

## Suplemento

# TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**6294** *Sala Segunda. Sentencia 63/2009, de 9 de marzo de 2009. Recurso de amparo 4757-2006. Promovido por Alfonso Gallardo Ferro-Mallas, S.A., frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura que desestimó su demanda sobre sanción tributaria. Alegada vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal: falta de agotamiento de la vía judicial por no haber promovido incidente de nulidad de actuaciones por incongruencia.*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Guillermo Jiménez Sánchez, Presidente, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Eugeni Gay Montalvo, don Ramón Rodríguez Arribas y don Pascual Sala Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 4757-2006, promovido por la entidad mercantil Alfonso Gallardo Ferro-Mallas, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales don Carmelo Olmos Gómez y asistida por el Letrado don Jesús Hernández Gil, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de fecha 30 de marzo de 2006, que desestima el recurso contencioso-administrativo (núm. 1664-2003) interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de julio de 2003, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa (núm. 06-448-2002) promovida contra la sanción tributaria impuesta en materia de IVA y en cuantía de 28.397,82 €. Han intervenido el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Guillermo Jiménez Sánchez, quien expresa el parecer de la Sala.

### I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 27 de abril de 2006, don Carmelo Olmos Gómez, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad mercantil Alfonso Gallardo Ferro-Mallas, S.A., interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de la que se deja hecho mérito en el encabezamiento.

2. Los hechos más relevantes para la resolución de la presente demanda de amparo son, en síntesis, los siguientes:

a) La entidad mercantil recurrente (cuyo objeto social es la fabricación de malla, mallazo y ferralla, así como la comercialización y distribución de productos siderometalúrgicos) presentó, por el concepto de impuesto sobre el valor añadido, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al ejercicio 2000, haciendo constar una base imponible general de 881.801.142 pesetas (5.299.731,60 €), una base correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de 191.539.324 pesetas (1.151.174,52 €), un IVA soportado deducible de 304.553.574 pesetas (1.830.403,84 €) y un IVA a devolver de 132.819.105 pesetas (798.258,90 €).

b) Comprobada su situación tributaria por el tributo y ejercicio citado, con fecha de 5 de diciembre de 2001 se levantó acta de conformidad (núm. A01-72088831) en la que se fijó la base imponible en 881.801.142 pesetas (5.299.731,60 €), la base correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias en 193.447.346 pesetas (1.162.641,96 €), el IVA

soportado deducible en 304.553.574 pesetas (1.830.403,84 €) y el IVA a devolver en 132.513.815 pesetas (796.424,07 €). En este acta se deja constancia de la llevanza de la contabilidad por la empresa, aunque con incorrecta contabilización de las operaciones de adquisición intracomunitaria (al no constar las facturas emitidas registradas ni en el libro de facturas emitidas ni en el libro de facturas recibidas), así como la incorrecta contabilización de determinadas operaciones realizadas en blanco en el libro registro de compras/pagos (sin identificación del proveedor).

c) Incoado y tramitado un expediente sancionador, mediante Acuerdo de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha de 22 de marzo de 2002 se impuso a la entidad mercantil una sanción de 28.397,82 € por la comisión de una infracción tributaria simple al incumplir las normas de contabilización del impuesto sobre el valor añadido durante el ejercicio objeto de comprobación, con la agravante de la trascendencia de los datos para eficacia de la gestión tributaria.

d) La anterior sanción fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (reclamación núm. 06-448-2002), aduciendo la entidad reclamante que en nuestro Ordenamiento no existe la responsabilidad objetiva por la comisión de infracciones tributarias, siendo necesario que la Administración tributaria acredite la mala fe o negligencia en la actuación del obligado tributario, razón por la cual no cabe imponer una sanción sólo por el resultado, sin concurso de la culpabilidad del sujeto pasivo. El recurso fue desestimado en Resolución de 30 de julio de 2003, por entender el órgano administrativo que el incumplimiento de la norma resulta patente al haber contabilizado la entidad reclamante determinadas operaciones de forma incorrecta, bastando con la concurrencia de una actitud negligente para imponer la correspondiente sanción.

e) Contra la anterior resolución administrativa se interpuso, con fecha de 4 de diciembre de 2003, recurso contencioso-administrativo (núm. 1664-2003) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, insistiéndose, no sólo en la denuncia de la contrariedad al Ordenamiento de la imposición de una sanción únicamente por el resultado (responsabilidad objetiva), sino también en la falta de concreción por parte de la Administración de las razones por las que los datos que se consideraban erróneos resultaban trascendentales para la gestión tributaria y, por tanto, justificaban la imposición de una sanción agravada, amén de en la necesidad de aplicación de forma retroactiva de la norma más favorable, como es el caso, al haber dejado de estar tipificada la conducta infractora (emisión de autofacturas en las operaciones intracomunitarias), razón por la cual no existe la obligación de anotarlas en los libros-registros de IVA.

f) Por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de fecha 30 de marzo de 2006, se desestimó el recurso interpuesto en atención a que la contabilidad del sujeto pasivo adolecía de defectos en la medida que, en unos casos, no se habían contabilizado 33 documentos emitidos sustitutivos de las facturas respecto de las adquisiciones intracomunitarias y, en otros, no se ha identificado al emisor de las facturas, por lo que existe una elusión de obligaciones, cuando menos formales, de carácter registral o contable, incurriéndose así en la infracción prevista en el art. 83.3 a) LGT y 10.1 a) del Real Decreto 1930/1998 (inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos). La Sala entiende que, aun cuando no cabe la responsabilidad objetiva, sin dolo o culpa, en el Derecho sancionador, en el caso analizado la conducta del sujeto ha sido voluntaria e imputable, al menos en el grado de culpa.

3. Se denuncia en la demanda de amparo la vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) y la del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), pues, habiendo invocado en el recurso contencioso-administrativo la aplicación de la norma sancionadora más favorable, al haberse despenalizado la conducta infractora que se le imputa, sin embargo la Sala omite todo pronunciamiento al respecto, dejando sin respuesta esta queja. En efecto, señala la entidad recurrente que la Sentencia frente a la cual demanda amparo, no sólo no se pronuncia acerca de la aplicación retroactiva

del Real Decreto 1496/2003, que suprimió la obligación de confeccionar las autofacturas en las adquisiciones intracomunitarias, sino que omite aplicar la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, que de forma expresa exige el análisis y la aplicación de la norma sancionadora más favorable. En suma, la Sentencia recurrida omite lo dispuesto en esta norma, ya que ni menciona ni analiza cuál es el precepto más favorable para la recurrente.

4. Por escrito registrado en este Tribunal el 7 de septiembre de 2006 la entidad mercantil demandante de amparo interesó la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta por la Sentencia recurrida.

5. Por providencia de 29 de marzo de 2007 la Sala Segunda de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el art. 51 LOTC, acordó dirigir comunicación al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura y a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura a fin de que en el plazo de diez días remitiesen, respectivamente, certificación o fotocopia adverada de la reclamación núm. 06-448702 y del recurso contencioso-administrativo núm. 1664-2003, interesándose al mismo tiempo que se emplazara a quienes hubiesen sido parte en el procedimiento, excepto a la entidad mercantil recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudiesen comparecer, si lo desearan, en este proceso constitucional. Igualmente, mediante providencia de la misma fecha, la Sala acordó formar la correspondiente pieza de suspensión, concediendo, conforme dispone el art. 56 LOTC, plazo de tres días a la parte recurrente y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo que estimaran pertinente sobre dicha suspensión, trámite tras el cual, por ATC 366/2008, de 17 de noviembre, se acordó denegar la suspensión instada al tratarse de la ejecución de un acto con contenido económico cuyos eventuales perjuicios serían reparables caso de otorgarse el amparo.

6. Por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 12 de abril de 2007 el Abogado del Estado suplicó se le tuviera por personado en el procedimiento.

7. Mediante diligencia de ordenación, con fecha de 7 de enero de 2009, la Sala Segunda acordó tener por personado y parte al Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, y dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal por plazo común de veinte días para que, conforme determina el art. 52.1 LOTC, presentasen las alegaciones que estimaran pertinentes.

8. La entidad mercantil recurrente evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado en este Tribunal el día 29 de enero de 2009, en el que insiste en los argumentos de su demanda de amparo.

9. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones por escrito registrado el día 29 de enero de 2009, solicitando se dicte Sentencia por la que se declare inadmisibile el amparo respecto a la violación del derecho a la tutela judicial efectiva, desestimándose en todo lo demás o, subsidiariamente, se dicte Sentencia totalmente denegatoria del amparo pretendido.

Considera el Abogado del Estado, en primer lugar, que el amparo es inadmisibile respecto a la denuncia de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por no haberse agotado debidamente la vía judicial, pues al imputar a la resolución judicial impugnada el vicio de incongruencia omisiva la entidad demandante de amparo debía haber promovido, con carácter previo a la interposición de su recurso ante este Tribunal, incidente de nulidad de actuaciones (art. 241.1 LOPJ), mediante el cual se podría haber remediado por la jurisdicción ordinaria la omisión que entiende producida de un debido pronunciamiento.

Y añade, en segundo lugar, que en todo caso el amparo debe ser denegado. Distingue el Abogado del Estado a estos efectos entre las sanciones por infracciones simples relativas a las autofacturas y las que castigan otras inexactitudes. En las primeras, señala, aun siendo cierto que la obligación de expedir autofacturas en los casos de adquisiciones

intracomunitarias fue suprimida a partir del ejercicio 2004, esta supresión del deber de expedir (y asentar) autofacturas por adquisiciones intracomunitarias nada tiene que ver con los incumplimientos contables producidos en el ejercicio 2000, en el cual sí existía la obligación y, por tanto, se cometió la infracción (además, en el recurso contencioso-administrativo lo que planteó la actora fue la aplicación retroactiva del Real Decreto 1496/2003 y no la aplicación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003). Y, en las segundas, no sólo la demanda no cumple con la carga de argumentar por qué era más favorable la aplicación del régimen sancionador de la nueva Ley general tributaria de 2003, sino que, además, el nuevo régimen sancionador es mucho más desfavorable para la mercantil recurrente que el previsto en el Ley general tributaria de 1963.

10. El Ministerio público evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado el día 11 de febrero de 2009, en el cual, tras exponer los hechos de los que trae causa el recurso de amparo, señala que, respecto de la pretendida vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por no pronunciarse el órgano judicial sobre la alegación de la parte relativa a la aplicación retroactiva del Real Decreto 1496/2003, se está imputando un vicio de incongruencia omisiva respecto del cual debía haberse acudido al incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 LOPJ (ATC 164/2008, de 23 de junio), lo que debe conducir a la inadmisión de este motivo, al no haberse agotado la vía judicial previa con infracción del art. 44.1 c) LOTC. Ahora bien, una vez hecha esta precisión pasa el Fiscal a analizar la eventual existencia de la incongruencia alegada, llegando a la conclusión de que, cuando la Sentencia impugnada señala que «lo expuesto no enerva las exigencias que puedan establecerse en fechas posteriores», está dando una escueta respuesta que implica una valoración de la cuestión planteada y una desestimación.

Y respecto de la vulneración del principio de legalidad del art. 25 CE por no aplicación con efecto retroactivo de la norma sancionadora más favorable (la Ley general tributaria de 2003) considera el Ministerio público que no es apreciable aquella lesión, toda vez que, no reconociéndose siquiera su aplicación al ámbito del Derecho penal, en el que está en juego el derecho a la libertad, menos justificación tiene en el presente caso, en el que lo que se dilucida es la procedencia de una sanción de carácter administrativo.

Ahora bien, dicho lo que antecede, reconduce el Fiscal la queja del actor al ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva en el plano de la falta de motivación que supondría la inaplicación de la Ley general tributaria de 2003 (como hizo la STC 99/2000 respecto de una queja similar con relación a la Ley 25/1995), llegando a la conclusión de que, al haber omitido la resolución judicial impugnada toda consideración sobre la aplicación o no de la Ley 58/2003 (cuestión de legalidad ordinaria de su exclusiva competencia) sin haber efectuado un juicio valorativo sobre la determinación y aplicabilidad de la norma sancionadora más favorable, con inobservancia de los arts. 9.3 y 117.1 CE, evidencia una falta de razonabilidad lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, razón por la cual debe otorgarse el amparo.

11. Por providencia de 5 de marzo de 2009 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 9 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de fecha 30 de marzo de 2006, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de julio de 2003, que desestimaba a su vez la reclamación económico-administrativa promovida contra sanción tributaria impuesta en materia del IVA correspondiente al ejercicio 2000 y en cuantía de 28.397,82 €.

La entidad mercantil demandante de amparo considera que se han vulnerado sus derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE), tanto por no haber obtenido una respuesta sobre la aplicación retroactiva del Real Decreto 1496/2003 como por no haberse aplicado la disposición transitoria cuarta de la

Ley 58/2003. El Abogado del Estado, por su parte, interesa se dicte Sentencia inadmitiendo la queja relativa a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, por no haberse agotado la vía judicial previa al no haberse interpuesto el incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), y desestimando el amparo en todo lo demás, no sólo porque se cometieron las infracciones que se imputan a la entidad recurrente, sino porque, además, ésta no ha satisfecho la carga de argumentar por qué le sería más favorable la aplicación del nuevo régimen sancionador. El Ministerio Fiscal, por una parte, solicita la inadmisión de la queja relativa a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, pues imputándose el vicio de la incongruencia omisiva a la resolución judicial debía haberse interpuesto con carácter previo al recurso de amparo el incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 LOPJ; y, por otra, aun cuando señala que no se ha producido la denunciada lesión del art. 25 CE, sin embargo considera que la resolución judicial incurre en irrazonabilidad, lesiva del art. 24.1 CE, al haber omitido toda valoración sobre la aplicabilidad o no en el caso de la Ley 58/2003.

2. Antes de proceder al análisis de la cuestión de fondo que plantea el presente recurso de amparo debemos comprobar si concurre el óbice procesal alegado tanto por el Abogado del Estado como por el Ministerio Fiscal, relativo a la falta de agotamiento de la vía judicial previa por la falta de interposición del incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 LOPJ. Y a este respecto debemos precisar que no representa impedimento alguno para el análisis de tal objeción el hecho de que la demanda de amparo fuese admitida a trámite en su día, ya que los defectos insubsanables de que pueda estar afectada no resultan sanados porque haya sido inicialmente admitida a trámite, pudiendo abordarse por este Tribunal de oficio el examen de sus presupuestos de viabilidad en fase de Sentencia y llegar, en su caso, a la declaración de inadmisión del recurso o del motivo del recurso afectado por dichos defectos (por todas, SSTC 174/2007, de 23 de julio, FJ único; y 1/2008, de 14 de enero, FJ 2), de forma que la comprobación de los presupuestos procesales para la viabilidad de la acción puede reabordarse o reconsiderarse en la Sentencia, de oficio o a instancia de parte, dando lugar a un pronunciamiento de inadmisión por la falta de tales presupuestos, sin que para ello constituya obstáculo el carácter tasado de los pronunciamientos previstos en el art. 53 LOTC (por todas, SSTC 56/2006, de 27 de febrero, FJ único; y 174/2007, de 23 de julio, FJ único).

Hecha la anterior precisión resulta evidente que el presente recurso debe ser inadmitido por la falta de agotamiento de todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial [art. 44.1 a) LOTC en su redacción anterior a la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, aplicable según la disposición transitoria tercera de ésta], al no haber dado la parte actora la oportunidad al órgano judicial de reparar la lesión que le imputa mediante el planteamiento previo del incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241.1 LOPJ (en su redacción anterior a la Ley Orgánica 6/2007). En efecto, aunque la parte actora alega la vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE), sin embargo toda su argumentación se dirige exclusivamente a atribuir al órgano judicial una falta de respuesta sobre la aplicación retroactiva de un pretendido régimen sancionador más favorable, esto es, le imputa un vicio de incongruencia omisiva, razón por la cual, debía haber acudido necesariamente con carácter previo a la interposición de este amparo al incidente citado como medio útil y necesario para la reparación del lesión imputada, razón por la cual procede acordar la inadmisión del presente recurso de amparo.

3. Y no se opone a la conclusión alcanzada sobre la inadmisibilidad del recurso de amparo el hecho de que la recurrente haya alegado en éste tanto la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE como la del principio de legalidad penal del art. 25.1 CE, porque ambas vulneraciones no se articulan como quejas independientes, sino como consecuencia de una misma lesión: la falta de respuesta del órgano judicial a la pretendida aplicación retroactiva del régimen sancionador más favorable [ya sea como consecuencia de la aplicación del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el cual se aprueba el Reglamento en el que se regulan las obligaciones de

facturación y se modifica el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, ya sea en virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria], sin que sea misión de este Tribunal la de buscar otros posibles motivos por los cuales pudiera haberse lesionado ese derecho, al no ser nuestra función la reconstrucción de oficio de las demandas de amparo (por todas, SSTC 93/2002, de 22 de abril, FJ 3; 128/2003, de 30 de junio, FJ 3; 2/2004, de 14 de enero, FJ 1; y 346/2006, de 11 de diciembre, FJ 1).

4. Y, en fin, tampoco puede otorgarse el amparo por la falta de razonabilidad de la resolución judicial impugnada, como propone el Ministerio Fiscal alegando a tal fin la doctrina de la STC 99/2000, de 10 de abril, ya que en el caso enjuiciado allí el rechazo de la vulneración alegada por el recurrente (del principio de legalidad penal) no cerraba el paso a que los motivos alegados para fundarla pudieran tomarse en consideración con la perspectiva de otro derecho fundamental, el de tutela judicial efectiva (STC 99/2000, FJ 6), mientras que en el caso ahora analizado el único motivo que alega el recurrente en su demanda (omisión de pronunciamiento sobre la pretendida aplicación retroactiva de un supuesto régimen sancionador más favorable) sólo puede ser analizado con la óptica de la incongruencia omisiva. No se trata, pues, de «un mero enfoque jurídico nuevo o un simple enriquecimiento argumentativo» de las alegaciones efectuadas en la demanda de amparo (por todas, SSTC 232/2007, de 5 de noviembre, FJ 5; y 20/2008, de 31 de enero, FJ 2), supuestos en los que, como hemos admitido en otras ocasiones, sí estaría habilitado este Tribunal para entrar a conocer de la queja sometida a su consideración.

#### 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 formulado por la entidad Alfonso Gallardo Ferro-Mallas, S. A.

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

Dada en Madrid, a nueve de marzo de dos mil nueve. -Guillermo Jiménez Sánchez.-  
Vicente Conde Martín de Hijas.-Eugeni Gay Montalvo.-Ramón Rodríguez Arribas.-  
Pascual Sala Sánchez.-Firmado y rubricado.