

Reformatio in peius y reclamaciones económico-administrativas

Profesor Titular de Derecho Administrativo. Universidad de Santiago de Compostela

Eduardo Míguez Ben

1. Introducción

Motiva este comentario la reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y en concreto la reforma que allí se ha realizado del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, y la ocasión que ha desperdiciado el legislador para adaptar, entre otras, la normativa específica de las mal llamadas Reclamaciones Económico-Administrativas a la doctrina constitucional en materia de eliminación de obstáculos a la tutela judicial efectiva; y a lo que el propio legislador ha establecido con carácter general para las resoluciones administrativas resolutorias de los recursos administrativos. Me refiero a la *reformatio in peius*, al mantenimiento que de esta figura se observa en el Real Decreto Legislativo ahora reformado, al menos a través de fórmulas indirectas, cual es la de la san-

ción de un cinco por cien más en la deuda tributaria si el Tribunal –órgano administrativo, hay que resaltar– “apreciase temeridad o mala fe” en la conducta del recurrente al desestimar la reclamación interpuesta, y a la proscripción que la doctrina jurisprudencial y del Tribunal Constitucional ha hecho –a la luz del art. 24.1 de la Constitución– de los obstáculos al acceso a la tutela judicial efectiva. Y que el propio legislador, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LPC), ha incorporado en el art. 113, al prohibir que “en ningún caso pueda agravarse (la) situación inicial” del recurrente.

En efecto, en el Real Decreto Legislativo, ahora modificado, por el que se articula la Ley de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo se establece, en el título dedicado a la suspensión del acto impugnado, “Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, *más una sanción del 5 por 100 de aquella, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe*” (art. 22.4). Este artículo es reproducción literal de lo ya establecido con anterioridad, si bien antes con otra numeración (art.22.2)¹. Se sigue contemplando, pues, que el Tribunal Económico-Administrativo pueda imponer un recargo del 5% en la deuda tributaria. Esto constituye una fórmula indirecta –que dirían los Profs. García de Enterría-Fernández Rodríguez– de agravación de la posición del recurrente, con la intimidación que conlleva para quien pretenda recurrir una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa previa a la vía jurisdiccional y, como no, una injustificable limitación del derecho a los recursos administrativos y, lo que es más grave, del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24.1 de la Constitución, dado el carácter de presupuesto procesal que constituye hoy el agotamiento de la vía económico-administrativa.

Tras la entrada en vigor de la Constitución y su proclamación en el art. 24.1 del derecho a la tutela judicial efectiva, libertad de acceso al proceso y la consiguiente proscripción de la indefensión, resultaba unánime el rechazo a la figura de la *reformatio in peius*, tanto en la doctrina científica como en la doctrina jurisprudencial. Atrás parecía quedar una época en que la figura aún tenía detractores y defensores², si bien había más de los primeros que de los segundos³, y en la que la doctrina del Tri-

¹ También con la incorporación al texto de “artículo 58, apartado 2, letra b de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria”, en sustitución de la primitiva “artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977”, obligada por la redacción operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Debe tenerse en cuenta ya que el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria es aplicable en el ámbito de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Galicia en virtud de lo establecido en el art. 21.2 de la Ley 11/1992, de 7 de octubre, de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia (DOG del 14), en el que, y a propósito de los intereses de demora, se establece “El tipo de interés aplicable será el que corresponda en aplicación de lo dispuesto en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria”. Por otra parte debe señalarse que este tipo de interés es aplicable para todas las Comunidades Autónomas, según la doctrina sentada por el TC en su sentencia 14/ 1986, de 31 de enero (BOE de 5 de marzo).

² JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR “¿Crisis definitiva de la «*Reformatio in peius*»?”, en Revista de Administración Pública, 1973, n.º 72, págs. 129 y ss.; en el que señalaba “pesa un enfrentamiento irresoluble en torno a la interpretación que deba darse al artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo”, pág. 136.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, “Curso de Derecho Administrativo II”. Madrid, 1977, págs. 433 y ss., incluso basándose en los “textos constitucionales” del régimen político anterior; J. GONZÁLEZ PÉREZ “Los recursos administrativos y económico-administrativos”, 3ª ed., Madrid, 1975; F. Sainz Moreno, “La *Reformatio in peius* en materia de contrabando”, Revista de Administración

Pública, 1975, n.º 76, decía "la prohibición de la *reformatio in peius* es una exigencia impuesta por el derecho que a todos los españoles reconoce la Ley Orgánica del Estado del libre acceso a los Tribunales de Justicia", pág. 188.

⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ "el derecho de recurso tiene un carácter universal. Hay, en efecto, un principio de universalidad del derecho de recurso que resulta no sólo de los textos constitucionales (artículos 24 y 106 de la Constitución)...; la integridad de ese derecho fundamental resultaría gravemente amenazada si se admitiese con carácter general la posibilidad de empeorar la situación del recurrente...", en "Curso de Derecho Administrativo II", 2ª ed., Madrid, 1981, págs. 453 y ss.; si bien más adelante, y después de señalar que "la regla general es la prohibición de reformar in peius los actos administrativos objeto de un recurso...", añaden "Las excepciones a esta regla sólo pueden establecerse por Ley formal...", pág. 457.

Más tajante, J. González Pérez "La interdicción de la *reformatio in peius* deriva de los principios de seguridad jurídica y del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva...de modo que la *reformatio in peius* en cuanto puede, por temor a ver empeorada la propia situación como consecuencia del recurso, obstaculiza la impugnación en vía administrativa -presupuesto necesario para ejercer luego el derecho a la tutela jurisdiccional- debe ser rechazada por inconstitucional...Por ello no puede compartirse el criterio de la STS de 21 de abril de 1981, que estima admisible la *reformatio in peius* siempre que esté autorizada por norma con rango de Ley, pues tal Ley sería inconstitucional...", en "Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo", 2ª ed., Madrid, 1988, pág. 1017.

bunal Supremo también había contribuido meritoriamente interpretando de forma restrictiva el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Así, los principios constitucionales de seguridad jurídica -art. 9.3-, tutela judicial efectiva y proscripción de la indefensión -24.1-, parecían haber eliminado de nuestro ordenamiento la figura de la *reformatio in peius*. Por ello la doctrina la entendió enterrada⁴.

2. La *reformatio in peius* en la doctrina del TC y en la del TS

La doctrina del TC, desde la temprana Sentencia de 31-III-1981 (BOE de 14 de abril), en la que señaló

"el artículo 24.1 de la Constitución contiene un mandato implícito al legislador -y al intérprete- consistente en promover la defensa, en la medida de lo posible",

y posteriormente en las 50/1982 y 158/1987, en las que estableció que el artículo 24.1 comprende como derecho básico el de "libertad de acceso al proceso", es lo cierto que todos los pronunciamientos que he tenido ocasión de ver sobre la *reformatio in peius* lo han sido en el ámbito de los recursos contra decisiones judiciales, y han sido de tajante proscripción.

Cuando se le planteó, a propósito de la resolución judicial de primera o única instancia, dijo

"debe advertirse que, si bien el principio prohibitivo de la reforma peyorativa tiene relevancia constitucional... sin embargo su aplicación no es adecuada al presente caso, por cuanto dicho principio se ha construido en el ámbito de los recursos contra decisiones judiciales, y no es éste el supuesto en que no hallamos, resultando forzoso el traslado de la construcción constitucional sobre la *reformatio in peius* al caso de resolución judicial de primera o única instancia respecto a actos de particulares...", sin embargo estimó que existía violación del art. 24.1,

"porque la agravación de la sanción es realmente una medida disuasoria o paralizante del acceso a la Justicia, como lo es, en general, el empeoramiento de la situación del demandante como consecuencia de su propia acción impugnatoria..." (STC 206/1987, de 21 de diciembre).

En el ámbito de las resoluciones judiciales de segunda instancia señaló

"la *reformatio in peius* es una modalidad de incongruencia procesal producida en la segunda instancia, cuya prohibición se inserta en el derecho fundamental a la tutela judicial, al igual que ocurre con toda manifestación de ese vicio procesal, a tra-

vé de la interdicción de la indefensión consagrada en el art. 24.1 de la Constitución –ATC 701/1984 y STC 84/1985– y, en tal sentido, el caso aquí contemplado constituye, dentro del marco general de la incongruencia e indefensión, un supuesto típico de *reformatio in peius* que procede resolver de acuerdo con la doctrina que le es de especial aplicación.

Según esta doctrina, establecida en numerosas resoluciones de las que pueden servir de ejemplo, las SSTC 20/1982, 54/1985, 86/1986 y 115/1986, el núcleo esencial de la prohibición de la reforma peyorativa reside en la idea de que su vulneración se produce cuando la situación del recurrente se empeora a consecuencia exclusiva de su propio recurso y no a consecuencia de los recursos, directos o adhesivos, de la parte contraria o de alegaciones concurrentes e incidentales que hayan sido formuladas por ésta en condiciones que permitan reconocerles eficacia devolutiva.

En relación con el recurso ordinario de apelación civil, que es el caso aquí debatido, dicha prohibición es garantía procesal de que los pronunciamientos de la Sentencia apelada no impugnados por ninguno de los litigantes quedarán fuera de la función revisora del órgano judicial de segunda instancia, de tal forma que el apelante quedará a salvo de la posibilidad de que la Sentencia de apelación exceda de los términos en que formula su recurso y, en consecuencia, que éste no servirá de cauce para que los pronunciamientos de la Sentencia que le son favorales se revoquen en su perjuicio, al menos en los supuestos en que la contraparte se limita a pedir su confirmación.

Admitir la tesis contraria de que el Juez o Tribunal de apelación tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio del apelante, la Sentencia íntegramente aceptada por el apelado es tanto como autorizar que el recurrente pueda, en términos legalmente no previstos, ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo cual supone tanto como introducir en el sistema procesal de la apelación civil, regida por el principio dispositivo, un elemento disuasorio al ejercicio del derecho constitucional a los recursos establecidos en la ley, que es incompatible con la tutela judicial efectiva sin resultado de indefensión, que vienen obligados a prestar los órganos judiciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución" (STC 143/1988, de 12 de julio).

Doctrina ésta que parece plenamente trasladable, en lo que aquí nos interesa, al ámbito de los recursos administrativos en general y en particular a las Reclamaciones Económico-Administrativas en cuanto constituyen presupuesto procesal para la impugnación jurisdiccional de las resoluciones administrativas.

También en la STC 242/1988, de 19 de diciembre, y ahora en el ámbito penal, señaló

“Aunque, al margen de la disposición contenida en el artículo 902 de la LECR, la interdicción de la mencionada reforma peyorativa –que se produce cuando la condición jurídica del recurrente resulta empeorada como consecuencia exclusiva de su propio recurso– no aparece con carácter general en nuestro ordenamiento, y no figura explícitamente en el enunciado del artículo 24 de la Norma fundamental, tiene, no obstante, una indudable relevancia desde el punto de vista de los derechos fundamentales garantizados en dicho precepto, según ha tenido ocasión de reiterar este Tribunal desde sus SSTC 54/1985, de 18 de abril, y 84/1985, de 8 de julio.

Su dimensión constitucional deriva, en efecto, del derecho a la tutela judicial efectiva a través de las garantías implícitas en el régimen de los recursos y de la necesaria congruencia de la sentencia, que impide extender su pronunciamiento *extra petita*, esto es, más allá de las pretensiones formuladas en la apelación”.

En la Sentencia 120/1989, de 3 de julio,

“Este Tribunal ha tenido ocasión de afirmar en reiteradas ocasiones que la interdicción de la *reformatio in peius* o sea la situación que se produce cuando la condición jurídica de la parte recurrente resulta empeorada exclusivamente a consecuencia de su recurso, se encuentra amparada también en la prohibición de indefensión del artículo 24.1 de la Constitución. Lo decisivo al respecto es que el recurrente se vea perjudicado por su propio recurso, pero no se infringe este principio cuando la condición del recurrente se agrava en base a otras apelaciones planteadas de forma concurrente, o incluso incidental, que permitieron al recurrente oponerse y utilizar los medios de defensa que estimase oportunos.

La prohibición de la *reformatio in peius* se ha aplicado también analógicamente por este Tribunal al proceso civil, pues como ha dicho la STC 116/1988, aunque no exista previsión legal alguna de esa prohibición, también rige en ese proceso «la imposibilidad de alterar en su perjuicio la posición jurídica del apelante por efecto exclusivo de su recurso, como consecuencia del principio *tantum devolutum quantum appellatum*, y esa prohibición resulta constitucionalmente exigible en la medida que su desconocimiento comporte indefensión o pueda contravenir la necesaria congruencia que en el recurso ha de existir entre la pretensión impugnatoria y el correspondiente fallo de la Sentencia»

En igual sentido, y señalando que “su prohibición se inserta asimismo en el derecho fundamental a la tutela judicial a través de la interdicción de la indefensión consagrada en el art. 24.1 de la Constitución”, Sentencias 203/1989, de 4 de diciembre,

40/1990, de 12 de marzo, y últimamente en la Sentencia 120/1995, de 17 de julio, dijo

"Este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que la *reformatio in peius* constituye una modalidad de incongruencia procesal que tiene lugar cuando la decisión de un concreto medio de impugnación ocasiona un empeoramiento o agravamiento de la situación jurídica en que ha quedado el recurrente con la resolución impugnada, el cual, de esta forma, experimenta el efecto contrario al perseguido con el ejercicio del recurso -que no es otro que el de eliminar o aminorar el gravamen impuesto por la resolución objeto de impugnación- introduciéndose, así, un elemento disuasorio al ejercicio del derecho constitucional a los recursos establecidos en la ley, que es incompatible con la tutela judicial efectiva, sin resultado de indefensión, que vienen obligados a prestar los órganos judiciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 23.1 CE (por todas, STC 143/1988).

La prohibición de reforma peyorativa, en consecuencia, impide que los órganos judiciales, mediante una extralimitación en su actividad decisoria más allá de los concretos extremos de la resolución impugnada expresamente cuestionados por las partes litigantes, puedan ocasionar al recurrente la indefensión constitucionalmente proscrita por el artículo 24.1 CE (SSTC 15/1987, 91/1988, 242/1988, 279/1994)".

El Tribunal Supremo, por su parte, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, tampoco es dudoso en la proscripción de la *reformatio in peius* y aquí sí referidas a los recursos administrativos. Así, y por todas, en la Sentencia de 3-X-1986 (Ar 5660):

"existe una reforma en perjuicio del recurrente -en la resolución de un recurso de reposición- lo que es suficiente para que la nueva liquidación deba de ser declarada contraria al ordenamiento jurídico" (y señala en este sentido otras sentencias).

También en la sts de 30-IV-1988 (Ar. 3169), se señala

"se ha infringido el principio procedimental prohibitivo de la *reformatio in peius*... pues el sistema de reclamaciones y recursos está establecido en garantía de los administrados y no de la administración por razones de seguridad jurídica" (y cita varias sentencias en igual sentido).

Igualmente en la sts de 21-V-1988 (Ar. 3977) y referida a la *reformatio in peius* también en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas señala su rechazo, estableciendo

"En efecto, aun cuando el art. 169 de la Ley General Tributaria dice que «Las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidir las, en cualquier instancia, la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de la reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no plan-

teadas por los interesados, a quienes se les expondrán para que puedan formular alegaciones», y en el Texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, tras repetir la anterior fórmula en el apartado 1 de su art. 17 añade en el apartado 2 que «Si el órgano estima pertinente examinar y resolver... cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 15 días para que formulen alegaciones», precepto que repite el art. 44-4 del Reglamento y cuya infracción -de otro lado- determina la nulidad de actuaciones, según ha declarado la Sentencia de 5 de mayo de 1984 (R. 4593), sin perjuicio de que ocasionaría la indefensión que proscribe el art. 24.1 de la Constitución, es lo cierto que dicha facultad revisora ha de tener como límite la «*reformatio in peius*» toda vez que, de una parte, como dice la antes citada Sentencia de 14 de julio de 1982, en otro caso se cercenaría la facultad de impugnar los actos de gestión tributaria ante el riesgo de obtener una resolución más perjudicial -con lo que, además, se vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el citado art. 24 de la Constitución- y, de otro, ha de tenerse en cuenta que los Tribunales Económicos no son «órganos de gestión» sino de «resolución de reclamaciones», y que en este tipo de procedimientos no es la Administración quien impugna el acto sino quien muestra su conformidad con él. No es, por tanto, dable al Tribunal convertirse en órgano de gestión (lo que vulneraría el art. 90 de la Ley General Tributaria) y corregir el acto en beneficio de quien ha mostrado conformidad con su contenido. A mayor abundamiento, la Administración tras dictar el acto firme de gestión tributaria, no puede modificarlo sino a través de su declaración de lesividad, y el Tribunal Económico (como órgano de ella que es) sólo tiene facultad revisora dentro de la pretensión que le ha formulado el reclamante, ya que, en otro caso, aquélla podría volverse de sus propias decisiones sin necesidad de impugnarlas”

Con un razonamiento exhaustivo y muy esclarecedor la STS de 5-XII-1988 (Ar. 9767) señala también a propósito de la *reformatio in peius* en el ámbito de las Reclamaciones Económico-Administrativas,

“es manifiesto que según una moderna y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo, de la que son exponente sus Sentencias de 14 de julio de 1982 (R. 4749), 18 y 25 de abril y 31 de mayo de 1983 (R. 1965 y 2647), 17 de julio de 1987 (R. 5759) y 21 de mayo de 1988 (R. 3977), tal posibilidad de «*reformatio in peius*» ha de ser rechazada. A este respecto debe tenerse en cuenta que el art. 169 de la Ley General Tributaria dice que «Las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidir las, en cualquier instancia, la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de

la reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, a quienes se les expondrán para que puedan formular alegaciones», y el Texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, tras repetir la anterior prescripción en el apartado 1 de su art. 17, añade en el apartado 2... La pauta que fijan estas normas, ciertamente salva, en principio y en apariencia, el escollo que podría suponer el art. 24.1 de la Constitución, en cuanto proscribía la indefensión (a la que se daría lugar si la resolución se pronunciara respecto a cuestiones de las que el recurrente no ha tenido ocasión de defenderse) y la doctrina que, en su interpretación, ha sustentado el Tribunal Constitucional, entre otras, en su Sentencia de 12 de marzo de 1987. De esta forma, podría pensarse que si el Tribunal Económico se pronuncia sobre una cuestión no propuesta por el recurrente, pero respecto de la que ha sido oído por 15 días para alegaciones, no hay indefensión y, por consecuencia, la resolución económica puede dar lugar a la *«reformatio in peius»*. Pero no es así. La doctrina de este Tribunal Supremo ha ido más allá y niega, incluso en el supuesto de que el reclamante haya sido oído respecto a la nueva ocasión, que pueda producirse la *«reformatio in peius»*. Tal rechazo descansa en dos principios fundamentales: de un lado, la limitación que el riesgo de obtener una resolución más perjudicial, significa para las facultades de recurrir en la vía administrativa y, derivada de tal limitación, la restricción que se opera en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el propio art. 24 de la Constitución. De otra parte, es evidente que los tribunales económicos no son «órganos de gestión» sino de «resolución de reclamaciones»... De ahí que el Tribunal Económico puede, en efecto, como dice el art. 169 de la Ley General Tributaria, el art. 17 del Texto articulado de 5 de julio de 1980 y el art. 44-3 del Reglamento de Procedimiento, revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, incluso las no planteadas por los interesados si se les concede un plazo de 15 días para alegaciones, pero de tal revisión no puede resolver en términos más perjudiciales para el reclamante que los contenidos en el acto de gestión tributaria o resolución inferior, únicamente por el impugnadas”.

También en la STS de 3-VI-1993 (Ar. 4372) se dice

“inaceptable y repudiada *«Reformatio in peius»* consistente en la situación que se produce cuando la condición jurídica del recurrente resulta empeorada a consecuencia exclusivamente de su recurso”;

añadiéndose en la STS de 13-XII-93 (Ar. 10065)

“la reforma peyorativa consiste en la situación que se produce cuando la posición jurídica de la parte procedimental que interpone el recurso resulta empeorada exclusivamente como consecuencia de su recurso, es decir, sin que medie impugnación directa o incidental de la contraparte y sin que el empeoramiento sea debido a poderes de actuación de oficio del órgano admi-

nistrativo (poderes que, por lo ya analizado, no ostentaba el Ayuntamiento en el caso presente); pues bien, la prohibición de la *reformatio in peius*, aún no estando expresamente constitucionalizada en el art. 24 de la CE, debe considerarse una exigencia también en el procedimiento administrativo, de modo que la violación de tal prohibición adquiere relevancia constitucional y es encuadrable en la interdicción de indefensión del art. 24.1 precitado; se entiende, así, que es la impugnación del acuerdo la que opera la nueva investidura competencial del órgano administrativo y la que determina la posibilidad de que éste desarrolle los poderes que tiene atribuidos, con la limitación determinada por la pretensión de la parte y a salvo de los poderes legalmente ejercitables ex officio; admitir que el órgano decisor del recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio del recurrente, el acuerdo impugnado sería tanto como autorizar que éste pueda ser penalizado por el hecho mismo de la interposición de su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasorio del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos que no contempla el ordenamiento administrativo".

El repudio, pues, del Tribunal Supremo, en concreto en el ámbito de las Reclamaciones Económico-administrativas, no puede ser más elocuente.

3. La *reformatio in peius* tras la Ley 30/1992

En este ambiente doctrinal y jurisprudencial tan contundente en el rechazo de la *reformatio in peius*, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –tan criticada y criticable en otros aspectos– proscribió, al menos directamente, tanto para la resolución final del procedimiento administrativo como para la resolución del recurso administrativo, la *reformatio in peius*. Así, en su art. 89, al hablar del contenido de la resolución administrativa, establece "2. En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, **sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial** y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede"⁵, y el artículo 113, al regular la resolución del recurso administrativo, establece "3. El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, **sin que en ningún caso**

⁵ Esta última previsión, unida a la ampliación de los supuestos de nulidad de pleno derecho contemplados en el artículo 62 –frente al anterior artículo 47 de la LPA–, y de los supuestos de revisión de actos anulables del artículo 103, ahora ampliados a la infracción grave de disposiciones reglamentarias –así como la injustificable supresión del carácter vinculante del preceptivo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma–, sin duda mantienen en manos de la Administración muchas posibilidades de reforma.

pueda agravarse su situación inicial". Pocas veces se habrá producido, pues, una ósmosis tan perfecta entre doctrina científica, jurisprudencial y legislador, y ello a pesar de todos los defectos criticables y ya denunciados en el proceso de elaboración de esta ley⁶.

Así, en los estudios sobre "La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", dirigidos por J. Leguina Villa y M. Sánchez Morón⁷, se dice "El artículo 89.2 -y ésta es también una novedad- establece, expresamente, la prohibición de *reformatio in peius* en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado... La prohibición de *reformatio in peius* que la LPA no recogía expresamente, aunque la doctrina la entendió implícitamente en el artículo 119, se establece ahora con carácter general, como manifestación del principio de congruencia..." (A. Menéndez Rexach); "Como ya estimaba la generalidad de la doctrina y una jurisprudencia muy consolidada, es inadmisibles la *reformatio in peius* en vía de recurso administrativo. Esta última regla se recoge ahora en el texto de la Ley..." (M. Sánchez Morón).

También en "Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)", estudios coordinados por B. Pendas García⁸, se señala "en todo caso deberá mantenerse incólume el principio de proscripción de la *reformatio in peius* que, por si alguna duda existiera, se contempla expresamente tanto en el número 2 del artículo 89 -relativo al contenido de la resolución-, como en el último inciso del número 3 del artículo 113 -referente a la resolución de los recursos administrativos-, ambos de la L.A.P., por virtud de los cuales en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del interesado, a salvo y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede" (M. Taboas Bentanachs); "El legislador de 1992 para garantizar el principio de congruencia procesal y la prohibición de la *reformatio in peius* ha añadido que la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial (art. 113.3 in fine). La interdicción de la *reformatio in peius* era ya una tónica unánime en la jurisprudencia..." (A. Arozamena Laso).

Por su parte, en "Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", editada por el Ministerio de Justicia y Ministerio de la Presidencia⁹, se dice "el precepto

⁶ E. GARCÍA DE ENTERRÍA "Un punto de vista sobre la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común", en Revista de Administración Pública, n.º 130, 1993, págs. 205 y ss.

⁷ Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 252 y ss. y 338, respectivamente.

⁸ Ed. Praxis, Barcelona, 1993, págs. 586 y 728 respectivamente.

⁹ Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y Presidencia del Gobierno -Boletín Oficial del Estado-. Madrid, 1993, págs. 725 y ss.

prohíbe –se refiere al apartado 3º del artículo 113– la *reformatio in peius* en materia de recursos administrativos acogiendo la jurisprudencia postconstitucional claramente contraria a la admisión de la *reformatio in peius* en nuestro derecho..., el precepto recoge la doctrina jurisprudencial y cierra el ciclo iniciado con su antecesor el artículo 119 de la LPA 1958 prohibiendo la *reformatio in peius*...”.

J. González Pérez y F. González Navarro en “Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 20 de noviembre)”¹⁰, señalan “La interdicción de la *reformatio in peius* deriva de los principios de seguridad jurídica y del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva...”.

En “Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992 de 26 de noviembre)”¹¹, se dice “No cabe ya la *reformatio in peius*, especialmente prohibida por el apartado 3 del artículo 113 al exigir, siempre, la congruencia de la resolución con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial. La situación inicial del recurrente se convierte, por tanto, en límite a la potestad innovativa del órgano administrativo encargado de resolver” (J. M. Álvarez Cienfuegos).

R. Parada en “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudios, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)”¹², dice “La prohibición de la *reformatio in peius* no estaba en la Ley de Procedimiento Administrativo anterior, pero una sólida jurisprudencia... había impuesto la regla prohibitiva que ahora recoge la Ley”.

F. Garrido Fallá y J.M. Fernández Pastrana en “Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)”¹³, señalan: “Importante es también que se establezcan explícitamente dos reglas para la resolución expresa de los recursos: a) la de congruencia con las pretensiones (“peticiones” dice incorrectamente la ley) formuladas por el recurrente, y b) la de prohibición de *reformatio in peius* (“sin que, en ningún caso, pueda gravarse su situación inicial”, determina el art. 113,3), garantía que no recogía explícitamente la LPA”.

A. Hernández del Castillo en “Aproximación a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”¹⁴ indica “el verdadero espíritu de este precepto es desterrar de una vez por todas del ordena-

¹⁰ Ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 1139.

¹¹ Ed. Libros Jurídicos Carperi, Madrid, 1993, págs. 345 y ss.

¹² Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 370.

¹³ Ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 232.

¹⁴ Ed. Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 186.

miento administrativo la "*reformatio in peius*", y ello porque si el recurso administrativo persigue la garantía del administrado, esta finalidad desaparecería si en el ejercicio de su derecho de recurso el administrado se coartase por la posibilidad de una resolución que agravase su situación inicial; y en segundo lugar, porque admitirla supondría ampliar ilegítimamente la facultad revisora de la Administración Pública, que podría ejercitarla al margen de la Ley, aparte de que si en vía jurisdiccional no está permitida ¿por qué admitirla en la vía administrativa?."

También muchos repararon ya en aquel momento en alguno de los graves errores de la ley (y antes del proyecto de ley) que concernían al objeto de este estudio. Me refiero a dejar al margen de la ley las mal llamadas Reclamaciones Económico-Administrativas¹⁵. En efecto, la Ley 30/1992, primero en su art. 107.4 "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por la legislación específica", y después en su disposición adicional quinta establece "Procedimientos administrativos en materia tributaria... 2 La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

Así, se señalaba "se rebaja a «subsidiaridad» la eficacia del procedimiento administrativo común respecto de las regulaciones de los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos... Esta *rebaja*, que sitúa la eficacia de la nueva Ley en el mismo plano que la Ley de 1958 respecto de los Organismos Autónomos y la Administración Local, supone ya el contrasentido de hacer de los institutos del procedimiento común elementos subsidiarios de los procedimientos específicos o concretos que, justamente, aquellos deberían reconducir a un mínimo institucional común. Se infringe aquí, pues, la función constitucional misma del procedimiento administrativo común, incurriéndose, por ello, en inconstitucionalidad, pero, además, se crea un pésimo ejemplo o modelo –en el momento mismo de la primera determinación legal del procedimiento administrativo común–, tanto para el legislador estatal mismo en sentido estricto, como también para el legislador autonómico. Nace el procedimiento administrativo común, así, con una gran debilidad, de suerte que no puede pronosticarsele mucho éxito en la disciplina de los referidos legisladores"¹⁶.

Para otros, simplemente se señalaba la remisión que se hacía a la Ley General Tributaria y se añadía en lo que aquí nos in-

¹⁵ A destacar ahora que ya E. García de Enterría había llamado la atención cuando se trataba de un simple proyecto de ley. Así en "Algunas reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", en Revista Española de Derecho Administrativo, n.º 75, de 1992, págs. 325 y ss., señalaba "Juzgo un error seguir manteniendo la remisión al Ministerio de Hacienda del Régimen de las Reclamaciones Económico-Administrativas... Entiendo, pues, que debe regularse en la Ley esta reclamación...".

¹⁶ L. PAREJO ALFONSO en "Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", en J. Leguina y M. Sánchez Morón (dirs), "La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 32.

teresa "remite la revisión de actos tributarios en vía administrativa a lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones de desarrollo. En este caso se omite toda referencia al carácter supletorio de la Ley 30/1992..."¹⁷.

Por su parte, J. González Pérez y F. González Navarro señalaban: "viene de lejos la tendencia de la administración financiera a sostener su propia especificidad dentro del conjunto de la actuación administrativa. Pero lo que no es de recibo es pretender que lo financiero exige privar de garantías a los ciudadanos frente al poder público, que de esto es en definitiva de lo que se trata cuando se invoca la sacrosanta especialidad fiscal. Por este camino puede llegarse a cualquier parte, menos a constituir un Estado de derecho... Lo que la LRJPA dice, y carece de toda justificación, es...", y transcriben la disposición adicional quinta¹⁸.

L. Cosculluela Montaner decía "son discutibles... las exclusiones del ámbito de aplicación directa de la Ley de los procedimientos administrativos en materia tributaria que se remiten a su normativa específica, por la Disposición Adicional quinta de la Ley y sólo subsidiariamente (en términos de la ley) les será de aplicación la ley... Se trata una vez más de procedimientos especiales, que no tienen porque recogerse en la Ley de procedimiento común, y respecto de los que la ley, para mayor claridad decide mencionarlos, pero limitándose a señalar que efectivamente tienen tal carácter y cual es su normativa..."¹⁹.

R. Parada por su parte apuntaba "Mayor alcance tiene la exclusión de la materia tributaria por virtud de la Disposición Adicional Quinta que remite a su normativa específica y, subsidiariamente, impone la aplicación de la Ley 30/1992 como norma reguladora de los procedimientos de gestión tributaria... Sin embargo, la revisión de los actos dictados en materia de vía administrativa no se rige, ni siquiera subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley, sino que son de aplicación directa y única los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria que establecen un régimen todavía menos garantizador de los derechos de los ciudadanos"²⁰.

Por su parte, en "Aproximación a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común" se reproduce literalmente lo ya señalado en otra obra anterior²¹.

¹⁷ J.A. MORILLO-VELARDE DEL PESO en "Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común...", op. cit, t.II, pág. 139.

¹⁸ Obra citada, págs. 125 y ss.

¹⁹ En "Comentario sistemático...", obra citada, pág. 37.

²⁰ Obra citada, pág.s. 52-53.

²¹ Me refiero a "Estudios y Comentarios sobre la...", editada por el Ministerio de Justicia y Ministerio de la Presidencia. Sin duda la autoría en ambos de J.A. MORILLO-VELARDE DEL PESO, sobre la disposición adicional quinta, explica dicha coincidencia.

4. La *Reformatio in peius* en las Reclamaciones Económico-Administrativas

4.1. La Administración Tributaria como *potentior persona* en la Jurisprudencia del TC.

La "rebaja" que señalaba alguno que significaba la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992²², ya ha dado sus frutos ahora con la Ley 25/95, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y de la Ley 39/1980 por la que se articulan las bases del Procedimiento Económico-Administrativo. Y así no sólo se mantiene la fórmula indirecta de *reformatio in peius*, que constituye la amenaza del incremento en un 5% de la deuda tributaria "si el Tribunal (sic) apreciare temeridad o mala fe", al resolver la reclamación Económica-Administrativa (art. 22.4 del Real Decreto Legislativo por el que se articulan las bases del Procedimiento Económico-Administrativo en su nueva redacción), sino que además pervive el sistema específico de revisión de actos en vía administrativa distinto al contemplado en la Ley 30/1992. Así, y empezando por los supuestos de nulidad de pleno derecho, no se incorporan los supuestos de nulidad de pleno derecho que hace el legislador de la Ley 30/1992 en el artículo 62, como si la especificidad de la Hacienda Pública justificase una tipificación distinta; el dictamen del Consejo de Estado es preceptivo pero no vinculante; la revisión de los actos anulables que infrinjan manifiestamente la ley, pero no una disposición reglamentaria, etc. etc.

Sin duda alguna –y siempre a nuestro juicio– en esta postura del legislador en materia de la Hacienda Pública, antes y ahora, ha influido no sólo la inercia legislativa, sino también la doctrina del Tribunal Constitucional, sobre todo la sentada a propósito del Recurso por inconstitucionalidad de la anterior reforma de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y también en las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y que plasmó en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional n.º 76/1990, de 26 de abril (BOE de 7 de mayo).

En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional examina, entre otras, la adecuación a la Constitución del artículo 58.2 b) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (cuya adecuación se había planteado por las dos cuestiones de inconstitucionalidad), que, a propósito de las partidas que componen la deuda tributaria, quedaba redactado así "El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente

²² L. PAREJO ALFONSO en la obra ya citada.

el día que comience el devengo de aquél, *incrementado en un 25 por cien*, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente²³. Las cuestiones de inconstitucionalidad se habían planteado porque este artículo podría conculcar los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, pues "la finalidad del interés legal es resarcir al Estado del coste o perjuicio financiero que supone el retraso en el pago. Establecido dicho coste por Ley en el interés legal, sin perjuicio de su adecuación anual en la Ley de Presupuestos, hay que preguntarse si el acreedor a una devolución de la Administración no sufre el mismo perjuicio financiero y, en cambio, en virtud de esta regulación obtiene un trato desfavorable en materia de intereses. Dicho trato es, a juicio de la Sala, discriminatorio, pues aquí se trata de restablecer el equilibrio de la relación tributaria, roto por la falta de pago en tiempo de la deuda, por lo que carece de justificación, y pudiera conculcar los artículos 14 y 31 de la Constitución", según se decía en la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Territorial de Valencia²⁴. Y también porque "Esta regulación está en contradicción con los artículos 14 y 25.1 de la Constitución. La prestación de intereses de demora es, por su propia esencia, una reparación de los perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, y su finalidad es únicamente resarcir ese perjuicio patrimonial. Pero la naturaleza esencial de los intereses de demora se «adultera» cuando se utiliza con fin distinto, como en la presente regulación ocurre, puesto que el fin disuasorio que supone el incremento del interés legal en un 25 por cien transforma el interés de demora en una sanción. Además la Sala reproduce, con cita expresa, los argumentos expuestos en relación con el artículo 58.2 b) de la LGT en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia. En suma, se produce una desigualdad de trato entre Administración (art. 58.2 b) de la LGT) y administrado (art. 155.1) en la fijación de la cuantía de los mencionados intereses que podría vulnerar el principio de igualdad (art. 14 de la Constitución). Por otra parte, en tanto los intereses de demora regulados en la norma cuestionada no persiguen el equilibrio económico de la relación tributaria, sólo por la falta de pago de la deuda, sino imponer una sanción adicional, puede venir transgredido el artículo 25.1 de la Constitución, porque esa «sanción» con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada"²⁵, según el planteamiento que hace en su Auto la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

²³ Antes de la Reforma, este artículo de la Ley General Tributaria señalaba "El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación", según la redacción dada por el Decreto-Ley 6/74, de 27 de noviembre, de Medidas coyunturales de política económica.

Nuevamente señalamos que este artículo es también aplicable en el ámbito de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Galicia, en virtud de lo establecido en el art. 21.2 de la Ley 11/1992, de 7 de octubre, de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia (DOG del 14).

²⁴ Del 8 de los antecedentes de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

²⁵ Del 14 de los antecedentes de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

El Pleno del Tribunal Constitucional va a desestimar las cuestiones de inconstitucionalidad. Tras hacer un canto y una exaltación del artículo 31.1 de la Constitución afirma ya inicialmente

“Para los ciudadanos *este deber constitucional* implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al mantenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y enorme interés público *justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*”²⁶.

A lo anterior habría que objetar, como ya se ha hecho, que

“sin que exista un solo precepto constitucional en que racionalmente quepa fundar derogación o minoración alguna de derechos o garantías individuales, sólo porque el poder público ante el que hayan de ejercitarse sea la administración tributaria”²⁷.

Más adelante el TC pasa a señalar, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

a) Respecto a la posible lesión del principio de igualdad, y tras señalar cuales son sus rasgos esenciales, establece

“no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los artículos 58.2 b) y 155.1 de la LGT... No cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara... esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

El Abogado del Estado destaca en este mismo sentido que la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquella, ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones. De otro lado, la fijación de un bajo interés de demora, muy distanciado del valor real del dinero en el mercado, tendría sin duda un efecto inducido en numerosos casos que podría proporcionar retrasos en el pago de la deuda tributaria para obtener un beneficio patrimonial, en clara discriminación respecto a los ciudadanos que cumplen puntualmente con sus obligaciones tributarias. En conclusión, los

²⁶ Del fundamento de derecho 3.

²⁷ L. SÁNCHEZ SERRANO “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, en *Impuestos I*, 1992, págs. 236 y ss., en el que se realiza una muy lúcida crítica a esta sentencia, si bien centrada en el fundamento de derecho tercero.

artículos 58.2.b) y 155.1 de la LGT no contemplan supuestos de hecho iguales, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración que devuelve lo indebidamente cobrado.

La clave de la diferenciación normativa –el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en los intereses de demora– se halla, como se ha visto, en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés del mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Y no parece que se pueda dudar del carácter objetivo y de la razonabilidad de preservar aquel interés público. El que, en cambio, cuando es el contribuyente el acreedor frente a la Hacienda, el interés sea el legal –sin incremento del 25 por 100– tiene otra justificación: tratar de compensar el perjuicio que para dicho contribuyente, a título individual, le ha causado la no disposición de una cantidad de dinero realmente no debido a la Administración. Un supuesto éste que, por muy frecuente que pueda ser, nunca lo será en la magnitud numérica y cuantitativa del anterior. En este segundo caso, el legislador trata sólo de compensar o reparar, a través de la determinación de un módulo objetivo, la producción de un perjuicio sufrido en la esfera patrimonial de un particular, perjuicio cuya producción no puede decirse que haya sido deliberadamente buscada por la Administración. En el primer caso, por el contrario, el legislador trata de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse.

Por último, no sólo los supuestos de hecho que se comparan no son homogéneos ni resulta injustificada o arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, sino que la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada respecto de las consecuencias a que se llega. En este sentido, el artículo 58.2.b) de la LGT introduce un incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca uno diferente. No puede razonablemente sostenerse que ese incremento porcentual sobre el interés legal resulte desproporcionado, dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero. Es por ello constitucionalmente legítimo que el legislador pueda adoptar una medida como la que ahora enjuiciamos que persigue un progresivo acercamiento a dicha realidad financiera, sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso, ya que

en definitiva el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera los habitualmente aplicables en las relaciones entre particulares"²⁸;

b) Por lo que se refiere a la posible infracción del art. 25.1 de la Constitución, el TC señala

"B) Las consideraciones anteriores obligan a rechazar también la pretendida infracción del artículo 25.1 de la Constitución. Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en *disuadir* a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución"²⁹.

Creo, sinceramente, que después de la doctrina de esta sentencia los ciudadanos con relación a la Hacienda Pública han dejado de ser tales o lo son pero discriminados³⁰, porque el principio de igualdad, trasladado al ámbito tributario, resulta tan *sui generis* que aparecerá como irreconocible para aquéllos, al menos frente a tan "*potentior persona*".

Pero lo que interesa ahora es resaltar que este recargo del interés legal del dinero, *incrementado en un 25%*, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, y que al Tribunal Constitucional no le parece "desproporcionado, dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero... Es por ello constitucionalmente legítimo que el legislador pueda adoptar una medida... que persigue un progresivo acercamiento a dicha realidad financiera... sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso" al legislador de todos los años –Ley de Presupuestos Generales anuales– obviamente tampoco se lo ha parecido, al menos hasta 1989; posteriormente parece que sí³¹.

²⁸ Del fundamento de derecho 9.A.

²⁹ Del fundamento de derecho 9B.

³⁰ Sobre esta Sentencia el artículo ya citado de L. Sánchez Serrano "Los españoles ¿súbditos fiscales?".

³¹ Así, para el año 1986, el interés legal del dinero se fijó en el 10'50%, y el interés de demora en el interés legal incrementado en un 25 % (Disposición adicional duodécima de la Ley 46/85, por la que se aprueban los Presupuestos del Estado para 1986). Para el año 1987, el interés legal se fijó en el 9'5%, y el interés de demora en el 12% (Disposición adicional decimoviena de la Ley 21/86, por la que se aprueban los Presupuestos del Estado para 1987). Para el año 1988, el interés legal del dinero fue el 9%, y el interés de demora el 11'50% (Disposición adicional cuarta de la Ley 33/87, por la que se aprueban los Presupuestos Generales para 1988). Para el año 1989, el interés legal del dinero fue el 9%, y el interés de demora fue el 11% (Disposición adicional tercera de la Ley 37/88, que aprueba los Presupuestos Generales para 1989). Para el año 90, el interés legal del dinero fue el 10%, y el interés de demora el 12% (Disposición adicional quinta de la Ley 4/90, que aprueba los Presupuestos Generales para 1990). Para el año 1991, el interés legal del dinero fue el 10%, y el interés de demora el 12% (Disposición adicional segunda de la Ley 31/90, que aprueba los Presupuestos Generales para 1991). Para el año 1992, el interés legal del dinero fue también del 10%, y el interés de demora del 12% (Disposición adicional séptima de la Ley 31/91, que aprobó los Presupuestos Generales para 1992). Para el año 1993, el interés legal del dinero fue el 10%,

4.2. *La Reformatio in peius en las Reclamaciones administrativas hoy*

y el interés de demora el 12% (Disposición adicional novena de la Ley 39/1992, por la que se aprobaron los Presupuestos Generales para 1993). Para el año 1994 el interés legal del dinero fue el 9%, y el interés de demora el 11% (Disposición adicional decimonovena de la Ley 21/93, por la que se aprobaron los Presupuestos Generales para 1994). Para el año 1995, el interés legal del dinero fue el 9%, y el interés de demora el 11% (Disposición adicional duodécima de la Ley 41/1994, por la que se aprobaron los Presupuestos Generales para 1995). Para el año 1996, el interés legal del dinero es el 9%, y el interés de demora el 11% (Disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera). Para el año 1997, el interés legal del dinero es el 7,5%, y el interés de demora el 9,5% (Disposición adicional undécima de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para 1997).

Si el interés de demora así fijado e incrementado es "proporcionado... dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero..."—según palabras del TC— ¿a qué mercado financiero se refiere el TC?, o mejor ¿a qué mercado financiero privilegiado se dirige el interés básico del Banco de España?

³² En la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, se establecía "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10% de la deuda tributaria".

Pero volviendo al objeto de nuestro estudio, lo que interesa resaltar es que a ese interés legal incrementado en el 25%, o en el que fije anualmente la Ley de Presupuestos, *debe añadirse el 5% si el "Tribunal" —órgano administrativo— "apreciase temeridad o mala fe"*. Y lo anterior que en cuanto al incremento del 25% no le parece "desproporcionado, injustificado, arbitrario ni discriminatorio al TC", ¿no será, sin embargo, suficientemente disuasorio para el contribuyente que pretendiese recurrir? Creemos que sí. Y entonces ¿queda así plenamente garantizado el derecho fundamental a la tutela judicial que reconoce el 24.1 de la Constitución? A nuestro juicio, rotundamente no. ¿Y sumados las anteriores cantidades y visto también el art. 155.1 de la Ley General Tributaria, se puede sostener a la luz del art. 14 de la Constitución —ubicado en la cabecera del Capítulo II— que no atenta al principio de igualdad? A nuestro juicio sí. ¿Que es razonable y proporcionado nuestro ordenamiento jurídico tributario? A nuestro juicio tampoco. Rotundamente no. Sin embargo, para el TC parece que sí.

En efecto, así lo corrobora en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, (BOE de 14 de diciembre), también del Pleno, en la que se desestiman varias cuestiones de inconstitucionalidad promovidas por otros tantos Tribunales Superiores de Justicia (Valencia, Cantabria, Cataluña y Galicia), y ahora a propósito de la posible vulneración de los arts. 14, 24, 25 y 31.1 de la Constitución por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria³², que establece un recargo de un 10% por impago dentro de plazo, prescindiendo "de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación.... El referido artículo 61.2 de la Ley General Tributaria genera un trato desigual e injusto para los administrados, no sólo contrario al principio de igualdad, sino también respecto del artículo 31.3 CE, defensor legal de una mejor justicia distributiva, ante el perjuicio económico que se causa al deudor en lo que excede la estricta finalidad indemnizatoria. Tampoco se prevén los criterios a emplear para determinar la capacidad económica del contribuyente a este respecto, sin que pueda acudirse al manido factor disuasorio del impago de las cuotas tributarias, pues sería muy diferente el grado de aflicción sobre los contribuyentes morosos al aplicar el mínimo del 10 por 100 si las circunstancias económicas de estos son muy desiguales", según uno de los Autos de planteamiento de la cuestión. Pues bien, de esta Sentencia quiero destacar en este momento, no la

doctrina referida al caso concreto -que obviamente excede del contenido de este trabajo-, sino lo que creo tiene relevancia a los efectos del entendimiento del principio de igualdad en el ámbito tributario. Y en este sentido hay que destacar que el TC, en pleno, sigue manteniendo íntegramente la doctrina ya expuesta en la anterior 76/1990, y a la que constantemente se remite. Y ahora, en este caso concreto, para salvar la objeción de atentar contra el principio de igualdad que derivaría del art. 61.2 de la LGT (en cuanto el retraso en el pago de pocos días la traducción del recargo del 10 por 100 en la deuda tributaria en términos de interés anual resultarían tipos de interés claramente apartados de los habituales en el mercado, manifiestamente usurarios), el TC la salva de la siguiente manera

“Sin embargo, esta traducción del recargo resulta inadecuada, pues, como subraya el Abogado del Estado, desconoce la verdadera naturaleza de la medida prevista por el art. 61.2 LGT. En efecto, como hemos señalado en anteriores fundamentos, lo que establece el art. 61.2 LGT, a pesar de su defectuosa redacción, no es propiamente un interés de demora, sino un recargo sobre la cuota tributaria para un supuesto específico, recargo este que, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una finalidad puramente disuasoria y coercitiva. No cabe establecer, pues, un juicio de proporcionalidad, en los términos pretendidos por las cuestiones planteadas, entre dos tipos de medidas con finalidades tan dispares y aplicadas a supuestos de hecho tan disímiles entre sí. O dicho en otros términos, la muy superior cuantía del recargo respecto del interés de demora pasivo de la Administración tributaria resulta proporcionada en atención a la diversidad de funciones que cumplen ambas medidas, por lo que tampoco en este aspecto se vulnera el principio de igualdad” (del fundamento de derecho séptimo *in fine*)³³.

5. Conclusión

He tratado de exponer la pervivencia de una medida indirecta de *reformatio in peius* en las reclamaciones económico-administrativas, cual es la amenaza que pende sobre los recurrentes cuando el Tribunal económico-administrativo aprecie temeridad o mala fe en el recurrente, y que puede suponer un 5% más en el importe de la deuda tributaria para aquellos que consideren que la deuda liquidada no se ajusta a derecho. Pervivencia que el legislador mantiene en 1995, tras más de 2 años de la entrada en vigor de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Co-

³³ Con posterioridad a esta Sentencia del TC, se han producido la 171/1995, de 21 de noviembre (BOE de 28 de diciembre), 198/95, de 21 de diciembre (BOE de 24 de enero de 1996), y 44/1996, de 14 de marzo (BOE de 17 de abril), que reiteran igual doctrina. Debe resaltarse, sin embargo, que ya en la Sentencia 164/95 existe un voto particular, suscrito por dos Magistrados, en el que “sin afectar al fallo o parte dispositiva”, se añade “podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respecto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias”, voto particular que se reitera en las posteriores sentencias (198/95 y 44/96).

³⁴ Por todos, últimamente y resumiendo la doctrina científica y jurisprudencial al respecto, C. CHECA GONZÁLEZ “Las reclamaciones económico-administrativas (Análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal)”. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 98 y ss.; antes, una apretada síntesis jurisprudencial en VÍCTOR-RAFAEL RIVAS CARRERAS, “La *reformatio in peius* en el Derecho Administrativo”, Ed. Tecnos, Madrid, 1991.

³⁵ En concreto, y en lo que aquí interesa, en la Ley de 31 de diciembre de 1881 por la que se dictan las bases a que ha de ajustarse toda reclamación de parte en el ramo de Hacienda (conocida como Ley Camacho, por el a la sazón Ministro de Hacienda -Gaceta de 1 de enero de 1882-), establecía en su base 17 “Aun cuando al presentarse cual-

quiera reclamación se viese notoriamente su improcedencia, se tramitará; pero en este caso, al dictarse la providencia condenatoria de primera instancia podrá imponerse al reclamante una pena que no exceda del 10 por 100 del importe de lo reclamado...".

³⁶ Real Decreto-Ley de 29 de julio de 1924, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Gaceta de 31 de julio y 1 de agosto); arts. 20, 92 (En las reclamaciones de segunda instancia, el Tribunal Central, si desestimare la totalidad de las alegaciones del reclamante y apreciare además temeridad en la apelación, podrá imponer al interesado, por vía de costas, un recargo que no exceda del 50 por 100 de la penalidad en que hubiese incurrido"), y art. 108 ("Cuando dicha resolución -de recurso de nulidad- desestime el recurso y el Tribunal central estimase que hubo temeridad por la parte al promoverlo, podrá imponer a ésta, por vía de costas, un recargo de un 5 a un 10 por 100 de la cuantía de la reclamación...").

³⁷ Art. 169 de la Ley General Tributaria; arts. 17, 22.4 y 35.2 del Texto Articulado de la Ley de Bases 39/1980, aprobado por Real Decreto Legislativo 2793/1980, de 12 de diciembre, de Procedimiento Económico-Administrativo; y art. 40 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones económico-administrativas (BOE de 23 de marzo); Real Decreto al que se remite el Decreto 34/1997, de 20 de febrero, por el que se regula la organización, las competencias, la composición y el funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG de 5 de marzo).

mún, que ha proscrito definitivamente la figura de la *reformatio in peius* (arts. 89.2 y 113.3), y que se explica : a) por la «rebaja» que el propio legislador en 1992 ha hecho al dejar al margen las reclamaciones económico-administrativas (107.4) y, en general, la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria (Disposición Adicional Quinta); b) Por la benevolente interpretación del Tribunal Constitucional a las últimas reformas de la Ley General Tributaria y, en concreto, a la supervaloración del art. 31.1 CE.; y c) Porque, al fin, tampoco representa tanto -pensará el legislador- un 5% más en la deuda tributaria, admitidos unos determinados incrementos en el interés legal del dinero y la existencia de unos recargos atemporales para estas deudas; d) En fin, tampoco doctrinalmente ha merecido el tema aquí examinado mayor atención³⁴, en un procedimiento de recurso en el que la *reformatio in peius* surge³⁵, se desarrolla³⁶ y llega a nuestros días³⁷.

Adenda

Concluido este trabajo ha aparecido publicado el Proyecto de Ley sobre **Derechos y garantías de los contribuyentes** (B.O.C.G.; Congreso de los Diputados, VI Legislatura; serie, Proyectos de Ley, n.º 28, de 3 de febrero de 1997). Y en él resalta, por lo que se refiere al contenido de este trabajo, la equiparación que se hace del contribuyente con la Hacienda Pública a efectos del tipo de interés a percibir por los ingresos indebidos o por las devoluciones que procedan.

Así, se establece en su artículo 2.b "Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2 c (sic) -sin duda debe referirse a la letra b- de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto".

Y en la disposición final primera, y a propósito de la modificación puntual de la Ley General Tributaria, y en concreto en lo que aquí interesa, el artículo 155, apartado 1, queda redactado de la siguiente manera "1. Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándosele el interés de demora".

Como se ve al autor del Proyecto de Ley sí le parece que los artículos 58.2 b) y 155.1 de la Ley General Tributaria, en la re-

dación dada por el legislador de la Ley 10/1985, de 26 de abril, no resultan muy acordes con el artículo 14 de nuestra Constitución; al igual que ya ocurriera antes con los Tribunales que plantearon la cuestión de inconstitucionalidad y que concluyó en la Sentencia n.º 76/1990, de 26 de abril, que el supremo intérprete de la Constitución entendió como plenamente ajustados a la misma, y, en consecuencia, “ni injustificada o arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, sino que la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada” (STC 76/1990).

Bienvenida sea, pues, la proyectada reforma legislativa.

También debe dejarse constancia –aunque resulte un tema colateral a este estudio– del avance que representa para los derechos del contribuyente el que en este Proyecto de Ley se reconozca el “Derecho a ser reembolsado, en la forma prevista en la ley, del coste de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme” (art. 2.c); derecho que ya había sido reconocido por alguna Sentencia del Tribunal Supremo (entre otras la de 18-III-95, Ar 2501).

Por último, debe lamentarse que no se aproveche ahora la ocasión, con motivo de este proyecto de ley, para suprimir el inciso del artículo 22.4 del Real Proyecto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, en el que se señala “más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en los que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe”; inciso motivo de este trabajo.

Esperemos que en la tramitación parlamentaria de este Proyecto de Ley se atienda y contemple esta deseable desaparición normativa; sin duda, el contribuyente quedará más garantizado en el ejercicio de sus derechos. 