

12521 *Sala Primera. Sentencia 160/2005, de 20 de junio de 2005. Recurso de amparo 2846-2001. Promovido por Gamerco, S.A., frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó su demanda sobre impugnación de sanciones tributarias.*

Alegada vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal: preparación de recurso de casación manifiestamente improcedente.

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Javier Delgado Barrio, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Trepms, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 2846-2001, promovido por Gamerco, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales doña María del Corral Lorrio y asistida del Letrado don José Luis Peñaranda Ramos, contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001, recaída en recurso contencioso-administrativo núm. 1206/98, interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1998, que desestima la reclamación formulada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de marzo de 1996, sobre impugnación de sanciones tributarias. Han intervenido el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 18 de mayo de 2001, la Procuradora de los Tribunales doña María del Corral Lorrio, en nombre y representación de Gamerco, S.A., interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001 que se cita en el encauzamiento.

2. Los hechos en que se fundamenta la demanda de amparo son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) La sociedad recurrente en amparo presentó en abril de 1993 su declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1992, resultando una cuota a devolver de 3.974.490 pesetas. Sin embargo, como quiera que no había presentado ninguno de los dos últimos pagos a cuenta correspondientes a dicho ejercicio (el de octubre y el de diciembre), la oficina gestora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) giró dos liquidaciones por los dos pagos a cuenta dejados de ingresar, con los correspondientes intereses de demora y, además, aplicó dos sanciones tributarias correspondientes a cada uno de los pagos a cuenta no presentados, a razón de un 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar a cuenta.

b) Contra la liquidación de cuotas e intereses de demora interpuso Gamerco, S.A., recurso de reposición,

que fue desestimado por Resolución de 30 de septiembre de 1993. Contra esta resolución interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que estimó en parte la misma por Resolución de 24 de mayo de 1994, al entender que una vez presentada la declaración del impuesto sobre sociedades de un ejercicio no tiene sentido reclamar los pagos a cuenta del impuesto de ese mismo ejercicio. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional entendió procedente la liquidación practicada en concepto de intereses de demora.

c) Gamerco, S.A., también interpuso recurso de reposición contra las liquidaciones de las sanciones del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar a cuenta, que fue desestimado por Resoluciones de 5 de octubre de 1994, contra las que interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el cual por sendas Resoluciones de 27 de marzo de 1996 estimó en parte la reclamación, anulando las sanciones impuestas, pero declarando su procedencia y, en consecuencia, ordenando que se retrotrajesen las actuaciones para que se practicasen por la oficina gestora de la AEAT nuevas liquidaciones. Estas resoluciones fueron recurridas en alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central por Gamerco, S.A., que adujo que, como quiera que la resolución del Tribunal de Cataluña de 24 de mayo de 1994 había anulado la liquidación correspondiente a las cuotas derivadas de la falta de ingreso de los pagos a cuenta del impuesto, las sanciones debían ser asimismo anuladas por improcedentes, sin que procediese practicar nuevas liquidaciones en concepto de sanción. Por Resolución de 9 de julio de 1998 el Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó el recurso de alzada y confirmó las resoluciones recurridas y las liquidaciones impugnadas al entender que de las actuaciones resulta probado que Gamerco, S.A., incumplió su obligación tributaria de ingresar los dos últimos pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades correspondientes al ejercicio de 1992, sin que haya acreditado la concurrencia de causa alguna exculpatoria de la responsabilidad, ni que la infracción cometida se debiera a una discrepancia razonable en la interpretación de las normas, por lo que la calificación del incumplimiento como infracción tributaria grave y la correspondiente sanción impuesta son conformes a la normativa legal aplicable y procede su confirmación.

d) Contra dicha Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1998 interpuso Gamerco, S.A., recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el núm. 1206/98 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, fijándose su cuantía (a petición de la recurrente) en 11.422.710 pesetas, siendo desestimado por Sentencia de 15 de febrero de 2001, notificada a la recurrente con fecha 2 de marzo de 2001, con advertencia de que es firme.

En su demanda (y en su escrito de conclusiones) la sociedad recurrente argumentaba que no existía soporte legal para las sanciones tributarias impuestas, porque la aplicación al caso, como disposición retroactiva más favorable, de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dio nueva redacción al art. 79.a) de la Ley general tributaria de 1963 (en adelante LGT), conduce a la conclusión de que, cuando el sujeto pasivo ha regularizado su situación tributaria con anterioridad al requerimiento de la Administración, ya no puede ésta apreciar la existencia de una infracción tributaria grave. La Sala rechaza la argumentación de la sociedad demandante, partiendo, con cita de doctrina precedente, de la premisa de que las liquidaciones a cuenta del impuesto de sociedades tienen la condición de deducciones en la cuota de dicho impuesto, de suerte que constituyen verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extin-

guen por el ingreso anticipado y surgen de presupuestos de hecho diferentes del hecho imponible del tributo y cuyo objeto es justamente el ingreso anticipado. En suma, los ingresos a cuenta tienen sustantividad propia y son deudas tributarias susceptibles de exigencia individualizada, siendo constitutivo de infracción tributaria grave el incumplimiento de la obligación de realizar los ingresos a cuenta. Y concluye la Sala que la liquidación anual del impuesto correspondiente al ejercicio de 1992, efectuada por la recurrente en abril de 1993, no puede considerarse que comporte la regularización de los pagos a cuenta debido en el sentido previsto en el art. 61 LGT, por las razones que se expresan en la fundamentación jurídica de la Sentencia.

e) Contra esta Sentencia preparó la sociedad demandante recurso de casación con fecha 14 de marzo de 2001, siendo denegada la preparación por Auto de 30 de marzo de 2001 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (notificado a la recurrente el 23 de abril de 2001), por no superar la cuantía del proceso la *summa gravaminis* de 25.000.000 de pesetas exigida por el art. 86.2 b) de la vigente Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) para acceder a la casación. Aunque en dicho Auto se ofrecía recurso de queja ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, la sociedad recurrente optó por interponer ya directamente el presente recurso de amparo contra la referida Sentencia.

3. La sociedad demandante de amparo alega que la Sentencia impugnada ha vulnerado sus derechos a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) y a la defensa (art. 24.2 CE), en cuanto que la misma convalida la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que agravó, en vía de recurso, su situación, pues confirmó unas liquidaciones que previamente habían sido anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. En efecto, mientras la resolución del Tribunal de Cataluña anuló las sanciones impugnadas, ordenando la práctica de nueva liquidación, sin embargo el Tribunal Central confirmó la resolución administrativa recurrida y las liquidaciones impugnadas, produciendo con ello una reforma peyorativa contraria al derecho de defensa (SSTC 40/1991, FJ 1; 45/1993, FJ 2).

También aduce la sociedad demandante de amparo que se ha producido la lesión de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), al emplearse en la Sentencia impugnada una fundamentación no razonable que se basa en argumentos contradictorios, valorando unos mismos hechos de forma diferente (a efectos liquidatorios y sancionadores), pues no tiene sentido, por ir en contra de la naturaleza de los pagos a cuenta, que, una vez presentada la declaración del impuesto sobre sociedades de un determinado ejercicio, se proceda a practicar liquidación de un pago a cuenta de aquél. No se puede sancionar aplicando un porcentaje (el 50 por 100) de una cuota inexistente.

La sociedad demandante de amparo alega, finalmente, que la Sentencia impugnada vulnera el derecho a la legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE), al imponer unas sanciones sin concurrir el presupuesto de hecho consagrado en el tipo, mediante una interpretación analógica y extensiva de los preceptos sancionadores, imponiendo una sanción manifiestamente desproporcionada. Esta infracción se produce por entender concurrente la conducta contenida en el tipo, pese a resultar desmentida tal afirmación por parte de la misma Administración tributaria. La Sentencia ha pretendido justificar su decisión en la autonomía de las obligaciones tributarias (principal y a cuenta), pero ello, a juicio de la sociedad demandante de amparo, no permite romper la realidad de que en el presente caso no existía deuda tributaria a efectos liquidadores y tampoco a fines sancionadores, más

allá de los eventuales intereses de demora. Si no cabe liquidar una deuda a cuenta cuando se ha determinado la deuda principal (negativa) tampoco se puede sostener que dicha deuda a cuenta es constitutiva de una infracción tributaria grave, pues ello constituye una interpretación extensiva o analógica del concepto de deuda tributaria, en contra de la sociedad recurrente.

Por todo ello concluye solicitando que se otorgue el amparo, por vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la legalidad en materia sancionadora, anulando la Sentencia y la sanción impuesta o, en su caso, declarando el derecho de la sociedad recurrente a un ejercicio más proporcionado de la potestad sancionadora.

4. Por diligencia de ordenación del Secretario de Justicia de la Sección Primera de este Tribunal de 25 de mayo de 2001 se requirió a la sociedad recurrente en amparo, de conformidad con lo previsto en el art. 50.5 LOTC, para que en el plazo de diez días acreditase haber interpuesto recurso de queja frente al Auto de 30 de marzo de 2001 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y aportase la resolución dictada al efecto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

En contestación a este requerimiento la sociedad recurrente presentó el 8 de junio de 2001 escrito de alegaciones en el que ponía de manifiesto que no había interpuesto recurso de queja contra el referido Auto, por el que se declara inadmisibile el recurso de casación preparado contra la Sentencia que ahora se recurre en amparo. No obstante, exponía a continuación que, conforme a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su STC 10/1998, de 13 de enero, para un supuesto de no interposición de recurso de queja contra un Auto que declaraba improcedente el recurso de casación, debe entenderse cumplido el requisito de agotamiento de la vía judicial previa. El recurso de amparo se presentó dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la notificación del Auto de la Audiencia que declaró la improcedencia del recurso de casación preparado contra la Sentencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 86.2 b) LJCA, por no superar el proceso la cuantía de veinticinco millones de pesetas sin presentar previamente recurso de queja contra dicho Auto precisamente de conformidad con la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que señala que no existe una obligación del demandante de amparo de interponer todos los recursos imaginables en Derecho, sino únicamente aquellos que resulten útiles o adecuados para reparar la lesión presuntamente sufrida, lo que no cabe predicar en este caso del recurso de queja. En suma, la sociedad recurrente no acudió al recurso de queja ante la claridad del supuesto y a fin de evitar que su actuación procesal pudiera ser reputada de dilatoria a efectos de la presentación de la demanda de amparo. Ello permite colegir que se ha cumplido plenamente el requisito previsto en el artículo 44.1 a) LOTC, sin desnaturalizar la subsidiariedad de la intervención del Tribunal Constitucional en la eventual reparación del derecho fundamental, que en el presente caso no podía ser ofrecida realmente por los Tribunales ordinarios al ser manifiestamente inviable el recurso de casación y no ser exigible a la recurrente el agotamiento de la posibilidad formal ofrecida de formular un recurso de queja (SSTC 235/1997, de 19 de diciembre, y 13/1999, de 22 de febrero).

5. Por providencia de 25 de septiembre de 2003 la Sección Primera de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, ordenó requerir a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional para que remitiese a este Tribunal en el plazo de diez días testimonio del recurso contencioso-administrativo núm. 1206/98, acordando al propio tiempo el

emplazamiento de la Abogacía del Estado para que en el plazo de diez días pudiera comparecer en este procedimiento.

6. Personado el Abogado del Estado en el presente recurso de amparo con fecha 26 de septiembre de 2003 y recibidas las actuaciones judiciales en este Tribunal con fecha 5 de noviembre de 2003, por diligencia de ordenación de 11 de noviembre de 2003 se acordó, a tenor de lo dispuesto en el art. 52 LOTC, dar vista de las mismas, por un plazo común de veinte días, al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y a la recurrente en amparo, para que dentro de dicho término pudieran presentar las alegaciones que a su derecho conviniesen.

7. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones con fecha 3 de diciembre de 2003, interesando la inadmisión de la demanda de amparo (total o parcial) o, en otro caso, la desestimación.

Comienza por señalar el Abogado del Estado que el recurso de amparo es inadmisibles por extemporáneo, con arreglo al art. 50.1 a) LOTC, al haber sido interpuesto cuando ya se había agotado el plazo de veinte días hábiles establecido en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC. Ello es así por cuanto la Sentencia impugnada se notificó a la representación procesal de la recurrente el 2 de marzo de 2001, con la exacta y clara indicación de que era firme, como puede verse en las actuaciones. No obstante lo correcto de la notificación, la sociedad recurrente preparó casación mediante breve escrito presentado el 14 de marzo de 2001, en el que, incumpliendo la exigencia del art. 89.1 LJCA, no razonaba por qué era recurrible la Sentencia contra el claro tenor del art. 86.2 b) LJCA. Esta falta de todo razonamiento al respecto obedecía, sin duda, a que evidentemente no se alcanzaba la cuantía casacional y el procedimiento seguido había sido el ordinario y no el especial para defensa de los derechos fundamentales. Por todo razonamiento sobre la recurribilidad de la Sentencia, el escrito de preparación decía: «al infringir la sentencia que se recurre los derechos fundamentales reconocidos a mi representada», sin ni siquiera expresar cuáles; lo que, aun de ser cierto, no impedía que se le aplicara lo dispuesto en el art. 86.2 b) LJCA, como así hizo el irreprochable Auto de la Sección Segunda de 30 de marzo de 2001, que, con toda razón, no consideró bien preparado el recurso y denegó la remisión de actuaciones al Tribunal Supremo. Contra este Auto la recurrente se abstuvo de interponer recurso de queja, no para evitar un eventual reproche de «ánimo dilatorio» en la vía de amparo, sino por la manifiesta improsperabilidad de tal recurso para lograr la remisión de actuaciones al Tribunal Supremo. Se sigue de lo expuesto que la casación intentada era un recurso manifiestamente improcedente, y la consecuencia de ello, de acuerdo con la reiterada doctrina constitucional que se cita, es que el plazo para interponer el amparo ha de contarse desde el 2 de marzo de 2001, día en que se notificó a Gamerco, S.A., la Sentencia firme de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 15 de febrero de 2001. Contando los veinte días hábiles desde el 2 de marzo de 2001, es claro que la demanda de amparo, presentada el 18 de mayo de 2001, fue interpuesta fuera de plazo.

Subsidiariamente –continúa el Abogado del Estado–, se examinan los motivos de la demanda de amparo, no sin advertir que, en relación con algunos de ellos, concurren también causas de inadmisión, especialmente la prevista en el art. 44.1 c) LOTC.

Así sucede, en primer lugar, en cuanto a la presunta vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y de defensa (art. 24.2 CE), basada en que la Sentencia impugnada no reparó la *reformatio in peius* en la que, a juicio de la recurrente, incurrió la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio

de 1998. Mal podía corregir la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional la supuesta *reformatio in peius* que se imputa al Tribunal Central cuando sobre ello nada se decía en la demanda contencioso-administrativa. Se suscita, pues, esta cuestión ante el Tribunal Constitucional *per saltum*, incumpliendo así lo dispuesto en el art. 44.1 c) LOTC, lo que –sin más– determina la inadmisibilidad de este motivo de amparo, sin perjuicio de lo cual advierte el Abogado del Estado que se trata de una queja carente de fundamento, pues la lectura de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central permite deducir que la referencia a la confirmación de las «liquidaciones impugnadas» se refiere a la calificación de la infracción tributaria como grave y a la sanción aplicada a la misma, por lo que no existe lesión del art. 24 CE en ninguno de sus dos apartados.

Por lo que se refiere al reproche que se dirige a la Sentencia relativo a la pretendida lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por falta de motivación o de razonabilidad en la fundamentación, señala el Abogado del Estado que esta queja debe ser rechazada, porque la Sala se ha limitado a aplicar, de forma congruente, motivada y razonable, lo dispuesto en la Ley general tributaria y en la legislación del impuesto de sociedades aplicables a la fecha en que se dictaron las resoluciones administrativas impugnadas. El art. 79 a) LGT (en la redacción que regía en 1992) acuñaba así el tipo de infracción tributaria grave que nos ocupa: «Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener». Es diáfano que dejar de ingresar un pago a cuenta era ya, en sí misma, una de las modalidades de la infracción tributaria, de manera que podía considerarse que el primer párrafo del art. 71.3 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1992 (que regulaba los pagos a cuenta del impuesto de sociedades, señalando que tienen la consideración de deuda tributaria a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones tributarias y liquidación de intereses de demora) resultaba superfluo en lo que se refiere a esta infracción tributaria del art. 79 a) LGT. Sin embargo, debe recordarse que, antes de la reforma de la Ley general tributaria por la Ley 35/1995 de 20 de julio, los pagos a cuenta no estaban incluidos en la definición de la deuda tributaria contenida en el art. 58 LGT y sólo tras la Ley 25/1995 quedan ya calificados como deuda tributaria en la nueva redacción del art. 58.1 LGT. Pero nadie puede dudar de que la simple lectura del art. 79 a) LGT [redacción de 1992] en relación con el apartado tres del art. 71 de la Ley 31/1991, dejaba meridianamente claro que quien no ingresara a pago a cuenta del impuesto de sociedades incurría en infracción tributaria grave. Y esta infracción grave estaba sancionada con multa pecuniaria del medio al triple (art. 87.1 LGT, redacción vigente en 1992), siendo así que a la sociedad recurrente –que clama contra lo desproporcionado de la sanción– se la castigó con el mínimo legal. La reforma de la Ley general tributaria por Ley 25/1995 no afectó al tipo de infracción del art. 79 a) LGT que tras dicha reforma rezaba: «Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria». Y, como ya se dijo, el art. 58.1 LGT, en la redacción resultante de la reforma de la Ley 25/1995, califica expresamente como deuda tributaria los pagos a cuenta o fraccionados y las cantidades retenidas o que debieran haberse retenido y, de este modo, permite una formulación más precisa del art. 79 a) LGT.

Tampoco afectó la reforma de 1995, sigue diciendo el Abogado del Estado, a la sanción que le fue impuesta a Gamerco, S.A. El art. 87.1 LGT castiga las infracciones graves con multa proporcional del 50 por 100 al 150 por 100,

de manera que la sanción seguía siendo la mínima de acuerdo con lo dispuesto tras la citada reforma legal.

El único disentimiento manifestado en vía contencioso-administrativa por la sociedad recurrente fue el que concernía a la aplicación retroactiva del nuevo art. 61 LGT en cuanto causa excluyente de la infracción, puesto que el inciso final del nuevo art. 79 a) LGT dice: «salvo que se regularice [la falta de ingreso] con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación del artículo 127 también de esta Ley». Sostuvo, en efecto, la demandante en su recurso contencioso-administrativo que la declaración negativa que presentó el 13 de abril de 1993 equivalía a una regularización de los pagos a cuenta no hechos. La falta de los expedientes de gestión y reclamación económico-administrativa impide pronunciarse con seguridad acerca de si con esa declaración negativa se adquiría la simple posibilidad de compensar pérdidas en ejercicios futuros (art. 18 de la Ley del impuesto de sociedades de 1978), o bien quedaba justificada una pretensión de devolución con arreglo al art. 31.3 de la Ley del impuesto de sociedades de 1978 y normas reglamentarias concordantes, lo que sólo ocurría si existían retenciones y pagos a cuenta deducibles. Pues bien, a juicio del Abogado del Estado, aun suponiendo (como hipótesis más favorable para la recurrente) que la autoliquidación o liquidación a cuenta era «a devolver» y que la declaración «a devolver» era correcta o, al menos, que había pasado el plazo de prescripción sin que haya existido actuación inspectora (suposición también más favorable para la recurrente, aunque sobre estos puntos nada se dice en la demanda), resulta que el razonamiento que se contiene en la Sentencia impugnada es perfectamente lógico y razonable sobre los dos puntos controvertidos, a saber, la entidad propia de la obligación relativa al pago a cuenta y la inaplicabilidad al caso de la causa excluyente de la infracción derivada del nuevo art. 61 LGT. No hace falta entrar a dilucidar dogmáticamente la naturaleza del pago a cuenta en el Impuesto de Sociedades establecido para el ejercicio de 1992. Con toda claridad las dos redacciones sucesivas del art. 79 a) LGT describen como infracción grave la conducta aquí sancionada, el dejar de ingresar en el plazo reglamentario dos pagos a cuenta del Impuesto de sociedades (modelo 202), el segundo y tercero de 1992, regulados por el art. 71 de la Ley 31/1991. Con arreglo a la versión del art. 79 a) LGT que regía en 1992 constituía infracción grave tanto dejar de ingresar un pago a cuenta como el no ingresar el todo o parte de la deuda tributaria, a la que el apartado tres del art. 71 de la Ley 31/1991 asimilaba los pagos a cuenta del Impuesto de sociedades. Y con arreglo al art. 79 a) LGT, versión de 1995, constituía infracción grave dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria, dentro de la que se encontraban los pagos a cuenta del Impuesto de sociedades, tanto porque así lo decía el nuevo art. 58.1 LGT como porque ya lo anticipaba el art. 71.3 de la Ley 31/1991. La infracción, pues, quedaba consumada al dejar de ingresar tempestivamente el pago a cuenta, lo que nadie discute que aquí ocurrió en los pagos segundo y tercero de 1992. Esto es lo que dice –concluye el Abogado del Estado– la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en la Sentencia recurrida, y lo dice con toda lógica, razonabilidad y acierto.

El hecho de que la posterior declaración anual por el impuesto de sociedades de 1992 fuera a devolver no hace desaparecer la infracción tributaria, aunque impida la liquidación posterior de los pagos a cuenta, según el razonamiento del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en su resolución de 25 de mayo de 1994. El Abogado del Estado llama la atención sobre el siguiente punto: en su Resolución de 25 de mayo de 1994, el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña dejó bien

establecido –sin que Gamerco, S.A., lo haya discutido nunca– que la Administración tenía derecho a liquidar intereses de demora por los pagos a cuenta que se omitió ingresar. Ahora bien, si hay derecho a los intereses de demora, es porque había obligación de ingresar esos pagos a cuenta y esta obligación fue incumplida en su momento. De aquí se sigue que, a efectos de intereses moratorios y sanción, tal incumplimiento no queda borrado o suprimido por el hecho de que la posterior declaración anual a devolver pueda privar de sentido a la liquidación y exigencia posterior del principal de los pagos a cuenta.

Y respecto al problema de la aplicación retroactiva del art. 61 LGT en su redacción de 1995 como causa excluyente de la infracción (única cuestión planteada por Gamerco, S.A., en la vía contencioso-administrativa), el Abogado del Estado advierte que lo que dice la Audiencia Nacional en el fundamento jurídico 5 de su Sentencia resulta irreprochable. La regularización requiere que haya ingreso efectivo, como dice clara y rotundamente el art. 61.3 LGT en su versión de 1995. Sin ingreso efectivo tardío no hay regularización que valga: ni se podría aplicar el recargo proporcional, ni se podría excluir la infracción. La regularización de los pagos a cuenta omitidos por Gamerco, S.A., hubiera exigido el ingreso de su importe, a la espera de que posteriormente la Administración efectuara la devolución procedente. Lo que no cabe sostener es que la autoliquidación practicada por el propio contribuyente –con cantidad a devolver– sea una especie de Jordán purificador que borre el incumplimiento previo de la obligación de ingresar el pago a cuenta, dice el Abogado del Estado.

Por otra parte, continúa diciendo el Abogado del Estado, está fuera de lugar invocar la jurisprudencia iniciada en la STC 77/1983 acerca de que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para órganos del Estado. Los hechos de que parte la Sentencia de la Audiencia Nacional son los mismos de que partió la Administración tributaria (en sus dos esferas de gestión y reclamación económico-administrativa) y hasta la propia sociedad recurrente en la vía contencioso-administrativa, no existiendo contradicción alguna entre las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

En consecuencia, por todas las razones expuestas, el segundo motivo de la demanda de amparo, relativo a la supuesta lesión del art. 24.1 CE, no puede ser acogido, concluye el Abogado del Estado.

Finalmente, por lo que se refiere a la pretendida lesión del derecho a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), que se invoca como tercer y último motivo de amparo, señala el Abogado del Estado que la violación originaria del derecho fundamental a la legalidad sancionadora habría que atribuirle, obviamente, a las resoluciones administrativas sancionadoras (art. 43 LOTC) y que esta queja no fue planteada en la vía contencioso-administrativa (en ella sólo se suscitó la aplicación retroactiva de la exclusión del injusto tributario por virtud de la nueva redacción del art. 61 LGT), por lo que respecto de la misma también concurre la causa de inadmisión del art. 50.1 a) LOTC en relación con el art. 44.1 c) LOTC, sin perjuicio de lo cual advierte el Abogado del Estado que la argumentación de la recurrente tampoco es atendible por motivos de fondo.

Dice en primer lugar la demandante de amparo que la violación del art. 25.1 CE nace de «entender concurrente la conducta contenida en el tipo, pese a resultar desmentida tal afirmación por parte de la misma Administración tributaria». De nuevo se suscita aquí, bajo otro ángulo, la pretendida contradicción entre las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 1994 (liquidación de los pagos a cuenta) y 1996 (sanciones), contradicción inexistente, como ya se dijo. Es suficiente aquí insistir en que la

conducta castigada (la falta de ingreso tempestivo de los pagos a cuenta) estaba claramente descrita en las dos versiones del art. 79 a) LGT. Las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9.a, y 165/1994, de 13 de noviembre, FJ 3, por todas, han destacado el especial interés de la hacienda pública en recibir el pago puntual de las cantidades adeudadas por los contribuyentes y la importancia que para la ordenada marcha de las finanzas públicas tiene el cumplimiento tempestivo de las obligaciones pecuniarias con la hacienda pública, como lo son los llamados pagos a cuenta del impuesto de sociedades.

De análoga manera ha quedado explicado en la alegación anterior por qué no procedía la aplicación retroactiva del nuevo art. 61 LGT para excluir la infracción. Y tampoco se ha infringido la prohibición de analogía e interpretación extensiva incluidas en el derecho proclamado por el art. 25.1 CE, pues ya se ha razonado cómo las dos sucesivas redacciones del art. 79 a) LGT comprenden con toda claridad la falta de ingreso del pago a cuenta, se considere en sí mismo o como deuda tributaria.

En cuanto a la supuesta desproporción sancionadora (sigue alegando el Abogado del Estado), ya se dijo igualmente que la multa impuesta es el mínimo que la Ley general tributaria prevé para la infracción grave castigada (art. 87.1 LGT). Naturalmente, la sanción ha de calcularse sobre las cantidades dejadas de ingresar en cada pago a cuenta. Por tanto, no hay quebranto del principio de proporcionalidad.

8. El 9 de diciembre de 2003 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional el escrito de alegaciones del Ministerio Fiscal, que interesa la inadmisión o, en su caso, la estimación del recurso de amparo.

Señala, en primer lugar, el Fiscal que el recurso de amparo es extemporáneo, porque la recurrente ha prolongado en exceso la vía judicial previa intentando la preparación de un recurso extraordinario de casación manifiestamente improcedente, pues la cuantía del proceso, fijada en 11.422.700 pesetas, que era el importe total de las dos sanciones impuestas, de modo manifiesto no alcanzaba la citada cuantía equivalente en euros a 25 millones de pesetas que establece el art. 86.2 b) LJCA para el acceso a la casación, debiendo tenerse en cuenta que en la diligencia de notificación de la Sentencia, efectuada a la representación procesal de la recurrente, se advirtió expresamente a la misma de que la Sentencia era firme, quedando enterada de ello y firmando en prueba de conformidad, lo que determina que la parte era consciente antes de haber presentado el escrito de preparación del recurso de casación que el mismo iba a ser inadmitido por no ser la Sentencia recurrible. En consecuencia, si el recurso de casación intentado era manifiestamente improcedente, la demanda de amparo fue presentada fuera del plazo de caducidad que establece el art. 44.2 LOTC, toda vez que la notificación de la Sentencia tuvo lugar el 2 de marzo de 2001, y la demanda de amparo no fue presentada en el registro general de ese Tribunal hasta el 18 de mayo de 2001, concurriendo, en consecuencia, la causa de inadmisión prevista en el art. 50.1 a) LOTC.

Subsidiariamente, para el supuesto que este Tribunal no considerase que el recurso de amparo es extemporáneo, por entender que el recurso de casación preparado no era manifiestamente improcedente, sostiene el Fiscal que en tal caso ha de considerarse que la recurrente ha presentado su demanda de amparo sin haber agotado la vía judicial previa, ya que contra el Auto de 30 de marzo de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que declaró no tener por preparado el recurso de casación era posible interponer recurso de queja ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, tal y como se hacía constar en la parte dispositiva del

Auto, sin que la recurrente llegara a interponerlo, fijando por ello de modo claramente voluntarista y ciertamente singular el *dies a quo* del cómputo del plazo para recurrir en amparo en el día siguiente al de la notificación de dicho Auto, cuando, o bien el mismo debería ser referido al día de la notificación de la Sentencia o bien cuando le hubiera sido notificado el Auto resolutorio del recurso de queja que debería haber formalizado, pero en ningún caso la fecha de notificación (23 de abril de 2001) del Auto que acordó inadmitir su recurso de casación. En definitiva, o bien la demanda de amparo debería ser inadmitida por extemporánea, o bien por no haber agotado la vía judicial previa.

No obstante lo anterior y para el caso de que el Tribunal Constitucional acordare desestimar los obstáculos procesales expuestos y reputare cumplidos todos los presupuestos y requisitos por parte de la demandante, el Fiscal aborda seguidamente el estudio de los diferentes motivos de amparo esgrimidos en la demanda, que sirven para sustentar una modalidad de recurso de carácter mixto al amparo de lo dispuesto en el art. 43 LOTC, comenzando por el alegado en último lugar, esto es por el de la denunciada vulneración del principio de legalidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador (art. 25.1 CE).

En este sentido, tras la cita de doctrina constitucional (SSTC 64/2001 y 131/2003), analiza el Fiscal los tres argumentos de la recurrente en los que se funda este motivo de amparo. Por lo que se refiere a la pretendida lesión del derecho a la legalidad sancionadora porque se ha apreciado, según la recurrente, la existencia de una infracción tributaria grave sobre la base de una cuota tributaria inexistente, esta queja carece, a juicio del Ministerio Fiscal, de toda eficacia suasoria, porque, como la Sentencia impugnada destaca, la obligación de efectuar los ingresos a cuenta por el impuesto de sociedades genera una deuda tributaria que es autónoma y distinta de la propiamente derivada de la liquidación final del impuesto, de tal manera que adquiere sustantividad propia, con independencia de que, más adelante, si lo pagado a cuenta es de mayor cuantía que lo que realmente debería haberse ingresado y procede, en consecuencia su devolución, la Administración tributaria tenga la obligación final de proceder a dicha devolución al contribuyente. Pero el deber de cumplir con dicho requerimiento tributario genera como contrapartida a su inobservancia la eventual comisión de una infracción que el art. 79 LGT, en relación con el art. 71 de la Ley de presupuestos generales del Estado para el año 1992, del que deriva aquella obligación, califica como grave, por lo que, desde la perspectiva constitucional que ahora se aborda, no puede reputarse que la interpretación de la ley efectuada por el órgano judicial pueda calificarse de sorpresiva por imprevista o por no aplicable al caso. En el caso presente, el ordenamiento jurídico contempla el cumplimiento de una serie de obligaciones tributarias que la recurrente, plenamente consciente de sus actos, omitió, previendo para ello la existencia de un tipo de infracción calificada legalmente como grave y, en consecuencia, contemplando una sanción igualmente grave.

También se alega en la demanda de amparo que para incardinar la conducta de la recurrente en el tipo sancionador del art. 79 LGT la Sentencia impugnada recurrió a la analogía *in malam partem*, lo que contraviene frontalmente el art. 25.1 CE, queja que asimismo debe ser rechazada, a juicio del Ministerio Fiscal, pues, cuando la interpretación efectuada por el órgano sancionador, confirmada posteriormente por la Sentencia que revisa su actuar, se sujeta a los presupuestos y límites del tipo sancionador establecido en la norma, no puede afirmarse la existencia ni de interpretación extensiva ni mucho menos de analógica. Tal acontece en el presente caso, pues si el

art. 79 LGT configura como infracción grave la conducta de dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, y el órgano judicial, por las razones que explica en el fundamento jurídico 4 de su Sentencia, conceptúa como tal deuda tributaria la resultante de los ingresos a cuenta que el contribuyente debe efectuar al término de los diferentes períodos del ejercicio económico correspondiente, habrá que concluir lógicamente que si el sujeto pasivo del impuesto, en este caso Gamerco, S.A., no cumple dicha obligación tributaria, habrá cometido la infracción calificada como de grave que especifica el tipo sancionador. Otra cosa distinta será el *quantum* de la sanción a imponer, que es sobre lo que, en realidad, apoya el recurrente su demanda, pero la infracción como tal se consuma desde el mismo momento en que, surgida la obligación de efectuar el ingreso a cuenta, no se lleva a cabo éste.

Y en cuanto a que la sanción impuesta resulta desproporcionada a la infracción cometida, considera el Ministerio Fiscal que donde sí se ha vulnerado el derecho fundamental a la legalidad de la recurrente es en el acto aplicativo de las sanciones impuestas, pero no porque el *quantum* de las mismas haya resultado desproporcionado a la infracción cometida, como se alega en la demanda, sino más bien porque el tipo sancionador del 50 por 100 de lo no ingresado a cuenta utilizado en la imposición de la sanción se ha fundamentado en las cantidades resultantes de liquidaciones que, en su momento, fueron anuladas por la propia Administración Tributaria. En efecto, si en su día la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 25 de mayo de 1994 declaró no ajustadas a derecho y, en consecuencia, anuló las liquidaciones paralelas realizadas por la AEAT de los dos ingresos a cuenta no efectuados por la recurrente en su día y, por ello, estimando parcialmente la reclamación económico-administrativa formalizada por ésta, declaró que era absurdo que pudieran satisfacerse pagos a cuenta de la autoliquidación de un impuesto cuya cuota tributaria final era negativa y desfavorable para la Administración, manteniendo tan sólo la obligación de abonar los intereses de demora que se hubieren generado como consecuencia del incumplimiento de tales obligaciones tributarias, referidos a las nuevas liquidaciones que la oficina gestora de la AEAT debería nuevamente girar al efecto, no puede ahora la misma Administración tributaria imponer las sanciones apreciadas por las dos infracciones cometidas aplicando el porcentaje sancionador del 50 por 100 previsto legalmente a las cantidades resultantes de aquellas liquidaciones que ya fueron anuladas, sino que, en todo caso, habría de tomarse como referencia el resultante de las dos nuevas liquidaciones que la AEAT deba nuevamente girar en cumplimiento de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 25 de mayo de 1994, lo que, por otra parte, así pusieron de manifiesto las resoluciones del mismo Tribunal Económico-Administrativo Regional de 27 de marzo de 1996, cuando, aceptando la existencia de sendas infracciones tributarias graves por las que debería ser sancionada la recurrente, procedieron, sin embargo, a la anulación de las impuestas porque su cuantía hacía referencia a liquidaciones de ingresos a cuenta que habían sido anuladas con anterioridad y no a las que la AEAT debería haber realizado con posterioridad en cumplimiento de la resolución de 1994. En consecuencia, el Fiscal postula la estimación del recurso de amparo por este motivo.

Por lo que toca a la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por entender la recurrente que la Sentencia incurre en argumentos contradictorios, valorando unos mismos hechos de manera diferente a efectos liquidatorios y sancionadores, entiende el Fiscal que la denunciada infracción del derecho a la tutela judicial que se denuncia en este motivo de amparo

quedaría subsumida en la lesión del derecho a la legalidad sancionadora, ya analizado, pues lo que se imputa al órgano judicial es que ha corroborado el acto aplicativo de la sanción impuesta, sin tener en cuenta que para cuantificar el tipo sancionador de las infracciones graves apreciadas se han utilizado como referencia determinadas liquidaciones que fueron en su día anuladas por no ser conformes a derecho. En consecuencia, también este motivo de amparo, en conexión con el precedente, debe ser acogido, a juicio del Fiscal.

Finalmente, por lo que se refiere a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) por haber incurrido la Sentencia impugnada en el vicio de la *reformatio in peius*, advierte el Fiscal que, en realidad, en tal infracción habría incurrido la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que no se limitó a confirmar lo acordado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, sino que, además y, según expresión literal del acuerdo adoptado, vino a revitalizar en cierto modo las liquidaciones paralelas de los ingresos a cuenta que, en fecha muy anterior y con carácter firme, habían sido acordadas por otra resolución del mismo Tribunal de Cataluña no impugnada en ese momento. La Sentencia de la Audiencia Nacional, al confirmar la resolución del Tribunal Central, se ha limitado a negar toda efectividad a la pretensión de anular el vicio ya cometido, no efectuando un control de la legalidad del acuerdo adoptado. En efecto, las dos Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 27 de marzo de 1996, después de acordar que la recurrente había incurrido en infracción tributaria grave por incumplimiento del deber de realizar los ingresos a cuenta del Impuesto sobre sociedades, decretaron también la nulidad de las sanciones aplicadas porque su cuantía se había fijado tomando en cuenta los importes de las liquidaciones paralelas efectuadas por la AEAT cuando dichas liquidaciones habían sido anuladas por otra resolución firme del mismo Tribunal de 1994. De ahí que ordenaran a la AEAT que procediera a efectuar nuevas liquidaciones de las deudas tributarias correspondientes a los dos pagos por el ingreso a cuenta no efectuados teniendo en cuenta los criterios adoptados por la resolución de 1994, para así determinar más tarde la cuantía de las sanciones a imponer. Sin embargo, cuando la entidad mercantil demandante de amparo interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la resolución adoptada por el mismo no sólo confirmó las infracciones graves apreciadas por el inferior, sino que, además, aceptó como conformes a Derecho las sanciones impuestas, giradas sobre liquidaciones anuladas anteriormente, por lo que agravó aún más la situación tributaria de la recurrente, propiciada en exclusiva por el recurso interpuesto por aquélla, sin que ninguna otra parte en el procedimiento hubiera impugnado también la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. De ahí que la posición de la recurrente se viera empeorada como consecuencia de su propio recurso administrativo, sin que ulteriormente la Sentencia, en cuanto confirma la resolución impugnada del Tribunal Regional, hubiera reparado la situación de indefensión generada, por lo que, en opinión del Fiscal, este motivo de amparo debe prosperar también.

A la vista de las consideraciones expuestas, el Ministerio Fiscal concluye solicitando la inadmisión de la demanda de amparo, bien por extemporaneidad, bien por falta de agotamiento de la vía judicial. Subsidiariamente postula el otorgamiento del recurso de amparo por vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la legalidad sancionadora y considera que la recurrente verá restablecidos los derechos fundamentales vulnerados con la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1998 y de la Sentencia de 15 de febrero de 2001, dictada por la Sección

Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dejando subsistentes las dos Resoluciones de fecha 27 de marzo de 1996 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por cuanto, como se ha señalado, se limitaron a constatar la existencia de sendas infracciones tributarias graves, pero supeditaron a las necesarias liquidaciones de los ingresos a cuenta que habría de efectuar la AEAT la determinación de la cuantía de las sanciones a imponer por las infracciones cometidas.

9. La sociedad recurrente presentó su escrito de alegaciones con fecha 10 de diciembre de 2003, en el que se ratifica íntegramente en los argumentos vertidos en la demanda de amparo, insistiendo en que la Sentencia recurrida vulnera sus derechos a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) y a la legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE).

10. Por providencia de 16 de junio de 2005 se señaló para deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 20 de dicho mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Como advierten con acierto el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, y se deduce también del suplico de la demanda de amparo, las vulneraciones de derechos fundamentales que denuncia la sociedad demandante de amparo son imputadas tanto a los actos de la Administración pública, en este caso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1998 (que desestima el recurso de alzada interpuesto contra sendas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de marzo de 1996 y confirma las sanciones impuestas a la recurrente), como a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1206/98 deducido contra dicha Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. A la resolución administrativa (y a la Sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra aquélla, en la medida que no repara la lesión alegada) se imputa por la sociedad demandante de amparo, por varios motivos, la vulneración del derecho a la legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE) y del derecho a la defensa (art. 24.2 CE), mientras que a la Sentencia se achaca, también por diversos motivos, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), conforme a las razones que han quedado expuestas. Estamos, pues, ante un recurso de amparo mixto (arts. 43 y 44 LOTC).

Por su parte, tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal coinciden en solicitar de este Tribunal, de modo principal, la inadmisión del recurso de amparo. En primer lugar, sostienen que la demanda de amparo debe inadmitirse por extemporánea (arts. 43.2 y 44.2 LOTC), al haberse dilatado artificialmente por la recurrente el plazo de caducidad para recurrir en amparo como consecuencia del intento de utilizar un recurso de casación manifiestamente improcedente. Para el Fiscal, de no considerarse extemporánea la demanda de amparo por tal motivo, habría de ser igualmente inadmitida por incumplir el requisito de agotar los recursos en la vía judicial [art. 44.1 a) LOTC], toda vez que la recurrente abandonó voluntariamente la vía del recurso de casación que había intentado, al no recurrir en queja contra el Auto de 30 de marzo de 2001 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que denegó la preparación del recurso de casación, por no superar la cuantía del proceso (fijada por la propia recurrente en 11.422.710 de pesetas, esto es, el total de las

sanciones impuestas) la *summa gravaminis* de 25.000.000 de pesetas exigida por el art. 86.2 b) LJCA para acceder a la casación.

Todavía el Abogado del Estado opone otra causa de inadmisibilidad, la falta de cumplimiento del requisito de invocación en la vía judicial previa de los derechos que se entienden vulnerados [art. 44.1 c) LOTC], en relación con la pretendida vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), basada en que la Sentencia impugnada no reparó la *reformatio in peius* en la que, a juicio de la recurrente, incurrió la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1998, así como en relación con la supuesta lesión del derecho a la legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE).

Subsidiariamente, para el caso de que este Tribunal rechazase los óbices de admisibilidad señalados, el Abogado del Estado sostiene que las quejas de la recurrente de amparo deben ser rechazadas, por no haberse producido la pretendida vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a la legalidad en materia sancionadora, extremo en el que difiere el Ministerio Fiscal, que sostiene que, de entrarse en el examen de fondo de las quejas de la recurrente, debe otorgarse el amparo solicitado, por vulneración de los referidos derechos fundamentales, en los términos que indica el Fiscal en sus alegaciones, anteriormente expuestas.

2. Así planteado el objeto del presente recurso de amparo, es claro que nuestro examen debe comenzar por la objeción de procedibilidad alegada tanto por el Abogado del Estado como por el Ministerio Fiscal, consistente en la extemporaneidad de la demanda de amparo, pues, de ser estimada, determinaría la inadmisión del recurso en este momento procesal, de acuerdo con lo establecido en los arts. 43.2, 44.2 y 50.1 a) LOTC, haciendo innecesario tanto el examen del resto de causas de inadmisibilidad alegadas por el Fiscal y el Abogado del Estado, como el pronunciamiento sobre las pretensiones de fondo deducidas por la recurrente.

Como ya quedó indicado, la Fiscalía y la Abogacía del Estado coinciden en entender que el recurso de casación preparado por la recurrente era, dadas las circunstancias concurrentes, un recurso manifiestamente improcedente, lo cual, de conformidad con la conocida doctrina del Tribunal Constitucional al respecto, determina que la demanda de amparo sea extemporánea, pues la Sentencia impugnada en amparo fue notificada a la recurrente el 2 de marzo de 2001 y hasta el 18 de mayo de 2001 no acudió ante esta jurisdicción constitucional, transcurrido, pues, el plazo de veinte días hábiles establecido en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC.

Expuesto el óbice procesal planteado por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, hemos de recordar que no representa impedimento para el análisis de tal objeción de procedibilidad el hecho de que la demanda de amparo fuese admitida a trámite en su día, ya que, según reiterada doctrina constitucional, los defectos insubsanables de que pueda estar afectada la demanda de amparo no resultan subsanados porque haya sido inicialmente admitida a trámite, pudiendo abordarse por este Tribunal, incluso de oficio, el examen de los presupuestos de viabilidad de la demanda de amparo en fase de sentencia para llegar, en su caso, y si tales defectos son apreciados, a la declaración de inadmisión del recurso o del motivo del recurso afectado por dichos defectos (por todas, SSTC 99/1993, de 22 de marzo, FJ único; 168/1995, de 20 de noviembre, FJ único; 15/1996, de 30 de enero, FJ 4; 106/1997, de 2 de junio, FJ 2; 111/1998, de 1 de junio, FJ 1; 77/1999, de 26 de abril, FJ 2; 201/2000, de 24 de julio, FJ 2; 213/2003, de 1 de diciembre, FJ 2; 20/2004, de 23 de febrero, FJ 3; 29/2004, de 4 de marzo, FJ 2; 69/2004, de 19 de abril, FJ 3; 85/2004, de 10 de mayo, FJ 2; y 118/2005, de 9 de mayo, FJ 3).

3. Pues bien, para dar respuesta al óbice procesal planteado hemos de partir de que en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC se establece la exigencia de que el recurso de amparo se interponga dentro del plazo de veinte días (hábiles) a partir de la notificación de la resolución recaída en el proceso previo. Según reiterada doctrina de este Tribunal, ese plazo es de caducidad, improrrogable y no susceptible de suspensión y, por consiguiente, de inexorable cumplimiento, que no consiente prolongación artificial ni puede quedar al arbitrio de las partes (por todas, SSTC 72/1991, de 8 de abril, FJ 2; 177/1995, de 11 de diciembre, FJ único; 201/1998, de 14 de octubre, FJ 3; 78/2000, de 27 de marzo, FJ 2; 69/2003, de 9 de abril, FJ 2; 78/2000, de 27 de marzo, FJ 2; y 185/2004, de 2 de noviembre, FJ 2).

Debe tenerse en cuenta, en relación con ello, que el cómputo del plazo de veinte días establecido en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC para la interposición del recurso de amparo ha de ponerse necesariamente en conexión con lo dispuesto en el art. 44.1 a) LOTC, que exige el agotamiento de «todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial». El empleo de recursos no previstos legalmente para el caso –propiamente, recursos no utilizables– dilata ilegítimamente el plazo establecido por dicho precepto más allá de su límite temporal, provocando la extemporaneidad de la demanda de amparo.

También hemos declarado reiteradamente que la armonización de las exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) conducen a una aplicación restrictiva del concepto de recurso manifiestamente improcedente, limitándolo a los casos en que tal improcedencia derive de manera terminante, clara e inequívoca del propio texto legal, sin dudas que hayan de resolverse con criterios interpretativos de alguna dificultad. Y por ello ha declarado este Tribunal que los recursos, aun cuando sean improcedentes, suspenden el plazo de veinte días para recurrir en amparo cuando «de las circunstancias del caso se colija que el recurrente obra en la creencia de que hace lo correcto y, por consiguiente, actúa sin ánimo dilatorio, como puede suceder si es la propia resolución judicial recurrida la que induzca, mediante su expresa mención, a la interposición del recurso» (SSTC 201/1998, de 14 de octubre, FJ 3; 210/1998, de 27 de octubre, FJ 2; 84/1999, de 10 de mayo FJ 2; 197/1999, de 25 de octubre, FJ 2; 123/2000, de 16 de mayo, FJ 2; 267/2000, de 13 de noviembre, FJ 2; y 159/2002, de 16 de septiembre, FJ 2, por todas).

4. La aplicación de la anterior doctrina al presente caso conduce a apreciar la extemporaneidad de la demanda de amparo. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente (cuya cuantía se fijó en 11.422.710 pesetas) por Sentencia de 15 de febrero de 2001, notificada a la recurrente con fecha 2 de marzo de 2001, con advertencia de que era firme.

Pese a ello, la recurrente, que contaba en todo momento con la preceptiva asistencia letrada, optó por preparar contra dicha Sentencia recurso de casación, mediante un sucinto escrito en el que se limitaba a alegar su intención de recurrir en casación ante el Tribunal Supremo al amparo del art. 88.1 d) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA; infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate), «al infringir la Sentencia que se recurre derechos fundamentales reconocidos a mi representada».

Así las cosas, por Auto de 30 de marzo de 2001 (notificado a la recurrente el siguiente 23 de abril) la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de

la Audiencia Nacional denegó la preparación del recurso de casación, por no superar la cuantía del proceso la cifra de 25.000.000 de pesetas exigida por el art. 86.2 b) LJCA, optando la recurrente por acudir ya a la vía de amparo contra la Sentencia, desdeñando la posibilidad de interponer contra dicho Auto el recurso de queja ante el Tribunal Supremo que en el mismo se ofrecía.

Pues bien, a diferencia de lo acontecido en el supuesto de la STC 10/1998, de 13 de enero, invocada por la recurrente en apoyo de su tesis de que actuó sin propósito dilatorio y que agotó correctamente la vía judicial, debe señalarse que en el presente caso la procedencia del recurso de casación no se presentaba como «opinable» (STC 10/1998, FJ 2), toda vez que, como resulta del examen de las actuaciones, en el recurso contencioso-administrativo (cuya cuantía, a instancias de la propia recurrente, se fijó en 11.422.710 pesetas), sustanciado por los trámites del procedimiento ordinario, la única cuestión planteada por la recurrente fue su pretensión de aplicación retroactiva de la exclusión del injusto tributario por virtud de la nueva redacción de los arts. 61 y 79 de la Ley general tributaria resultante de la Ley 26/1995, entendiéndose que el hecho de que el sujeto pasivo haya regularizado su situación tributaria con anterioridad al requerimiento por parte de la Administración tributaria elimina la posibilidad de apreciar la existencia de una infracción grave, en virtud de la reforma establecida por la Ley 26/1995, lo que acontecería en el caso de la recurrente, pues la liquidación anual del impuesto efectuada en abril de 1993 comporta la regularización voluntaria de los pagos a cuenta de 1992 debidos.

Es decir, no se invocaba en la vía contencioso-administrativa la vulneración de ningún derecho fundamental, sino que la cuestión que se discutía era la improcedencia de las sanciones impuestas a partir de una determinada interpretación de la legalidad tributaria basada en la pretensión de la recurrente de que se aplicase retroactivamente una normativa que entiende más favorable, por lo que la improcedencia del recurso de casación resulta de modo terminante, clara e inequívoca de lo dispuesto en el art. 86.2 b) LJCA, al no superar la cuantía del proceso la cifra de 25 millones de pesetas.

En consecuencia, al haber sido notificada la Sentencia que ahora se recurre en amparo el 2 de marzo de 2001 y no habiéndose presentado la demanda de amparo hasta el día 18 de mayo de 2001, ha de apreciarse la causa de inadmisión consistente en la extemporaneidad del recurso de amparo, por haberse interpuesto fuera del plazo de veinte días hábiles establecido en los arts. 43.2 y 44.2 LOTC.

FALLO

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

Ha decidido

Inadmitir el recurso de amparo interpuesto por Gamerco, S.A.

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

Dada en Madrid, a veinte de junio de dos mil cinco.– María Emilia Casas Baamonde.–Javier Delgado Barrio.– Roberto García-Calvo y Montiel.–Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.–Manuel Aragón Reyes.–Pablo Pérez Tremps.–Firmado y rubricado.