

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

15081 *Sala Primera. Sentencia 200/2012, de 12 de noviembre de 2012. Recurso de amparo 9471-2009. Promovido por don José María Fernández del Río Fernández en relación con la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó su recurso sobre liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sanción tributaria. Alegada vulneración del derecho a la legalidad sancionadora: extemporaneidad del recurso de amparo al haberse formulado un incidente de nulidad de actuaciones manifiestamente improcedente.*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Manuel Aragón Reyes, doña Adela Asua Batarrita, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré y don Juan José González Rivas, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 9471-2009, promovido por don José María Fernández del Río Fernández, representado por la Procuradora de los Tribunales doña Celina Casanova Machimbarrena y asistido por la Abogada doña Mercedes López Tudanca, contra el acuerdo de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Chamartín de 19 de julio de 2001, contra la Sentencia dictada el 17 de julio de 2008 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en recurso contencioso-administrativo núm. 796-2005, interpuesto frente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de abril de 2005, en la reclamación núm. 28-19650-2001, y contra el Auto de la misma Sección de 2 de octubre de 2009, que acuerda no haber lugar a la nulidad de la misma. Han intervenido el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal Constitucional el día 11 de noviembre de 2009, la Procuradora de los Tribunales doña Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de don José María Fernández del Río Fernández, interpuso demanda de amparo contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de esta Sentencia.

2. Los hechos en los que tiene origen el recurso de amparo con relevancia para su resolución son, en síntesis, los siguientes:

a) El demandante de amparo presentó el 22 de mayo de 1992 declaración complementaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente, por lo que a este amparo interesa, al ejercicio 1988, que ascendió a 14.167.999 pesetas. Con fecha 24 de mayo de 1993 la oficina gestora de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Madrid le giró un recargo del 50 por 100 sobre la cantidad ingresada

resultante de la declaración complementaria, en virtud de lo dispuesto en el art. 61.2 de la Ley general tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Para el pago del recargo e intereses solicitó asimismo un aplazamiento, que le fue concedido por la AEAT en resolución de 2 de septiembre de 1993, habiendo ingresado el último pago fraccionado el 1 de noviembre de 1995.

b) Contra el recurrente se siguió paralelamente un proceso por el Juzgado núm. 1 Penal de Madrid, que se inició tras haber presentado el Fiscal, el 18 de enero de 1992, una querrela por delito contra la hacienda pública. En la jurisdicción penal fue condenado mediante Sentencia de 20 de julio de 1999 por delito contra la hacienda pública, respecto del ejercicio del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de 1988, por dejar de ingresar la suma de 20.607.999 pesetas. De la cuota defraudada se detrajeron 14.167.999 pesetas que habían sido regularizadas voluntariamente por el condenado, quedando pendientes de pago 6.440.000 pesetas.

En el proceso penal el recurrente, entre otros extremos, alegó la vulneración del principio *non bis in idem* por entender que ya había sido sancionado administrativamente por los mismos hechos. La respuesta que obtuvo del órgano jurisdiccional fue que «la cuestión ha de ser rechazada porque no puede entenderse vulnerado –si el órgano penal entra a conocer y establece la sanción– en el caso de que previamente se haya adelantado pagando voluntariamente o bien porque el órgano administrativo no haya respetado esa preferencia, por lo que si se ha cumplido la sanción administrativa el proponente podrá, en su caso, acudir a dicha vía para la anulación de dicho acto y el reintegro de la cantidad improcedente cobrada pero no para pedir la sumisión de la jurisdicción penal de indudable posición preminente» (Sentencia de 20 de julio de 1999 del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Madrid, fundamento de Derecho 3).

El fallo de la citada Sentencia fue el siguiente: «debo condenar y condeno al acusado José Fernández del Río Fernández como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública ya definido, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a la pena de seis meses y un día de prisión menor con las accesorias de suspensión de todo cargo público y derecho de sufragio durante el tiempo de la condena, y multa de 21.000.000 pesetas y pago de ¼ de las costas causadas. Por vía de responsabilidad civil abonará al Estado la suma de 6.440.000 pesetas y sus intereses legales desde la fecha del devengo». La condena fue cumplida y abonados los importes anteriores.

c) Contra la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Madrid de 20 de julio de 1999, el demandante de amparo interpuso recurso de apelación. La Sentencia impugnada fue confirmada por la Audiencia Provincial de Madrid en Sentencia de 25 de enero de 2000. Contra las dos Sentencias penales interpuso un recurso de amparo (recurso de amparo núm. 1510-2000), que fue registrado el 15 de marzo de 2000. Mediante providencia, de 16 de octubre de 2000, el recurso de amparo fue inadmitido.

d) En la STC 276/2000, de 16 de noviembre, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100 regulado en el art. 61.2 de la Ley general tributaria (LGT) 1963 en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, en los siguientes términos: «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.» (FJ 7).

e) El 22 de mayo de 2001 solicitó ante la administración de la AEAT de Chamartín, la devolución del recargo abonado en relación con la declaración del IRPF del ejercicio de 1988, mediante un procedimiento de solicitud de ingresos indebidos por duplicidad de pago, por haber ingresado el recargo del art. 61.2 LGT (1963), que tiene carácter sancionador, como dijo la STC 276/2000, de 16 de noviembre y, al mismo tiempo, las

cantidades a las que fue condenado por la Sentencia penal, vulnerándose con ello el principio *non bis in idem*. La administración de la AEAT de Chamartín desestimó la petición de devolución mediante acuerdo de 19 de julio de 2001, por considerar prescrito su derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido.

f) Contra el mencionado acuerdo de la AEAT desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, aduciendo vulneración del art. 25.1 CE, por infracción del principio constitucional *non bis in idem*, en su vertiente material y procedimental. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó su reclamación por resolución de 28 de abril de 2005 porque había prescrito el derecho del administrado a solicitar la devolución, al haber transcurrido más de cuatro años desde el ingreso del recargo el 2 de noviembre de 1995 y sin que durante el proceso penal se haya interrumpido el plazo de prescripción.

g) Frente a la anterior resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de abril de 2005, interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado con el núm. 796-2005 por la Sala de Apoyo de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En su demanda el recurrente adujo la infracción del principio constitucional recogido en el art. 25.1 CE por la vulneración del principio *non bis in idem*, debido a la naturaleza sancionadora del recargo, en virtud de lo establecido por la STC 276/2000, de 16 de noviembre, declarado inconstitucional y nulo con los efectos del art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), posibilitando, por tanto, la revisión de procesos fenecidos con anterioridad a dicha Sentencia. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó su recurso en Sentencia de 17 de julio de 2008, considerando, igualmente, prescrito el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido.

En relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos la citada Sentencia dijo «que una cosa es la determinación de la responsabilidad sancionadora a través del oportuno expediente, lo que no es el caso, y otra que una vez determinada dicha responsabilidad, correcta o incorrectamente y determinada la deuda tributaria y la sanción correspondiente, el obligado haya realizado el pago, supuesto ante el que nos encontramos, en cuyo caso se produce un ingreso, que precisamente tendrá la consideración de indebido, si por cualquier causa existen cualquier tipo de irregularidades, entre otras la liquidación del recargo del 50% sin haber suspendido las actuaciones al seguirse un procedimiento penal. Producido el ingreso, las causas que interrumpen la prescripción del derecho del contribuyente (y no la de los derechos de la administración), son las que prevé expresamente la Ley ... la letra d) art. 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido ... el recurrente no realizó acto alguno pretendiendo la devolución hasta el día 22 de mayo de 2001».

Y sobre la alegada vulneración del art. 25.1 CE la respuesta fue la siguiente: «El recurrente parece entender que la calificación del ingreso como indebido sólo surge una vez que se dicta la sentencia firme en el proceso penal, más ello no es así pues si se sostiene el carácter de indebido del ingreso dada la naturaleza punitiva del recargo del 50%, la infracción del principio *non bis in idem* no se produce con la exigencia del mismo en vía administrativa y con la condena penal sino desde el momento en que se sigue en paralelo el procedimiento administrativo y penal, de forma que el recurrente bien pudo o bien no abonar dicho recargo o bien exigir su devolución inmediatamente cuando comprobó que las actuaciones penales progresaban y no se archivaban.»

h) Contra la Sentencia la 17 de julio de 2008 el recurrente promovió incidente de nulidad de actuaciones por entender que dicha Sentencia vulneraba el principio de legalidad penal del art. 25.1 CE por infracción del principio *non bis in idem*, centrandó su queja en los tres puntos erróneos en los que supuestamente incurriría la misma. El primero se refiere al inicio del cómputo del plazo para solicitar la devolución del ingreso indebido, que considera debería ser sólo cuando el ingreso adquirió el carácter de indebido, es decir, con el pronunciamiento penal, y ello fue bien con la Sentencia de la

Audiencia Provincial, bien con la providencia de inadmisión del recurso de amparo interpuesto contra ésta; el segundo a la afirmación de que la infracción del principio *non bis in idem* se produce al seguirse en paralelo el procedimiento administrativo y el penal pues, por un lado, hasta que no se produce el pronunciamiento penal no hay doble sanción y, por otro, hasta que no se declara la inconstitucionalidad del recargo no se constata el carácter sancionador del mismo; y el tercero que procedería la devolución del recargo por los efectos que otorgó este Tribunal Constitucional a la STC 276/2000, de 16 de noviembre, es decir, los del art. 40.1 LOTC. Termina afirmando que lo que se está reclamando es la reparación del derecho fundamental vulnerado por infracción del principio *non bis in idem*, y en este mismo sentido se formula el suplico de su demanda. El incidente fue rechazado por Auto de la Sección Quinta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 2 de octubre de 2009, que textualmente dispone: «[N]o ha lugar a la nulidad de la Sentencia dictada el 17 de julio de 2008 en los autos del recurso-contencioso número 796 de 2005».

3. La demanda de amparo se dirige contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de esta Sentencia. Comienza exponiendo los hechos relatados en los antecedentes precedentes y denuncia expresamente la vulneración de su derecho fundamental a la legalidad penal del art. 25.1 CE por infracción del principio *non bis in idem*, así como del derecho a no padecer indefensión en un procedimiento sancionador del art. 24.2 CE.

En primer lugar aduce la vulneración del derecho de defensa previsto en el art. 24.2 CE, por haberle exigido el pago de un recargo con naturaleza de sanción sin observar las garantías materiales y procesales de dicho artículo. Tras citar ampliamente el contenido de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, recuerda que el recargo del 50 por 100 tiene naturaleza de sanción, si bien los órganos administrativos y judiciales que han examinado la infracción de dicho recargo habrían obviado el mencionado pronunciamiento, así como los efectos que producía la nulidad de pleno derecho de todos los recargos impuestos. Considera que haber desoído los efectos de dicha Sentencia vulnera el derecho de defensa del recurrente y que la interpretación forzada de la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos representaría una denegación de su derecho a la legalidad penal. Sostiene que el procedimiento administrativo utilizado para la restauración de su derecho debe pasar a un segundo plano en beneficio de la reparación del derecho fundamental vulnerado, pues así lo ha entendido también el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de septiembre de 2005 así como en otros muchos pronunciamientos que también cita.

En segundo lugar se refiere a la infracción del derecho a la legalidad penal del 25.1 CE, por infracción de la garantía de *non bis in idem*, que se habría producido por haber existido una doble sanción por una misma conducta infractora, la condena penal (multa de 21.000.000 pesetas) y la correspondiente a un recargo (8.428.681 pesetas), que tiene naturaleza sancionadora. Añade que la vulneración del derecho fundamental del art. 24.2 CE, que provocó la declaración de nulidad del recargo, incide en la vulneración del art. 25 CE. Señala que la vulneración del principio *non bis in idem*, en su vertiente material, no ha sido puesta en duda por los órganos administrativos y judiciales, sino que la discrepancia estriba en que este derecho no puede ya reclamarse.

Sostiene finalmente el demandante de amparo que tanto la Administración tributaria como el Tribunal Superior de Justicia han obviado los efectos de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional y, por ello, el acto en virtud del cual se exigió el recargo debería declararse nulo. Argumenta que el derecho a la devolución bien es imprescriptible bien el plazo sólo puede empezar a computarse cuando el ingreso pueda considerarse realmente indebido, y ello sucedió cuando la sanción en vía penal fue firme, el 17 de febrero de 2000.

4. Mediante providencia de la Sección Primera de este Tribunal de 21 de mayo de 2010, se acordó, a tenor de lo dispuesto en el art. 88 LOTC, requerir a la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid para que, en el plazo de diez días, remitiese el testimonio íntegro del recurso

contencioso-administrativo núm. 796-2005. Por diligencia de ordenación de la Sección Primera de este Tribunal, de fecha 11 de junio de 2010, se tuvieron por recibidos los testimonios.

5. Mediante providencia de la Sección Primera de este Tribunal de 16 de mayo de 2011, se acordó admitir a trámite la demanda de amparo, y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, requerir al Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid para que, en el plazo de diez días, remitiese certificación del expediente administrativo núm. 28-19650-2001, que contuviese a su vez el expediente de gestión núm. 28605Z010049526 de la AEAT de Chamartín, interesándose, al mismo tiempo, que se emplazase a quienes fueron parte en el procedimiento judicial para que, en el plazo de diez días, pudiesen comparecer en el proceso constitucional, con traslado a dichos efectos de la demanda presentada.

6. Por diligencia de ordenación de la Sección Primera del Tribunal Constitucional, de fecha 5 de diciembre de 2011, se tuvieron por recibidos los testimonios de las actuaciones remitidos por la Agencia tributaria, delegación especial de Madrid, y el escrito del Abogado del Estado, a quien se tuvo por personado, y, a tenor de lo dispuesto en el art. 52 LOTC, se dio vista de todas las actuaciones a las partes personadas y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo de veinte días, pudiesen formular alegaciones.

7. El Abogado del Estado, tras haberse personado, formuló sus alegaciones mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 22 de diciembre de 2011. En el mismo solicita que se inadmita el recurso de amparo con arreglo a lo razonado en la alegación primera de este escrito o, subsidiariamente, lo desestime íntegramente.

a) Comienza su primera alegación afirmando que se trata de un recurso de amparo del art. 43 LOTC, ya que las infracciones constitucionales en que se asienta la demanda, la violación del principio *ne bis in idem* (art. 25.1 CE) y la del art. 24.2 CE, por ausencia de las garantías que este precepto constitucional impone para los procedimientos administrativos sancionadores, se reprochan al acto administrativo por el que se deniega la devolución del importe del recargo. Pero observa que en la vía administrativa y contencioso-administrativa únicamente hizo valer el quebrantamiento del principio *ne bis in idem*, protegido por el art. 25.1 CE, pero no se invocó la violación del art. 24.2 CE, que es un *novum* contenido en la demanda de amparo, de modo que el motivo de amparo basado en el art. 24.2 CE resultaría inadmisibles por falta de invocación tempestiva [art. 44.1 c) LOTC].

Señala, por otra parte, que la nulidad de actuaciones es manifiestamente improcedente, lo que determina la extemporaneidad del amparo (art. 43.2 LOTC), dado que la Sentencia que ultima la vía judicial fue notificada el 30 de julio de 2008 y la demanda de amparo se presentó el 10 de noviembre de 2009.

b) Aborda, en segundo lugar, la supuesta violación del principio *non bis in idem* y para ello resalta que el acto administrativo objeto de revisión en vía contencioso-administrativa no es el acto firme liquidatorio del recargo del 50 por 100 sino el acto administrativo que deniega la devolución de su importe. Este acto no entraña la imposición de sanción administrativa, de modo que no puede conceptuarse como acto administrativo sancionador, que duplique inconstitucionalmente una sanción penal, faltando por ello el presupuesto esencial para la lesión del principio *non bis in idem*.

Pero encuentra también razones para negar que haya existido una suerte de sobrevenida lesión del principio *non bis in idem*. De acuerdo con la doctrina constitucional (STC 2/2003, de 16 de febrero, FJ 9), la represión penal goza de prevalencia respecto a la administrativa, si bien la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, necesaria para apreciar el exceso sancionador, ha de ser efectuada mediante la comparación entre «los ilícitos sancionados, partiendo de la acotación de los hechos realizada por la Administración en la resolución sancionadora y por el órgano judicial penal en las sentencias, y tomando como base la calificación jurídica de estos hechos realizada por estos poderes del Estado», que el Tribunal Constitucional no puede revisar por

impedírselo el art. 44.1 b) LOTC (SSTC 2/2003, FJ 5; y 91/2008, de 21 de julio, FJ 2). Y por ello examina si existe la necesaria triple identidad, concluyendo que el sujeto sancionado coincide, aunque niega la identidad de hecho porque en el supuesto del recargo falta la parte subjetiva del tipo del delito de defraudación, la que más lo caracteriza de acuerdo con la doctrina constitucional. Pero, sobre todo, sostiene que faltaría la identidad de fundamento contemplada en la perspectiva del bien jurídico protegido, pues en el delito del art. 349 del Código penal de 1973 el bien jurídico protegido no es el interés de asegurar que el pago de los tributos se haga en plazo y en cuantía exacta, cuanto la preservación de la solidaridad social y del reparto justo de las cargas públicas ínsitos en el deber constitucional de contribuir frente a quienes tratan de sustraerse a él mediante conductas especialmente idóneas para ello por su carácter engañoso, y además el recargo contiene un componente en parte indemnizatorio del que patentemente carecen las penas impuestas por el delito de defraudación tributaria.

c) En tercer y último lugar, en relación con la supuesta violación del art. 24.2 CE y la eficacia de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, considera que la demanda de amparo plantea la simple traslación de la doctrina contenida en esta Sentencia, de modo que todos los actos mediante los que, de plano, se aplicó el recargo lo hicieron en violación del art. 24.2 CE. Pero la cuestión realmente sería si este vicio de inconstitucionalidad podía hacerse valer instando un procedimiento de devolución de ingresos indebidos nueve años después de liquidado el recargo por acto administrativo firme, pues la eficacia retroactiva de las sentencias de inconstitucionalidad debe ser hecha valer mediante un procedimiento adecuado. En este sentido y con arreglo al art. 155 LGT 1963 y al Real Decreto 1163/1990, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, por lo limitado de su objeto, era inadecuado, tanto para decidir si había o no había existido *bis in idem* inconstitucional como para privar absolutamente de efectos a un acto liquidatorio firme.

8. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 9 de enero de 2012, el recurrente presentó sus alegaciones, dando por reproducidas las formuladas en su escrito de demanda de amparo.

9. El Ministerio Fiscal presentó su escrito de alegaciones en el Registro General de este Tribunal el 18 de enero de 2012 planteando, con carácter previo, que el recurso de amparo podría estar incurso en el defecto de extemporaneidad del art. 50.1 a) en relación con el art. 43.2 de la LOTC, por haber interpuesto el demandante de amparo un recurso manifiestamente improcedente, de conformidad con lo previsto en el art. 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, puesto que el recurrente formuló incidente de nulidad de actuaciones por infracción del principio de legalidad del art. 25.1 CE en la vertiente de vulneración del principio *non bis in idem*, pero esta vulneración había sido el núcleo del debate desde su reclamación administrativa, la reprodujo al interponer el recurso contencioso-administrativo en sede judicial y sobre la misma se había pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia de 17 de julio de 2008.

a) De no apreciarse la extemporaneidad del recurso, procede valorar la cuestión de fondo comenzando, en primer lugar, por la vulneración del derecho de defensa del art. 24.2 CE. La demanda de amparo se basa en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, pero el demandante, cuando le fue exigido el recargo del 50 por 100 no lo impugnó, aquietándose con la actuación administrativa. Tampoco, después de ser condenado por delito contra la hacienda pública, denunció la violación de su derecho de defensa del art. 24.2 CE. Después de publicarse la STC 276/2000, de 16 de noviembre, el 22 de mayo de 2001, cuando el recurrente formuló ante la Administración tributaria una solicitud de devolución de ingresos indebidos, tampoco invocó este derecho, pues entonces alegó la vulneración del principio de legalidad del art. 25.1 CE desde la perspectiva de infracción del principio *non bis in idem*.

b) En opinión del Fiscal la vulneración del derecho de defensa, invocada en la demanda de amparo, en realidad aparecería referida a la infracción del mismo apreciada por la STC 276/2000, de 16 de noviembre, por lo que realmente estaría planteando la posible infracción del art. 24.1 CE desde la perspectiva de intangibilidad de las sentencias, en cuanto que, con la desestimación de la reclamación de la devolución del recargo liquidado, no se habría dado cumplimiento a esta Sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT 1963 por infringir el art. 24.2 CE. Y en este sentido, debería ser valorada la invocación que realiza reiteradamente el recurrente de esta Sentencia desde que interpuso su reclamación administrativa, refiriéndose explícitamente a la falta de acatamiento por los órganos administrativos y judiciales de los efectos que tenía el pronunciamiento de inconstitucionalidad de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, con los efectos del inciso final del art. 40.1 LOTC. Los efectos retroactivos de esta declaración de inconstitucionalidad fueron asimismo reiterados, si cabe de forma más explícita, por la STC 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5, que declaró la inconstitucionalidad del párrafo segundo del art. 61.2 LGT 1963, en la redacción de la Ley 18/1991.

Si se entiende que la lesión denunciada estaría referida al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE desde la perspectiva del derecho a la ejecución de las sentencias, las resoluciones impugnadas en amparo, al desestimar la reclamación formulada por el recurrente para la devolución del recargo que le fue liquidado en aplicación del art. 61.2 LGT, habrían infringido, con independencia del procedimiento utilizado por el recurrente para solicitar la revisión del acto de liquidación del recargo, la efectividad de la STC 276/2000, que había declarado su inconstitucionalidad, es decir, aunque la vía utilizada haya sido la reclamación de ingresos indebidos conforme a lo previsto en el art. 155 LGT y el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos.

En apoyo de su tesis el Fiscal cita sentencias del Tribunal Supremo que han estimado las reclamaciones de contribuyentes formuladas a través de distintos cauces legales en orden a obtener restitución de las cantidades liquidadas y abonadas en concepto de recargo del 50 por 100 en virtud del art. 61.2 LGT tras la declaración de su inconstitucionalidad por la STC 276/2000, de 16 de noviembre, entre otras, SSTS Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 de julio de 2005 (recurso de casación núm. 5853-2000), de 12 septiembre de 2005 (recurso contencioso 96-2004) y de 2 de abril de 2007 (recurso de casación 3270-2002) y en particular el fundamento jurídico 2 de la STS de fecha 12 de septiembre de 2005. Y de acuerdo con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo las resoluciones objeto del amparo debieron apreciar de oficio, con independencia del mecanismo utilizado por el contribuyente, la nulidad absoluta del acto de liquidación del recargo que aplicó el art. 61.2 LGT y estimar la reclamación de devolución del ingreso realizado por el recurrente. Al no hacerlo dichas resoluciones vulneraron el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE desde la perspectiva del derecho a obtener la efectiva ejecución de las resoluciones judiciales, dado que no acataron la STC 276/2000, de 16 de noviembre, en cuanto a los efectos de la misma determinados *ex lege* por el art. 40.1 LOTC *in fine*.

c) Finalmente aborda el fiscal la lesión del principio de legalidad del art. 25.1 CE, por vulneración del principio *non bis in ídem*. Observa que el recurrente se aquietó con la duplicidad de las sanciones primero en la vía administrativa y después en la vía judicial penal, porque cuando le fue concedido el fraccionamiento del pago realizó el último ingreso de su importe sin denunciar lesión del art. 25.1 CE. Por otro lado consta en la Sentencia 20 de julio de 1999 del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Madrid que el acusado denunció la vulneración del principio *non bis in ídem*, que no fue acogida, pero con posterioridad el demandante no reiteró la denuncia de lesión del art. 25.1 CE por infracción del principio *non bis in ídem*, utilizando para ello los oportunos recursos contra la Sentencia, aquietándose así con la supuesta vulneración. Su recurso de apelación se basó en el error en la apreciación de la prueba y en infracción legal, por no serle apreciada

la excusa absolutoria de la regularización fiscal. El recurso de amparo interpuesto fue inadmitido por el Tribunal Constitucional por providencia de fecha 16 de diciembre de 2000 por falta de contenido constitucional de la demanda.

No habiéndose sostenido la denuncia en estos procedimientos por la infracción del principio *non bis in idem* no es posible revisar las resoluciones definitivas que infringieron este principio, intentando trasladar ahora esta denuncia al marco del procedimiento de reclamación de ingresos indebidos. Por tanto la lesión del art. 25.1 CE no podría entenderse directamente producida por las resoluciones dictadas en el marco del proceso de reclamación de devolución de ingresos indebidos, que son objeto del presente recurso de amparo.

10. Por providencia de 7 de noviembre de 2012 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 12 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Como se ha expuesto en los antecedentes don José María Fernández del Río Fernández solicita amparo respecto del acuerdo de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Chamartín de 19 de julio de 2001, que desestimó su solicitud de ingresos indebidos en concepto de recargo del art. 61.2 de la Ley general tributaria (LGT) de 1963, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, declarado inconstitucional por la STC 276/2000, de 16 de noviembre; respecto de la Sentencia dictada el 17 de julio de 2008 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en recurso contencioso-administrativo, interpuesto frente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de abril de 2005; y respecto del Auto de la misma Sección de 2 de octubre de 2009, que acordó no haber lugar a la nulidad de la misma. Sostiene el demandante que estas resoluciones vulneran los derechos fundamentales contenidos en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución.

Esta opinión no es compartida por el Abogado del Estado y el Fiscal en las alegaciones formuladas en este proceso constitucional, que interesan, con carácter previo, la inadmisión del recurso de amparo por extemporáneo. La extemporaneidad se habría producido por haber interpuesto el demandante de amparo un incidente de nulidad de actuaciones manifiestamente improcedente. Para alcanzar esta conclusión afirman que el recurso de amparo no es de naturaleza mixta, sino que se incardinaría dentro del art. 43 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC). Imputada al acto administrativo por el que se deniega la devolución del importe del recargo la supuesta violación de los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución, y habiendo sido planteado este problema constitucional en la vía administrativa y posteriormente en la jurisdicción, la nulidad de actuaciones no procedería a tenor de lo dispuesto en el art. 241.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), que prevé la interposición de este recurso «siempre que no haya podido denunciarse antes de recaer resolución que ponga fin al proceso». Siendo improcedente la interposición del incidente de nulidad de actuaciones el recurso de amparo resultaría extemporáneo, por haber sido interpuesto después de expirado el plazo de veinte días establecido por el art. 43.2 LOTIC.

Señalan también que podría concurrir un segundo óbice procesal, la falta de invocación del art. 24.2 CE, ya que el recurrente sólo habría suscitado expresamente la lesión de su derecho fundamental a no padecer indefensión en un procedimiento sancionador con motivo de la interposición de la demanda de amparo, incumpliendo de este modo lo establecido en el art. 44.1 c) LOTIC. Finalmente, mientras que el Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso el Fiscal pide su estimación, si bien por la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE desde la perspectiva de intangibilidad de las Sentencias, por incumplimiento de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, dada la nulidad absoluta del recargo practicado en virtud del precepto declarado inconstitucional, con los efectos establecidos en el art. 40.1 *in fine* LOTIC.

2. Con carácter previo al análisis del fondo de este proceso constitucional es preciso despejar los óbices procesales opuestos tanto por el Abogado del Estado como por el Ministerio Fiscal. Debemos recordar que es doctrina reiterada de este Tribunal que los defectos insubsanables de que pudiera estar afectado el recurso de amparo no resultan sanados porque la demanda haya sido inicialmente admitida a trámite y así lo declaramos, entre otras, en la STC 69/2011, de 16 de mayo, cuyo fundamento jurídico 2 afirma que «la comprobación de los presupuestos procesales para la viabilidad de la acción puede volverse a abordar o reconsiderarse en la Sentencia, de oficio o a instancia de parte, dando lugar, en su caso, a un pronunciamiento de inadmisión por falta de tales presupuestos (por todas, SSTC 32/2002, de 11 de febrero, FJ 2; 204/2005, de 18 de julio, FJ 2; 237/2006, de 17 de julio, FJ 4; 7/2007, de 15 de enero, FJ 2; 28/2011, de 14 de marzo, FJ 3; y 29/2011 de 14 de marzo, FJ 3)».

Procede, por tanto, determinar si la demanda de amparo puede estar incurso en el defecto de extemporaneidad del art. 50.1 a) en relación con el art. 43.2 LOTC, al haber hecho uso el demandante de amparo de un recurso manifiestamente improcedente, que prolongó indebidamente el plazo para recurrir en amparo.

Para ello, con carácter previo, es necesario delimitar el objeto de este recurso atendiendo a los términos en los que lo articula el recurrente. La demanda de amparo se funda en la vulneración producida por las resoluciones administrativas y judiciales impugnadas del derecho fundamental de legalidad penal del art. 25.1 CE, por infracción del principio *non bis in idem*, y del derecho fundamental a no padecer indefensión en un procedimiento sancionador del art. 24.2 CE. Sin embargo, de los propios términos de la demanda se desprende que la lesión de derechos fundamentales invocada se ha producido directamente por la decisión administrativa recurrida, que desestimó la solicitud del demandante de devolución de los ingresos indebidos correspondientes al recargo del 50 por 100, que fue liquidado al demandante respecto de la declaración fuera de plazo correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1988, de conformidad con lo prevenido en el art. 61.2 LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 18/1991. Por el contrario, las resoluciones judiciales dictadas por la Sección Quinta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se limitaron a no restablecer los derechos fundamentales que se consideraban infringidos por las decisiones administrativas precedentes.

Conviene además aclarar que, independientemente de si hubo una invocación formal o meramente implícita tanto del derecho a no padecer indefensión en el procedimiento sancionador del art. 24.2 CE como del derecho a la intangibilidad de las sentencias del art. 24.1 CE, en el sentido que plantea el Fiscal en su escrito de alegaciones, lo cierto es que ambas cuestiones ya fueron suscitadas por el recurrente cuando hizo referencia al contenido y efectos de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, esto es, en el momento que instó la solicitud de ingresos indebidos. Así lo reconoce claramente en el escrito de demanda cuando manifiesta que «la misma la hemos reiterado hasta la saciedad en todas las instancias que se han sucedido hasta llegar a este Tribunal».

Por consiguiente, pese a dirigirse formalmente la demanda de amparo contra la Sentencia y el Auto recaídos en el proceso contencioso-administrativo, el recurso ha de entenderse formulado respecto de todas sus alegaciones por el cauce del art. 43 LOTC y no por el previsto en el art. 44 LOTC, ya que las infracciones constitucionales que se denuncian se imputan directamente a las resoluciones recaídas en el procedimiento administrativo. Por tanto, no se articulan vulneraciones autónomas achacables a las resoluciones judiciales impugnadas. Cabe recordar ahora que en otras ocasiones, ante demandas de amparo similares a esta, hemos llegado a la misma conclusión, entre las que podemos citar las SSTC 234/1991, de 10 de diciembre, FJ 1; 141/2004, de 26 de abril, FJ 1; 180/2004, de 2 noviembre, FJ 1; 70/2012, de 16 de abril, FJ 2 y el ATC 175/2009, de 1 de junio.

3. El art. 43.2 LOTC exige que el recurso de amparo se interponga en el plazo de los veinte días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el previo proceso judicial. Pues bien, tal y como señalamos, entre otros, en el fundamento jurídico 1 del ATC

177/2010, de 24 de noviembre, este plazo es de caducidad, improrrogable, no susceptible de suspensión y en modo alguno puede quedar al arbitrio de las partes. Por ello no cabe su alargamiento o suspensión mediante la prolongación artificial de la vía judicial previa al recurso de amparo a través de la interposición de recursos manifiestamente improcedentes, de modo que «el tiempo invertido en la resolución de esos medios de impugnación manifiestamente improcedentes, cuando exceda del plazo establecido para presentar el recurso de amparo, determinará la extemporaneidad de éste» (por todas, SSTC 72/1991, de 8 de abril, FJ 2; 78/2000, de 27 de marzo, FJ 2; 185/2004, de 2 de noviembre, FJ 3; y 323/2006, de 20 de noviembre, FJ 2).» (ATC 42/2010, de 12 de abril, FJ 2).

La interpretación de lo que debe entenderse por recurso manifiestamente improcedente debe realizarse, en todo caso, de forma restrictiva en aras a la armonización de las exigencias del principio de seguridad jurídica y del derecho a la tutela judicial efectiva, «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 (por todas, SSTC 50/1990, de 26 de marzo, FJ 2; 224/1992, de 14 de diciembre, FJ 2; 10/1998, de 13 de enero, FJ 2; 78/2000, de 27 de marzo, FJ 2; y 172/2009, de 9 de julio, FJ 2)» (ATC 42/2010, de 12 de abril, FJ 1). Y en el mismo Auto que acabamos de citar (FJ 2) declarábamos «que, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo primero del art. 241.1 LOPJ (en la redacción que le ha dado la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo), el incidente de nulidad de actuaciones no es un recurso más, sino un remedio al que se puede acudir 'excepcionalmente' para reparar la vulneración de un derecho fundamental de los referidos en el art. 53.2 CE, 'siempre que no haya podido denunciarse antes de recaer resolución que ponga fin al proceso y siempre que dicha resolución no sea susceptible de recurso ordinario ni extraordinario'».

En el proceso que nos ocupa, la vulneración del principio *non bis in idem*, recogido implícitamente en el art. 25.1 CE, ha constituido el objeto central de su reclamación en vía administrativa, de modo que la vulneración de este derecho fue denunciada antes del incidente de nulidad de actuaciones. Concretamente en el escrito de solicitud de ingresos indebidos se decía que el carácter indebido de este recargo «se produce ya que se ha sancionado por unos mismos hechos doblemente: por la vía administrativa y jurisdiccional», y se citaba asimismo la STC 276/2000, de 16 de noviembre, resaltando que el recargo del 50 por 100 vulneraba el art. 24.2 CE. Más tarde con motivo de la interposición de la reclamación económico-administrativa, el demandante de amparo alegó que la duplicidad de sanciones vulneraba «el principio constitucional recogido en el art. 25.1 CE, en concreto por la infracción del principio constitucional *non bis in idem*», y reiteraba, en los mismos términos, la cita STC 276/2000, de 16 de noviembre. De una manera similar fue articulada la demanda contencioso-administrativa, invocando en el mismo sentido la vulneración del principio *non bis in idem*, con cita de la STC 276/2000, de 16 de noviembre. Y en estos motivos fundamenta también el demandante de amparo, con reiteración de los argumentos esgrimidos en las sucesivas instancias, el incidente de nulidad de actuaciones.

Es indudable que, en las circunstancias que concurren en este caso, la formulación del incidente de nulidad de actuaciones era manifiestamente improcedente, dado que en el incidente se denunció por el recurrente la lesión de un derecho fundamental que no se produjo por dicha sentencia. No se trata, así, de una supuesta lesión de un derecho fundamental «que no haya podido denunciarse antes de recaer resolución que ponga fin al proceso», como exige el art. 241.1 LOPJ. Es cierto que la Sala de lo Contencioso-Administrativo admitió y tramitó el incidente, pero el Auto de 2 de octubre de 2009 declara no haber lugar a la nulidad de la Sentencia porque la infracción del principio *non bis in idem* «fue analizada en la Sentencia cuya nulidad se pretende», y así lo demuestra limitando su respuesta a una amplia cita de ella. En definitiva, el sentido del citado Auto es que la violación constitucional con la que se pretende fundamentar la nulidad de la

Sentencia ya había sido planteada por el demandante y resuelta en la Sentencia, de modo que la manifiesta improcedencia del incidente es lo que sustenta el pronunciamiento de que no ha lugar a la nulidad de la Sentencia.

Siendo, por tanto, manifiestamente improcedente el incidente de nulidad de actuaciones interpuesto por el demandante de amparo, hemos de concluir que, como quiera que desde la notificación de la Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de julio de 2008, que tuvo lugar el 30 de julio de 2008, hasta la fecha de interposición del recurso de amparo el 10 de noviembre de 2009, se habría excedido con creces el plazo de veinte días previsto en el art. 43.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para la interposición del presente recurso de amparo, éste resulta extemporáneo.

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 presente recurso de amparo.

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

Dada en Madrid, a doce de noviembre de dos mil doce.—Pascual Sala Sánchez.—Manuel Aragón Reyes.—Adela Asua Batarrita.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Firmado y rubricado.