

## **STC 218/2005, de 12 de septiembre de 2005**

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

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **S E N T E N C I A**

En el recurso de amparo núm. 3906-2001, promovido por doña Carmen Calvo Lorea, representada por el Procurador de los Tribunales don Juan Carlos Estévez Fernández-Novoa y asistida por el Abogado don José María Novel Peruga, contra la Resolución de 25 de agosto de 2000 del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante la que se impuso a la recurrente una sanción de 2.466.915 pesetas por infracción del art. 79 b) de la Ley general tributaria, al no haber presentado la documentación necesaria para llevar a cabo la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; contra la Resolución de 29 de diciembre de 2000 del Jefe del Departamento de Hacienda y Economía de dicha corporación municipal, confirmatoria en vía administrativa del referido acto sancionador; y contra la Sentencia núm. 214/2001, de 14 de junio de 2001, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo tramitado por el procedimiento ordinario núm. 58-2001, promovido contra dichas resoluciones administrativas municipales. Ha sido parte el Ayuntamiento de Zaragoza, representado por el Procurador de los Tribunales don Antonio María Álvarez-Buylla Ballesteros y asistido por los Letrados don José Valenzuela Gómez y don Ángel Martín Díez-Quijada. Ha intervenido, asimismo, el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, quien expresa el parecer de la Sala.

### **I. Antecedentes**

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 9 de julio de 2001, el Procurador de los Tribunales don Juan Carlos Estévez Fernández-Novoa, en nombre y representación de doña Carmen Calvo Lorea, interpuso demanda de amparo constitucional contra los actos administrativos y la resolución judicial referidos en el encabezamiento.

2. Los fundamentos de hecho de la demanda son los siguientes:

a) La recurrente en amparo vendió en 1997 diversos locales de su propiedad, ubicados en el término municipal de Zaragoza. La falta de abono del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos provocó que los servicios competentes de la corporación municipal levantasen la correspondiente acta de inspección con fecha de 15 de febrero de 2000, que fue suscrita de conformidad (y pagada de forma inmediata) por la interesada, ascendiendo el importe de la cuota tributaria a 8.120.600 pesetas.

b) El Ayuntamiento de Zaragoza incoó, acto seguido, un procedimiento sancionador, que concluyó con la imposición de una sanción pecuniaria a la recurrente por

un importe de 2.466.951 pesetas mediante la Resolución de 25 de agosto de 2000, del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria de esta Administración local. En este acto administrativo sancionador se declara probado que doña Carmen Calvo Lorea “no presentó la declaración necesaria para que la Administración Tributaria practicase la oportuna liquidación del tributo, conforme a lo establecido en la Ordenanza Fiscal Nº 9”. Este hecho sería constitutivo de la infracción tipificada en el art. 79 b) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (en la redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio) —en adelante LGT. La resolución sancionadora argumenta, en esencia, que si bien la referida Ordenanza municipal vigente en 1997 establecía que el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos debería satisfacerse mediante el procedimiento de autoliquidación, los contribuyentes venían, no obstante, obligados a presentar declaración para que la Administración tributaria practicase la liquidación, dado que el Ayuntamiento no había confeccionado los impresos correspondientes para la autoliquidación, impresos éstos que no habrían sido elaborados hasta bien entrado el año 1998.

c) Este acto sancionador fue confirmado en vía administrativa por Resolución de 29 de diciembre de 2000, del Jefe del Departamento de Hacienda y Economía del Ayuntamiento de Zaragoza. En esta resolución razona la Administración que el hecho de que “la Ordenanza nº 9 recogiera, para el año 1997, el sistema de autoliquidación, no implica que, al no estar confeccionados los impresos y sistemas adecuados para la puesta en marcha, los sujetos pasivos pudiesen desatender su obligación de declarar. No olvidemos que, de acuerdo con la LHL, el estar recogida en la Ordenanza la posibilidad de autoliquidación, es requisito necesario para su puesta en marcha, pero no siempre resulta posible la coincidencia en el tiempo de la aprobación de la Ordenanza y la puesta en marcha efectiva de la autoliquidación. Así, la sanción propuesta [*sic*] no es por el hecho de no haber autoliquidado (art. 79.a) LGT), sino por no haber declarado (art. 79.b) LGT) ... Obviamente lo que no se podía exigir —ni en consecuencia tipificar como infracción su omisión— [es] una autoliquidación que aún no había sido implantada, a pesar de estar posibilitada por [la] LRHL y [la] OF nº 9”.

d) La parte recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones administrativas indicadas, siendo desestimado mediante la Sentencia núm. 214/2001, de 14 de junio de 2001, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza. En esta resolución judicial se indica, en lo que aquí interesa, que:

1) “El problema se suscita por el hecho de que la Ordenanza ya establecía la autoliquidación, si bien en este caso no se habían llevado a cabo los actos materiales necesarios de gestión, como la aprobación de los impresos, que permitiesen el exacto cumplimiento de la misma. Según la recurrente, ello se traduciría en una suerte de vacío legal que impediría la autoliquidación y que a su vez no daría lugar a la obligación de aportar documentación” (FD 2). El hecho de la falta de aprobación de los impresos necesarios para la autoliquidación “hay que tenerlo por probado no sólo porque así lo dice el Ayuntamiento y lo reconoce la recurrente, sino porque, de no ser así, poco habría que discutir, pues si hubiese habido tales impresos no habría tenido ninguna justificación el no presentar la autoliquidación y se habría sancionado como tal” (FD 2).

2º) “el cobro del impuesto por el Ayuntamiento y el pago por el particular son imposiciones de la LHL, de las que el primero no puede abdicar ni el segundo

eximirse, con lo que hay un aspecto sustantivo, la obligación de pago, que prima sobre los accesorios, la forma concreta de cumplimiento” (FD 2). Por ello, la obligación impuesta en el art. 18 de la Ordenanza de “presentar la correspondiente autoliquidación determinando la deuda tributaria según el modelo aprobado por el Ayuntamiento” habría que integrarla “con el resto de las normas del ordenamiento jurídico, entre ellas el citado art. 111 de la LHL, que obliga a presentar la documentación necesaria para la liquidación, y la Ordenanza General ... Es decir, al no haberse aprobado los impresos y no existir por tanto ‘modelo determinado por el Ayuntamiento’ para la autoliquidación, debía la recurrente haber informado del hecho imponible y haber dado los datos razonablemente necesarios para la liquidación o al menos haber solicitado que se le informase cómo cumplir con la Ordenanza” (FD 2).

3º) “en cualquier caso se habría incurrido en la conducta del art. 79.a), al no haberse ingresado en el plazo establecido la cuota tributaria. Ello es otro motivo para mantener la sanción”. Y es que en este supuesto, “donde se habría producido en todo caso desde que se pudo llevar a cabo la autoliquidación la falta de pago del impuesto, incurriendo con ello en el art. 79.a) LGT, se podría haber sancionado perfectamente con base en el mismo, siendo la sanción idéntica, y habiéndose consumado desde el momento en que se pudo presentar los impresos. En ese caso, el hecho, la falta de pago, sería en sí el mismo, aunque contemplado no en el momento inicial, sino en el posterior, por lo que de no ser sancionable, que lo es, la falta de presentación de la documentación, lo sería la falta de presentación de la autoliquidación, ya que el hecho, no pagar la ‘plusvalía’, viene (a) ser el mismo, habiendo tenido la recurrente casi cuatro años hasta el inicio del procedimiento para regularizar la situación, por lo que, cambiando la calificación jurídica, que no los hechos, habría de confirmarse la sanción” (FD 3).

3. La queja de amparo se funda en que la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo vulnera el principio de legalidad en materia sancionadora del art. 25.1 CE y la presunción de inocencia del art. 24.2 CE, por lo que pide que se declare la nulidad de la misma, así como la de las resoluciones administrativas recurridas en la vía contencioso-administrativa.

La lesión del art. 25.1 CE resultaría de que doña Carmen Calvo Lorea ha sido sancionada en base a un único cargo: “no haber presentado, antes de ser requerida por la Administración, los documentos necesarios para que la Administración Tributaria Municipal practicara la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, derivado de la compraventa” en 1997 de distintos locales de su propiedad ubicados en Zaragoza. Esta conducta habría sido incardinada por la corporación local y por el órgano judicial que ha fiscalizado su actuación sancionadora en el tipo establecido en el apartado b) del art. 79 LGT, que tipifica como infracción tributaria grave la no presentación de las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Ahora bien, el impuesto municipal en cuestión era de los exigidos en 1997 mediante el procedimiento de autoliquidación según lo dispuesto en la versión entonces vigente de la Ordenanza fiscal núm. 9 del Ayuntamiento zaragozano, por lo que “resulta evidente que la conducta imputada a mi mandante en el pliego de cargos y en las resoluciones dictadas en el expediente sancionador —concretamente no presentar las declaraciones o documentos para que la Administración practicara la

correspondiente liquidación—, no puede incardinarse en el apartado b) del art. 79 de la LGT, pues el referido impuesto se exigía, precisamente, por el procedimiento de autoliquidación”. La circunstancia de que la Administración municipal no hubiese aprobado los impresos para practicar la autoliquidación del impuesto, ni, más en general, se hallase preparada técnicamente para aplicar dicho sistema “en nada puede alterar la naturaleza del mismo, pues ello supondría crear una grave indefensión en el administrado, que viene obligado a cumplir sus obligaciones fiscales en los términos fijados” en la normativa municipal, y, en concreto, en la Ordenanza fiscal núm. 9 vigente en 1997. A ello añade que, a pesar de que el órgano judicial considera en la Sentencia impugnada que los hechos imputados se incardinan en el apartado b), y no en el apartado a), del art. 79 LGT, “como quiera que en diversos razonamientos contenidos en la misma se refiere que ello hubiera podido ser así, ya que, según se afirma, ello no hubiera supuesto una mutación del objeto del procedimiento sancionador, queremos indicar que tal argumento cae por su base, pues la Administración, en ningún momento, ni mucho menos al formular el pliego de cargos, imputó a mi mandante la conducta relativa a dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, la totalidad o parte de una deuda tributaria, sino, muy al contrario, no haber presentado la documentación necesaria para que la Administración practicase la correspondiente liquidación”.

La lesión de la presunción de inocencia (art. 24. 2 CE) se habría producido al no haberse desplegado actividad probatoria alguna que permita acreditar la realidad de la falta de impresos de autoliquidación del impuesto en 1997. Sostiene la recurrente que el órgano judicial, sin la práctica de prueba alguna, “no puede, sin más, estimar como cierto un hecho simplemente alegado por la Administración, pues ello supone vulnerar el derecho a la presunción de inocencia de mi mandante, a quien se le impone una sanción pecuniaria, argumentándose que incumplió una obligación fiscal, que nace, según dice la Sentencia, de una falta de formularios, que nadie ha acreditado”.

4. Remitido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza el testimonio del procedimiento ordinario núm. 58-2001, la Sección Segunda de este Tribunal dictó providencia el 19 de julio de 2002, en la que se acuerda la admisión a trámite de la demanda de amparo. En esta providencia se dispuso también que se dirigiese comunicación al órgano judicial a fin de que emplazase a quienes hubieran sido parte en el proceso judicial previo (con excepción de la recurrente en amparo) para que, en el plazo de diez días, pudieran comparecer en este proceso constitucional, con traslado a dichos efectos de copia de la demanda presentada; y se interesase del Ayuntamiento de Zaragoza la remisión de testimonio del expediente núm. 3589672-2000 (concepto PV97-2 S), acta núm. 264-2000.

5. Mediante diligencia de ordenación de 18 de septiembre de 2002, la Sección Segunda acordó, en primer lugar, tener por recibidos los testimonios de las actuaciones remitidas por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza y por el Ayuntamiento de dicha capital; en segundo lugar, tener por personado y parte en el presente proceso constitucional al Procurador de los Tribunales don Antonio María Álvarez-Buylla Ballesteros, en nombre y representación de dicha corporación municipal; y, en tercer lugar, dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas en este recurso y al Ministerio Fiscal por plazo común de veinte días, dentro de los cuales podrían formular las alegaciones que estimaren pertinentes, conforme determina el art. 52 LOTC.

6. El Fiscal presenta escrito de alegaciones el 24 de octubre de 2002 en el que pide la desestimación del amparo. Sostiene que el principio de legalidad en materia punitiva, en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley), “no puede ser entendido de manera formal y mecánica de modo que anule la libertad del Juez, cuando en uso de ésta, ni se crean nuevas figuras infractoras, ni se aplican sanciones no previstas en el ordenamiento (STC 89/1993), sin que tampoco por la vía de una interpretación supuestamente defectuosa, pueda afirmarse la realidad de la irremediable lesión de un derecho fundamental (STC 111/1993); pues, en definitiva, la interpretación de las normas sancionadoras ha de concebirse como una cuestión de legalidad ordinaria, siempre que aquélla no sea manifiestamente irrazonable, ni suponga la infracción de un derecho fundamental”. Indica el Fiscal que “la Sentencia ahora recurrida señala que el artículo 79 b) de la Ley general tributaria no puede examinarse de forma aislada sin tener en cuenta lo dispuesto en su anterior apartado a) y lo establecido en el artículo 111 de la Ley de haciendas locales y el artículo 60 de la Ordenanza General del Ayuntamiento”. Mediante la integración de todos estos preceptos constata el órgano juzgador que existe una obligación, por un lado, de pago de los tributos, y, por otro, “de la puesta en conocimiento de la Administración del hecho imponible —ya sea mediante declaración o mediante autoliquidación”—, conllevando el incumplimiento de estas obligaciones una “consecuencia sancionatoria”. Esta labor judicial de integración “no puede considerarse sino como la incardinación de hechos en preceptos legales mediante una tarea interpretativa, a través de la cual se estima que el artículo 79 de la Ley general tributaria prevé una relación de subsidiariedad entre sus apartados a) y b), de manera que, cuando no pueda aplicarse uno de ellos al caso singular, operará el otro como una suerte de tipo genérico o residual, en el que se materializa la universal exigencia de la comunicación a la Administración del hecho imponible, y que se consagra y confirma en otros preceptos del ordenamiento jurídico”. A la luz de estas consideraciones concluye el Ministerio público que, en el supuesto ahora enjuiciado, “no se han incumplido las exigencias del art. 25.1 CE en la tipificación de la infracción, pues según argumenta la Sentencia, la recurrente fue sancionada por incumplir los mandatos no sólo de la Ordenanza nº 9, sino también los del artículo 60 de la Ordenanza General y artículo 111 de la Ley de haciendas locales; interpretación ésta que podrá o no compartirse, pero que en todo caso supone la aplicación de normas de legalidad ordinaria en el ejercicio de las funciones que en exclusiva reserva a los órganos del poder judicial el artículo 117.3 de la Constitución”.

Descarta el Fiscal, por último, vulneración de la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), en la medida en que “la afirmación contenida en la Sentencia y relativa a la acreditación de la inexistencia de impresos de autoliquidación carece de relevancia a los efectos de probar la conducta de la demandante y desvirtuar la presunción de inocencia que le ampara, pues tal circunstancia no constituye en modo alguno un elemento integrante de la infracción, ya que ésta no consiste en no presentar la declaración en ausencia de impresos de autoliquidación, sino simplemente en no presentar aquélla, o lo que es igual, en ocultar a la Administración tributaria el sujeto pasivo de un impuesto la realidad del hecho impositivo que constituye la base de aquél”.

7. Mediante escrito registrado el 18 de octubre de 2002, la recurrente reitera su solicitud de amparo, presentando alegaciones sustancialmente coincidentes con las ya formuladas en su demanda.

8. El Ayuntamiento de Zaragoza se opuso, mediante escrito registrado el 18 de octubre de 2002, al otorgamiento del amparo. Rechaza, en primer término, que haya una

vulneración del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE). La ahora demandante de amparo “ocultó al Ayuntamiento de Zaragoza las transmisiones de dominio de referencia y fue el Servicio de Inspección de los Tributos el que tuvo que levantar la correspondiente acta de descubierto”, pretendiendo “soslayar las consecuencias sancionadoras de la naturaleza infractora de la omisión cometida”, mediante la alusión “a un supuesto error formal en la calificación normativa” de dicho comportamiento omisivo.

A partir de esta consideración, y tras la cita de los arts. 111 LHL y 35.1 y 111 LGT, sostiene la Administración municipal que el deber de declarar la existencia de una obligación tributaria reviste un carácter sustantivo del que carece la forma en que se haga esa declaración. Aplicando esta distinción en el caso concreto enjuiciado, afirma el Ayuntamiento de Zaragoza que: “La obligación específica de declarar los actos y contratos con relevancia tributaria a los efectos de la exacción del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana está establecida en el art. 111.1 de la LHL, en el plazo de treinta días (apartado 2.a) cuando se trate de actos *inter vivos*. Que esta declaración se haga en forma de un impreso autoliquidatorio del impuesto acompañada de los documentos en los que se contengan los actos sujetos a gravamen, reviste carácter meramente reglamentario y no están establecidos [*sic*] con carácter coactivo por la Ley, sino que pertenecen a un nivel normativo inferior y ajeno al plano legal al que pertenece todo lo relacionado con la imposición de sanciones por la Administración y, por tanto, revisten la naturaleza accesoria y subordinada de la principal”. O, expresado en otros términos, “el empleo de impresos para la autoliquidación, a diferencia de la obligación de declarar que tiene rango legal, la de hacerlo en un impreso y practicando una liquidación de carácter provisional, pertenece al nivel reglamentario que es ajeno al ámbito del Derecho sancionador”. Estas consideraciones generales encuentran la siguiente consecuencia práctica en el caso enjuiciado: la falta de aprobación de los impresos para efectuar la autoliquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana prevista en la Ordenanza fiscal núm. 9 implica que el “sujeto pasivo no está obligado a efectuar la autoliquidación, impuesta por vía reglamentaria, pero sí a efectuar la declaración [a la] que viene obligada por vía legal, no sólo por lo que dispone el art. 111.1 de la LHL, sino también por aplicación del art. 35.1 de la LGT”.

Añade la corporación municipal que el apartado b) del art. 79 LGT “contempla como falta grave la omisión del deber de declarar, tanto lo sea en forma de impreso autoliquidatorio como de simple presentación de los documentos con trascendencia fiscal para que la Administración los califique y liquide”.

La queja relativa a la lesión del principio de presunción de inocencia (art. 24.2 CE) debe ser, asimismo, rechazada, según el Ayuntamiento. Cuando la demandante de amparo “cuestiona el aserto de la Sentencia respecto de la inexistencia de impresos para efectuar la liquidación de este impuesto” contribuye a agravar su situación, “porque si existían debió efectuarla en el plazo de los treinta días hábiles siguientes a la escrituración de la compraventa (art. 111.2.a LHL). Pero tal aserto le lleva sorprendentemente a estimar que al dar la Sentencia por probado que tales impresos no habían sido aún aprobados y por consiguiente no estaban a disposición de los sujetos pasivos, vulnera el principio de presunción de inocencia del art. 24.2”. Por otro lado, durante la sustanciación del proceso contencioso-administrativo la demandante de amparo “dispuso permanentemente de asistencia letrada y viendo que el Letrado del Ayuntamiento se refería a la falta de aprobación de los impresos de autoliquidación de este impuesto, no propuso prueba sobre ello”.

9. Por providencia de 7 de septiembre de 2005, se señaló para la deliberación y votación de la presente Sentencia el día 12 de septiembre de 2005, trámite que ha finalizado en el día de hoy.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Se plantea en este amparo la cuestión de determinar si la resolución sancionadora del Ayuntamiento de Zaragoza, confirmada en vía administrativa, y la Sentencia de 14 de junio de 2001, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza, que desestima el recurso contencioso promovido contra los actos sancionadores, lesionan el principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE) y el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

La queja de amparo sostiene que tanto la corporación local como el órgano judicial que ha fiscalizado la actuación administrativa han incardinado el hecho de “no haber presentado, antes de ser requerida por la Administración, los documentos necesarios para que la Administración tributaria municipal practicara la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, derivado de la compraventa” en 1997 de diversos locales de su propiedad situados en Zaragoza, en el tipo establecido en el apartado b) del art. 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (en la redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio: en adelante LGT), lo que supone una lesión del principio de tipicidad en el ámbito sancionador. Y es que siendo el referido impuesto de los que ya se exigían en dicho municipio en el momento temporal indicado mediante el procedimiento de autoliquidación, no cabe sancionar su conducta omisiva conforme al citado precepto legal, que tipifica como infracción grave no presentar las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Que el Ayuntamiento de Zaragoza todavía no hubiese aprobado en 1997 los impresos requeridos para poder hacer efectiva la autoliquidación —haciendo imposible la utilización de este procedimiento— constituye una falta de eficacia en la actuación de la Administración que no puede deparar ningún tipo de perjuicios a los contribuyentes. Por otro lado, la referencia contenida en la Sentencia impugnada de que, de no ser subsumible el hecho infractor en el tipo previsto en el apartado b), lo sería en el a), ambos del art. 79 LGT, no resulta jurídicamente aceptable, en la medida en que “la Administración, en ningún momento, ni mucho menos al formular el pliego de cargos, imputó a mi mandante la conducta relativa a dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, la totalidad o parte de una deuda tributaria, sino, muy al contrario, no haber presentado la documentación necesaria para que la Administración practicase la correspondiente liquidación”. Por último, la recurrente habría sido sancionada, en todo caso, sin que hubiese resultado acreditada por la Administración la ausencia de aprobación de los impresos de autoliquidación en el año 1997, lo que habría provocado en el supuesto ahora enjuiciado, asimismo, la lesión del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

El Ministerio público pide la desestimación del amparo, al no apreciar vulneración de art. 25.1 CE, puesto que el órgano judicial en el ejercicio de su función de interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria ha integrado las previsiones del apartado b) del art. 79 LGT con otros preceptos del ordenamiento jurídico-tributario [como el apartado a) del

art. 79 LGT, el art. 111 de la Ley de haciendas locales (LHL) o el art. 60 de la Ordenanza general de la propia corporación municipal], que ofrecen cobertura suficiente a la sanción impuesta a la demandante de amparo. Rechaza el Fiscal la lesión del art. 24.2 CE, en la medida en que la actividad sancionada consiste en la ocultación a la Administración tributaria municipal por parte del sujeto pasivo de un impuesto de “la realidad del hecho impositivo que constituye la base de aquél”, lo que priva de relieve al hecho de que se hubiesen aprobado o no los impresos necesarios para la autoliquidación.

El Ayuntamiento de Zaragoza pide, también, la denegación del amparo. Rechaza que se haya producido violación alguna ni del art. 25.1 CE ni del art. 24.2 CE. Desde la perspectiva del principio de legalidad sancionadora, la falta de aprobación de los impresos de autoliquidación tan sólo implicaría que el sujeto pasivo no está obligado a efectuar la autoliquidación del impuesto, pero ello no significa, en absoluto, que no deba efectuar “la declaración [a la] que viene obligado por vía legal, no sólo por lo que dispone el art. 111.1 de la LHL, sino también por aplicación del art. 35.1 de la LGT”. Descarta, por último, la lesión del principio de presunción de inocencia, ya que, si efectivamente fuese cierto que no era correcta la declaración judicial de que los impresos de autoliquidación no fueron aprobados en 1997, no habría ninguna duda de que la falta de presentación de la autoliquidación en ese año por la ahora demandante de amparo sería plenamente incardinable en el art. 79 b) LGT.

2. Es doctrina de este Tribunal (SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2; 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 2; ó 25/2004, de 26 de febrero, FJ 4) que el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE extiende la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege* al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, toda vez que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el término “legislación vigente” contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora. En el bien entendido que este Tribunal ha venido reconociendo una eficacia relativa o limitada a esta segunda garantía, en el sentido de permitir un mayor margen de actuación al poder reglamentario en la tipificación de ilícitos y sanciones administrativas, por razones que atañen en lo esencial al modelo constitucional de distribución de potestades públicas y al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en ciertas materias.

3. En relación con la primera de las garantías indicadas, que es en torno a la que gira el presente proceso constitucional de amparo, hemos señalado específicamente que contiene un doble mandato:

a) El primero, que es el de taxatividad, dirigido al legislador y al poder reglamentario, y “según el cual han de configurarse las leyes sancionadoras, llevando a cabo el ‘máximo esfuerzo posible’ (STC 62/1982) para garantizar la seguridad jurídica, es decir, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones” (STC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3). En este contexto, hemos precisado que “constituye doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos

jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada” (STC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3).

b) Contiene también un mandato para los aplicadores del Derecho. En efecto, la garantía de predeterminación normativa de los ilícitos y de las sanciones correspondientes tiene, según hemos dicho en las SSTC 120/1996, de 8 de julio, FJ 8, y 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 4, “como precipitado y complemento la de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se sitúan fuera de las fronteras que demarca la norma sancionadora”. En esa misma resolución, este Tribunal añadió que “como quiera que dicha frontera es, en mayor o menor medida, ineludiblemente borrosa — por razones ya de carácter abstracto de la norma, ya de la propia vaguedad y versatilidad del lenguaje—, el respeto del órgano administrativo sancionador al irrenunciable postulado del art. 25.1 CE deberá analizarse, más allá del canon de interdicción de la arbitrariedad, el error patente o la manifiesta irrazonabilidad, propio del derecho a la tutela judicial efectiva, con el prisma de la razonabilidad que imponen los principios de seguridad jurídica y de legitimidad de la configuración de los comportamientos ilícitos que son los que sustentan el principio de legalidad”.

Desde esta perspectiva, resulta elemento realmente esencial del principio de tipicidad, ligado indisolublemente con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria. En otros términos, el principio de tipicidad exige no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén suficientemente predeterminados, sino que impone la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma. Esta última obligación encuentra como excepción aquellos casos en los que, a pesar de no identificarse de manera expresa el fundamento legal de la sanción, el mismo resulta identificado de forma implícita e incontrovertida. En este orden de ideas, hemos subrayado recientemente en la STC 161/2003, de 15 de septiembre, que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora debe ser “la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su motivación [la impuesta por los arts. 54.1 a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común], identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción. Sólo así puede conocer el ciudadano en virtud de qué concretas normas con rango legal se le sanciona, sin que esté excluido, como acaba de exponerse, que una norma de rango reglamentario desarrolle o concrete el precepto o los preceptos legales a cuya identificación directa o razonablemente sencilla el sancionado tiene un derecho que se deriva del art. 25 CE” (FJ 3).

4. La aplicación de esta doctrina al caso enjuiciado permite apreciar la vulneración del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE), en su dimensión material, como comprobaremos a continuación:

a) Los órganos administrativos competentes del Ayuntamiento de Zaragoza imputaron a la ahora recurrente en amparo el hecho de “[N]o haber presentado, antes de

ser requerida por la Administración, los documentos necesarios para que la Administración tributaria municipal practicara la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, derivado de la compraventa de los locales ubicados en Zaragoza, C/ Moncasi nº 17-19, formalizada el 17 de octubre de 1997”. Este hecho fue incardinado por la corporación municipal referida en el apartado b) del art. 79 LGT, siendo confirmada la juridicidad de esa subsunción por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza. Este órgano judicial indica además que, incluso en caso de no ser aplicable al supuesto enjuiciado el tipo infractor previsto en dicho apartado b), “en cualquier caso se habría incurrido en la conducta del art. 79 a), al no haberse ingresado en el plazo establecido la cuota tributaria”.

Los referidos apartados del art. 79 LGT tipifican como infracciones graves las conductas de: 1) “Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley” [apartado a)]. Y 2) “No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación” [apartado b)].

La regulación de las infracciones tributarias efectuada en ambos apartados respeta indudablemente el principio de taxatividad, pues dichos tipos infractores están redactados de forma tal que, indudablemente, permiten prever, con el suficiente grado de seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.

Las incógnitas que deben ser despejadas a continuación no se refieren, por tanto, al respeto de la exigencia de predeterminación normativa por el legislador, sino a la determinación, en primer lugar, de si los aplicadores de la norma (la Administración al sancionar y el órgano judicial al fiscalizar el ejercicio concreto de la potestad sancionadora realizado por aquélla) se han situado dentro de las fronteras marcadas por las referidas normas sancionadoras, y más en concreto por el apartado b) del art. 79 LGT, que es el tipo en el que tanto la Administración como el órgano judicial han considerado subsumidos los hechos imputados a la recurrente. En el caso de que los aplicadores del Derecho hayan sobrepasado dichas fronteras, habrá que examinar, en segundo término, la corrección desde un punto de vista constitucional del razonamiento de la Sentencia impugnada en amparo de que, en cualquier caso, la conducta omisiva imputada a doña Carmen Calvo Lorea sería también subsumible en el apartado a) del art. 79 LGT.

b) La resolución de la primera de las cuestiones planteadas exige la previa aclaración de que no se discute aquí si la demandante de amparo está obligada a hacer frente a sus obligaciones tributarias relativas al pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en cuestión, que evidentemente lo está, como han justificado sobradamente tanto la Sentencia impugnada en amparo como la propia Administración municipal en la fase administrativa y durante la sustanciación del proceso contencioso-administrativo, y que la propia parte recurrente ha aceptado al pagar la deuda tributaria constatada en la correspondiente acta de inspección, suscrita de conformidad por dicha parte procesal. El problema jurídico suscitado se circunscribe exclusivamente a la comprobación de si la falta de presentación de los documentos necesarios para que la

Administración proceda a efectuar la liquidación del impuesto imputada a doña Carmen Calvo Lorea puede ser subsumida válidamente en un tipo infractor específico: el predeterminado en el apartado b) del art. 79 LGT.

La respuesta debe ser, indudablemente, negativa. En efecto, el tipo infractor regulado en el apartado b) del art. 79 LGT es aplicable a “aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”. Pues bien, la conducta omisiva de la recurrente ha tenido lugar en relación con un tributo que sí se exige por el procedimiento de autoliquidación. Y es que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos era exigible en el año 1997 mediante el referido procedimiento de autoliquidación, según disponía el ya entonces vigente art. 18 de la Ordenanza fiscal núm. 9, en su apartado 1: “Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar la correspondiente autoliquidación determinando la deuda tributaria según el modelo determinado por el Ayuntamiento, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente, así como la realización de la misma”. La consecuencia jurídica resulta evidente: en la medida en que la falta de presentación por la recurrente de los documentos necesarios para que la Administración liquide el impuesto no es subsumible en el tipo del apartado b) del art. 79 LGT, puesto que no concurre en dicho comportamiento omisivo un elemento objetivo esencial de dicho tipo administrativo (ya que, ciertamente, no estamos ante uno de “aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”), se ha producido una vulneración del principio de tipicidad en la esfera sancionadora. No constituye ningún obstáculo para llegar a la anterior conclusión la existencia de un desajuste temporal, alegado por la representación procesal de la Administración local, entre la exigencia del procedimiento de autoliquidación para hacer frente a las obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (establecida por la Ordenanza fiscal núm. 9 del Ayuntamiento de Zaragoza) y la falta de aprobación de los impresos para su práctica. Esta situación anómala es únicamente imputable a la Administración, no pudiendo en absoluto deparar una consecuencia desfavorable desde el punto de vista sancionador para los contribuyentes.

c) Una vez descartada la circunstancia de que la conducta omisiva de la ahora demandante de amparo pudiese ser subsumible en el tipo infractor administrativo previsto en el apartado b) del art. 79 LGT, tampoco puede admitirse la constitucionalidad de la argumentación *ex abundantia* del órgano judicial relativa a que, en todo caso, dicho comportamiento podría también ser sancionable, con el mismo resultado, aplicando el apartado a) del art. 79 LGT.

El principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él *ex novo* con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita. Resulta necesario subrayar, en este sentido, que en la fase administrativa (esto es, tanto durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador como en la propia resolución desestimatoria del recurso administrativo interpuesto por la ahora demandante

de amparo contra el acto sancionador), la propia Administración tributaria local rechazó expresamente la eventualidad de subsumir la conducta omisiva de doña Carmen Calvo Lorea en el tipo infractor regulado en el apartado a) del art. 79 LGT, optando de manera incontrovertible por incardinar tal comportamiento en el apartado b) del art. 79 LGT, exclusivamente.

En definitiva, la Sentencia impugnada, en cuanto sustenta y proporciona cobertura a la sanción impuesta por la Administración en un precepto diferente al aplicado por ésta, vulneró el principio de legalidad sancionadora garantizado en el art. 25.1 CE (SSTC 133/1999, de 15 de julio, FJ 3; 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2).

5. Los anteriores razonamientos permiten concluir que tanto las Resoluciones de 25 de agosto de 2000, del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, y de 29 de diciembre de 2000, del Jefe del Departamento de Hacienda y Economía de esa misma Administración municipal, como la Sentencia núm. 214/2001, de 14 de junio de 2001, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza, han lesionado el principio de legalidad sancionadora en su vertiente material —o lo que es lo mismo, el principio de tipicidad. Esta comprobación debe conducir al otorgamiento del amparo solicitado, declarando la nulidad de las referidas resoluciones administrativas y judicial, y haciéndose innecesario, por tanto, el examen de la queja relativa a la eventual vulneración del derecho a la presunción de inocencia formulada también por la parte recurrente en su demanda de amparo ante este Tribunal (STC 25/2002, de 11 de febrero, FJ 7, por todas).

## **F A L L O**

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

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por doña Carmen Calvo Lorea y, en consecuencia:

1º Reconocer su derecho a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

2º Declarar la nulidad de la Resolución de 25 de agosto de 2000, del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, de la Resolución de 29 de diciembre de 2000, del Jefe del Departamento de Hacienda y Economía de esta misma Administración municipal, y de la Sentencia núm. 214/2001, de 14 de junio de 2001, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a doce de septiembre de dos mil cinco.