseen naturaleza sancionadora de las que no. Distinción que en última instancia se ha configurado a través de un criterio, de discutible idoneidad, como es la cuantía. Por su parte, el TEDH no ha tenido la oportunidad de pronunciarse en concreto sobre la naturaleza de dichos recargos españoles. No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre medidas similares aplicadas en otros ordenamientos jurídicos nos proporciona nuevos parámetros de análisis; especialmente, tras la sentencia *Jussila*, la cual aporta indicadores suficientes que permiten constatar la naturaleza sancionadora del recargo español desde la perspectiva del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (derecho a un proceso equitativo).

Palabras clave: recargos por declaración extemporánea voluntaria, sanciones, Tribunal Constitucional español y Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Sumario

1. Introducción.
2. Condiciones de aplicación de los recargos por declaración extemporánea voluntaria.
3. Evolución normativa en materia de recargos por declaración extemporánea voluntaria.
4. La doctrina constitucional en materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
 1. La constitucionalidad del recargo mínimo del 10 por 100 por declaración extemporánea voluntaria. La naturaleza únicamente indemnizatoria y disuasoria del recargo.
 2. La inconstitucionalidad de los recargos del 50 por 100 y 100 por 100, ex Ley 18/1991: la elevada cuantía como factor determinante de su naturaleza punitiva.
5. Medidas aplicables en el ordenamiento jurídico francés en los supuestos de declaración extemporánea fuera de plazo.
6. La naturaleza punitiva del recargo desde el punto de vista del TEDH.
 1. La aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a los procedimientos tributarios en la jurisprudencia del TEDH.
 2. Los criterios para determinar qué medidas tributarias son equiparables a penas a efectos del CEDH: la jurisprudencia *Engel* y *Bendenoun*.
 3. El método utilizado por el TEDH para aplicar los criterios de la «penalización» de las medidas tributarias: la importancia de la naturaleza de la infracción en detrimento del grado de severidad de la sanción.
 4. El examen de otras circunstancias en la apreciación de la naturaleza «penal» del procedimiento tributario.
 5. El contenido de las garantías procesales del artículo 6 del CEDH en los procedimientos tributarios: la creación de un doble estándar en los procedimientos cubiertos por la materia «penal» en sentido amplio.
7. La naturaleza del recargo por declaración extemporánea a la luz de la jurisprudencia del TEDH.

NOTA: La autora quiere reconocer el papel que ha jugado Guillem CANO PALOMARES, Letrado del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el nacimiento de este trabajo, que es fruto de las conversaciones y la discusión mantenidas con él. Asimismo, quiere agradecer a sus compañeros de la Universidad Pompeu Fabra y de la Universidad de Girona por su apoyo, y a Philippe MARCHESSOU por hacer posible la estancia breve de investigación en la Universidad Robert Schuman de Estrasburgo.

1. INTRODUCCIÓN

Si bien el objetivo principal de este trabajo es analizar los recargos por declaración extemporánea voluntaria del ordenamiento jurídico español a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, TEDH) y del Tribunal Constitucional español, existen una serie de matices, conceptuales y terminológicos, que deben ser precisados de antemano. A través de este acercamiento se pretende, no tanto obtener un estudio exhaustivo del concepto de recargo, sino fijar las bases para poder examinar esta figura a la luz del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, CEDH) y la Constitución española (CE).

El fundamento común de los diferentes «recargos» en el ordenamiento jurídico tributario español es, principalmente, el interés en el cumplimiento puntual de la obligación tributaria. De este modo, tanto el recargo por declaración voluntaria fuera de plazo, sobre el cual versará nuestro estudio, como el recargo de apremio, buscan, principalmente, la puntualidad en el pago. Como señalaba SOLER ROCH el cumplimiento puntual es uno de los requisitos propios del cumplimiento, e incluso, en algunas ocasiones, parece ocupar un lugar destacado respecto a las demás condiciones que determinan la exactitud de aquél¹. Tanto el TEDH como el Tribunal Constitucional han dejado constancia, no sólo de la importancia de cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino de hacerlo en tiempo. Evitar la morosidad y que ésta se convierta en una práctica generalizada fundamenta la aplicabilidad de los intereses de demora –equivalentes al interés legal del dinero incrementado–. Los intereses de demora han sido considerados por ambos Tribunales una medida de naturaleza meramente indemnizatoria².

¹ SOLER ROCH, M.^a T.; *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*; Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, pág. 163. Como reflejo de la destacada posición del factor temporal la autora recoge el artículo 50 del Reglamento General de Recaudación «La falta de pago en los plazos y con los requisitos exigidos en este Reglamento motivará la apertura del procedimiento recaudatorio por la vía de apremio...» (la cursiva es de la autora), precepto recogido en idénticos términos en el artículo 46 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, Reglamento General de Recaudación. En la actualidad, el incumplimiento del requisito temporal posibilita a la Administración abrir la vía de apremio. La Ley General Tributaria 58/2003, en su artículo 161.1, determina el inicio del periodo ejecutivo una vez finalizado el plazo de tiempo establecido por el artículo 62, para las deudas liquidadas por la Administración, y al día siguiente al plazo establecido por la normativa, en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación. El inicio del periodo ejecutivo permite a la Administración iniciar el procedimiento de apremio para el cobro ejecutivo de la deuda y las sanciones.

² El Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, considera que el incremento del 25 por 100 del interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora –art. 58.2 b) LGT de 1963– no constituye una sanción, dado que su finalidad consiste «en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias». En el mismo sentido se pronuncia el TEDH, como ejemplo véase *Mieg de Boofzheim c. Francia*, de 3 de diciembre de 2002, y *Mayer c. Alemania*, de 16 de marzo de 2006.

Pero ¿qué sucede cuando el ordenamiento jurídico establece el pago de «un recargo» en un supuesto específico como es la declaración voluntaria fuera de plazo? ¿Cuál es la naturaleza de esta medida? Como veremos al analizar los criterios *Engel* y la reciente jurisprudencia del TEDH, la denominación del instrumento por el ordenamiento jurídico interno, o su mayor o menor cuantía no son elementos que resuelvan el problema de su naturaleza.

La inclusión de estos recargos en la categoría de sanciones, cuestión planteada en la esfera nacional en diferentes ocasiones por varios Tribunales Superiores de Justicia ante el Tribunal Constitucional, ha sido resuelta por el máximo intérprete de la Constitución tanto de forma negativa (STC 164/1995 respecto al interés mínimo del 10% del art. 61.2 de la LGT, establecido por la Ley de Presupuestos para 1986) como positiva (la STC 276/2000 declara inconstitucional el recargo del 50%, previsto en la Ley 18/1991 al afirmar su naturaleza sancionadora; y, poco después, en la STC 291/2000, el Tribunal Constitucional estima un recurso de amparo interpuesto frente al recargo del 100%, previsto en la Ley 18/1991 para aquellos supuestos de declaración extemporánea sin ingreso ni solicitud de aplazamiento de pago).

Esta dualidad de opiniones pone de manifiesto la dificultad para el Tribunal Constitucional de trazar una línea clara entre aquellas medidas que poseen naturaleza sancionadora de las que no. Esta distinción se ha configurado a través de un criterio, de discutible idoneidad, como es la cuantía. Por su parte, el TEDH no ha tenido la oportunidad de pronunciarse en concreto sobre la naturaleza de los recargos españoles por declaración extemporánea voluntaria. No obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo respecto a medidas similares aplicadas en otros ordenamientos jurídicos, nos proporciona nuevos parámetros a través de los cuales analizar la naturaleza de dichos recargos.

2. CONDICIONES DE APLICACIÓN DE LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA VOLUNTARIA

La singularidad del supuesto de hecho de la norma relativa a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo ha marcado su peculiar configuración legislativa, a caballo entre el interés de demora y la sanción.

Dos elementos configuran dicho supuesto de hecho:

- El transcurso del plazo previsto para el ingreso de la deuda tributaria –periodo voluntario– sin que la misma se haya hecho efectiva.
- La declaración tributaria voluntaria, pero tardía, sin que se formule ningún requerimiento por parte de la Administración.

El establecimiento de una figura específica se debe, en gran medida, a lo inapropiado de aplicar alguna de las reacciones jurídicas alternativas como la equiparación al pago en periodo volunta-

rio, la exigibilidad meramente del interés de demora o la tipificación como infracción tributaria de la conducta descrita. En el primero de los supuestos, estaríamos frente a una clara desvirtualización de la importancia del pago en plazo, convirtiéndose el periodo voluntario de pago en mera «recomendación» del momento idóneo para el cumplimiento de la obligación tributaria³. En el segundo, el devengo del interés de demora desde el momento del vencimiento del periodo voluntario generaría un aumento de la morosidad, puesto que la condena al pago de intereses de demora –considerados como una medida de naturaleza indemnizatoria⁴– genera escasos incentivos al cumplimiento del pago en periodo voluntario. Dadas las múltiples opciones de inversión que oferta el mercado, retrasar el pago de la deuda tributaria, a pesar de existir el riesgo de ser requerido por parte de la Administración tributaria, se convertiría en una elección rentable en términos financiero-fiscales. Por último, la configuración de esta conducta como constitutiva de una infracción, si bien comportaría otorgar la máxima protección al cumplimiento en plazo de la obligación tributaria, poseería un claro efecto desincentivador de la regularización por parte del contribuyente. Este último, conocedor de la equivalencia entre la reacción jurídica en el supuesto de ingreso espontáneo fuera de plazo y el ingreso previamente requerido, tendría claros motivos para mantener su incumplimiento, a la espera, en el mejor de los casos, de que la deuda alcanzara la prescripción. De este modo, el propio ordenamiento jurídico cerraría la puerta a posibles «arrepentimientos», los cuales, junto al pago de la obligación tributaria en plazo, se buscan a través de la aplicación de la figura del recargo⁵.

3. EVOLUCIÓN NORMATIVA EN MATERIA DE RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA VOLUNTARIA

La consecuencia jurídica que el legislador prevé para el supuesto de hecho descrito ha sido objeto de numerosas modificaciones desde su implementación. El carácter especialmente cambiante de la normativa en la materia ha dado como resultado una superposición de figuras que, con mayor o menor acierto en su técnica legislativa, han venido a regular las consecuencias jurídicas de la declaración extemporánea voluntaria.

Lógicamente, la posibilidad de realizar ingresos fuera de plazo, por parte del sujeto pasivo, sin requerimiento previo de la Administración, no tiene cabida bajo el esquema «clásico» de recaudación, en el cual la Administración es la única encargada de efectuar la liquidación, partiendo de los datos aportados por el sujeto pasivo. Por este motivo, la redacción originaria de la LGT de 1963 no recogía

³ BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 38.

⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. «En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario», *Hacienda y Derecho*, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 561 (nota a pie de página núm. 19). Con carácter general, la deuda de intereses parte de la idea de productividad del dinero, representando un provecho o beneficio para el acreedor por el dinero que se le debe restituir. Es decir, los intereses se corresponden con la cantidad adicional al importe de la deuda que percibe el acreedor del deudor por detención de ese capital ajeno. Véase, VILLAGRASA ALCAIDE, C. *La deuda de intereses*, Ed. EUB, Barcelona, 2002, pág. 77 y ss.

⁵ Este argumento recogido por LUPI, R.; *Lezioni di Diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè, Milán, 1992, pág. 348, posee especial relevancia, como el propio autor afirma, dada la baja probabilidad de control por parte de la Administración en una «fiscalidad de masa».

ninguna medida específica para los supuestos de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. Por el contrario, se establecían sendas medidas para las declaraciones presentadas extemporáneamente, y para los pagos tardíos de deudas previamente liquidadas ⁶.

El Reglamento General de Recaudación de 1968 incorpora el denominado «plazo extraordinario o de prórroga», posterior al plazo ordinario para realizar el pago en periodo voluntario, pero previo al inicio de la vía de apremio. El ingreso efectuado durante este intervalo de tiempo –«prórroga»– no era constitutivo de infracción tributaria ⁷, por el contrario, se veía incrementado por el correspondiente «recargo de prórroga», del 10 por 100. Como la profesora SOLER ROCH afirmaba, los efectos del cumplimiento excepcional –dentro del plazo de prórroga– fueron equiparados a los del cumplimiento ordinario o puntual. El equilibrio entre ambas conductas, ambas lícitas pero la primera de ellas impropia por ser impuntual, se alcanzaba a través de una obligación accesoria: el recargo de prórroga, calculado en base a un porcentaje de la deuda principal. Así, esta figura poseía una *función niveladora o compensadora* ⁸. No obstante, la doctrina, al destacar las peculiaridades que presentaba el plazo de prórroga cuando éste era aplicable a autoliquidaciones ⁹, ha abogado por la existencia, no tanto de un plazo de prórroga y recargo de prórroga, sino de un plazo y recargo de demora ¹⁰.

El recargo de prórroga estuvo vigente, con diferentes matices de cuantía y ámbito de aplicación, hasta la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT. Tras suprimir el plazo de prórroga y el correspondiente recargo, la nueva redacción del artículo 61.2 establecía que a aquellos ingresos que fueran efectuados fuera de plazo sin requerimiento previo les eran exigibles los intereses de demora y la aplicación de las sanciones correspondientes. Así, por un lado, se aplicaba la infracción simple por presentar fuera de plazo la declaración-liquidación, y, por el otro, dado que el artículo 79 a) de la LGT consideraba como infracción grave la simple «falta de ingreso», la misma también era aplicable. El resultado era plenamente insatisfactorio, se sancionaba como infracción grave el simple retraso, equiparando los supuestos en los que se producía la rectificación por parte del propio sujeto pasivo a los incumplimientos «absolutos» ¹¹.

⁶ El retraso en la presentación de la declaración, a pesar de ser una conducta apta para lesionar inmediatamente la recaudación tributaria –carácter esencial del tipo básico de omisión y defraudación–, era considerado constitutivo únicamente de una infracción simple. Por su parte, frente a los pagos tardíos de deudas ya notificadas –bien individualmente o por edictos– el ordenamiento jurídico establecía una reacción de tipo resarcitorio o compensatorio y no sancionador. Véase, PÉREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, págs. 24-26.

⁷ Véase, PÉREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*, cit., págs. 25-26.

⁸ Véase, SOLER ROCH, M.^a T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, cit., págs. 163-165.

⁹ Básicamente son dos: i) al no existir una liquidación administrativa el sujeto pasivo podía retrasar el ingreso de su deuda de forma indefinida, influyendo de este modo sobre la cuantía de su deuda y vulnerando el carácter *ex lege* de la obligación tributaria; ii) la imposibilidad de la apertura del procedimiento de apremio en los supuestos de autoliquidaciones, dado que el vencimiento del plazo de prórroga se producía con el ingreso de la deuda. Véase, LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de las deudas tributarias en vía de apremio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1992, pág. 95.

¹⁰ Véase en este sentido, PÉREZ ROYO, F., «El pago de la Deuda tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, Madrid, 1976, págs. 307 y 308. y BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, cit., págs. 56 y 57.

¹¹ ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 242 y ss.

Dado los efectos negativos de la interpretación conjunta de ambos preceptos – arts. 61.2 y 79 a)– de la LGT el legislador optó por modificar el primero de ellos. La redacción surgida de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, excluía la aplicación de las sanciones que «pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas». De esta forma, en lugar de efectuar una modificación de la deficiente configuración del tipo de la infracción grave del artículo 79 a), se optó por introducir lo que la doctrina ha considerado una excusa absolutoria o causa de no punibilidad¹². Este precepto comporta la aceptación por parte del legislador de la consumación de la infracción, consideración no exenta de consecuencias tanto teóricas –sobre la naturaleza del recargo– como prácticas –al poder considerar, respecto al sujeto infractor, la comisión repetida de infracciones–. No obstante, si algún aspecto fue objeto de especial controversia fue la consideración del carácter sancionador del recargo, en cuanto el último inciso del artículo 61.2 de la LGT exigía, como límite mínimo del interés de demora aplicable al ingreso fuera de plazo, el 10 por 100 de la deuda tributaria. Sobre la naturaleza de dicho «recargo», como veremos más adelante, tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional.

La redacción de este precepto de técnica legislativa marcadamente inapropiada –se creaba un recargo de naturaleza regresiva, puesto que el exceso del 10% sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo llegando a desaparecer–, propició, junto a fuertes críticas doctrinales¹³, su sustitución a través de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La nueva redacción establecía un recargo del 50 por 100 para las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, que se veía reducido al 10 por 100 si el ingreso se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Por último, en caso de efectuarse la autoliquidación extemporánea pero sin el correspondiente ingreso, el recargo ascendía al 100 por 100. En los tres supuestos el recargo excluía la aplicación de intereses de demora y sanciones. De nuevo, la naturaleza de estos recargos, sustancialmente superiores, fue objeto de controversia, llegando a pronunciarse el Tribunal Constitucional sobre su naturaleza sancionadora.

La redacción del artículo 61.2 fue objeto de reforma a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT. La regulación de los efectos de los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, inserta en el artículo 61.3 de la LGT, creaba un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 si el ingreso o la declaración fuera de plazo se presentaba dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación o ingreso. El recargo único excluía los intereses de demora y las sanciones que en otro caso hubieran podido exigirse. Por el contrario, los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrían un recargo del 20 por 100, el cual excluía la aplicación de las sanciones exigibles, pero no los intereses de demora.

¹² PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 174 y 335. Y, ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, cit., págs. 221 y ss.; y 242-244.

¹³ Véase en este sentido, RAMALLO MASSANET, J. «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», *Tribunal Fiscal*, n.º 65, marzo 1996, págs. 67 y ss.

En los supuestos en los que la declaración-liquidación presentada extemporáneamente no se acompañaban del correspondiente ingreso tanto el recargo único, como el recargo del 20 por 100, eran compatibles con el recargo de apremio (regulado, tras la reforma de 1995, en el art. 127 LGT)¹⁴. Como se puede observar, la ordenación del *recargo único variable* efectuada por la Ley 25/1995 buscaba, de forma lógica, adecuar el corolario jurídico al nivel de retraso¹⁵. La nueva redacción del artículo 61.3 de la LGT se aplicó con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1995, y, además, desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, su aplicación retroactiva no se sujetó a límite alguno de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.3 de dicha Ley.

La Ley 58/2003 General Tributaria, no ha introducido modificaciones sustanciales en cuanto a las cuantías de los recargos por ingreso extemporáneo sin requerimiento previo establecidas por la Ley 25/1995. Se mantiene la existencia de un recargo único variable del 5, 10 y 15 por 100 según si la autoliquidación o declaración se efectúa, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses

¹⁴ La naturaleza del **recargo de apremio** también ha sido una cuestión controvertida. En sus albores el recargo de apremio se diferenciaba claramente de los intereses de demora, entendiéndose que los segundos compensaban la falta de disponibilidad motivada por el retraso en el pago –carácter indemnizatorio– y el primero cubría los gastos derivados del procedimiento de apremio. Claro estaba que el recargo de apremio debía ir indiscutiblemente unido al nacimiento del procedimiento de apremio, sin embargo, este elemento quedó desvirtuado tras la redacción del artículo 128.1 de la LGT dada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Desde este momento, el artículo 128 establecía que el vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario determinaba «el devengo» del recargo de apremio. Este precepto fue objeto de numerosas críticas, tanto doctrinales como jurisprudenciales, entre las últimas la certera sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 24 de enero de 1998, apunta cómo a través de la reforma se «sustituye el término "exigibilidad" por "devengo", hecho que "obedece a la finalidad de establecer con carácter automático el recargo que, de esta manera, se pretende desvirtuar del procedimiento de apremio del que teóricamente deriva, conceptuándose así como una auténtica sanción por ingreso fuera de plazo, en vez de un recargo exigible por haber obligado a la Administración a recurrir a un procedimiento ejecutivo"» (FJ 4.º).

A través de la reforma operada por la Ley 25/1995, el artículo 127.1 de la LGT establece que «el inicio del periodo ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta», importe que, sin embargo, «será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio». Con mayor técnica legislativa, la nueva redacción no calificaba como recargo de apremio a aquél que se devenga desde el inicio del periodo ejecutivo, distinguiendo este último del procedimiento de apremio (art. 127.3), cuyo inicio se produce con la notificación al deudor de la providencia de apremio. La evolución del recargo de apremio se resume en estas tres etapas por el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de noviembre de 1999, con posterioridad la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 28 bajo la rúbrica «recargos del periodo ejecutivo» diferencia entre tres tipos de recargos, el primero de ellos, el recargo ejecutivo del 5 por 100 aplicable cuando la deuda se satisfaga en periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio; el recargo de apremio del 10 por 100 cuando la deuda no ingresada y el propio recargo se hagan efectivos dentro de los plazos recogidos en el artículo 62.5 de la propia ley para las deudas apremiadas (recargo equiparable al de apremio reducido); y, por último, un recargo del 20 por 100 para aquellos supuestos en que no concorra ninguna de las circunstancias anteriores. Para finalizar apuntar que, si bien la actual LGT de forma adecuada vincula el devengo del recargo de apremio a la emanación de un acto que formalmente inicie el procedimiento de apremio, evitando, como sucedía en regulaciones precedentes, el automatismo en su aplicación, todavía quedan escollos respecto a su naturaleza en la parte que excede de la cuantía real de los costes de la apertura de dicho procedimiento, tanto en relación al recargo de apremio, como en relación al aún automático recargo ejecutivo del 5 por 100.

¹⁵ En este punto véase, entre otros, HINOJOSA TORRALVO, J.J. «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995», *Impuestos*, núm. 18, septiembre, 1995, pág. 15. No obstante, también encontramos posturas contrarias a la existencia de una multiplicidad de consecuencias jurídicas según el lapso de demora, al no considerar la creación de una especie de «pague usted a la carta» para el obligado tributario, una vez transcurrido el periodo voluntario pero antes, claro está, del inicio del procedimiento ejecutivo. En este último sentido véase, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. «Comentario al art. 61» en AA.VV. *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 86.

siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso. Por el contrario, si la presentación de la autoliquidación o declaración se produce una vez transcurridos doce meses el recargo asciende al 20 por 100 de la deuda.

De nuevo, el recargo único variable excluye tanto la aplicación de los intereses de demora como de las sanciones que hubieran podido exigirse, mientras que el recargo del 20 por 100 únicamente excluye la aplicación de las sanciones devengándose intereses de demora desde el día siguiente al término de los doce meses. La presentación de autoliquidación extemporánea, en caso de no ir acompañada por el correspondiente ingreso o solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, no impide la aplicación de los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo que correspondan sobre la autoliquidación (art. 27, apartado 3 LGT).

Entre los cambios introducidos por la Ley 58/2003, encontramos:

- El encuadre dentro del propio articulado de la Ley. Los recargos por ingreso extemporáneo voluntario (art. 27) se incluyen, junto a los intereses de demora (art. 26) y los recargos del periodo ejecutivo (art. 28), en las denominadas «obligaciones accesorias». En contraposición a la dispersión que se producía en la anterior LGT, el legislador busca aunar tres conceptos cuya naturaleza o función –junto a las sanciones– se han desvirtuado en no pocas ocasiones. Su regulación sistemática y conjunta, así como la expresa exclusión en este apartado de las sanciones, no impide que se sigan planteando dudas sobre su naturaleza.
- En aras de evitar posibles controversias, el propio artículo 27 determina el significado de «requerimiento previo» –previamente recogido en el art. 66.1 a) de la Ley 230/1963–, como «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».
- El artículo 27.4 de la LGT hace referencia a la obligatoriedad de identificar en las autoliquidaciones extemporáneas, de forma expresa, el periodo impositivo de liquidación y contener únicamente los datos relativos a dicho periodo. Con esta precisión, de naturaleza formal, se pretenden evitar que «en declaraciones posteriores se regularice ocultando a la Administración la información necesaria para que pueda comprobar y liquidar los recargos que procedan»¹⁶. En el caso de incumplir este requisito no se aplicarán los recargos sino que la conducta será constitutiva de infracción tributaria leve, en base a lo establecido en el artículo 187 de la LGT, sancionada con multa proporcional del 50 por 100 (art. 191, apartados 2 y 6).

Finalmente, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo un quinto apartado al original artículo 27, el cual establece la aplicación de una reducción del 25 por 100 del recargo en aquellos supuestos de realización del ingreso al tiempo de la presentación, o en el plazo de pago voluntario abierto con la notificación de la liquidación.

¹⁶ JUNOY PINTOS, (en la obra colectiva, DIR. GÓMEZ MOURELO), *La nueva Ley General Tributaria comentada*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 135.

4. LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

Como hemos tenido ocasión de observar, la tendencia a la reforma constante ha caracterizado, no sólo los recargos por declaración extemporánea voluntaria, sino también figuras conexas a éstos como son los recargos de apremio, los intereses de demora y el régimen sancionador tributario. Pero, a la ya pernicioso sucesión de varios regímenes en la materia, se ha unido, en muchas ocasiones, la introducción de las modificaciones a través de reformas de carácter parcial que, en su búsqueda por solucionar problemas concretos, han quebrantado la necesaria armonía global del sistema. De nuevo el legislador tributario, en aras de alcanzar objetivos nada desdeñables como son la lucha contra el fraude, un proceso de recaudación más eficiente, o la necesaria colaboración del contribuyente en la correcta gestión de los tributos, ha recurrido a una técnica no exenta de inconvenientes como es la configuración de las figuras tributarias más en función de los fines a alcanzar a través de ellas, que de su propia naturaleza. La desnaturalización de los conceptos ha sido una constante en muchos ámbitos del Derecho financiero y tributario, y el que ahora nos ocupa no es una excepción¹⁷.

Establecer unos criterios claros que ayuden a diferenciar cada una de estas figuras –intereses de demora, recargos y sanciones– ineludiblemente vinculadas, ha sido la tarea efectuada, con mayor o menor acierto, por el máximo intérprete de la Constitución. De este modo, la convulsa evolución normativa en materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo ha estado marcada por la amenaza de inconstitucionalidad de muchos de ellos.

Las numerosas cuestiones de inconstitucionalidad presentadas, así como las posiciones contrapuestas de los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, ponen de manifiesto la dificultad, o la casi imposibilidad, de trazar una línea que separe aquellas figuras de naturaleza indemnizatoria de las que poseen un carácter sancionador. No obstante, esta distinción, de contornos difusos, es la base para la correcta aplicación de los principios fundamentales del procedimiento sancionador, sobre todo para impedir la aplicación de plano, sin las mínimas garantías procedimentales, de sanciones encubiertas, a través de la manipulación del *nomen iuris* de las instituciones.

Sin embargo, la solución tampoco debe pasar por la ampliación indiscriminada del ámbito del Derecho administrativo sancionador. Sobre este último son aplicables, con ciertos matices, los principios inspiradores del orden penal; así lo afirmó el Tribunal Constitucional en su temprano pronunciamiento 18/1981, de 8 de junio, al considerar que el ordenamiento penal y el ordenamiento sancionador administrativo no son más que una manifestación del ordenamiento punitivo del Estado (FJ 2).

El Tribunal fue diligente a la hora de precisar que dichos principios serían aplicables con ciertos matices, puesto que, como posteriormente afirmaría en su STC 76/1990, «la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico». Esto no es óbice para hablar del orden sancionador tributario como un

¹⁷ A esta desnaturalización de los conceptos hace referencia el profesor RAMALLO MASSANET, J., «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», cit. n.º 65, 1996, pág. 67.

sector especialmente protegido, cuyas garantías no se pueden extender a instituciones que, a pesar de ser restrictivas de derechos, no responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado ¹⁸.

En este contexto, la primera cuestión planteada frente al Tribunal Constitucional versó sobre la inconstitucionalidad del artículo 58.2 b) de la LGT de 1963, el cual establecía un incremento del 25 por 100 del interés legal del dinero para configurar el interés de demora que el sujeto pasivo debe hacer efectivo cuando se retrasa en el pago. Varios Tribunales Superiores de Justicia consideraron dicho incremento contrario al principio de igualdad (art. 14 CE en relación con el art. 31 CE) ya que los contribuyentes sólo tienen derecho al interés legal del dinero en los supuestos en los que se hubieran producido ingresos indebidos al Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias (art. 155.1 de la LGT). El Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990, de 26 de abril, resuelve esta cuestión, junto a otras relativas a la inconstitucionalidad del régimen sancionador establecido por la Ley 10/1985 de reforma de la LGT.

Partiendo de los rasgos esenciales de su doctrina sobre el principio de igualdad, el Tribunal considera que la base de comparación no es adecuada puesto que los supuestos de hecho de los artículos 58.2 b) y 155.1 de la LGT no son homogéneos. La desigualdad se fundamenta tanto desde una perspectiva constitucional, como de legalidad ordinaria. Respecto a la primera, la naturaleza de la relación entre el contribuyente y la Administración, no es una relación jurídica-privada de igualdad, sino una relación basada en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, configurado como un deber constitucional (art. 31.1 CE). Este último precepto autoriza al legislador para que «dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes». En segundo lugar, adoptando una perspectiva de legalidad ordinaria, los supuestos de hecho tampoco son equivalentes, dado el mayor perjuicio que comporta para la Hacienda Pública que grupos enteros de contribuyentes dejen de pagar. El caso inverso, la existencia de ingresos indebidos por parte de la Administración, por frecuente que sea, nunca lo será en la magnitud numérica y cuantitativa del caso anterior. Pero, además, la opción de dejar de ingresar, en caso de no establecer un incremento sobre el interés legal del dinero, sería una opción rentable en términos financieros para los contribuyentes debido al interés de mercado del dinero.

Desde nuestro punto de vista, estas consideraciones tienen el suficiente peso para justificar el incremento del 25 por 100. No obstante, el Tribunal, creemos que en aras de respaldar en mayor medida la aplicación del incremento, atribuye al mismo, junto a su función básicamente compensatoria, una función «preventiva» y «disuasoria» que, a nuestro entender, no debería otorgarse a esta figura ¹⁹.

¹⁸ En este sentido, véanse las sentencias del Tribunal Constitucional 73/1982, de 2 de diciembre; 69/1983, de 26 de julio; 96/1988, de 26 de mayo, y 239/1988, de 14 de diciembre, entre otras.

¹⁹ La doctrina civilista distingue entre los intereses compensatorios y los moratorios. La deuda derivada de los primeros «no es otra cosa que retribución y no constituye, por consiguiente, indemnización del lucro cesante». Por el contrario, la deuda derivada de «los intereses moratorios» resarce al acreedor del perjuicio, causado, véase, DIEZ PICAZO PONTE DE LEÓN, L., «Comentarios al artículo 1.108 del Código Civil» en *Comentarios del Código Civil*, Tomo II, Madrid, 1991, pág. 63. Esta función indemnizatoria de los daños y perjuicios derivados del incumplimiento contractual por parte de los intereses moratorios, se recoge también por MÓXICA ROMÁN, J. *La cuenta corriente bancaria. Análisis de Doctrina y Jurisprudencia. Formularios*, Aranzadi, Pamplona, 1997; ORDÁS ALONSO, M. *El interés de demora*, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 17; RODRÍGUEZ ESPEJO, J., «El interés de los préstamos bancarios: anatocismo, liquidación anticipada, intereses remuneratorios y moratorios (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 2 de diciembre de

Las funciones preventivas y disuasorias deben predicarse de otros instrumentos, como pueden ser los recargos o en última instancia las sanciones, pero si estas funciones se atribuyen a los intereses de demora se inicia la apuntada desnaturalización de los conceptos y distorsión de sus contornos.

En síntesis, compensar totalmente, en términos objetivos, el perjuicio causado a la Hacienda Pública significa que el contribuyente, no sólo debe hacer efectivo el interés legal del dinero, sino el mismo incrementado en un 25 por 100²⁰. Éste debe ser el fundamento, único y suficiente, del incremento, alcanzar la completa indemnización del daño causado, sin atribuir al incremento funciones preventivas y disuasorias que, por naturaleza, pertenecen a otras figuras.

1. La constitucionalidad del recargo mínimo del 10 por 100 por declaración extemporánea voluntaria. La naturaleza únicamente indemnizatoria y disuasoria del recargo.

Cinco años después, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la constitucionalidad del mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria como interés de demora (art. 61.2 LGT en la redacción derivada de la disposición adicional 31.ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre) en la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre. Su fallo, no exento de posturas en contra, determinó la constitucionalidad del recargo al considerar que el mismo posee naturaleza indemnizatoria y disuasoria, pero no represiva o punitiva²¹.

El Tribunal reconoce desde el inicio de su argumentación que esta figura no constituye un interés sino un verdadero recargo, atribuyendo al mismo una naturaleza «intermedia»; no es meramente indemnizatorio, sino que posee también una función disuasoria cuando su cuantía excede del interés de demora. Evitando adoptar lo que el propio Tribunal denomina «posición reduccionista»,

1984)», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 21, enero-marzo, 1986, pág. 195; VEGA PÉREZ, F., «La deuda de intereses», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 24, octubre-diciembre, 1986, pág. 868; VILLAGRASA ALCAIDE, C. *La deuda de intereses*, cit., pág. 77 y ss.

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Supremo reconoce cómo la mayor cuantía permite que se cumpla la función resarcitoria de la mora, puesto que los intereses «tanto los pactados como los moratorios (éstos ya pactados ya legales) se mueven sobre la misma línea económica de valorar bien la disponibilidad de dinero obtenida por el prestatario durante el tiempo fijado o bien la privación, sufrida por el acreedor, por cuanto los cometidos son jurídicamente diferenciables al ser pactados para el plazo convenido la remuneración (a la manera de precio del dinero o de renta por su utilización), mientras que a los moratorios les singulariza su finalidad indemnizatoria por el incumplimiento de la obligación» (véase, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 22 de octubre de 1984). En esta línea encontramos también las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1991 y 13 de abril de 1992. Esta finalidad indemnizatoria también se recoge por otros Tribunales, véase, entre otros, los pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Oviedo, de 17 de febrero de 1992, sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias, 14 de marzo de 1995, sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 21 de marzo.

²⁰ Atribuir carácter exclusivamente indemnizatorio al interés de demora –a pesar de estar éste incrementado respecto al interés legal del dinero– ha sido la posición adoptada por el Consejo de Estado francés, basándose en un doble criterio: la finalidad y la gravedad de la medida. El interés de demora aplicado «busca esencialmente reparar los perjuicios de toda naturaleza sufridos por el Estado con motivo del no respeto, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones de declarar o pagar los impuestos en los plazos legalmente establecidos. Si la evolución de los tipos de mercado ha conducido a un incremento del interés de demora inicialmente aplicable, esta circunstancia no le confiere la naturaleza de sanción, en la medida en que, el tipo alcanzado no es manifiestamente excesivo teniendo en consideración los tipos medios aplicados por los prestamistas privados, en caso de descubierto no negociado» (Consejo de Estado, Ass, 12 abril 2002, *Sté Anonyme Financière Labeyrie*).

²¹ Véase, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R. *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre 1995, pág. 6; PALAO TABOADA C. «Notas a la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 47, 1996, pág. 71; RAMALLO MASSANET, J. «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», cit. pág. 69.

afirma que no todo «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, excluir la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha puedan 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» (FJ 4).

Justificar la existencia de un *tertium genus* pasa por excluir «un verdadero sentido sancionador». Los criterios que el Tribunal esgrime para determinar la posible naturaleza sancionadora del recargo tienen, como veremos, numerosos puntos en común con los criterios utilizados por el TEDH, no obstante, difieren en algunos aspectos que acaban siendo esenciales. En primer lugar, el Tribunal Constitucional examina el tratamiento que el legislador otorga a la figura en cuestión, excluyéndola claramente del ámbito sancionador, y anudando a su aplicación la exclusión de las sanciones correspondientes por falta de ingreso en plazo. En este punto, el Tribunal atribuye al recargo la función de una especie de «excusa absolutoria», como ya había afirmado un importante sector doctrinal²². No obstante, la voluntad del legislador de distanciar esta figura del ámbito sancionador –tanto en su situación en el conjunto del articulado de la LGT como en su *nomen iuris* como recargo– no puede ser un criterio definitivo a la hora de determinar su naturaleza jurídica.

La amplitud de los contornos del tipo infractor del artículo 79 a) de la LGT de 1963 hizo que se tipificaran como ilícitos tributarios conductas que posteriormente serían excluidas del tipo, como fueron los ingresos voluntarios extemporáneos, dejando incluidas, en la práctica, únicamente las conductas de omisión o falseamiento de las declaraciones-liquidaciones, esto es, la ocultación^{23,24}. Debido a la inclu-

²² Como apunta PÉREZ ROYO, «existirían dos posibilidades de interpretar o de articular en el *iter criminis* la mencionada circunstancia del cumplimiento espontáneo fuera de plazo. Una primera, es entender que se trata de un comportamiento post-consumatorio, que funciona como causa de no punibilidad. Otra interpretación sería la que considera que la posibilidad de cumplimiento espontáneo lo que hace es retrasar el momento de la consumación hasta la intervención de la Administración, siendo posible hasta este momento el desistimiento voluntario a través del mencionado comportamiento. Las diferencias entre uno y otro planteamiento se manifiestan en lo relativo al cómputo del momento inicial del plazo de prescripción». PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 175 nota al pie 273. La primera de las opciones fue la adoptada por el legislador, puesto que el artículo 79.1 b) de la LGT de 1963, en la redacción derivada de la Ley 10/1985, recogía un tipo de infracción grave por omisión de ingresos tributarios de contornos especialmente amplios que fue delimitado a través del artículo 61.2 de la LGT, evitando así que conductas de muy diferente entidad, en relación al bien jurídico protegido, fueran sancionadas uniformemente. En la actualidad, en el artículo 191.1 de la LGT de 2003, el tipo infractor por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación ya recoge en su enunciado la exclusión de aquellos supuestos en que la situación se regularice de acuerdo al artículo 27 de la LGT de 2003. Esta configuración del cumplimiento espontáneo como una especie de excusa absolutoria o causa de no punibilidad es adoptada en otros ordenamientos, entre los cuales debe resaltarse la institución de la auto-denuncia (*Selbstanzeige*), recogida en la Ordenanza Tributaria Alemana, regulada en el § 371 de la misma «Quien en los casos del § 370 (defraudación tributaria) rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comunique los omitidos quedará en este aspecto libre de pena», véase, PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 174 nota al pie 272.

²³ Las deficiencias en la técnica legislativa de este tipo infractor son puestas de manifiesto con gran acierto por el profesor ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 229 y ss. Su análisis deja latente la inoperatividad de un tipo infractor que, al englobar dentro de sí conductas sumamente heterogéneas, generó resultados especialmente insatisfactorios. La delimitación del tipo se llevó a cabo a través del artículo 61.2 de la LGT, para las declaraciones extemporáneas voluntarias, y respecto a la presentación de declaraciones-liquidaciones sin el correspondiente ingreso, mediante la irregular vía de la Circular de la Secretaría General de Hacienda de 29 de abril de 1986.

²⁴ En este sentido, AGUALLO AVILÉS, A. «Infracciones», en AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1.177.

sión inicial, el Tribunal valora la posibilidad de entender el incremento del 10 por 100, aplicable a estas conductas, como una multa atenuada. Esta teoría encuentra apoyo en la consideración, en el entonces vigente artículo 82 e) de la LGT, del arrepentimiento como circunstancia atenuante²⁵. No obstante, para el Tribunal, la existencia de rasgos comunes entre la sanción y el recargo no puede servir como argumento definitorio del segundo como sanción, debiéndose evaluar la finalidad del recargo.

En este punto, la posible finalidad represiva o punitiva del recargo es descartada por el hecho que «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». En consecuencia, la naturaleza sancionadora se acaba excluyendo en función de la cuantía de la figura, criterio que, como gran parte de la doctrina ha sostenido, debe ocupar una posición residual, debiendo ser ponderado junto al resto de caracteres determinantes²⁶. Entre estos últimos se encuentra la naturaleza del comportamiento que se reprocha al individuo y la función que a través de la medida se pretende conseguir.

Respecto a la naturaleza del comportamiento que se reprocha, no cabe duda que tanto desde el punto de vista de la peligrosidad de la conducta, como desde el perjuicio económico para la Hacienda Pública, el comportamiento de aquél que presenta su declaración voluntariamente fuera de plazo es muy distinto del contribuyente que no presenta la misma, y es sancionado tras la correspondiente actuación de la Administración²⁷. El legislador conoce la necesidad de diferenciar ambos supuestos tanto en aras de preservar el principio de igualdad y proporcionalidad, como por razones de carácter más pragmático, que ya hemos indicado, como es promover la confesión e incrementar la recaudación²⁸.

La consecuencia jurídica no puede ser determinada con independencia del ilícito al que corresponde, y en este supuesto de forma expresa se excluyó el ingreso voluntario extemporáneo del ámbito de la infracción grave por ingreso fuera de plazo [art. 79 a) LGT]²⁹. La exclusión comporta que la consecuencia jurídica –el recargo– no sea equivalente a la consecuencia jurídica de la infracción –la sanción– puesto que de ser así se vulneraría uno de los principios informadores del Derecho sancionador, el de proporcionalidad. No obstante, hemos de considerar hasta qué punto la no tipificación formal de la conducta, que no deja de ser contraria al ordenamiento jurídico, puede comportar la aplicación de plano de la medida sustitutiva de la sanción.

En conclusión, es el supuesto de hecho generador de la consecuencia jurídica el que determina su naturaleza; como el TEDH afirma, debemos partir de la naturaleza de la infracción para valorar el carácter sancionador del instrumento utilizado. En cuanto a la cuantía de la medida, ésta constitu-

²⁵ Esta tesis es sostenida con rigurosas argumentaciones por la profesora BALLARÍN ESPUÑA, M., cuyas consideraciones llevan a afirmar que «el arrepentimiento espontáneo que manifiestan aquellos sujetos que cumplen tardía pero voluntariamente debería materializarse en un criterio de graduación de la sanción por infracción grave». BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, cit., pág. 277.

²⁶ Véase, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R. *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre 1995, pág. 6; PALAO TABOADA C. «Notas a la Ley 25/1995, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 47, 1996, pág. 71; RAMALLO MASSANET, J. «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», cit. pág. 69.

²⁷ Así lo advertía PERÉZ ROYO, F. en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., págs. 333 y 334.

²⁸ Véase, BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, cit., pág. 44.

²⁹ Esto no era óbice para que dicha conducta fuera constitutiva de otra infracción, en este caso simple, por incumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración.

ye para el TEDH un dato relevante del carácter sancionador del recargo, pero no puede ser el elemento determinante del mismo.

Por el contrario, como hemos apuntado, el Tribunal Constitucional utiliza la cuantía como elemento definitorio de la función de la medida. A pesar de sus afirmaciones sobre el mero carácter indiciario de la cuantía del recargo, en la práctica dicha cuantía acaba constituyendo «un argumento definitivo», y la única *ratio decidendi* para calificar el recargo del 10 por 100, ex Ley 46/1995, como no sancionador y, como veremos seguidamente, el del 50 por 100, ex Ley 18/1991, como sancionador. Así, la función preventiva hace necesario un incremento en términos cuantitativos respecto al interés de demora, incremento que, en ningún caso, puede alcanzar la cuantía de la sanción mínima prevista por el ordenamiento. En caso de alcanzar dicha cuantía, la medida posee, no sólo carácter preventivo, sino también punitivo y, en consecuencia, naturaleza sancionadora. Esta tesis permite al Tribunal Constitucional separar los dos fines característicos de la pena: el castigo y la prevención^{30, 31}. No obstante, consideramos especialmente complejo llevar a cabo esta división puesto que la función preventiva de la pena, en su vertiente comunicativa, se alcanza a través del anuncio y la aplicación de las consecuencias, en este caso negativas, que recaerían sobre el sujeto si decidiera llevar a cabo tales conductas. La prevención general negativa requiere para su existencia la coacción psicológica derivada de la función punitiva de la pena³².

2. La inconstitucionalidad de los recargos del 50 por 100 y 100 por 100, ex Ley 18/1991: la elevada cuantía como factor determinante de su naturaleza punitiva.

Tras haberse pronunciado a favor de la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 de la deuda tributaria como mínimo interés de demora, el Tribunal Constitucional, de nuevo, cinco años después,

³⁰ Así se pone de relieve por AGULLÓ AGÜERO, A. *Comentario de jurisprudencia. Anuario de Gobierno Local*, Diputación de Barcelona, Marcial Pons, 1996, pág. 399.

³¹ El Tribunal Constitucional afirma al respecto, 164/1995 (FJ 4), que «esta función disuasoria del recargo se logra mediante la amenaza de una consecuencia desfavorable. Y resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia no difiere del que puede tener una medida sancionadora. Sin embargo, (...) 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 (STC 37/1987)». No obstante, en los casos a los que el Tribunal hace referencia, los respectivos supuestos de hecho no constituyen conductas ilícitas. En concreto, la multa coercitiva constituye «un medio de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario a lo dispuesto en la resolución administrativa previa». Por su parte, el supuesto generador del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no es otro que el devengo del hecho imponible –*la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijada para cada comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal* (STC 37/1987)–. Por el contrario, el recargo se aplica en un supuesto de hecho que inicialmente formaba parte de una conducta tipificada como infracción grave, [o como el propio Tribunal Constitucional llega a afirmar, «el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley» [STC 276/2000 (FJ 3)].

³² En este punto nos parecen especialmente interesantes las afirmaciones del profesor MIR PUIG, al definir la concepción preventiva de la pena. El autor se cuestiona «¿Para qué se impone entonces la pena? Cabe responder que se hace simplemente para dejar testimonio de que el mal merece ser castigado, peor en tal caso se estará reconociendo que la retribución no se justifica como mera respuesta *ex post*, sino para conseguir una determinada finalidad posterior al castigo (dejar testimonio). Y si seguimos preguntando para qué es preciso conseguir tal objetivo, la respuesta más razonable y seguramente más probable será la de que con ello se quiere influir en la conducta futura de los ciudadanos, para que a la vista de que el mal merece su castigo, eviten su realización. Pero con éste se habrá llegado, precisamente, a una concepción preventiva de la pena» (véase, MIR PUIG, S., *Estado, pena y delito*, Ed. IBDeF, Buenos Aires, 2006, 178 y 179).

en 2000 (STC 276/2000, 16 de noviembre), debe valorar el carácter sancionador del recargo único del 50 por 100 del artículo 61.2 de la LGT en su redacción dada por la Ley 18/1991. En este supuesto, la medida configurada como recargo alcanza, en términos cuantitativos, la sanción correspondiente (art. 87.1 LGT) a la infracción grave por dejar de ingresar [art. 79 a) LGT], con la única diferencia que el recargo –en la medida que incluye los intereses de demora– tiene un componente indemnizatorio.

El elevado porcentaje del recargo provocó dos reacciones. Por un lado, la figura se mostró ineficiente como mecanismo para reducir el fraude fiscal, puesto que la opción de guardar silencio, a la espera de la prescripción, constituía una opción rentable, ya que en el caso en el que la deuda fuera finalmente descubierta y liquidada por la Administración el montante de la sanción no difería sustancialmente del resultado obtenido tras la aplicación del recargo único. Y, por el otro, las consecuencias jurídicas que se anudaban a ambos supuestos de hecho, los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo y los realizados previo requerimiento de la Administración, eran equivalentes, vulnerándose los principios de igualdad y proporcionalidad.

Siguiendo la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/1995 y ratificada a través de otras sentencias también de pleno, como la 198/1995, de 21 de diciembre, y la 44/1996, de 14 de marzo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña presentó cuatro cuestiones de inconstitucionalidad –acumuladas y resueltas por la sentencia 276/2000–³³. Con posterioridad, a partir de 1998, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña pasó a inaplicar directamente estos recargos al considerar los mismos sanciones aplicadas «de plano», sin las garantías que deben acompañar a toda manifestación de la potestad sancionadora administrativa (STSJ de Cataluña de 19 de febrero, de 30 de abril y de 25 de mayo de 1998)^{34, 35}.

En la sentencia 276/2000, el Tribunal Constitucional atribuye carácter sancionador al recargo único del 50 por 100, manteniendo los criterios establecidos en la sentencia 164/1995 para delimitar las sanciones de otras medidas. Se descarta su naturaleza indemnizatoria, puesto que el resarcimiento de la Hacienda Pública se alcanzaría a través de «la aplicación de medidas de neutralización financiera», es decir, de intereses de demora, cuya cuantía es sustancialmente inferior a la del recargo del 50 por 100. Las dos hipótesis siguientes planteadas por el Tribunal son: que el recargo único constituyera un tributo, o bien que el mismo poseyera una función indemnizatoria y de estímulo para el cumplimiento espontáneo, pero tardío, de las obligaciones tributarias.

La primera de las opciones se excluye dado que la prestación patrimonial recogida en el artículo 61.2 de la LGT no puede considerarse un tributo que se exija por la existencia de un nuevo

³³ La constitucionalidad de estos recargos fue analizada también en la sentencia 291/2000, de 30 de noviembre, así como las sentencias 307/2000 y 312/2000, ambas de 18 de diciembre, 93/2001, de 2 de abril, y 127/2002, de 23 de mayo, todas ellas resolviendo recursos de amparo.

³⁴ Las mismas se encuentran comentadas por la profesora BALLARÍN ESPUÑA, M. en «Sanciones tributarias inciertas: la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre su calificación y aplicación», núm. 22 de febrero de 1999, págs. 1-5.

³⁵ Una posición distinta fue adoptada por la Audiencia Nacional (sentencias, entre otras, de 24 de marzo de 1999, de 17 de junio de 1999, de 22 de febrero 2000, 16 marzo de 2000 y 16 de enero de 2001). La Audiencia Nacional considera tales recargos como constitucionales, en la medida en que la Administración Tributaria los exigiera a través de un procedimiento en el cual el obligado tributario pudiera defenderse. Argumentación que confluye frontalmente con el automatismo que caracteriza el recargo en cuestión.

hecho imponible revelador de riqueza, cuya función, básica, sea el sostenimiento de los gastos públicos. Una vez descartada esta primera hipótesis, el Tribunal entra a analizar la posibilidad de que esta figura, al igual que el interés de demora mínimo del 10 por 100, tenga una función meramente disuasoria y no punitiva. El supuesto de hecho generador de ambas medidas es exactamente el mismo, la declaración extemporánea sin requerimiento previo, siendo la cuantía el aspecto básico en que difieren ambas figuras.

Bajo estas coordenadas, el Tribunal inicia su razonamiento destacando con acierto el valor meramente «indiciario» de la cuantía, no obstante, como ya había sucedido en la sentencia 164/1995, acaba siendo la cuantía el factor determinante del carácter sancionador del recargo del 50 por 100. La cuantía del recargo, al no diferir sustancialmente de la de sanción, hace que éste busque, no sólo resarcir y disuadir del pago extemporáneo, sino también castigar a aquellos sujetos que no hubieran cumplido con su obligación tributaria en tiempo.

Su verdadera naturaleza sancionadora, encubierta bajo la denominación de recargo, había llevado a la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a declarar vulnerados los artículos 24.2 y 25.1 de la CE –que establecen las garantías procesales y materiales aplicables a las sanciones– así como el artículo 9.3 de la CE –que determina el principio de seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos–. El Tribunal Constitucional, por el contrario, en su análisis de los posibles fundamentos de la inconstitucionalidad del artículo 61.2, descarta la violación del artículo 25.1 de la CE, puesto que el artículo 61.2 respeta las exigencias derivadas del principio de certeza en cuanto a la conducta contraria al ordenamiento jurídico de la cual deriva la imposición de la sanción, en este supuesto del recargo. Lógicamente, la conclusión no puede ser pareja respecto al artículo 24.2 de la CE, dada la aplicación «de plano» del recargo, sin las garantías procesales que comporta la apertura del correspondiente procedimiento sancionador.

Destaca la falta de pronunciamiento sobre la vulneración del artículo 9.3 de la CE, cuestión que sí aborda GARRIDO FALLA en su voto particular concurrente. El Magistrado afirma la facilidad del legislador de cumplir las exigencias derivadas de la sentencia precedente, siendo tan sólo necesario imponer el recargo –en este caso del 50%– previo expediente administrativo con audiencia al interesado. Dado que el acto administrativo está estrictamente reglado –imposición del recargo tras declaración extemporánea sin requerimiento previo– se cierra la posibilidad del contribuyente de realizar alegaciones que puedan modular la aplicación del recargo; alegaciones basadas en «los criterios de culpa y proporcionalidad vigentes en materia sancionadora». Por este motivo, el voto particular ofrece un camino discursivo distinto, que parte de la denuncia de la arbitrariedad del precepto –por desproporcionado– para entrar a analizar, posteriormente, la constitucionalidad en base al artículo 24.2 de la CE.

En nuestra opinión, declarar el recargo como inconstitucional por contrario al principio de igualdad y proporcionalidad permite una valoración independiente de la institución, huyendo de su posible calificación como sanción ³⁶. En Derecho comparado, el criterio de la proporcionalidad ha

³⁶ Observar los recargos por declaración extemporánea voluntaria desde la perspectiva de la proporcionalidad, pasa por someter los mismos al denominado «test alemán de proporcionalidad», utilizado formalmente por el Tribunal Constitucional desde mediados de la década de los noventa. Los tres requisitos que constituyen dicho test son la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto, tomando en consideración la finalidad de la medida como *prius lógico* de la proporcionalidad. En relación a la finalidad de la medida, el Tribunal Constitucional con anterioridad analizaba

sido utilizado en sucesivas ocasiones por el Consejo Constitucional francés, respecto a algunas sanciones cuya aplicación se producía «de plano» y su cuantía se consideraba especialmente severa³⁷. Dos circunstancias que se aprecian claramente en el recargo del 50 por 100 del artículo 61.2 de la LGT ex Ley 18/1991 y de forma flagrante en el del 100 por 100. La cuantía puede determinar la proporcionalidad de una circunstancia jurídica restrictiva de derechos, más aún cuando se aplica sin las garantías propias del ordenamiento sancionador, pero su naturaleza no puede venir únicamente definida por este criterio, sino por la conjunción del mismo con su función y estructura, elementos que en nada difieren del antiguo artículo 61.2 LGT ex Ley 46/1985.

Como era de esperar, tras este pronunciamiento la doctrina, partidaria de la calificación del recargo como sanción, critica duramente que sea la cuantía, de nuevo, el único fundamento de la naturaleza intimidatorio-represiva o sancionador del recargo³⁸.

si la misma poseía relevancia constitucional (STC 22/1981 o STC 196/1987), con posterioridad, las exigencias se han limitado a la simple legitimidad constitucional de la medida. El recargo por declaración extemporánea supera este requisito al fundarse su legitimidad constitucional en el artículo 31 de la CE. En cuanto a la idoneidad de la medida objeto de control, primero de los elementos constitutivos del test de proporcionalidad, el Tribunal Constitucional no exige que la medida sea el instrumento óptimo para la consecución de la finalidad perseguida, por el contrario, tan sólo es necesario que la misma carezca plenamente de idoneidad, hecho que, como ya admitió el Tribunal Constitucional, es poco probable (STC 66/1995) y que, sin lugar a dudas, no se predica del recargo por declaración extemporánea voluntaria. Los mayores problemas se encuentran en el segundo y el tercer elemento del test, la necesidad de la medida objeto de control y la proporcionalidad de la misma en sentido estricto. La necesidad de la medida objeto de control comporta «la ausencia de alternativas más moderadas (o menos gravosas) para la consecución, con igual eficacia, de la finalidad perseguida» (STC 161/1997). Como apuntamos al analizar el supuesto de hecho del recargo, medidas menos gravosas –como es el interés de demora– difícilmente alcanzarían la finalidad perseguida (garantizar la presentación de las declaraciones en plazo). Por último, resta observar la proporcionalidad de la medida en sentido estricto, punto en el que, como plantea GONZÁLEZ BEILFUSS, las dificultades radican en su separación de la proporcionalidad en sentido genérico (véase, GONZÁLEZ BEILFUSS, M., «Últimas tendencias en la interpretación del principio de proporcionalidad», *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 4, 2002, págs. 1.116 y 1.117; y *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Thomson-Aranzadi, Elcano, 2003, págs. 133 a 141). El Tribunal Constitucional tiende a exigir que la medida sea «proporcionada o equilibrada por derivarse de la misma más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto» (STC 66/1995); y, en el ámbito penal, este requisito se ha definido a través de la «comparación entre la entidad del delito y la entidad de la pena», o «entre el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción» (STC 55/1996 y 161/1997, respectivamente). En nuestra opinión, el recargo y, especialmente, los perjuicios derivados de su aplicación de plano, difícilmente superarían este último test de proporcionalidad en sentido estricto. Existiendo medidas alternativas –como una posible sanción atenuada– que garantizarían tanto el fin perseguido, como la protección de los derechos del contribuyente a través de la apertura del procedimiento sancionador.

³⁷ Encontramos dos declaraciones de no conformidad a la Constitución de dos multas (*amendes*), la primera de ellas era una multa por descubrimiento de rendimientos injustificados, que ascendía al total del rendimiento descubierto. Por tanto, en numerosos casos, cuando la suma de los rendimientos descubiertos era muy elevada, la multa podía alcanzar un carácter desproporcionado (Decisión n.º 89-237 de 30 de diciembre de 1987). Diez años después, en 1997, la Corte Constitucional declara contraria a la Constitución, las multas fijas de 100 Francos por omisión o inexactitud constatada en las facturas presentadas en la declaración del IVA y de 10000 Francos por factura no presentada. Se considera que la severidad de esta multa, pudiendo existir un cúmulo de inexactitudes derivadas de un mismo error que generen una multa de cuantía superior a la propia factura, unida a su aplicación de plano, vulneraban el principio de proporcionalidad. Sobre el tratamiento de las sanciones desproporcionadas de forma manifiesta en el ordenamiento francés, véase, GEST, G. «Non-cumul et modulation: les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales», en *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 65, marzo de 1999, págs. 66 y 67.

³⁸ Véase, en este sentido, BALLARÍN ESPUÑA, M. «Inconstitucionalidad de las manifestaciones encubiertas de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria (Comentario a la STC 276/2000, por la que se declara la inconstitucionalidad del recargo único del 50 por 100 del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria ex Ley 18/1991)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2001, Parte Estudio, pág. 5 (versión electrónica, BIB 2001/407).

Poco después, el Tribunal en la STC 291/2000, de 30 de noviembre, resuelve un recurso de amparo formulado frente a la imposición del recargo del 100 por 100 –por la presentación fuera de plazo sin ingreso– declarándolo inconstitucional. Los argumentos son, básicamente, una reiteración de los apuntados en la sentencia 276/2000. El criterio cuantitativo, utilizado con anterioridad, sustenta con mayor contundencia las afirmaciones del Tribunal sobre la finalidad de castigo del recargo, y la exclusión de una posible función de estímulo (FJ 10). La sentencia, si bien no considera vulnerado el artículo 25 de la CE al haberse establecido la conducta ilícita y la sanción correspondiente a través de una norma de rango legal (FJ 11), concluye declarando la vulneración de las garantías del artículo 24.1 de la CE al imponer al contribuyente un recargo –declarado de naturaleza sancionadora– sin procedimiento contradictorio alguno.

Partiendo de la jurisprudencia constitucional hasta aquí expuesta, en abundantes ocasiones se ha conjeturado sobre la constitucionalidad de los recargos por declaraciones extemporáneas, establecidos en el artículo 61.3 de la LGT de 1963 tras la modificación efectuada por la Ley 25/1995, así como los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Ambos tipos de recargos guardan abundantes similitudes, puesto que la LGT de 2003 introdujo modificaciones, básicamente, de carácter formal.

El porcentaje de los intereses de demora –fijado para el año 2008 en un 7%³⁹–, da como resultado un interés de aproximadamente el 1,72 por 100 en caso de retraso de tres meses, cantidad muy inferior al recargo del 5 por 100. De igual forma, el interés de demora del 3,45 por 100 y del 7 por 100 aplicable para retrasos de seis y doce meses difiere sustancialmente de los recargos del 10 y 15 por 100. El apartado 5.º del artículo 27, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece la aplicación de una reducción del 25 por 100 del recargo en aquellos supuestos de realización del ingreso al tiempo de la presentación, o en el plazo de pago voluntario abierto con la notificación de la liquidación. Las cuantías de estos recargos por declaración extemporánea reducidos (del 3,75, 7,5 y 11,25%) continúan siendo sustancialmente superiores a las cuantías de los correspondientes intereses de demora. No obstante, a diferencia de los recargos del artículo 61.2 ex Ley 18/1991, la cuantía del recargo único (tanto del ordinario como en mayor medida del reducido) difiere de la cuantía de la sanción derivada de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT 2003).

Siguiendo la doctrina constitucional previa se podría afirmar que, junto a la función indemnizatoria en la parte correspondiente a los intereses de demora, cuya aplicación el recargo excluye, el exceso existente cumple una función de estímulo al cumplimiento en plazo de la obligación tributaria, previniendo una posible generalización del pago tardío. La naturaleza sancionadora quedaría descartada en tanto en cuanto su cuantía diverge sustancialmente de la correspondiente a la sanción derivada de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación. Estas conclusiones no han estado exentas de críticas⁴⁰. Y las dudas, sobre la correc-

³⁹ Disposición adicional trigésima cuarta, b), de la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

⁴⁰ Véase, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R. «La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo», *Quincena Fiscal*, n.º 8, abril 2001, págs. 7 y 8. Para FALCÓN Y TELLA el amplio margen cuantitativo entre los intereses de demora y el recargo por ingreso extemporáneo voluntario, elimina toda función de estímulo al ingreso espontáneo, ya que el contribuyente que puede pensar que no será sancionado o que la sanción se eliminará en vía contencioso-adminis-

ción de los resultados que se obtienen de aplicar esta doctrina constitucional al actual sistema de recargos, todavía son mayores respecto al recargo del 20 por 100, en caso de demora superior a un año, el cual –además de no excluir la aplicación de interés de demora– alcanza una cuantía similar a la de la sanción derivada de la infracción por dejar de ingresar^{41, 42}.

Los recelos relativos a la inconstitucionalidad del recargo del 20 por 100 se plasmaron en sucesivas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña⁴³. En ellas se sostiene la existencia de dos posibles interpretaciones del artículo 61.3 en la redacción dada por la Ley 25/1995. Una, en la que los intereses de demora, cuya aplicación no excluye el recargo del 20 por 100, se cuantifican desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario y, otra, en la que los intereses de demora son cuantificados a partir de transcurridos doce meses desde la finalización de aquél.

La primera de las interpretaciones conduce a un resultado final que se aproxima en términos cuantitativos a una sanción, factor que, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional desencadenaría la inconstitucionalidad del precepto. Por este motivo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha considerado válida la segunda interpretación –de no simultaneidad del recargo único con los intereses de demora–, que, al generar una cuantía inferior a la correspondiente sanción, permite salvaguardar la constitucionalidad del recargo. De igual forma, la aplicación conjunta de los intereses de demora y el recargo hubiera comportado la superposición de dos figuras a las que el Tribunal Constitucional ha atribuido funciones parejas⁴⁴; recordemos que el incremento del interés de demora exigible por la Administración a sus deudores se basaba en la función preventiva o disuasoria de éstos (STC 76/1990), y no sólo en el mayor perjuicio económico que causa el incumplimiento generalizado de los contribuyentes.

Esta opción jurisprudencial ha sido recogida en la redacción del artículo 27 de la LGT de 2003, que expresamente indica la exigibilidad de los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses siguientes al momento de finalización del periodo volun-

trativa por la inexistencia de culpa, preferirá esperar un posible procedimiento inspector, el cual generaría un tratamiento más favorable que el derivado de la aplicación de los recargos, sin descartar claro está, que el proceso inspector no llegue a efectuarse alcanzándose la prescripción. Estos argumentos, junto a la necesidad de solventar el error de salto que se produce en la aplicación de los diferentes tipos del recargo único, le llevan a afirmar la necesidad de configurar un recargo de cuantía más reducida.

⁴¹ Véase, BALLARÍN ESPUÑA, M. «Inconstitucionalidad de las manifestaciones encubiertas de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria (Comentarios a la STC 276/2000, por la que se declara la inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100 del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria ex Ley 18/1991)», cit., pág. 7 (versión electrónica Aranzadi).

⁴² No podemos olvidar que la sanción puede ser objeto de una reducción del 30 por 100, por conformidad del interesado con la regularización [art. 187.1 d) y art. 188. 1 b) LGT, art. 7 RGRST], y la cantidad obtenida tras esta reducción, puede ser objeto de una ulterior reducción, ahora del 25 por 100, por pronto pago de la sanción [art. 188.3 a) LGT], dando como resultado una reducción del 47,5 por 100. De igual forma, el contribuyente puede optar por la suscripción de un acta con acuerdo la cual lleva aparejada una reducción del 50 por 100 (art. 155 LGT).

⁴³ Véanse las sentencias 309/2002, de 6 de marzo, 271/2005, de 17 de marzo, 1192/2005 y 1193/2005, de 28 de octubre, 1200/2005, de 31 de octubre, 1259/2005, de 22 de noviembre, 1403/2005, de 22 de diciembre, y 114/2007, de 8 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En similares términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, sentencia de 25 de junio de 2007.

⁴⁴ Esta duplicidad de las funciones desempeñadas por ambas figuras fue apuntada por la profesora AGULLÓ AGÜERO, A. *Comentario de jurisprudencia. Anuario de Gobierno Local*, Diputación de Barcelona, Ed. Marcial Pons, 1996, pág. 399.

tario de pago. Esta interpretación formulada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y por la Audiencia Nacional (SAN de 9 de diciembre de 2004, Sala de lo Contencioso-Administrativo) acomoda la norma al ordenamiento y excluye la procedencia del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ⁴⁵.

Con todo, persisten dudas sobre la posible naturaleza sancionadora de los recargos: en primer lugar, el argumento del Tribunal Constitucional de la «levedad» del recargo no tiene en consideración el supuesto de retrasos de un sólo día. Razón que llevó a considerarlo sancionador por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia de 8 de febrero de 1999 ⁴⁶. En segundo lugar, la negación de su carácter sancionador plantea dudas respecto a la aplicación retroactiva de la norma más favorable (regla recogida en el art. 10.2, párrafo segundo, LGT) ⁴⁷. Y, por último, la doctrina del Tribunal Constitucional español aplicada para determinar la naturaleza sancionadora de una medida, basada en última instancia en un criterio cuantitativo, se aparta de la doctrina sobre la materia del TEDH, especialmente tras la sentencia *Jussila c. Finlandia*. Ésta sería la conclusión que se extrae de una primera lectura del citado pronunciamiento del TEDH que declara la naturaleza sancionadora de una *majoration d'impôt/surcharge* del 10 por 100. No obstante, el análisis de la naturaleza de la infracción, así como de las consecuencias jurídicas —a nivel de garantías procesales— derivadas de la calificación por parte del TEDH de un instrumento como sancionador, nos conducen a matizar dicha afirmación.

5. MEDIDAS APLICABLES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO FRANCÉS EN LOS SUPUESTOS DE DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA FUERA DE PLAZO

La discusión sobre la naturaleza de este tipo de medidas fiscales, básicamente su consideración o no como sanciones, se ha producido en términos similares en otros ordenamientos jurídicos. Así, en Francia, el Consejo Constitucional se pronunció ya en 1982 sobre la necesidad de distinguir entre las distintas «penalidades» según su objeto. Y, en su Decisión n.º 82-155 DC de 30 de diciembre de 1982, declaró la aplicabilidad del artículo 8 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 en materia penal a todas las sanciones administrativas que posean naturaleza punitiva, con la exclusión en el ámbito fiscal de los intereses de demora y los recargos que posean carácter de «reparación pecuniaria».

⁴⁵ Esta doctrina, que preserva la constitucionalidad de los recargos actualmente vigentes (que parten en su base de los existentes en la LGT tras la modificación introducida por la Ley 25/1995) ha sido aplicada en numerosas sentencias por distintos Tribunales Superiores de Justicia. Igualmente, el Tribunal Supremo asume esta postura en sus sentencias de 1 y 16 de julio de 1999, dictadas en recursos de casación para la unificación de doctrina.

⁴⁶ Este argumento se recoge por MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.³; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19 Ed., Tecnos, Madrid, 2008, pág. 501.

⁴⁷ De las dudas que generaba la extensión de la regla de la retroactividad *in bonus* a los recargos ya dejó constancia el Informe para la Reforma de la LGT, junio de 2001 por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la LGT. Éste proponía suprimir la referencia a la retroactividad *in bonus* de las normas que regulan el régimen de los recargos, entendiéndolo «que ello supone, de alguna manera, reconocer el carácter sancionador de estas prestaciones» (pág. 172 del Informe para la Reforma de la LGT). Para un análisis exhaustivo de la retroactividad *in bonus* en materia tributaria véase MACHO PÉREZ, A.B., *El principio de irretroactividad en Derecho tributario* (tesis doctoral), Barcelona, 2006, págs. 708 a 798.

Con posterioridad a este pronunciamiento del Consejo Constitucional, la jurisprudencia del Consejo de Estado, tras resolver varios asuntos sobre la materia, ha sufrido una importante evolución. En el primero de sus pronunciamientos (CE 13 de octubre de 1986, n.º 44, 193) el Consejo de Estado afirmaba la necesidad de motivar las sanciones fiscales en todos los casos, sin excluir de esta obligatoriedad los intereses de demora. Posteriormente, en el asunto *Grisoni* (CE 9 de noviembre de 1988, n.º 68965), el Consejo de Estado se hace eco de la necesidad de diferenciar entre medidas que técnicamente poseen carácter de reparación pecuniaria de medidas que constituyen verdaderas sanciones. El criterio utilizado por el Consejo en el asunto *Grison*, para determinar la naturaleza meramente indemnizatoria de los intereses de demora, fue la aplicación de los mismos por parte de la Administración sin ninguna apreciación del comportamiento del contribuyente. Es decir, la automatización de la medida constituía el criterio diferenciador.

Tras sucesivos pronunciamientos por parte del Consejo Constitucional afirmando que el «carácter objetivo» de la aplicación de la medida constituía un criterio falso para determinar su naturaleza (véase, DC N.º 89-268 de 29 de diciembre de 1989), el Consejo de Estado modificó su doctrina en el asunto *Vermeersch* (CE 17 de febrero de 1992, n.º 58299) fijando como criterio de distinción el objeto de la medida, diferenciando entre si éste era la verdadera punición o, por el contrario, la mera reparación.

A diferencia del Tribunal Constitucional español, el Consejo de Estado no aprecia la existencia de un *tertium genus* (es decir, la existencia de recargos con naturaleza preventiva pero no punitiva, medidas intermedias entre la pura indemnización o la sanción) sino que todos aquellos instrumentos que no poseen netamente carácter reparador poseen, necesariamente, la naturaleza de sanción fiscal. Esta doctrina, relativamente simple en su vertiente teórica, resulta compleja en su aplicación, especialmente en dos supuestos: los intereses de demora –en la medida en que éstos poseen un incremento en relación al interés legal del dinero– y las *majoration d'impôt* en caso de falta o retraso en la presentación de declaraciones.

Sobre ambos casos han tenido ocasión de pronunciarse las altas jurisdicciones francesas. Respecto a los intereses de demora, a pesar de poseer un tipo ampliamente superior al interés legal del dinero, su función se ha considerado meramente reparadora y no punitiva (véase, Consejo de Estado Avis, Sect, 31 de marzo 1995, *Sarl AutoIndustrie Méric*; Consejo de Estado Avis, Sect, 12 abril, 1996, *Houdmond*; Consejo de Estado, Avis, 8 julio, 1998, *Fattel*; Corte de Casación –Sala de lo comercial, financiero y económico–, 27 septiembre 2005, *Octogone immobilier*).

Sin embargo, algunos tribunales de primera instancia, arriesgadamente, llegaron a considerar que, dada la elevada cuantía del interés de demora, éste poseía una naturaleza punitiva (véase, entre otras, Tribunal de Gran Instancia de París, 6 julio 2000, *Crts Dalloz-Furet*; *Procédures*). La controversia fue zanjada por el Consejo de Estado, al resolver la cuestión presentada por el Tribunal Administrativo de Pau (*procedure de l'avis pour questions de droit nouvelles*). La posición del Consejo de Estado es firme y se basa en un doble criterio: la finalidad y la gravedad de la medida; el interés de demora aplicado «busca esencialmente reparar los perjuicios de toda naturaleza sufridos por el Estado con motivo del no respeto, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones de declarar o pagar los impuestos en los plazos legalmente establecidos. Si la evolución de los tipos de merca-

do ha conducido a un incremento del interés de demora inicialmente aplicable, esta circunstancia no le confiere la naturaleza de sanción, en la medida en que, el tipo alcanzado no es manifiestamente excesivo teniendo en consideración los tipos medios aplicados por los prestamistas privados, en caso de descubierto no negociado» (Consejo de Estado, Ass, 12 abril 2002, *Sté Anonyme Financière Labeyrie*).

Esta decisión no entra en contradicción con la doctrina del TEDH, como después tendremos ocasión de analizar⁴⁸. El Consejo de Estado francés, a diferencia del Tribunal Constitucional español, otorga a los intereses de demora, a pesar de su tipo incrementado, una función únicamente reparadora –no preventiva–; esta función determina su naturaleza meramente restitutiva, y su cuantía, no excesiva en comparación a los valores de mercado, viene a confirmar la misma.

En cuanto a la *majoration d'impôt* del 10 por 100, más intereses de demora, establecida en el antiguo artículo 1.733.1 del Código General de Impuestos (CGI) para aquellos casos de falta o retraso en la presentación de declaraciones, ésta fue considerada por el Consejo de Estado francés como sancionadora (asunto *Vermeersch*). La reparación a la Hacienda Pública se lleva a cabo a través de los intereses de demora que acompañan a dicha *majoration d'impôt*, teniendo esta última una función punitiva⁴⁹.

Esta *majoration d'impôt*, en la actualidad regulada en el artículo 1.728.1 del CGI, es la medida del ordenamiento jurídico tributario francés que mayor similitud guarda con los recargos españoles por declaración extemporánea voluntaria (art. 27 LGT 2003)⁵⁰.

El artículo 1.728 del CGI establece varios supuestos, en función de dos criterios: la demora en la presentación de la declaración y la existencia o inexistencia de requerimiento (*mise en demeure*). El primero recoge una *majoration d'impôt* del 10 por 100 para aquellos casos en los que la presentación de la declaración se realiza extemporáneamente, pero sin requerimiento previo, o en los treinta días siguientes a la recepción del primer requerimiento. Esta *majoration d'impôt* se incrementa al 40 por 100 si la presentación no se efectúa en los treinta días siguientes a la recepción del requeri-

⁴⁸ Véase, cuestiones de inadmisibilidad del TEDH *Mieg de Boofzheim c. Francia*, de 3 de diciembre de 2002, y *Mayer c. Alemania*, de 16 de marzo de 2006.

⁴⁹ El Consejo de Estado descarta que estemos frente a un interés de demora «a tanto alzado», «*forfaitisation de l'interêt de retard*». Véase sobre este punto, BACHELIER, G. «Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'État», *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 65, Marzo, 1999, pág. 19 y ss.

⁵⁰ Esta *majoration d'impôt* no debe confundirse con la *majoration d'impôt* del 10 por 100 establecida en los casos de falta de pago o de pago tardío del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades o los Impuestos directos locales, es decir, de Impuestos recaudados por los funcionarios del Tesoro (art. 1.730 CGI). La aplicación de esta *majoration d'impôt*, según el artículo 1 de la Ley n.º 79-87 de 11 junio de 1979 relativa a la motivación de los actos administrativos, esta *majoration d'impôt debe estar motivada*. A la vez, la misma puede ser objeto de impugnación frente al juez de lo contencioso el cual controlará la corrección de su aplicación así como la exactitud de su cuantía en relación al tipo previsto por la Ley. A mayor abundamiento, ninguna disposición, ni legislativa ni convencional, impide que esta *majoration d'impôt* sea aplicada como consecuencia de una decisión judicial, en la cual el juez deberá modular su tipo. La *majoration d'impôt*, por falta de pago o pago tardío, es del 5 por 100 en el caso de impuestos recaudados por la Dirección General de Impuestos (art. 1.731.1 CGI); ésta no será aplicable cuando la declaración extemporánea voluntaria se acompañe del ingreso de la totalidad de la deuda tributaria (art. 1.731.2 CGI).

miento. Por último, el porcentaje alcanza el 80 por 100 de la deuda tributaria en aquellos supuestos en que se descubre una actividad oculta.

La jurisdicción administrativa considera que el artículo 1.728 del CGI, al graduar los tipos de la *majoration d'impôt* según el periodo de demora, la existencia o inexistencia de requerimiento y la presencia de actividades ocultas, hace proporcional la gravedad de la sanción a las maniobras del contribuyente. Además, a diferencia de los recargos españoles por declaración extemporánea voluntaria, la aplicación de la *majoration d'impôt* prevista en el artículo 1.728 del CGI está sujeta a control judicial. El juez, tras ratificar la corrección tanto de los hechos como de la calificación de los mismos por parte de la Administración, podrá, según los resultados obtenidos, mantener el tipo aplicable por la Administración o sustituirlo por un tipo inferior de los recogidos por la Ley. El juez, incluso, podrá finalmente acabar aplicando solamente los intereses de demora, excluyendo la *majoration d'impôt*, si una vez observados los hechos, considera que el contribuyente no se ha abstenido de suscribir su declaración en el plazo legal.

Por último, la exclusión de la *majoration d'impôt* no sólo puede establecerse por el juez, sino que el propio CGI regula en su artículo 1.755 la exclusión de las *majorations d'impôt* de cualquier naturaleza, siempre y cuando no exista mala fe, el contribuyente comunique las insuficiencias, inexactitudes u omisiones de sus declaraciones en los tres meses siguientes al vencimiento del plazo legal. El beneficio de esta medida está sometido a tres condiciones: i) la inexistencia de maniobras fraudulentas; ii) que las insuficiencias, inexactitudes u omisiones no hayan sido objeto, anteriormente al momento de regularización por parte del contribuyente, de algún procedimiento administrativo o judicial, ni de ninguna propuesta de rectificación; iii) que el importe de la deuda tributaria se haga efectivo en los plazos legales previstos. Sin embargo, la aplicabilidad del artículo 1.755 del CGI se encuentra doblemente limitada, por un lado, a aquellos casos en los que haya existido una declaración, siendo ésta incompleta, y, por el otro, a una serie de sujetos muy determinados –personas suscritas a centros de gestión o asociaciones agrarias–.

De este modo, en última instancia, tanto por regularizar espontáneamente, cumpliendo los requisitos citados del artículo 1.755 del CGI, como lo que es más importante, por la intervención del juez de lo contencioso-administrativo en la apreciación de los hechos y la intencionalidad del contribuyente, la cuantía de la *majoration d'impôt* por declaración fuera de plazo puede verse modulada o incluso excluida; opciones que no tienen cabida respecto a los recargos por declaración extemporánea voluntaria españoles, cuya aplicación es de plano ⁵¹.

Antes de concluir, debemos destacar que en el ordenamiento jurídico tributario francés la Administración es la encargada de efectuar la liquidación del Impuesto sobre la Renta. Por tanto, respecto del mismo no se podrá producir el supuesto, recogido en el artículo 1.728 del CGI, de declaración extemporánea voluntaria. Por el contrario, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades sí son objeto de autoliquidación por parte del contribuyente.

⁵¹ Y ello se produce, como ponía de manifiesto GARRIDO FALLA en el voto particular formulado en la STC 276/2000, por la rigidez del supuesto de hecho. La calificación del recargo como sanción comportaría la apertura del procedimiento sancionador y la correspondiente audiencia previa al interesado, pero como cuestiona el magistrado del Alto Tribunal ¿Qué podrá alegar para evitar el recargo si el texto de la Ley no se modifica en cuanto a la posibilidad de establecer circunstancias que modulen la aplicación del recargo?

El TEDH también ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la naturaleza de la *majoration de impôt* del antiguo artículo 1.733.1 del CGI, actual 1.728 del CGI, como veremos a continuación.

6. LA NATURALEZA PUNITIVA DEL RECARGO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL TEDH

1. La aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a los procedimientos tributarios en la jurisprudencia del TEDH.

El artículo 6 del CEDH reconoce el derecho a un proceso equitativo en litigios relativos a «derechos y obligaciones de carácter civil» y a toda «acusación en materia penal». El ámbito de aplicación restringido impuesto por los redactores del CEDH no ha impedido, sin embargo, que el Tribunal de Estrasburgo, partiendo de una interpretación autónoma de estas nociones, haya abarcado materias en principio ajenas a los procesos estrictamente civiles o penales.

La antigua Comisión Europea de Derechos Humanos expresamente excluyó del ámbito de aplicación del artículo 6 del CEDH el contencioso tributario, dada su naturaleza pública⁵². No fue hasta 1992 que la Comisión admitió el carácter «penal» de las sanciones tributarias, teniendo en cuenta especialmente la gravedad de la sanción impuesta⁵³. En la misma línea, pero con una perspectiva ligeramente diferente, el Tribunal consagró la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH en su dimensión penal a los procedimientos tributarios sancionadores⁵⁴ en la sentencia *Bendenoun c. Francia* de 24 de febrero de 1994. Esta interpretación extensiva del ámbito penal contrasta con la negativa del TEDH a aplicar el artículo 6 del CEDH en su vertiente civil a los procedimientos tributarios de liquidación/recaudación del impuesto, con o sin imposición de recargos. El TEDH justifica esta exclusión de las garantías procesales, reconocidas en dicho artículo del Convenio, en la naturaleza pública de la relación entre Estado y contribuyente, no cubierta por la noción de «derechos y obligaciones de carácter civil» (*Ferrazzini c. Italia* –párrafo 29– de 12 de julio de 2001)⁵⁵. Tal y como ha

⁵² Véase, entre otros, la demanda n.º 9908/82, *X c. Francia* DR 32, pág. 266.

⁵³ *Bendenoun c. Francia*, n.º 12547/86, informe de la Comisión de 10 de diciembre de 1992.

⁵⁴ Cabe tener en cuenta que el TEDH, en los procesos en materia tributaria sancionadora, dada la diversidad existente entre los ordenamientos jurídicos europeos, no parece distinguir entre recargos y sanciones tributarias a efectos de la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH. Así, el ordenamiento jurídico-tributario francés aplica *majorations d'impôt* a conductas que la legislación española tipifica como infracciones tributarias (ejemplo en el caso *Bendenoun c. Francia*, los arts. 1.728, 1.729 y 1.731 del Code General des Impôts establecen una *majoration* hasta del 200% sobre el Impuesto cuando se presenten declaraciones insuficientes, inexactas e incompletas cuando haya ausencia de buena fe por parte del contribuyente). Y la legislación tributaria sueca –arts. 1 y 2 Capítulo V de la *Taxeringslagen*– prevé la imposición de «recargos» en el supuesto de declaraciones fiscales incorrectas, o cuando la Administración tributaria no tiene en consideración los datos aportados por el contribuyente para la liquidación del impuesto. En ambos supuestos, contrariamente a la legislación francesa, no se requiere ningún elemento de carácter subjetivo –intención delictiva o negligencia– para la aplicación de dichos recargos.

⁵⁵ En este caso el Tribunal no examina, sin embargo, la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH en su vertiente penal, a pesar de que en el procedimiento interno la Administración había aplicado un recargo tributario. El Tribunal justifica su silencio en el acuerdo entre las partes, cuyas observaciones se centran exclusivamente en la aplicabilidad de la esfera «civil»

señalado parte de la doctrina, esta exclusión del contencioso tributario de la materia «civil» del artículo 6 del CEDH crea una «desigualdad de tratamiento entre los contribuyentes, quienes en materia de penas y sanciones tributarias obtienen una cobertura absoluta, mientras que en los contenciosos tributarios restantes son excluidos de su ámbito de aplicación»⁵⁶. Desigualdad que choca con el principio de no discriminación y con la obligación que en virtud del artículo 1 del CEDH tienen los Estados de «reconocer a toda persona dependiente de su jurisdicción los derechos y libertades» recogidos en el Convenio. Cabe esperar, sin embargo, que el Tribunal abandone esta diferencia de trato en un futuro, tal y como ha ocurrido recientemente con la jurisprudencia relativa a la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a los funcionarios públicos (véase la STEDH *Vilho Eskelinen c. Finlandia*, dictada por la Gran Sala el 19 de abril de 2007)⁵⁷. Pero, por el momento, la única vía para que las garantías de un proceso equitativo se apliquen al contencioso tributario es mediante la calificación del procedimiento tributario como «penal» en el sentido autónomo del Convenio.

2. Los criterios para determinar qué medidas tributarias son equiparables a penas a efectos del CEDH: la jurisprudencia *Engel* y *Bendenoun*.

En el informe *Bendenoun* la antigua Comisión aplicó directamente los tres criterios establecidos en la jurisprudencia *Engel* (asunto relativo a sanciones disciplinarias militares)⁵⁸, de 1976, para verificar si un tipo de procedimiento es «penal» a efectos del artículo 6 del CEDH: la calificación de la infracción en el ordenamiento jurídico del Estado demandado; la naturaleza de la infracción; y, por último, la naturaleza y la gravedad de la sanción aplicable. Estos tres criterios han servido de base para la ampliación progresiva de la «materia penal» a procedimientos que quedaban fuera de la esfera del Derecho estrictamente penal (sanciones disciplinarias en el ámbito militar, sanciones administrativas, sanciones disciplinarias en el ámbito penitenciario y Derecho de la competencia). Cuando el asunto *Bendenoun* se planteó ante el Tribunal, éste no hizo alusión directa a estos criterios sino que se basó en cuatro nuevos criterios para determinar la naturaleza «penal» de un proceso relativo a una sanción del 200 por 100 –denominada *majoration d'impôt* por el CGI francés–, impuesta por la presentación de liquidaciones inexactas mediante manipula-

del artículo 6 del Convenio. Véase, en lo que se refiere a España, la decisión de inadmisibilidad *Vidacar S.A. y Opergrup S.L. c. España*, de 20 de abril de 1999, en la que el Tribunal rechaza, por incompatibilidad *ratione materiae*, la queja de los demandantes relativa a la negativa por parte del Tribunal Superior de Justicia de Baleares a plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990 en materia de tasa sobre el juego.

⁵⁶ GARCÍA CARACUEL, M., «La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 133, 2007, pág. 8.

⁵⁷ El TEDH, en esta sentencia, abandona su anterior jurisprudencia *Pellegrin* que distinguía, a efectos de la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH, entre funcionarios que participan en el ejercicio del poder público y aquéllos que no participan en dicho ejercicio. Uno de los motivos que conducen a la Gran Sala a modificar esta distinción es la necesidad de proteger el derecho a un proceso equitativo en todo tipo de contenciosos que afecten a funcionarios, en la línea de lo que hace la mayoría de los Estados parte, que reconocen el derecho de acceso a la justicia en la casi totalidad de litigios relativos a la función pública. Aunque este argumento podría ser utilizado para abandonar la jurisprudencia *Ferrazzini*, el Tribunal señala que la modificación de su doctrina se circunscribe al contencioso de funcionarios y no afecta de ningún modo a las materias tradicionalmente excluidas de la esfera civil del artículo 6 del CEDH (Derecho tributario, extranjería, contencioso electoral). Para un ejemplo reciente de aplicación de la jurisprudencia *Ferrazzini*, véase el asunto *S.C. Ghepardul S.R.L. c. Rumania*, sentencia de 14 de abril de 2009.

⁵⁸ STEDH *Engel c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976.

ciones fraudulentas⁵⁹. El primero, las disposiciones litigiosas deben afectar a «todos los ciudadanos en su condición de contribuyentes» (y no a un grupo determinado dotado de un estatus particular). El segundo, las sanciones no tienen como objetivo la indemnización económica de un perjuicio, sino que buscan en lo esencial castigar para impedir la repetición de comportamientos similares. El tercero, las sanciones deben estar previstas en una «norma de carácter general cuya finalidad es a la vez preventiva y represiva». Y, por último, las sanciones deben revestir «una amplitud considerable». En la mayoría de casos posteriores, los criterios *Bendenoun* han sido integrados en el examen del segundo y tercer criterio *Engel*, esto es, la naturaleza de la infracción y la naturaleza y gravedad de la sanción. Si en algún momento se ha podido plantear la duda de si existían dos líneas de jurisprudencia paralelas en materia tributaria aplicando unos u otros criterios⁶⁰, la misma ha sido definitivamente resuelta en la sentencia *Jussila c. Finlandia*, dictada por la Gran Sala del TEDH el 23 de noviembre de 2006 (párrafo 32)⁶¹. En efecto, el Tribunal nunca ha querido desarrollar una jurisprudencia autónoma aplicable a la materia tributaria sancionadora, sino que más bien parece haber adoptado una serie de criterios complementarios para analizar la naturaleza de la infracción, así como la naturaleza y gravedad de la sanción.

En cuanto al primer criterio *Engel*, se trata de verificar si los textos que prevén la infracción en cuestión pertenecen al ámbito del Derecho penal en el Estado parte. Para el Tribunal, este criterio no tiene más que un valor formal y relativo, pues estamos ante una noción autónoma de «acusación en materia penal» que debe aplicarse al conjunto de sistemas jurídicos europeos, muy diferentes entre sí. Así, por ejemplo, las *majorations d'impôt* francesas o los recargos suecos están previstos en leyes tributarias y su imposición sólo puede ser recurrida ante los tribunales contencioso-administrativos. No parece pues que el TEDH se haya basado en este criterio para calificar las sanciones tributarias de «penales». Ahora bien, en algunos casos, ha podido tener en cuenta el hecho de que los tribunales internos hubieran aceptado dicha calificación⁶².

Más decisivo es el segundo criterio, la naturaleza de la infracción. Es aquí donde los criterios *Bendenoun* entran en juego. Así, el TEDH ha considerado que las leyes que establecen recargos o sanciones afectan a los ciudadanos «en su calidad de contribuyentes», esto es, a todas las personas

⁵⁹ La traducción española de la sentencia utiliza el término «incremento impositivo». En inglés, *tax surcharge*, no obstante, el análisis de los hechos nos lleva a afirmar que las conductas de las que se acusa al Sr. Bendenoun están tipificadas como infracciones muy graves en el ordenamiento jurídico-tributario español (concretamente en el art. 192.4 LGT). El demandante se quejaba de no haberse beneficiado de un proceso equitativo ante las jurisdicciones administrativas en relación con la *majoration d'impôt* aplicada por la Administración tributaria.

⁶⁰ Por ejemplo, en la decisión *Morel c. Francia* de 3 de junio de 2003, el Tribunal limita su examen a los cuatro criterios desarrollados en la sentencia *Bendenoun*, sin hacer referencia explícita a los criterios del caso neerlandés.

⁶¹ Además, parece ser que esta aparente divergencia de jurisprudencias es el motivo que ha conducido a la Sección Cuarta del Tribunal a inhibirse a favor de la Gran Sala, tal y como admiten los jueces discrepantes Costa, Cabral Barreto, Mularoni y Caflich. El demandante, director de un taller de mecánica de automóviles, se quejaba de la ausencia de audiencia pública en el procedimiento contencioso-administrativo relativo a un recargo del 10 por 100 (308,80 euros), aplicado por información insuficiente e incorrecta en la declaración del IVA.

⁶² SSTEDH *A.P. M.P. y T.P. c. Suiza*, de 29 de agosto de 1997 (sanción impuesta a los herederos por un fraude fiscal cometido por el causahabiente, calificada de «penal» por el Tribunal federal suizo); *Janosevic c. Suecia*, de 23 de julio de 2002 (*tax surcharge* del 20 y del 40% por presentación de liquidaciones incorrectas, cuya naturaleza «penal» había sido reconocida por el Tribunal Supremo Administrativo); o la decisión *King c. Reino Unido*, de 17 de febrero de 2004.

sujetas al impuesto en cuestión ⁶³. En la sentencia *Jussila* la Gran Sala rechaza el argumento del gobierno finlandés basado en el estatuto particular que tienen los profesionales sujetos al régimen del IVA (párrafo 38), ya que se trata de una ley general destinada a dichos contribuyentes. En este contexto, el TEDH tiene en cuenta la naturaleza del comportamiento que se reprocha al individuo, que en la mayoría de casos examinados consiste en la presentación de liquidaciones incorrectas o incompletas (*Janosevic*) o en la sustracción fraudulenta del pago del impuesto (*J.B. c. Suiza* de 3 de mayo de 2001). Por otro lado, el TEDH analiza si la sanción tiene como finalidad la reparación pecuniaria del perjuicio causado al fisco o bien impedir la repetición de comportamientos similares. Es este criterio el que sirve al TEDH para establecer una línea de demarcación clara entre, por un lado, las sanciones, recargos o *majorations d'impôts*, absorbidas por la aplicación extensiva de la vertiente «penal» del artículo 6 del CEDH, y por otro, los intereses de demora, excluidos de dicha esfera. Dos ejemplos de ello son las decisiones *Mieg de Boofzheim c. Francia*, de 3 de diciembre de 2002 ⁶⁴, y *Mayer c. Alemania*, de 16 de marzo de 2006 ⁶⁵, en las que el Tribunal declara incompatibles *ratione materiae* demandas que versan exclusivamente sobre la imposición de intereses de demora. La distinción entre intereses de demora y recargos sancionadores radica en gran parte en la ausencia de mala fe en los primeros. No obstante, ello no quiere decir que la ausencia de elementos subjetivos como el dolo o la culpa prive a una infracción de su naturaleza «penal», tal y como se observa en los casos suecos *Janosevic* y *Västberga Taxi* ⁶⁶.

Dentro de este segundo criterio *Engel*, el Tribunal examina también si la norma general persigue una finalidad preventiva y represiva, lo que parece intrínsecamente vinculado a la naturaleza compensatoria o preventiva de la sanción prevista en la norma. Cabe decir que estos elementos se confunden fácilmente con el tercer criterio *Engel*, esto es, la naturaleza y la gravedad de la sanción. Es por ello, quizás, que el Tribunal hace a veces referencia a la naturaleza de la sanción en el contexto del segundo criterio *Engel*. Así, por ejemplo, en el caso *H.M. c. Alemania*, el Tribunal dice que la naturaleza de la infracción debe ser examinada en relación con la naturaleza misma de la sanción, antes de entrar a analizar la severidad de esta última ⁶⁷.

En cuanto a la gravedad de la sanción (tercer criterio *Engel*), el Tribunal examina la sanción susceptible de ser aplicada y la sanción finalmente impuesta. El criterio *Bendenoun* equivalente es el de la «amplitud considerable» de la sanción. En primer lugar, cabe observar que la amplitud considerable de una sanción no puede, por sí misma, determinar el carácter sancionador de una penalidad

⁶³ Véanse las SSTEDH *Bendenoun* y *Janosevic* y la decisión *Morel*, relativa a una *majoration d'impôt* del 10 por 100 por no haber presentado una declaración del IVA, en aplicación del artículo 1.728 del CGI.

⁶⁴ En este caso la Administración había anulado las *majorations d'impôt* seis meses después de que el demandante hubiera presentado un recurso ante la jurisdicción contenciosa, convirtiéndose entonces los intereses de demora en el único objeto de litigio. El Tribunal considera que la Administración francesa reconoció la buena fe del demandante y que, en consecuencia, la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio desapareció a partir de aquel momento.

⁶⁵ El Tribunal estima que un interés de demora del 6 por 100 tiene naturaleza compensatoria y no entra, por tanto, en el ámbito penal de aplicación del artículo 6 del Convenio.

⁶⁶ *Västberga Taxi Aktiebolag* y *Vulic c. Suecia*, de 23 de julio de 2002. En ambos casos el Tribunal no da importancia a la ausencia de elementos subjetivos (intención delictiva o negligencia) en la infracción tributaria.

⁶⁷ *H. M. c. Alemania*, decisión de 9 de junio de 2005. El Tribunal juzga aquí que la prolongación del plazo para la evaluación retroactiva de los impuestos debidos en caso de evasión fiscal debe calificarse como una «compensación pecuniaria» sin naturaleza punitiva.

estrictamente compensatoria (intereses de demora, por ejemplo)⁶⁸. En segundo lugar, la amplitud de la sanción puede confirmar la naturaleza o la coloración penal del asunto, tal y como se desprende de la mayoría de casos en los que el Tribunal ha examinado las sanciones fiscales o *majorations d'impôts*⁶⁹. Puede también el Tribunal tener en cuenta la posibilidad de prisión por deudas en caso de impago de la sanción (*Bendenoun*), sin que este criterio se convierta en determinante (por ejemplo en *Janosevic*). Asimismo, la ausencia de gravedad de la sanción puede reforzar el carácter no «penal» de la infracción⁷⁰.

Ahora bien, en el asunto *Morel c. Francia*, el Tribunal considera que una *majoration d'impôt* del 10 por 100 aplicada en virtud del artículo 1.728 del CGI (4.450 francos, 678 euros aproximadamente) tiene poca importancia y, por tanto, está «lejos de revestir la amplitud considerable necesaria para poder retener el carácter penal»⁷¹. El Tribunal llega a esta conclusión después de haber constatado que los otros tres criterios *Bendenoun* sí se cumplían (carácter general de la Ley; ausencia de naturaleza compensatoria; finalidad preventiva y represiva). Éste parece ser el único caso relevante en el que el Tribunal ha motivado exclusivamente su decisión sobre la inaplicabilidad del artículo 6 del Convenio en la levedad de la cuantía⁷². Cabe señalar que el recargo regulado en el artículo 1.728 del CGI se aplica en casos de declaración extemporánea. En particular, el del 10 por 100 en casos en los que el contribuyente presenta la declaración fuera de plazo pero sin ser requerido por la Administración, lo que lo asemeja a los recargos por declaración extemporánea del ordenamiento español, salvo en lo que se refiere a los intereses de demora, que en el caso francés no están incluidos en el recargo. Lo curioso es que el Tribunal basa su conclusión exclusivamente en la levedad de la sanción impuesta, tras constatar la naturaleza «penal» de la infracción y la finalidad sancionadora de la norma en cuestión. Ello se explica, por un lado, porque el Gobierno francés no contestaba la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH al procedimiento tributario⁷³, y, por otro lado, porque el Tribunal ya había tenido ocasión de señalar que el recargo del artículo 1.728 CGI (en su modalidad del 40 y del 80%, por tanto, con reclamación de la Administración de por medio) tenía naturaleza «penal» a efectos del Convenio, rechazando así el argumento de Francia según el cual este tipo de recargos buscan compensar el perjuicio sufrido por el fisco y no la punición de los contribuyentes (*Ponsetti y Chesnel c. Francia*, decisión de 14 de septiembre de 1999)⁷⁴.

⁶⁸ Véase la decisión de la antigua Comisión *Lemoine c. Francia* de 2 de julio de 1997 y la decisión del Tribunal *Mayer c. Alemania*. En esta última, el Tribunal juzga que un interés del 6 por 100, de 7.381 euros aproximadamente, aun siendo una cantidad considerable de dinero, no cae bajo la esfera «penal» del artículo 6 del CEDH. Véase también la decisión *Porter c. Reino Unido* de 8 de abril de 2003, en la que el Tribunal reitera que la importancia de la responsabilidad pecuniaria no puede por sí misma conllevar la calificación de «penal».

⁶⁹ Recargo del 20 por 100 en *Janosevic* o del 200 por 100 en *Bendenoun*.

⁷⁰ *W.S. c. Polonia*, decisión de 15 de junio de 1999: una sanción de 100 euros aproximadamente.

⁷¹ *Morel c. Francia*, decisión de 3 de junio de 2003.

⁷² Hay que citar también la decisión *M.-T.P. c. Francia* de 7 de marzo de 2000, en la que el Tribunal rechaza la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH basándose en la ausencia de «amplitud considerable» de la penalidad impuesta (5.749 francos, 876 euros aproximadamente), aunque también tiene en cuenta el hecho de que las penalidades no hayan sido el objeto principal del litigio ante los tribunales franceses.

⁷³ Como hemos tenido ocasión de observar, el Consejo de Estado francés desde 1992 (asunto *Vermeersch*, 17 de febrero, n.º 58299) ya reconocía la naturaleza sancionadora de la *majoration d'impôt* regulada en el artículo 1.728 del CGI.

⁷⁴ No a efectos del artículo 6 del CEDH, sino a efectos del artículo 4 del Protocolo n.º 7, que consagra el principio *ne bis in idem*. La materia «penal» tiene el mismo significado en todos los artículos del Convenio y de sus Protocolos.

A pesar de que pueda haber diferencias de apreciación en lo que se refiere a la presencia de uno u otro criterio, lo que es realmente determinante para que un caso entre en el ámbito de aplicación del artículo 6 del CEDH o no es el método utilizado por el Tribunal para aplicar los diferentes criterios en su conjunto. Esto es, habrá que ver si el Tribunal exige la presencia de los distintos criterios de forma alternativa o bien cumulativa.

3. El método utilizado por el TEDH para aplicar los criterios de la «penalización» de las medidas tributarias: la importancia de la naturaleza de la infracción en detrimento del grado de severidad de la sanción.

Si, tal y como hemos dicho, el primer criterio *Engel* tiene una importancia relativa y no es más que un simple punto de partida, las dificultades en la aplicación de la jurisprudencia del TEDH surgen de la interacción entre el segundo y tercer criterios. El Tribunal tuvo la ocasión de precisar en la STEDH *Lutz c. Alemania*, de 25 de agosto de 1987, que para que el artículo 6 del Convenio sea aplicable basta con que la infracción tenga naturaleza «penal» a efectos del Convenio o que la sanción aplicable revista un carácter o una gravedad propia de la materia «penal». De dicha afirmación parecía deducirse que los criterios *Engel* son alternativos y no cumulativos. Pero, sin embargo, en la STEDH *Bendenoun*, el Tribunal adopta una perspectiva cumulativa al afirmar lo siguiente: «al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la "acusación" en litigio un "carácter penal" de acuerdo con el artículo 6.1 (...)»⁷⁵. En otra sentencia sin relación alguna con la materia tributaria, el Tribunal indica que los criterios de la «penalización» son principalmente alternativos y subsidiariamente cumulativos (STEDH *Garyfallou AEBE c. Grecia*, de 24 de septiembre de 1997, relativa a una multa por infracción de las normas del comercio internacional).

En la jurisprudencia posterior relativa a los recargos tributarios suecos, el Tribunal recurre al método cumulativo aun reconociendo que la naturaleza de la infracción bastaba para calificar el procedimiento de «penal» (STEDH *Janosevic*, párrafo 68). Así, en la mayoría de los casos el método cumulativo se utiliza para reforzar los argumentos que abogan por el carácter sancionador penal del proceso, esto es, por una aplicación extensiva del artículo 6 del CEDH que sea beneficiosa para el demandante. El caso *Morel* constituye, por tanto, una excepción, en la medida en que la ausencia de uno de los criterios (la gravedad de la sanción) sitúa el caso fuera del ámbito de aplicación del Convenio, a pesar de la presencia de los otros criterios. La utilización del método cumulativo en detrimento del demandante y de la aplicación extensiva del artículo 6 del CEDH ha sido a veces criticada por parte de la doctrina, al considerar que la misma reducía la protección ofrecida por el Convenio, «contrariamente a lo que parece ser la voluntad de los jueces europeos cuando utilizan dicho método»⁷⁶.

⁷⁵ Párrafo 47 de la sentencia.

⁷⁶ KOERING-JOULIN, R. et TRUCHE, P., « Retour sur le champ "pénal" européen... », *Mélanges en hommage à L.E. Pettiti*, 1998, pág. 523: « (...) ce qui dérange actuellement dans la jurisprudence de la Cour, ce n'est pas qu'elle se tourne parfois vers la méthode cumulative mais plutôt qu'elle n'ait pas encore tranché entre les deux méthodes d'appréciation; au gré des affaires à juger, elle privilégie l'une plutôt que l'autres en feignant d'ignorer que le choix de la méthode peut parfois

La sentencia de la Gran Sala *Ezeh y Connors c. Reino Unido*, de 9 de octubre de 2003 (que tiene su origen en un procedimiento disciplinario penitenciario), viene a confirmar que el segundo y tercer criterios son alternativos y no cumulativos, aunque ello no excluye que se pueda adoptar un examen cumulativo si el análisis separado de cada criterio no permite extraer una conclusión clara sobre la existencia de una «acusación en materia penal», tal y como ocurrió en *Bendenoun*.

Así pues, es el análisis alternativo el que adopta la Gran Sala en su sentencia *Jussila*. En ella estaba en juego la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio, en su dimensión penal, a un procedimiento contencioso tributario que traía causa de una liquidación (*redressement*) a la que se le había añadido un recargo (*veronkorotus, skatteförhöjning*) del 10 por 100 (308,80 euros) por información insuficiente e incorrecta en la declaración del IVA. La Gran Sala del Tribunal recuerda que la gravedad de la sanción en los casos suecos (*Janosevic* y *Västberga Taxi*) no había hecho más que confirmar la naturaleza penal de la infracción, aunque se trataba de un motivo suplementario y distinto. En cuanto a la decisión *Morel*, la sentencia clarifica que se trata de una simple decisión de inadmisibilidad aislada en la jurisprudencia y que no puede ser considerada como la doctrina a seguir en materia tributaria. En la aplicación de los tres criterios al caso concreto, la Gran Sala reconoce que el relativo a la naturaleza de la infracción es el más importante y que el carácter menor de la cuantía no puede sustraer el caso de las garantías derivadas del derecho a un proceso equitativo (párrafo 38). Algunos jueces discrepantes, sin embargo, critican el excesivo peso acordado por la mayoría al segundo criterio *Engel*, y subrayan la necesidad de adoptar un examen cumulativo parecido al del caso *Bendenoun*, verificando si el recargo tributario tiene la «amplitud considerable» necesaria para caer bajo la órbita del artículo 6 del CEDH⁷⁷. Según ellos, ni el tercer criterio *Engel* ni el cuarto criterio *Bendenoun* se cumplen en un recargo del 10 por 100 de 308 euros aproximadamente, lo que debería conducir a la inaplicabilidad de dicho artículo.

4. El examen de otras circunstancias en la apreciación de la naturaleza «penal» del procedimiento tributario.

El Tribunal de Estrasburgo ha tenido también en cuenta las circunstancias particulares del caso concreto a la hora de juzgar si el derecho reconocido en el artículo 6 del CEDH se aplicaba al procedimiento tributario interno. Así, por ejemplo, el TEDH ha rechazado en ocasiones la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH al considerar que el objeto del contencioso tributario era la imposición del tributo en sí mismo (y la determinación de su cuantía), y no el recargo o la sanción que lo acompañaba⁷⁸. No obstante, en el caso *Georgiou c. Reino Unido*, el Tribunal considera aplicable el artículo 6 del CEDH al conjunto del procedimiento tributario, dadas las dificultades de separar las penalidades

être déterminant pour l'issue du litige». Véase, en relación con el peso dado al tercer criterio *Engel*, la opinión discrepante del juez De Meyer en la STEDH *Putz c. Austria*, de 22 de febrero de 1996.

⁷⁷ Opinión parcialmente discrepante común a los jueces Costa, Cabral Barreto, Mularoni y Caflisch. Para una crítica de la nueva jurisprudencia *Jussila*, véase también la opinión concurrente de la juez Mularoni y la opinión discrepante común de los jueces Türmen y Jociene en el asunto *Hüseyin Turan c. Turquía*, de 4 de marzo de 2008, cuya sentencia de Sala reconoce la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a una multa administrativa de 1.650 euros en el ámbito de la Seguridad Social.

⁷⁸ *Gantzer c. Francia*, decisión de 5 de octubre de 1999; *Maury c. Francia*, decisión de 7 de noviembre de 2000.

o sanciones de la imposición suplementaria en cuanto tal ⁷⁹. Es interesante señalar que la minoría discrepante en la STEDH *Ferrazzini* utilizó este argumento para defender la aplicabilidad global del artículo 6 del Convenio al procedimiento tributario del que traía causa la demanda, teniendo en cuenta que en el mismo estaban en juego la determinación del tributo y la imposición de un recargo. La adopción de este criterio trae consigo una discriminación entre los Estados que prevén un procedimiento tributario sancionador integrado, para los que el artículo 6 del Convenio se aplicará sin grandes dificultades, y aquéllos en cuyo ordenamiento jurídico el procedimiento sancionador es autónomo e independiente del procedimiento de determinación del tributo, para los que el artículo 6 sólo se aplicará al primero.

Otro factor circunstancial o fáctico que puede intervenir en el juicio de aplicabilidad del artículo 6 del CEDH es la posibilidad de que los recargos o sanciones sean anulados en el curso del procedimiento tributario. Es lo que ocurrió en el caso *Mieg de Boofzheim c. Francia*, al considerar el Tribunal que la anulación por parte de la Administración tributaria de las sanciones inicialmente aplicadas, seis meses después de la introducción de un recurso contencioso, conllevaba el fin de la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio. Por el contrario, cuando la anulación se produce ocho o catorce años después de la liquidación, el Tribunal estima que dicha anulación durante el procedimiento judicial no trae consigo la inaplicabilidad sobrevinida del artículo 6 del Convenio ⁸⁰.

Por último, la importancia del momento procesal a partir del cual el artículo 6 del CEDH puede aplicarse ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal en una serie de casos franceses que tienen su origen en procedimientos administrativos ante la Comisión de infracciones fiscales (CIF) ⁸¹. En dichos casos, el Tribunal extiende la aplicación del artículo 6 del CEDH a la fase administrativa pre-contenciosa, puesto que la misma constituye una formalidad previa e indispensable para el inicio del procedimiento penal por fraude fiscal ⁸². Vemos aquí cómo el vínculo directo existente entre el procedimiento administrativo y el proceso penal determina la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH, sin necesidad de acudir al examen de los criterios *Engel*. A pesar de las afirmaciones anteriores, la posición del Tribunal no ha estado exenta de ambigüedades; porque, si bien se afirma la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a la fase administrativa, el Tribunal no entra a analizar la compatibilidad de esta

⁷⁹ *Georgiou c. Reino Unido* (dec.), 16 de mayo de 2000: «As to whether the assessments themselves should also be seen as "criminal charges" for the purpose of the Article 6 guarantees, the applicants argue that since the penalty procedures rely on the assessments for their validity, it would be wrong not to look at the proceedings as a whole. The Court accepts that it is not possible, given the various matters which were being determined by the VAT tribunal, to separate those parts of the proceedings which determined a "criminal charge" from those parts which did not. It will consider the proceedings to the extent to which they determined a "criminal charge" against the applicants, although that consideration will necessarily involve the "pure" tax assessments to a certain extent». En *Jussila*, la Gran Sala del Tribunal cita este caso británico para apoyar su posición restrictiva en cuanto al examen del fondo del asunto, señalando que el motivo por el que el demandante solicitaba una vista pública estaba más relacionado con la contestación de la imposición como tal, que con la aplicación del recargo sancionador (párrafos 45 y 46).

⁸⁰ *J.B. c. Francia*, de 14 de septiembre de 1999; *Kadri c. Francia*, decisión de 26 de septiembre de 2000.

⁸¹ Por su parte, el Consejo de Estado y la Corte de Casación han excluido la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH, en su vertiente penal, a los procedimientos administrativos relativos a la imposición de sanciones tributarias (véase, Consejo de Estado, 27 de marzo de 2000, *Sarl Laurel et fils*, n.º 187703; Corte de Casación –sala de lo penal–, 16 de mayo, *Gaydamak*, n.º 0082649).

⁸² Véase los casos *Mialhe (n.º 2) c. Francia*, 26 de septiembre de 1996, y *Le Meignen c. Francia*, decisión de 11 de enero de 2000.

fase autónomamente considerada. Por el contrario, analiza el conjunto del proceso –fase administrativa previa y fase jurisdiccional–. La posibilidad real de defensa por parte del contribuyente en la fase jurisdiccional constituye prueba de adecuación de la totalidad del procedimiento al Convenio ⁸³.

5. El contenido de las garantías procesales del artículo 6 del CEDH en los procedimientos tributarios: la creación de un doble estándar en los procedimientos cubiertos por la materia «penal» en sentido amplio.

Una vez establecida la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a un procedimiento tributario sancionador, el Tribunal de Estrasburgo controla si se han respetado en el mismo las garantías procesales invocadas por el demandante. Podemos citar, por ejemplo, el derecho de acceso efectivo a un Tribunal; el derecho a un juez independiente e imparcial; la prohibición de dilaciones indebidas ⁸⁴; el principio de contradicción y de igualdad de armas ⁸⁵; los derechos a guardar silencio y a no autoinculparse; y la presunción de inocencia. Estas dos últimas garantías merecen una atención particular en el ámbito del Derecho tributario penal y sancionador, puesto que entran en juego en la fase administrativa e imponen una serie de restricciones a la actuación de la Administración tributaria.

En cuanto al derecho a guardar silencio y a no autoinculparse, el mismo fue reconocido en el ámbito tributario en la sentencia *J.B. c. Suiza* de 3 de mayo de 2001 ⁸⁶. En ella el Tribunal condena la aplicación, por parte de las autoridades suizas, de una sanción al demandante como consecuencia de la negativa a presentar las pruebas que puedan inculparle (documentos sobre el origen de su renta). La reciente sentencia de la Gran Sala *O'Halloran y Francis*, de 29 de junio de 2007, sobre el derecho a no autoinculparse en materia de infracciones al código de seguridad vial, recuerda que este derecho se aplica con independencia de la existencia o del resultado del procedimiento principal por la infracción supuestamente cometida. Es decir, puede aplicarse tanto al procedimiento principal por la infracción (fraude fiscal, evasión) como al procedimiento autónomo relativo a la aplicación de una sanción por la negativa a cooperar con la Administración (constituyendo ésta una infracción en sí misma). En el primer caso, se analizará la utilización que se ha hecho en el procedimiento principal de las pruebas obtenidas en vulneración del derecho a guardar silencio. En el segundo, estará en juego la simple imposición de una sanción por la negativa a colaborar y su compatibilidad con el derecho a no autoinculparse. Sin embargo, tal y como precisa la STEDH *O'Halloran*, el derecho a guardar silencio no es absoluto y deben ponderarse otros factores como el grado de coerción utilizado, el interés público existente en la persecución de la infracción en cuestión, así como la existencia de garantías apropiadas en el procedimiento y la utilización hecha de las pruebas obtenidas. En el caso de las infracciones al código de seguridad vial y la negativa a revelar la identidad de los con-

⁸³ ANDRIANTSIMBAZOVINA, J. en SUDRE, F., MARGUENAUD, J-P., ANDRIANTSIMBAZOVINA, J., GOUTTENOIRE, A., et LEVINET, M., *Les grands arrêts de la Cour européenne des Droits de l'Homme*, Puf, 4ème édition, 2007, pág. 261.

⁸⁴ Por ejemplo, en el caso *Morel* el demandante invocaba exclusivamente el derecho a la duración razonable del proceso.

⁸⁵ En la STEDH *Bendenoun* estaba en juego el derecho del demandante a tener acceso al expediente completo y a documentos que no figuraban entre los que invocaban las autoridades tributarias. El Tribunal considera que la no comunicación de estas piezas no perjudicó a los derechos de defensa y de igualdad de armas hasta el punto de vulnerar el artículo 6.1 del CEDH.

⁸⁶ Este derecho ya fue reconocido en la STEDH *Funke c. Francia*, de 25 de febrero de 1993, en materia de Derecho aduanero.

ductores implicados, el Tribunal tiene en cuenta la naturaleza particular de la reglamentación aplicada y declara la ausencia de violación del artículo 6.1 del Convenio ⁸⁷. Esta lectura un poco más restrictiva del derecho a no autoinculparse que se desprende de esta sentencia podría aplicarse en un futuro a la materia tributaria, teniendo en cuenta la naturaleza particular de ésta y el interés público existente en la persecución del fraude fiscal.

Otro derecho que entra en juego habitualmente en la esfera sancionadora tributaria es el de la presunción de inocencia, vinculado estrechamente al de guardar silencio y no autoinculparse. El TEDH tuvo la ocasión de aplicarlo en dos casos suizos relativos a procedimientos sancionadores incoados contra los herederos de un contribuyente culpable por fraude fiscal. En ambas sentencias, el Tribunal juzga incompatible con la presunción de inocencia –consagrada en el art. 6.2 del CEDH– el hecho de imponer una sanción tributaria a los herederos del contribuyente-infractor. No hace más que aplicar el principio clásico del Derecho penal en virtud del cual la responsabilidad penal no sobrevive al autor del acto delictivo ⁸⁸. También ha sido invocada la presunción de inocencia para criticar la liquidación forzosa por parte de la Administración de la deuda tributaria –con las sanciones– antes de que los Tribunales se pronuncien. El Tribunal, tras admitir que las autoridades administrativas pueden aplicar sanciones tributarias antes de que los Tribunales se pronuncien, reconoce también el derecho de aquéllas a liquidar forzosamente la deuda, aunque introduce algunos límites. En este sentido, debe existir un control judicial pleno a posteriori, con la posibilidad de que las cantidades indebidamente liquidadas sean devueltas al contribuyente ⁸⁹. Si bien la Administración tributaria no debe cumplir con todas las garantías procesales derivadas del artículo 6 del CEDH, el control judicial posterior ejercido por los Tribunales de lo contencioso debe ser lo suficientemente pleno para poder reparar cualquier irregularidad producida.

En la STEDH *Jussila*, el derecho invocado por el demandante es el derecho a un proceso público, el derecho a una vista pública en el procedimiento contencioso en primera instancia. La Gran Sala considera que no hubo violación del Convenio, debido a que el Tribunal interno pudo examinar todos los elementos de hecho y derecho sobre la base del expediente y de las observaciones escritas de las partes, sin necesidad de convocar una audiencia pública. Pero lo interesante de su argumentación, más allá de las circunstancias del caso concreto, es que la justificación de dicha conclusión radica en parte en la naturaleza específica del procedimiento tributario sancionador. La Gran Sala señala que la aplicabilidad expansiva del artículo 6 del CEDH a procedimientos que no son estrictamente penales debe tener como contrapartida la flexibilización de las exigencias derivadas de dicho artículo. Así, por primera vez habla de «núcleo duro del derecho penal» y de la existencia de procedimientos «penales» que no tienen el mismo peso porque no tienen ningún carácter «infamante» o denigrante (párrafo 43). Los recargos tributarios sancionadores no formarían parte del «núcleo duro del derecho penal», dada la ausencia de carácter «infamante» o gravedad de los mismos. Asimismo, la levedad de la sanción, marginada como criterio en el examen de la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH, reaparece aquí para justificar la falta de gravedad del procedimiento e, indirectamente, la inutilidad de celebrar una vista pública.

⁸⁷ Sentencia *O'Halloran y Francis c. Reino Unido*, párrafo 62.

⁸⁸ *A.P, M.P, y T.P c. Suiza y E.L, R.L y J.O-L. c. Suiza*, sentencias dictadas el 29 de agosto de 1997.

⁸⁹ STEDH *Västberga Taxi*, párrafos 119-121.

Es cierto que los principios derivados de *Jussila* permiten crear un doble estándar en el marco de los procedimientos «penales» entendidos en el sentido amplio del Convenio. Esto es, una flexibilización del control del Tribunal sobre el fondo de las garantías del artículo 6 del CEDH, en función de la importancia del litigio y del grado de deshonra que conlleva para el demandante ⁹⁰. De este modo, aunque la gravedad de la sanción haya perdido parte de su importancia en el examen de la admisibilidad –a favor de la naturaleza de la infracción–, es ahora en el examen sobre el fondo donde la misma puede entrar en juego para flexibilizar la aplicación de las garantías derivadas del artículo 6 del CEDH. A pesar de las críticas que esta nueva clasificación pueda suscitar, sobre todo por las dificultades para definir las fronteras del denominado «núcleo duro» (véase el ámbito penitenciario o disciplinario militar) y para determinar las garantías en aquellos procesos que no formen parte del mismo, la posición adoptada por la Gran Sala se inscribe en la lógica de la evolución jurisprudencial del TEDH. Por un lado, reafirmar la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH al procedimiento tributario sancionador. Y, por otro lado, flexibilizar el contenido del mismo, teniendo en cuenta la naturaleza específica del Derecho tributario y el interés primordial de los Estados en continuar recaudando impuestos «de acuerdo con el interés general» ⁹¹. Tal y como un juez del TEDH ha señalado recientemente, la aplicación atenuada de las garantías del artículo 6 del CEDH en procedimientos no estrictamente penales de poca magnitud puede verse también como una utilización anticipada del nuevo motivo de inadmisibilidad previsto en el Protocolo núm. 14 al Convenio (protocolo de enmienda al Convenio firmado en fecha de 13 de mayo de 2004 y cuya entrada en vigor está pendiente de la última ratificación necesaria, la de la Federación Rusa): que el demandante no haya sufrido ningún «perjuicio importante» ⁹². Habrá que ver en qué medida la cuantía de una sanción, tributaria o no, entrará en juego cuando el Tribunal se pronuncie, en el futuro, sobre este nuevo criterio de inadmisibilidad contenido en el Protocolo núm. 14.

7. LA NATURALEZA DEL RECARGO POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH

Tras el análisis exhaustivo de los criterios aplicados por el TEDH para determinar la penalización de las medidas tributarias, nos parece de especial interés conjeturar sobre el hipotético supuesto en que el TEDH tuviera que pronunciarse sobre la naturaleza de los recargos españoles por declaración voluntaria extemporánea (recogidos en términos similares en el art. 61.3 LGT de 1963, *ex lege* 25/1955 y art. 27 LGT de 2003).

⁹⁰ Véanse las críticas al respecto en la opinión parcialmente discrepante de los Jueces Loucaides, Zupancic y Spielmann.

⁹¹ El artículo 1 del Protocolo núm. 1 al CEDH habla del «derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos (...)». Cabe citar el reciente caso *Imbert de Tremolles c. Francia*, decisión de 4 de enero de 2008, en el que el Tribunal reconoce el amplio margen de apreciación que tienen los Estados en materia de política tributaria, lo que permite al Estado francés recaudar el impuesto sobre la fortuna (*impôt de solidarité sur la fortune*) sin menoscabar el derecho de propiedad de los demandantes, que se quejaban de que la liquidación por dicho impuesto había superado el 85 por 100 de sus ingresos. El Tribunal considera que dicha imposición no atenta de manera desproporcionada o abusiva contra la situación financiera de los demandantes-contribuyentes.

⁹² Véase la opinión discrepante del Juez Myjer a la STEDH *O'Halloran y Francis*. El juez neerlandés critica esta aplicación anticipada y considera que, en todo caso, lo lógico hubiera sido reconsiderar la jurisprudencia clásica sobre la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a las infracciones del código de circulación (STEDH *Öztürk c. Alemania* de 21 de febrero de 1984).

En relación al primero de los criterios *Engel*, el cual comporta verificar si los textos que prevén la medida en cuestión pertenecen al ámbito del Derecho penal, en el caso que nos ocupa, la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación se encuentra regulada en el artículo 191 de la LGT. Así, al igual que sucede en los ordenamientos jurídicos franceses o suecos, tanto la infracción como la correspondiente consecuencia jurídica –ya sea denominada sanción o recargo– se encuentran recogidas en leyes tributarias y su recurso sólo cabe frente a los Tribunales contencioso-administrativos. Este factor no ha impedido al TEDH calificar como «penales» las medidas recogidas en leyes tributarias, siempre y cuando se cumpla alguno de los otros criterios.

El segundo criterio *Engel* –la naturaleza de la infracción– es el que posee mayor importancia a la hora de determinar el carácter «penal» de la medida tributaria. En primer lugar, cabría preguntarse si en el supuesto que nos ocupa existe dicha infracción. En la mayoría de los casos analizados por el TEDH los sujetos pasivos habían llevado a cabo conductas constitutivas de infracciones tributarias (presentación de liquidaciones incorrectas o incompletas; impago del impuesto mediante la utilización de medios fraudulentos). Además, todas estas conductas habían sido descubiertas por la Administración tributaria sin que el sujeto infractor hubiese regularizado previamente su situación. Por tanto, cabe determinar si el contribuyente que presenta su declaración de forma extemporánea voluntaria, regularizando así su situación a través del recargo, ha cometido el tipo infractor. En este punto, como tuvimos ocasión de observar durante el análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional español, el recargo puede ser considerado postconsumatorio –actuando a modo de excusa absoluta– o preconsumatorio –entendiendo que el momento de la consumación se retrasa hasta el momento de actuación de la Administración–.

Adoptando una interpretación autónoma, el TEDH no tendría muchas dificultades en seguir la primera tesis, considerando así que el recargo se impone tras la comisión de una infracción, aunque el legislador español haya optado por extraer esta conducta del tipo infractor al considerar que la misma genera un menor perjuicio a la Hacienda Pública. A pesar de que el comportamiento que se reprocha al individuo –la presentación voluntaria fuera de plazo de la declaración del impuesto– difiere, tanto desde el punto de vista de peligrosidad de la conducta como del perjuicio económico para la Hacienda pública, del comportamiento de aquellos contribuyentes que incumplen sus deberes tributarios y son sancionados tras la intervención de la Administración, y que dichas diferencias se reflejen en la calificación jurídica y las consecuencias que ésta conlleva, ello no obsta a que se apliquen un mínimo de garantías propias del procedimiento sancionador tal y como lo entiende el TEDH. Debemos recordar que el Tribunal de Estrasburgo no está vinculado por las políticas legislativas de los Estados e interpreta los derechos del Convenio de manera autónoma y efectiva, con la finalidad de crear un estándar común europeo aplicable a los supuestos de hecho análogos existentes en los Estados parte. Así, el hecho de que un Estado haya optado por extraer la conducta en cuestión de la categoría de infracciones tributarias no puede suponer la privación de las garantías mínimas aplicables que el artículo 6 del CEDH exige a cualquier procedimiento sancionador en el sentido autónomo del término.

El análisis de este segundo criterio *Engel* también pasa por revisar los denominados criterios *Bendenoun*. En primer lugar, el alcance de la norma en cuestión, es decir, si ésta afecta a todos los

ciudadanos «en su calidad de contribuyentes». La LGT, cuyo artículo 27 regula los recargos por declaración extemporánea voluntaria, es la norma que establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario, así lo dispone su artículo 1, relativo a su objeto y ámbito de aplicación. Estamos frente «a la ley que constituye el eje central» del ordenamiento jurídico tributario español, cuya aplicación es general al conjunto de los tributos con independencia de que existan normas reguladoras de ellos en concreto. El Estado español no podría alegar –como hizo, de forma infructuosa, por otro lado, el Estado finlandés en la sentencia *Jussila c. Finlandia* respecto a la Ley del IVA– que su aplicación se circunscribe a un determinado grupo de contribuyentes.

En segundo y tercer lugar, se debe analizar si los recargos persiguen la reparación pecuniaria del perjuicio causado a la Hacienda Pública, o bien impedir la repetición de comportamientos similares, esto es, una función preventiva-punitiva. Aunque tres de los recargos en cuestión (de 5, 10 y 15%) incluyan los intereses de demora por el perjuicio causado, medida que queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 6 del CEDH según jurisprudencia del Tribunal (*Mieg de Boofzheim*), esto no es óbice para que la figura en su conjunto, o al menos en su componente que excede el mero interés de demora, pueda ser considerada como una figura preventiva y punitiva. Así, por ejemplo, en el caso *Morel* el TEDH considera que un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, independiente aquí del interés de demora, tiene una finalidad preventiva y represiva, aunque luego determine la inaplicabilidad del artículo 6 del CEDH basándose en la levedad de la cuantía del mismo (10%). Esta decisión puede darnos alguna pista sobre cómo el TEDH calificaría los recargos españoles a efectos de la aplicabilidad del derecho a un juicio justo.

Asimismo, en cuanto a la función preventiva y represiva, tal y como hemos señalado, el Tribunal Constitucional atribuye al recargo, o más bien a la parte del mismo que excede la función meramente resarcitoria, una función únicamente preventiva y no punitiva. A las dudas ya planteadas sobre la posibilidad de separar ambas funciones, el TEDH, aun reconociendo que la función represiva-punitiva es la característica del Derecho penal, en la práctica, no llega nunca a separarlas. Por tanto, sería difícil que el TEDH siguiera la tesis del Tribunal Constitucional y calificara los recargos como meramente preventivos y no punitivos.

En lo que se refiere a la gravedad de la sanción, tercer criterio *Engel* o cuarto criterio *Bendenoun*, la STEDH *Jussila* pone de manifiesto que se trata de un criterio secundario, en comparación con el de la naturaleza de la infracción. Así, en caso de que se planteara la cuestión en Estrasburgo, el TEDH seguramente haría hincapié en la naturaleza de la infracción y en la finalidad preventiva y punitiva del recargo, sin que la moderación de la cuantía excluyera de antemano la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH. Como se ha señalado con anterioridad, la solución del caso *Morel* no constituye jurisprudencia consolidada, tal y como clarifica la Gran Sala del TEDH en la sentencia *Jussila*. La única posibilidad que le quedaría al TEDH para excluir la aplicabilidad del artículo 6 del CEDH a los recargos en cuestión sería adoptar un examen acumulativo de los tres criterios *Engel*, al considerar que la naturaleza de la infracción no es lo suficientemente clara.

A modo de conclusión, se puede sostener que la jurisprudencia del TEDH, sobre todo a la luz de la reciente sentencia *Jussila*, proporciona suficientes indicadores que permiten constatar la naturaleza punitiva de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, previstos en

el ordenamiento español. Si bien es cierto que el Tribunal de Estrasburgo utiliza las nociones estudiadas en un contexto particular, esto es, en el examen de la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio en su dimensión «penal», ello no obsta a que se puedan extraer conclusiones en lo que se refiere a su naturaleza punitiva del recargo desde el punto de vista del ordenamiento español. Del estudio comparativo realizado se desprende que el TEDH es mucho más generoso que el Tribunal Constitucional en la apreciación de la naturaleza punitiva de medidas tributarias análogas al recargo por declaración extemporánea voluntaria. Esta diferencia de estándares es cuestionable, puesto que el Convenio y su jurisprudencia constituyen un mínimo común denominador que los Estados miembros del Consejo de Europa deben respetar y proteger. Por tanto, los Estados pueden ofrecer una mayor protección de los derechos fundamentales en sus respectivos ordenamientos jurídicos, pero en ningún caso un nivel inferior.

La creación de una doble categoría de procedimientos penales «de segunda clase» ha sido la opción adoptada por el TEDH para evitar un exceso de garantismo⁹³, aun calificando las figuras por su verdadera naturaleza. Con esta opción del doble estándar de protección, el TEDH logra desvincular, acertadamente a nuestro juicio, la naturaleza que otorga a la medida, de las garantías que está dispuesto a proteger.

⁹³ Véase COSTEA, I., «L'arrêt Jussila de la Cour européenne: vers une pénalisation au rabais du régime des sanctions fiscales? Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), Jussila c. Finlande, 23 novembre 2006», *Revue trimestrielle des droits de l'homme*, n.º 73, 2007, pág. 242: «L'arrêt Jussila sera par suite inévitablement salué par les justiciables comme annonciateur, voire comme déjà constitutif d'une entière pénalisation des procédures fiscales sanctionnatrices. Il n'en demeure pas moins que la solution retenue au fond sur le respect des garanties du procès équitable est de nature à frustrer le contribuable».