

Id Cendoj: 28079130072009100616
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 7
Nº de Recurso: 2/2003
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

DERECHOS FUNDAMENTALES. RECARGOS DEL 50% POR DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS FUERA DE PLAZO DE LOS IMPUESTOS DE SOCIEDADES Y SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 276/2000 QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 61.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN VIRTUD DEL CUAL SE APLICARON. INFRACCIÓN DEL DERECHO A LA LEGALIDAD SANCIONADORA.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Diciembre de dos mil nueve

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Séptima por los Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº 2/2003, sobre Derechos Fundamentales, interpuesto por la compañía mercantil HILATURAS Y TEJIDOS DE LEVANTE, S.A., representada por la procuradora doña María Luisa Sánchez Quero, contra la sentencia nº 1.426, dictada el 31 de octubre de 2002 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1645/2001, sobre acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria, de 22 y 26 de noviembre de 2001, en relación con la petición de revisión de determinadas liquidaciones de impuesto de sociedades.

Se ha personado, como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN, representada por el Abogado del Estado.

Ha comparecido el MINISTERIO FISCAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso especial para la Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona nº 1645/2001, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 31 de octubre de 2002 se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS

Que debemos declarar y declaramos la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto por HILATURAS Y TEJIDOS DE LEVANTE, S.A., contra los Acuerdos de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria, de 22 y 26 de noviembre de 2.001, sobre petición de revisión de determinadas liquidaciones, en aplicación de la sentencia nº 276/2000 de 16 de noviembre de 2.000 del Tribunal Constitucional . Sin hacer expresa imposición de las costas procesales".

SEGUNDO.- Contra dicha resolución preparó recurso de casación la entidad Hilaturas y Tejidos de Levante, S.A., que la Sala de Valencia tuvo por preparado por providencia de 9 de diciembre de 2002 , acordando el emplazamiento a las partes y la remisión de las actuaciones a esta Sala del Tribunal Supremo.

TERCERO.- Por escrito presentado el 18 de enero de 2003 en el Registro General de este Tribunal Supremo, la procuradora doña María Luisa Sánchez Quero, en representación de la recurrente, interpuso el recurso anunciado y, después de exponer los motivos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que en su día dicte sentencia por la que

"(...) se case la recurrida, y se declare la procedencia de admitir el recurso contencioso administrativo interpuesto por mi representada y tramitarlo por el Procedimiento de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona con el fin de que por la Administración se ejecute la Sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional , según se articulan en los motivos de casación expuestos".

CUARTO.- Por providencia de 21 de enero de 2003 se tuvo por interpuesto el recurso y por personado y parte recurrida al Abogado del Estado, en representación de la Administración y, admitido a trámite, se remitieron las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala.

QUINTO.- Recibidas, se dio traslado del escrito de interposición al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal para que formalizaran su oposición.

SEXTO.- Evacuando el traslado conferido, el Abogado del Estado se opuso al recurso por escrito presentado el 23 de noviembre de 2004 en el que interesó sentencia declarando no haber lugar al mismo.

Por su parte, el Fiscal, en virtud de las alegaciones expuestas en su escrito de 23 de noviembre de 2004, manifestó que procede la desestimación del recurso.

SÉPTIMO.- Por providencia de 4 de mayo de 2009 se dejó sin efecto el señalamiento acordado para el día 6 de dichos mes y año, y, siendo el tema debatido de Derechos Fundamentales, se remitieron las actuaciones a esta Sección Séptima, conforme a las normas de reparto de la Sala.

OCTAVO.- Recibidas, mediante providencia de 4 de junio de 2009 se señaló para la votación y fallo el día 16 de diciembre de este año, en que han tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Pablo Lucas Murillo de la Cueva** ,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es necesario que comencemos exponiendo los datos relevantes del pleito para la mejor comprensión de la controversia que tenemos planteada porque el resumen de la sentencia impugnada no es suficiente para reflejarlos en la medida necesaria.

Como consecuencia de las declaraciones complementarias que Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. presentó fuera de plazo por los impuestos de sociedades y sobre el valor añadido en los ejercicios de 1988, 1989, 1990, 1991 y 1992 por la Administración Tributaria se le impusieron recargos del 50% conforme al artículo 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción que le dio la *disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* , mediante las liquidaciones con la clave e importe siguientes: (1) A4685093520000476 por 9.056.717 pesetas; (2) A4685093520000520 por 18.620.580 pesetas; (3) A4685093520000531 por 25.303.375 pesetas; (4) A4685093520000542, por 28.561.962 pesetas; (5) A4685093520000487 por 71.335.090 pesetas; (6) A4685093520000465 por 27.724.580 pesetas; (7) A4685093520000454 por 13.926.593 pesetas; y (8) A4685093150000010 por 13.588.170 pesetas.

Las tres primeras fueron consentidas. Las cinco restantes fueron impugnadas por diferentes vías y sobre ellas se ha terminado pronunciando el Tribunal Supremo en los cinco casos en sentido favorable a la recurrente, con la consecuencia de la anulación de los actos administrativos que impusieron esos recargos y del reconocimiento del derecho de Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. a que se le devolviera el importe satisfecho más los intereses legales. Lo hizo en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala de 28 de marzo de 2006 (casación 4669/2000), 26 de abril de 2005 (casación 2789/2000), 30 de septiembre de 2005 (casación 578/2000) y 24 de julio de 2003 (casación 11418/1998). Excepto en la sentencia de 30 de septiembre de 2005, que se limitó a confirmar la de la Audiencia Nacional que anuló las liquidaciones relacionadas en (6) y (8) por apreciar la Sala de instancia que eran en realidad sanciones encubiertas, la estimación de las pretensiones de la recurrente se funda en la declaración de inconstitucionalidad de ese artículo 61.2 de la Ley General Tributaria por la sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000 .

Declaración de inconstitucionalidad que esa sentencia sintetiza así al concluir el último de sus

fundamentos:

"En suma, la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 LGT, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE, con los efectos previstos en el inciso final del art. 40.1 LOTC".

Tras esta sentencia del Tribunal Constitucional, Hilaturas y Tejidos de Levante, S.A. pidió a la Administración que en cumplimiento de ella procediera a anular las liquidaciones arriba indicadas y a devolverle lo ingresado con sus intereses. Fueron seis los acuerdos dictados al respecto por la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En los cinco de 22 de noviembre de 2001 resolvió la improcedencia de decidir sobre las cinco liquidaciones que habían sido objeto de recurso pues debía ser el tribunal que conociera del mismo el que lo hiciera. Y en el acuerdo de 26 de noviembre de 2001 dispuso la remisión de las solicitudes relativas a las tres liquidaciones en su día consentidas a la Subdirección General de Recursos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda por entender que consistían en la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Los recursos que por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales interpuso Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. contra esos acuerdos con los números 1646, 1647, 1649, 1650, y 1651, todos de 2001, fueron acumulados con el que lleva el número 1645/2001 y resueltos por la sentencia cuya casación se pretende, la cual los consideró inadmisibles.

SEGUNDO.- La demanda había alegado la infracción de los dos apartados del artículo 24 de la Constitución por no ejecutar la Administración la sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional efectuando la revisión prevista por el artículo 40.1 de su Ley Orgánica. Por su parte, el Abogado del Estado adujo en la instancia la inadmisibilidad de los recursos conforme al artículo 69 a) de la Ley de la Jurisdicción y sostuvo respecto de los acuerdos impugnados que había litispendencia y que los consentidos y firmes eran irrecurribles.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana llegó a la conclusión de que los recursos eran inadmisibles en virtud de los siguientes razonamientos. Distinguió entre las liquidaciones de los recargos del 50% y los acuerdos administrativos relativos a la petición de revisión de aquéllas en aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional. Sobre las primeras dijo que si la empresa quería recurrirlos por el cauce jurisdiccional de protección de los derechos fundamentales por considerar que tenían carácter sancionador y se habían impuesto de plano, debería haber interpuesto el recurso jurisdiccional en el plazo de los diez días siguientes a la notificación de acto impugnado conforme al artículo 8.1 de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, pero no lo hizo. Y de los segundos dice que, sobre "si se dan los presupuestos para la aplicación de la STC, de acuerdo con el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sobre la procedencia o no, en el presente caso, del recurso de revisión, es una cuestión de legalidad ordinaria, ajena al ámbito de este proceso por derechos fundamentales".

TERCERO .- El escrito de interposición dirige cuatro motivos de casación contra esta sentencia.

El primero afirma, invocando el apartado b) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción, que ha infringido los artículos 25.1 y 24 de la Constitución y el artículo 121.2 en relación con los artículos 117.2 y 68, los tres de la Ley de la Jurisdicción. En su desarrollo la recurrente explica que la negativa de la Administración a llevar a cabo la actividad de cumplimiento de la sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional es susceptible de recurso contencioso-administrativo y que, en este caso, ha afectado a derechos fundamentales en contra de lo que mantiene la sentencia impugnada. Así, dice que esa negativa incide en la efectividad de la tutela judicial y cita la sentencia 67/1984 del Tribunal Constitucional y la dictada con el nº 1.628 el 2 de diciembre de 2001 por la misma Sección Primera de la Sala de Valencia que, en un supuesto semejante al presente, falló en sentido contrario a como lo hizo en este caso. Asimismo, invoca la sentencia 150/1997 del Tribunal Constitucional e insiste en que la restitución del derecho fundamental vulnerado exige que, conforme al artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, se dé efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad.

El segundo motivo se acoge al apartado c) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción y sostiene

que la sentencia es incongruente porque dice que el objeto del proceso es si procede o no el recurso de revisión para que la Administración cumpla la sentencia 276/2000 , cuando lo que se pidió en la instancia era simplemente el cumplimiento de ésta en los términos previstos en los *artículos 164 de la Constitución y 38.1 de la Ley Orgánica* del Tribunal Constitucional, sin hacer ninguna referencia al procedimiento especial de revisión previsto por la Ley General Tributaria ni al recurso de revisión contemplado en el *artículo 102 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas* y del Procedimiento Administrativo Común.

El tercer y el cuarto motivos de casación se apoyan en el *apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción* y, respectivamente, mantienen que la sentencia infringe los *artículos 24.1 de la Constitución y 87.1 de la Ley Orgánica* del Tribunal Constitucional y los *artículos 24.2 y 164.1 de la Constitución y 38.1, 40.1 y 87.1 de la Ley Orgánica* del Tribunal Constitucional, así como los *artículos 114 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción*. La primera infracción se habría producido porque es obligado el auxilio judicial en la ejecución de las sentencias del Tribunal Constitucional y la segunda porque los preceptos invocados suponen para el afectado en un derecho fundamental por la aplicación de una sanción basada en una norma inconstitucional el derecho a su restitución íntegra incluso cuando el acto administrativo ha ganado firmeza. En este punto recuerda la recurrente que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 45/1989 equiparó a estos efectos actos y sentencias firmes y dice:

"La negativa administrativa a la ejecución pura y simple de lo ordenado en la STC 276/2000 , mediante la argucia de reconducir la cuestión al procedimiento de la responsabilidad patrimonial --cuando éste podría, en su caso, ser procedente si se tratara de actos firmes-- o invocar la litis pendencia --por motivos de legalidad ordinaria-- no es más, dicho con el máximo respeto al órgano administrativo, que el desconocimiento, por la vía de la inactividad, de sus obligaciones, colocando al ciudadano en una patente situación de indefensión, en tanto quien debe ejecutar lo mandado en la sentencia se niega a realizar la ejecución, aun cuando la tutela judicial también se integra en la pronta restitución del derecho lesionado dando aplicación práctica a la resolución de inconstitucionalidad. La sentencia de instancia avala este retraso reconduciendo la cuestión a la pura y simple legalidad ordinaria del recurso de revisión cuya iniciación es potestad administrativa y no obligación, avalando una inactividad radicalmente ilegal, incurriendo, por tanto, en un atentado al artículo 114 y siguientes de la Ley 29/1998 "

CUARTO.- El Abogado del Estado pide que desestimemos el recurso de casación y dice lo siguiente sobre los motivos que acabamos de resumir.

El primero lo considera mal planteado por ampararse en el *apartado b) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción* . Afirma que hubo inadecuación del procedimiento porque la recurrente acudió al de protección de derechos fundamentales para impugnar unas liquidaciones fiscales cuando solamente cabe seguir este procedimiento si resultan afectados de manera directa e inmediata los derechos fundamentales de la persona, sin que sea suficiente una indicación genérica de lesión del derecho a la tutela judicial efectiva. Y recuerda que la Sala ha señalado que la declaración inicial de inadecuación del procedimiento sólo es exigible cuando la pretensión ejercitada no guarde relación alguna con aquellos derechos ya porque la argumentación expuesta no se funde en su lesión ya porque sea tan ajena a ella que realmente pueda concluirse que el debate planteado no ofrece vínculo alguno con los derechos fundamentales susceptibles de ser protegidos. Situación que, dice el Abogado del Estado, es la que se da en este caso en el que no se ofrece un razonamiento sólido que demuestre su vulneración. En este sentido, subraya que lo pedido y la respuesta que dio la Administración se sitúan en el plano de la legalidad ordinaria y que la cuestión suscitada no puede deducirse de los artículos de la Constitución cuya infracción permite abrir este proceso especial pues, en realidad, la que la recurrente considera afectada es su capacidad económica, extremo contemplado en el *artículo 31* de la Constitución. Por eso, fue acertada la declaración de inadmisibilidad del recurso.

Del segundo motivo dice que tampoco puede prosperar porque la sentencia recurrida no se desvía del objeto del proceso siendo meramente terminológica la controversia que quiere plantear. A este respecto, subraya que la sentencia *constitucional de 20 de febrero de 1989* incluye entre las situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad de la ley, no sólo las decididas por sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las establecidas por actuaciones administrativas firmes. Además, observa que el *artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción* precisa que la anulación de un precepto no afectará a la eficacia de las sentencias o actos firmes dictados en su aplicación antes de que esa anulación cobre efectos generales. Y añade que las decisiones impugnadas en la instancia, en realidad, son de trámite porque no suponen más que la comunicación del proceder que se va a seguir.

Y sobre los motivos tercero y cuarto apunta el Abogado del Estado que la sentencia del Tribunal

Constitucional de 24 de julio de 2000 ofrece una clara interpretación del *artículo 24* de la Constitución según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface con el acceso al proceso sin limitación de garantías y con la obtención de una respuesta judicial razonada, motivada y fundada en Derecho tanto si entra en el fondo como si es de inadmisión, sin que quepa en vía de amparo revisar el acierto de la misma ni establecer la interpretación de la legalidad ordinaria. Asimismo, resalta que, salvo excepción, la relativa a las normas sobre la naturaleza, existencia, plazos e iniciación del cómputo de la prescripción es materia de mera legalidad y que lo mismo sucede sobre la determinación de cuál sea la naturaleza de una concreta acción.

A partir de aquí afirma que no se ha privado a la recurrente de su derecho a acudir a los tribunales y de formular ante ellos sus pretensiones por lo que, concluye el Abogado del Estado, no puede haber infracción de este derecho y manifiesta que el escrito de interposición hace una interpretación forzada de la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 2000, pues de ella no resulta que los órganos judiciales deban establecer o inventar cauces procesales no previstos legalmente. Por consiguiente, termina, como la actora pretende que en un procedimiento no previsto para el tratamiento de su pretensión se le reconozca la devolución de determinadas cantidades, procede desestimar el recurso de casación.

QUINTO.- Del mismo parecer es el Ministerio Fiscal para el que ninguno de los motivos puede ser acogido.

Sobre el primero de ellos, tras llamar la atención sobre el hecho de que los únicos *preceptos constitucionales invocados fueron los apartados 1 y 2 del artículo 24*, indica que el derecho a la tutela judicial efectiva no puede ser infringido por la Administración salvo supuestos excepcionales que no se dan aquí, ya que los actos que se recurrieron en la instancia no aplicaron sanción alguna ni eran de observancia en su adopción las garantías del *artículo 24.2*. De ahí que, "prescindiendo de ciertas deficiencias técnicas no relevantes para el actual análisis", considere acertado el fallo de inadmisión.

Luego señala que no se puede trasladar al recurso contencioso-administrativo la vulneración del *artículo 24.2* de la Constitución que llevó a la declaración de inconstitucionalidad del *artículo 61.2 de la Ley General Tributaria*. La Agencia Tributaria, insiste el Ministerio Fiscal, al no admitir la revisión solicitada, no conculcó las garantías de ese precepto. Y, sin dudar de que el *artículo 40.1 de la Ley Orgánica* del Tribunal Constitucional obliga a revisar los procesos sancionadores a consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley, precisa que aquí no se trata de revisar un proceso contencioso-administrativo inexistente, sino que se pretendió una revisión administrativa, conforme a la Ley General Tributaria, de las liquidaciones con recargo que se giraron a la recurrente y que se procediera a su devolución. La negativa de la Agencia Tributaria dice el Ministerio Fiscal no afectó a la tutela judicial en su dimensión de efectividad de los fallos judiciales porque no hay resolución judicial a ejecutar, pues el Tribunal Constitucional no presta la tutela que contempla el *artículo 24.1* de la Constitución. Y el *artículo 87.1 de su Ley Orgánica* no contempla un mandato de ejecución, dándose, además, la circunstancia de que en este caso no existe el reconocimiento de una situación individual de inmediata implementación como es propio de las resoluciones judiciales declarativas de derechos.

Prosigue diciendo que no significa que en este caso se infringiera el derecho a la tutela judicial el hecho de que la Sala de Valencia fallara en el sentido que la recurrente defiende en una sentencia dictada en un asunto distinto. Y, en cuanto a la infracción del *artículo 25* de la Constitución, reitera que no fue alegado en la instancia y que no se ha impuesto por los actos impugnados ni por la sentencia recurrida ninguna sanción.

Respecto del segundo motivo dice que ante un fallo de inadmisión por no haber derechos constitucionales implicados "sobra cualquier otra objeción a la sentencia desde el momento en que el recurso no podía seguir adelante".

Sobre el motivo tercero dice que no estando concernido el derecho fundamental del *artículo 24* de la Constitución está de más cualquier argumentación que parta de su implicación y que el *artículo 87.1 de la Ley Orgánica* del Tribunal Constitucional no prescribe que los poderes públicos estén obligados a ejecutar sus sentencias ni que su negativa a hacerlo en la precisa forma reclamada por el interesado "suponga la inefectividad de una pretendida tutela judicial que, como sabemos, en ningún momento han prestado los tribunales a que se refiere el *art. 24.1*". Por último, del cuarto motivo indica que, no estando afectado el *apartado segundo* de este precepto constitucional ni por los actos administrativos recurridos ni por el fallo judicial, ha de ser rechazado: no estamos ante la imposición de una sanción sino ante la exclusión de un procedimiento especial improcedente.

SEXTO.- Según acabamos de ver, el Ministerio Fiscal percibe en su análisis del primer motivo de casación ciertas deficiencias técnicas en la sentencia. Deficiencias que no precisa pero que seguramente

tienen que ver con la falta de explicación por parte de la Sala de Valencia de las razones por las que falla la inadmisión del recurso contencioso-administrativo. Ciertamente, el proceso regulado en los *artículos 114 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción* puede concluir con una sentencia de inadmisión porque no hay una norma especial que excluya en él esa posibilidad prevista por su *artículo 69*. Ahora bien, para ello deben darse los requisitos que exige ese precepto. Y la sentencia no explica cuál o cuáles son los que le llevan a ese fallo.

No obstante, ese defecto no es relevante para resolver este motivo. En efecto, ninguna duda hay de que se siguió el proceso previsto para la protección de los derechos fundamentales. De ahí resulta que este motivo, en tanto se apoya en el *apartado b) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción*, está abocado al fracaso ya que no ha habido inadecuación del procedimiento.

SÉPTIMO.- Tampoco puede prosperar el segundo de los motivos porque no hay la incongruencia que afirma la recurrente. La sentencia no cambia el objeto del pleito sino que se pronuncia sobre lo que pedía la demanda. Cosa distinta es que la Sala de Valencia entendiera que no hay en la actuación administrativa combatida ninguna infracción de los derechos fundamentales invocados y que considerase que lo planteado es una cuestión de legalidad ordinaria. Este es, precisamente, el problema a resolver en los dos últimos motivos y de su solución depende la suerte del recurso de casación.

OCTAVO.- Los analizaremos conjuntamente porque se refieren ambos a la infracción que atribuyen a la sentencia de los derechos fundamentales reconocidos en el *artículo 24* de la Constitución y, también, del que deriva de su *artículo 25.1*. Es cierto que este último no fue invocado expresamente en la demanda ni se alega en esta parte del escrito de interposición. Sin embargo, sí puede considerarse alegado en el proceso así como ante la Administración y ahora desde el momento en que las pretensiones que la recurrente quiere hacer valer tienen su origen en la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la norma legal que preveía el recargo que se le aplicó y al que el Tribunal Constitucional atribuyó carácter de sanción. Esto significa que el derecho a la legalidad de las sanciones administrativas estaba y está planteado desde el primer momento y que no puede considerarse una cuestión nueva ni extraña a este recurso traer a colación ahora el *artículo 25.1* de la Constitución.

La sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional, es verdad, excluyó que el *artículo 61.2 de la Ley General Tributaria* aplicado para imponer los recargos infringiera el *artículo 25* de la Constitución. No obstante, aquí no se trata de las razones por las que ese precepto fue declarado nulo sino de que dicha sentencia expulsó del ordenamiento jurídico ese precepto y de los efectos que esto ha de suponer respecto del mantenimiento de las consecuencias de unas sanciones que han quedado sin su necesaria cobertura legal.

Ante esta circunstancia y aún reconociendo que, como dice el Ministerio Fiscal, los actos administrativos recurridos no impusieron ninguna sanción y que, ciertamente, según apuntó la Sala de Valencia, se discute en este pleito sobre la trascendencia que deba tener la sentencia *constitucional* 276/2000, parece claro que el debate sobre si en estas condiciones deben mantenerse los efectos de un acto sancionador que ha quedado desprovisto de cobertura legal no es ajeno a los derechos fundamentales.

NOVENO.- Ayudará a ponerlo de manifiesto comprobar lo que han dicho dos de las sentencias de la Sección Segunda antes citadas. Así, la de 28 de marzo de 2006 (casación 4669/2000), dice, para justificar la anulación de la sentencia de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso contencioso-administrativo de Hilaturas y Tejidos de Levante, S.A. sobre uno de los recargos:

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

(...) Parece evidente que el principio de buena fe, que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados, impone que en supuestos como el enjuiciado en los que la Administración ha exigido un recargo a los administrados en cumplimiento de una ley que así lo disponía, cuando esa misma Administración tenga conocimiento de la inconstitucionalidad de ese recargo proceda de oficio a iniciar los trámites de su devolución a quienes confiaron, de buena fe, que su exigencia y pago se derivaba de una norma legítima, pero que el tiempo venía a demostrar que no ostentaba esa condición.

Antes la sentencia de 26 de abril de 2005 (casación 2789/2000) había dicho al respecto:

"En el presente caso nos encontramos con la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de Noviembre de 2000 , que, como se anticipó, declara la inconstitucionalidad del art. 61.2 de la Ley General Tributaria , con la redacción cuestionada, y que resulta desde luego decisiva para la suerte del recurso, como entiende la parte recurrente, pues fue dictada con los efectos previstos en el último inciso del art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en virtud del cual deben revisarse todas las sanciones impuestas en la aplicación de leyes o disposiciones declaradas inconstitucionales cuando, como consecuencia de su declaración de inconstitucionalidad, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

El Abogado del Estado, por el contrario, no es de esta opinión, en cuanto mantiene que tal declaración de inconstitucionalidad no afecta al presente caso, puesto que se está en presencia de un acto firme y la sanción del 50 % estaba impuesta por una norma con rango de ley y cierta en cuanto a la conducta y la sanción, por lo que se respetaba a la sazón el principio de legalidad proclamado en el art. 25.1 de la Constitución.

No podemos compartir la tesis del Abogado del Estado, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto afecta a la eficacia de los actos administrativos firmes que lo hayan aplicado, siempre que suponga la exclusión o la reducción de la sanción, como así lo establece el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Por otra parte, hay que recordar que el Tribunal Constitucional, si bien rechaza la vulneración del art. 25.1 de la Constitución, sienta que "la previsión de un recargo del 50 por 100 con exclusión del interés de demora establecida por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria en aquellos casos en que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere consecuente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador que la imposición de toda sanción exige, conduce directamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE , con los efectos previstos en el inicio final del art. 40.1 LOTC ".

Así, pues, al haberse operado una exclusión de responsabilidad para los contribuyentes por ingreso fuera de plazo sin requerimiento como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada del recargo, un acto de aplicación del mismo, como el aquí controvertido, incidió en el grado máximo de nulidad, situación esta que le hace acreedor, necesariamente, a su apreciación en este recurso".

DÉCIMO.- A la vista de lo expuesto se impone la conclusión de que la actuación de la Administración afectó al derecho fundamental a la legalidad de las sanciones que reconoce el artículo 25 de la Constitución, no porque las impusiera a la recurrente sino porque no extrajo las consecuencias procedentes de la sentencia del Tribunal Constitucional. Consecuencias que, al menos, eran las siguientes: de un lado, que el recargo contemplado en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria y aplicado a la recurrente en las liquidaciones reseñadas, era, en realidad, una sanción; de otro lado, que, efectivamente, declarado nulo por inconstitucional ese precepto, tales recargos/sanciones quedaron sin la imprescindible cobertura legal; y, además, que, por tratarse de sanciones, declarada inconstitucional la Ley que las contemplaba debía aplicarse el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, tanto a los actos que habían sido objeto de recursos ordinarios como a los que fueron consentidos.

Por tanto, ni la firmeza de estos últimos, ni la pendencia de otros procesos ordinarios era óbice para que la Sala de Valencia entrara a conocer de unos actos administrativos que, en tanto rechazaron aplicar las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria , mantuvieron los efectos de unas sanciones carentes de fundamento legal. Tal proceder administrativo ni puede considerarse de trámite, ni reducirse las cuestiones planteadas por la recurrente a la mera legalidad. Por el contrario, surtieron directamente efectos restrictivos de derechos --el mantenimiento de las sanciones-- y afectaron al derecho fundamental reconocido en el artículo 25.1 de la Constitución a la legalidad sancionadora que comprende no sólo el de no ser castigado por hechos que no hayan sido previamente tipificados por la Ley como infracción sino, también, el de no seguir sufriendo los efectos de esas sanciones cuando han quedado desprovistas de fundamento.

Esta idea está presente en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Este precepto dispone:

"Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de

ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad".

Por eso, la sentencia *constitucional 276/2000, al igual que la 312/2000* , que se remite a ella, insisten en que la declaración de inconstitucionalidad se hace con los efectos previstos en el *artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*.

Tal como dicen las anteriores sentencias del Tribunal Supremo, de la sentencia 276/2000 resulta la exclusión de la responsabilidad de Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. que motivó la imposición de los recargos. Es cierto que en los casos por ellas contemplados se combatían actuaciones no firmes de la Administración Tributaria ya que habían sido impugnadas judicialmente. No obstante, si el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, cuando se trata de penas o sanciones, prevalece sobre procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, también debe prevalecer frente a los actos administrativos que, por no haber sido recurridos, causaron estado.

No es obstáculo a ello lo que, en sentido contrario, afirman las sentencias del Tribunal Constitucional 54/2002, 195/1994 y 45/1989 porque en los casos que contemplaban no se trataba de la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal que previera una sanción. Por el contrario, ha de aplicarse el principio de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables, conforme al *artículo 9.3 de la Constitución* ya que pugna con él y con el principio de seguridad jurídica que afirma ese mismo precepto el mantenimiento de una sanción impuesta en virtud de una norma declarada inconstitucional.

Todo lo anterior significa, como hemos dicho antes, que ni la firmeza de los actos administrativos era obstáculo a la revisión solicitada por la recurrente ni era de mera legalidad la cuestión suscitada en el proceso sino que implicaba el respeto al derecho a la legalidad sancionadora en el sentido que se ha explicado. Por tanto, han de prosperar los motivos de fondo del recurso de casación.

DÉCIMOPRIMERO.- La anulación de la sentencia, nos obliga a resolver de conformidad con el *artículo 95.2 d) de la Ley de la Jurisdicción* el proceso en los términos en que está planteado el debate.

Esos términos conducen, por las razones ya expuestas, a la estimación de los recursos acumulados en este proceso, a la anulación de los actos administrativos impugnados y al reconocimiento del derecho de Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. a que se revisen las ocho liquidaciones correspondientes a los otros tantos recargos del 50% que se le impusieron y se han relacionado más arriba y se le devuelva el importe de lo que abonó en su día, con sus correspondientes intereses. Derecho que solamente cobrará efectividad respecto de las liquidaciones que no fueron impugnadas en su día pues, respecto de las demás ya han sido satisfechas sus pretensiones por las sentencias del Tribunal Supremo por lo que en relación con ellas los recursos correspondientes han quedado sin contenido.

DÉCILOSEGUNDO.- A tenor de lo establecido por el *artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción* , no hacemos imposición de costas en la instancia debiendo correr cada parte con las suyas del recurso de casación.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º Que ha lugar al recurso de casación nº 2/2003, interpuesto por Hilaturas y Tejidos de Levante, S.A. contra la sentencia nº 1.426 dictada el 31 de octubre de 2002 , por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que anulamos.

2º Que estimamos el recurso contencioso-administrativo 1645/2001 y acumulados y anulamos los acuerdos de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 26 y 22 de noviembre de 2001 sobre la solicitud de la recurrente de que se declararan nulas de pleno de Derecho las liquidaciones de recargo del 50% previsto en el *artículo 61.2 de la Ley General Tributaria* en la redacción que le dio la *disposición adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* , y se le devolviera el importe ingresado más los intereses de demora.

3º Que declaramos el derecho de Hilaturas y Tejidos de Levante S.A. a que se le restituya el importe de las liquidaciones por recargo con clave A4685093520000476 por 9.056.717 pesetas; A4685093520000520 por 18.620.580 pesetas; y A4685093520000531 por 25.303.375 pesetas más sus intereses legales desde la fecha del ingreso.

4º Que, por haber sido ya satisfechas por las sentencias de esta Sala a las que se ha hecho referencia las pretensiones relativas a las liquidaciones por recargo con clave A4685093520000542, por 28.561.962 pesetas; A4685093520000487 por 71.335.090 pesetas; A4685093520000465 por 27.724.580 pesetas; A4685093520000454 por 13.926.593 pesetas; y A4685093150000010 por 13.588.170 pesetas, limitamos la estimación de los recursos correspondientes a la sola anulación de la resolución administrativa.

5º Que no hacemos imposición de costas en la instancia debiendo correr cada parte con las suyas del recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos . PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, estando constituida la Sala en audiencia pública en el día de su fecha, lo que, como Secretario de la misma, certifico.