

La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa

Joan-Francesc Pont Clemente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

Miembro de la AEDAF

Resumen

Se analiza el problema de la suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa, así como las consecuencias que la solución del mismo pueda tener sobre la exigibilidad de intereses suspensivos por el tiempo de duración del proceso ante la jurisdicción. La tesis defendida parte del estudio de la influencia determinante en la materia de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, por lo que la cuestión no puede circunscribirse a la interpretación de la legislación ordinaria posterior a 1998, sino de las exigencias de justicia que movieron con anterioridad a los tribunales y que alumbraron las reformas del mencionado año 1998 y de 2003. La tesis defendida es que, ordinariamente, los Tribunales de Justicia deben conceder la suspensión sin garantía de las sanciones, salvo supuestos excepcionales que merezcan la adopción de una medida cautelar. En el mismo sentido, ha de entenderse que la potestad para condenar al pago de intereses corresponde exclusivamente a los Tribunales y que la Hacienda Pública no puede liquidarlos si no existe resolución expresa contenida en la sentencia que ejecuta.

Palabras clave

Derecho sancionador tributario, ejecutividad de las sanciones, sanción automática, inexigibilidad ordinaria de intereses, tutela judicial efectiva, presunción de inocencia.

Abstract

The paper analyzes the problem of the suspension of tax sanctions during discussion of the matter in Court and the consequences of the obtained solution on the enforceability of interests by the duration of the proceeding before the Court. The argument put forward in the study gives a lot of importance to the decisive influence in the matter of the constitutional principles, so the question cannot remain restricted to the interpretation of the ordinary legislation issued after 1998, but it must take into account the demands of justice were expressed before the courts and that lit up the reforms of that year 1998 and 2003. The argument put forward is that, ordinarily, the Courts of Justice should grant a suspension without guarantee of the sanctions; unless exceptional circumstances that warrant the adoption of an interim measure. In the same sense, it is understood that the power to order payment of interest is solely for Courts and that the Treasury cannot liquidate them if no specific resolution is contained in the Case ruling.

Keywords

tax penal law, enforceability of sanctions, automatic suspension, ordinary unenforceability of interests, effective remedy, presumption of innocence.

Sumario

1. Antecedentes.
2. Planteamiento del problema.
3. Fundamentos para la sedicente suspensión.
4. El criterio del TSJ de Cataluña desde 2005.
5. La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
6. El problema de la exigencia de intereses sobre las sanciones.
7. Conclusiones.

1. Antecedentes

Mucho antes de la reforma de la LGT de 1998 y de la aprobación de la vigente LGT en 2003, era perfectamente posible, de la exégesis del artículo 24.1 de la Constitución, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, colegir que el principio general de ejecutividad de los actos administrativos sancionadores había de entenderse sustituido por el de suspensión automática o cuasi automática de los actos objeto de recurso, salvo ciertas excepciones fundadas en la presencia de un interés público cualificado que pudiera resultar lesionado, cabalmente, por la suspensión. Este criterio es el que, en definitiva, se reflejó en el artículo 7º de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, y no debería concebirse racionalmente su falta de generalización a los demás supuestos, porque en todos ellos está presente, en suma, un derecho fundamental: el derecho a la tutela judicial efectiva.

No obstante, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional no dibujaban, salvo algunas excepciones, una línea recta en el sentido apuntado, manteniendo una posición ambigua en relación con la ejecutividad y el derecho a la tutela judicial.

Desde el inicio de su actividad, el Tribunal Constitucional prestó su atención al tema de la ejecutividad de los actos sancionadores. Así, en el auto de 13 de octubre de 1980 destacaba que el recurso hubiera podido ... *plantear el problema de la inmediata ejecutividad de las sanciones administrativas antes de que hayan alcanzado firmeza los actos que las hayan impuesto y antes que sobre las mismas se haya podido proseguir un debido proceso legal con todas sus garantías, así como la cuestión relativa a la ejecución de la sanción, cuando no se apliquen las medidas de suspensión, puede constituir un obstáculo que de hecho prive al sancionado de su derecho a la tutela efectiva en relación con el artículo 24 de la Constitución.*

Sobre la base de esta declaración, y de otras posteriores, pareció que se habían establecido los fundamentos para una reinterpretación de los preceptos relativos a la suspensión y a la decisión ejecutoria de los actos administrativos, determinando un régimen específico de suspensión o eficacia demorada para los actos sancionadores, y un régimen general en que el principio habría de inclinarse en favor de la suspensión y no de la ejecutividad.

Empero, el Tribunal, con la sentencia de 6 de junio de 1984, reintegró la situación a un plano de ambigüedad, porque, de un lado, pareció condenar la restrictiva aplicación de la suspensión, pero, por otro lado, desautorizó la tesis de que el artículo 24 de la Constitución impusiera la inejecutividad de los actos sancionadores, como regla general.

En suma, para lo que aquí interesa, del examen de la jurisprudencia constitucional de los años ochenta y noventa se desprende que existía un criterio, más o menos generalizado, sobre las exigencias del principio de tutela judicial efectiva, que llevaba a considerar que, para que fuera plena y auténtica, real y sin traba alguna, el acto administrativo sancionador no podía ejecutarse antes de su firmeza judicial. Con ello, admitía, por tanto, la posibilidad de que la ejecución de las sanciones administrativas, antes de su firmeza, pudiera constituir un obstáculo que de hecho privara al sancionado de su derecho a la tutela efectiva, pero condicionado a su apreciación en cada caso.

Existía un criterio, más o menos generalizado, sobre las exigencias del principio de tutela judicial efectiva, que llevaba a considerar que, para que fuera plena y auténtica, real y sin traba alguna, el acto administrativo sancionador no podía ejecutarse antes de su firmeza judicial

Por su parte, el Tribunal Supremo reflejó, hasta cierto punto, las vacilaciones descritas de los pronunciamientos del Constitucional, manteniendo un criterio fluctuante en relación con las exigencias y el alcance del artículo 24 de la Constitución, aunque ha de reconocerse que estableció las bases para replantear la ordenación legal de la suspensión de los actos sancionadores, orientándose hacia un régimen específico de suspensión de dichos actos.

Así, en el auto de 20 de junio de 1985, se razonaba que la prerrogativa de la decisión ejecutoria debía reinterpretarse porque lo reclamaba *...la exigencia del artículo 24 de la Constitución de que la tutela sea efectiva, es decir, plena y real o hipostática, no meramente hipotética, por lo que si el acto impugnado se ejecuta antes de ser firme, la tutela es meramente ilusoria, ya no es real, y si posteriormente el acto impugnado y subjetivo se revoca, y la sanción se deja sin efecto, se producen perjuicios al recurrente de imposible o difícil reparación, al menos moral y personalmente (...)* no parece resultar razonable jurídicamente que la sanción disciplinaria, y confirmada por una sentencia que no es firme, sea inmediatamente ejecutoria.

Sin embargo, no puede dejar de señalarse la existencia de una orientación coetánea, de signo contrario, presente, entre otros, en el auto de 5 de diciembre de 1988, del cual se desprendía el siguiente posicionamiento: *La última doctrina tanto del Tribunal Constitucional como de este Tribunal Supremo tras analizar la jurisprudencia anterior, ha llegado a la conclusión de que ni la suspensión provisional ni la ejecución de las sanciones disciplinarias vulneran el artículo 24 CE, ya que el principio de la ejecutividad de los actos administrativos no ha desaparecido, sino que se contiene dentro del principio de eficacia del artículo 103 CE porque salvaguarda los intereses generales, que son bienes constitucionalmente protegidos, y que la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE no impone la suspensión de la ejecutividad, pues la tutela judicial efectiva ya se garantiza con el control judicial de dicha ejecutividad permitiendo su*

suspensión, pues no cabe acentuar el interés privado sobre el público cuando ambos están en conflicto, salvo el caso de que la Ley elimine de modo expreso la ejecutividad de los actos sancionadores. Por tanto, hay que entender que la ejecutividad de las sanciones, pese a la pendencia del recurso contencioso-administrativo contra ellas, continúa siendo la regla general.

No parecía del todo acertado este planteamiento del Tribunal, porque, si bien podía decirse que la ejecutividad inmediata, no vulneraba, en términos generales, el derecho a la tutela judicial efectiva, cuando se trata de la imposición de sanciones o, de la parte de la deuda consistente en una sanción [en el Derecho tributario anterior a 1998, aunque la confusión se mantenga hoy cuando, tras finalizar la vía administrativa, se pretende tratar la sanción como simple deuda], la cuestión es radicalmente distinta, porque en este caso entran en juego todos los principios del orden penal, y, en este sentido, la firmeza del acto se erige como requisito imprescindible para su ejecución. El *ius puniendi* del Estado debe ser ejercido, o, al menos controlado efectivamente, por el Poder Judicial; y este principio se pone en duda cuando al contribuyente se le deniega la suspensión o, para evitar los perjuicios derivados del pago de la sanción se ve constreñido a garantizar la cuantía de una sanción que no ha sido todavía impuesta por el Poder Judicial. Parecía evidente a un sector de la doctrina ya entonces que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias debía producirse automáticamente en todos los casos hasta tanto no se hubiera pronunciado un Juez, supuesta la primacía de los Tribunales en orden a la resolución de los litigios o la imposición de las sanciones.

Es decir, el principio de división de poderes reserva al poder sancionador de la Administración un papel complementario, auxiliar y subordinado respecto de los órganos del Poder Judicial, que ostentan las principales facultades en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado. Este carácter subordinado implica, en todo caso, la posibilidad de recurrir la sanción administrativa ante los Tribunales de Justicia. Sin que tal posibilidad, protegida por el artículo 24 de la Constitución, pueda verse anulada en la práctica ni por la ejecutividad del acto sancionador, ni por la exigencia de pago previo, y ni siquiera de garantía previa muy gravosa o de difícil prestación para el sancionado. De este modo, el artículo 24 de la Constitución que salvaguarda, entre otros, los derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, constituye una importante limitación de la ejecución inmediata de los actos administrativos sancionadores, en la medida en que puede generar indefensión si no se matiza este privilegio tradicionalmente aceptado por los Tribunales y presente sólo de forma implícita en la Constitución.

En efecto, el derecho a la presunción de inocencia propugna que toda persona acusada de una infracción se reputa inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada y la sentencia haya adquirido firmeza. La presunción de inocencia representa, en palabras del Tribunal Supremo, por su contenido, una insoslayable garantía procesal que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad criminal de cualquier persona durante el desarrollo del proceso por estimarse que no es culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria al gozar, entre tanto, de una presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad. También la jurisprudencia se ha manifestado sobre este principio en relación con los ilícitos tributarios y así, ya en la sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de abril de 1982 se declaraba que *el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos.*

La sanción tributaria presupone para su aplicación una conducta punible y culpable, que debe ser probada y declarada por medio de la sentencia correspondiente, ya que la inocencia se presume mientras no se demuestre la culpabilidad por el órgano competente para establecerla, lo que conviene repetir que impide la ejecución anticipada del acto sancionador impugnado, pues si así no fuera, se transgrediría, sin duda, esa presunción, convirtiendo en certeza lo que aún no se ha probado. Otra cosa es que la culpabilidad pueda ser, incluso, por simple negligencia, pero, en cualquier caso, exige ser probada. Únicamente con la firmeza del acto, la culpabilidad queda definitivamente consolidada, y sólo en ese momento, y no antes, procede legítimamente la ejecución del acto sancionador.

El principio de división de poderes reserva al poder sancionador de la Administración un papel complementario, auxiliar y subordinado respecto de los órganos del Poder Judicial, que ostentan las principales facultades en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado

Así lo entendió, tempranamente, durante el primer decenio democrático, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1986, en la que se afirmaba que *la potestad ejecutoria en el ámbito sancionador, de naturaleza materialmente penal, tiene su límite más exigente en otra presunción, la presunción de inocencia configurada también constitucionalmente que impide la ejecutividad inmediata sin haberse agotado todas las instancias y, por tanto, mientras no se hubiera resuelto el recurso correspondiente*. En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1986, en la que se reconocía que *por carecer el acto administrativo del requisito de firmeza, su ejecución vulnera el citado precepto constitucional*, refiriéndose al artículo 24.2.

Por tanto, la ejecutividad puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que la interposición de un recurso administrativo o de uno judicial ha de generar una especie de *latencia* de la sanción. En efecto, para no entender infringido el principio *nulla poena sine iudicio* es forzoso aceptar la inejecutividad o, al menos, el carácter automático de la suspensión con motivo de la interposición de cualquier tipo de recurso, pues de lo contrario seguiría vigente la contradicción de que la ejecución de las penas impuestas por los jueces y tribunales se suspende por la simple interposición de los recursos procedentes y que ese mismo efecto garantizador no se produce cuando la potestad punitiva del Estado actúa a través de las autoridades o funcionarios administrativos, cuya independencia y objetividad es presumidamente menor que la de los jueces, y que, además, sancionan a través de procedimientos con menores garantías¹.

En definitiva, el fondo de la cuestión está en que, tanto en la época que analizamos como hoy, sigue pesando la concepción dual del poder punitivo del Estado que separa de forma inadmisibles a efectos de las garantías procesales la sanción penal de la administrativa para soslayar los principios garantizadores que

1 Cfr. PARADA, RAMÓN: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 413.

inspiran la aplicación de cualquier manifestación de Derecho punitivo. Esta concepción no es de recibo desde la entrada en vigor de la Constitución, sin necesidad de esperar a la reforma de la LGT de 1998, porque no había razón que justificara la burla de las garantías exigidas por el Estado de Derecho, pues no pueden estimarse de rango superior los bienes jurídicos que protegen las sanciones administrativas a otros bienes que ofrecen importancia fundamental para la vida comunitaria y que son, por tanto, objeto de protección penal. Ciertamente no se comprende ni ayer ni hoy que se den más garantías de defensa a los que atentan contra la vida, la libertad o la integridad de las personas que a quienes lo hacen contra bienes jurídicos de menor rango, como son los que tutela la potestad sancionadora de la Administración, jugando allí la presunción de inocencia hasta que se agota el último recurso judicial, mientras que en el segundo se lleve a cabo la ejecución de las sanciones cuando restan una o dos instancias judiciales por pronunciarse. Si la razón de esta disparidad está en que la actividad administrativa no puede subordinarse al paso lento de los Tribunales de Justicia, será esto último lo que hay que corregir, pero sin transgredir el fundamental principio *nulla poena sine iudicio*, que exige el agotamiento de todas las instancias judiciales, la total firmeza del acto sancionador, antes de proceder a su ejecución².

Acerdatamente, el Tribunal Supremo reconoció en el auto de 15 de abril de 1988, entre otros, que *con carácter general, hay que entender que los fines que se persiguen con la imposición de una sanción, sean de expiación o de prevención -general o especial- o de ambos conjuntamente, no implican, salvo supuestos especiales, una exigencia de ejecución inmediata. En tal sentido los perjuicios económicos aquí alegados, son suficientes para justificar la suspensión, o que es claro que la ejecución siempre servirá de castigo para el sancionado y de ejemplo para quienes pudieran ser tentados a cometer infracción igual a la castigada, pero tales efectos se producen no sólo si la sanción se ejecuta cuando sea firme en la vía administrativa, sino también si se espera a su firmeza judicial*³.

Consecuencia de los pronunciamientos judiciales, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, primero y la Ley General Tributaria, más tarde, reconocieron, aunque con mayor fortuna la primera, la inejecutividad de las sanciones hasta tanto no fuesen firmes en la vía administrativa. No es baladí reafirmar que las reformas legislativas de 1992, 1998 y 2003 hallan sus raíces en la jurisprudencia y en la doctrina emanadas de la influencia de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico.

2. Planteamiento del problema

De acuerdo con el artículo 212.3 de la LGT, *la interposición en tiempo y forma de un recurso o una reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

- a. La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
2. No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

2 Cfr. PARADA, RAMÓN: *Op. cit.*, pág. 414.

3 El mismo criterio se sostiene en los autos del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1988, 28 de marzo de 1989 y 1 de marzo de 1990.

Asimismo, los artículos 224.1 y 233.1 de la LGT establecen que si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

Finalmente, el artículo 233.8 señala lo que sigue:

Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

Queda claro que en el ámbito administrativo la interposición de recursos contra las sanciones impuestas por la Administración tributaria comporta la automática suspensión de las mismas, sin necesidad de aportar garantía alguna, consolidándose así la regla introducida por el artículo 35 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998.

El mismo criterio se venía sosteniendo por los Tribunales de Justicia cuando las sanciones tributarias eran objeto de un recurso contencioso-administrativo, de forma que se mantenía la suspensión automática sin garantías durante toda la fase jurisdiccional. Esta interpretación era perfectamente congruente con la evolución de nuestro Derecho en la materia, crecientemente garantista, como se ha descrito sucintamente en los antecedentes. Sin embargo, sendas sentencias del Tribunal Supremo truncaron durante el año judicial 2004-05 el criterio de la suspensión automática reiteradamente defendido por Jueces y Tribunales.

En efecto, las sentencias de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005, formularon nuevos pronunciamientos acerca de la suspensión automática de las sanciones tributarias impugnadas en vía contencioso-administrativa, fijando una doctrina que no ha estado en absoluto exenta de polémica.

Así, en la sentencia de 7 de marzo de 2005 se sostienen las siguientes conclusiones:

- a. *La suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa puede mantenerse en la vía contencioso-administrativa, con una serie de requisitos procedimentales complementarios –como son, al amparo del artículo 233.8 de la LGT, que el interesado comunique*

Sigue pesando la concepción dual del poder punitivo del Estado que separa de forma inadmisibile a efectos de las garantías procesales la sanción penal de la administrativa para soslayar los principios garantizadores que inspiran la aplicación de cualquier manifestación de Derecho punitivo

a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo-, hasta que el órgano jurisdiccional, en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime que es la pertinente.

- b. Pese a que en otras sentencias de este mismo Tribunal se ha propugnado una tesis según la cual las sanciones deben quedar suspendidas de forma automática hasta que no haya pronunciamiento jurisdiccional sobre su validez u oportunidad, tal criterio ha sido superado ya por lo declarado al respecto en la sentencia de la Sección Segunda de 5 de octubre de 2004, en la que se ha tomado en consideración no sólo la propia hermenéutica de los preceptos que venimos comentando sino, en especial, la derivada de lo establecido en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva LGT. Concluyendo que de los citados preceptos se deriva que no se está ante un supuesto inicial de inejecutividad de la sanción tributaria, que determina que, mientras que el órgano jurisdiccional, en la sentencia del recurso contencioso-administrativo, o en otra resolución que lo ultime, no decida sobre la virtualidad o no de la infracción imputada y de la sanción impuesta, no será factible, sin necesidad de caución, la ejecución de la misma, sino ante un caso, por imperativo legal, de suspensión de la ejecutividad –propia, esta última, inicialmente, de todo acto administrativo- de la sanción, hasta un determinado momento procesal o procedimental, como es, no el de la sentencia o resolución semejante de la Sala jurisdiccional, sino el del auto o resolución que la misma adopte, en base a su innata potestad cautelar, y de acuerdo con los criterios previstos en los artículos actualmente vigentes en la LJCA 29/1998, en la pieza separada de suspensión del recurso contencioso-administrativo.
- c. Lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa, es decir, que ésta se agote, y no la firmeza en el sentido de exigir que culmine el oportuno recurso jurisdiccional. En consecuencia, no hay razones técnico-jurídicas para poder mantener el criterio que la suspensión de la ejecución de la sanción sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso-administrativa, hasta la finalización de la misma.

En suma, para el Tribunal Supremo la suspensión sin garantías que se aplicó en la vía administrativa se extiende hasta que el órgano jurisdiccional decida en pieza separada sobre la suspensión, pero no necesariamente hasta el momento en que haya resolución definitiva del recurso contencioso. Será el juez quien decida, de acuerdo con el artículo 130 de la LJCA, si concede o no la suspensión sin garantías de la sanción.

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 se argumenta además que:

- a. El tenor literal del artículo 35 de la Ley 1/1998 –vigente en la fecha de autos- impide cuestionar su aplicación a la vía administrativa o económico-administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito que le es ajeno, pues se circunscribe a las mencionadas vías y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta.
- b. En consecuencia, conforme al mencionado artículo 35, las sanciones, en cuanto definitivas en la vía administrativa, podían ser ejecutadas, salvo que, en la vía contencioso-administrativa, fuera acordada su suspensión con arreglo a las disposiciones específicas de la LJCA.

De cuanto se ha glosado hasta ahora, resalta con claridad que durante la vía administrativa los actos administrativos tributarios de carácter sancionador han de considerarse automáticamente suspendidos

por la interposición de cualquier recurso –incluso hasta que un tribunal jurisdiccional se pronuncie sobre el tema en la pieza de suspensión, si se ha hecho el anuncio del recurso contencioso a la Administración competente- y que por el tiempo transcurrido no podrán exigirse intereses de demora. El problema se ha planteado y se plantea todavía en la actualidad a la hora de discernir sobre la suspensión en sede jurisdiccional y, como consecuencia, sobre la exigibilidad de intereses suspensivos durante el proceso.

En el ámbito administrativo la interposición de recursos contra las sanciones impuestas por la Administración tributaria comporta la automática suspensión de las mismas, sin necesidad de aportar garantía alguna

3. Fundamentos para la sedicente suspensión

El artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, aceptó por vez primera en sede tributaria que la ejecución de las sanciones quedara automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma de los correspondientes recursos o reclamaciones, sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. De modo similar regula el artículo 212.3 de la LGT la suspensión de las sanciones, según se ha visto.

Pese al juicio positivo que merecen ambos preceptos, no puede dejar de reiterarse la impropiedad de la fórmula empleada por el legislador tributario al establecer la *suspensión automática* de las sanciones tributarias en lugar de reconocer abiertamente la inejecutividad de las mismas, como se hizo por el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para las sanciones administrativas en general.

Lo cierto es que, como he descrito en los antecedentes, de conformidad con el derecho a la tutela cautelar, derivado del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución, las sanciones administrativas, incluidas las tributarias, no pueden ejecutarse hasta que se haya puesto término a la vía administrativa. Y no siendo ejecutivas, nada hay que suspender. Es por esa razón que no es preciso solicitar la suspensión ni aportar garantías mientras dure la vía administrativa, del mismo modo que, como advierte el artículo 212.3 de la LGT, las sanciones no devengan intereses hasta dicho fin⁴.

4 Como he advertido en el párrafo anterior, la inejecutividad de las sanciones tributarias puede sostenerse con base en la propia Ley 30/1992. En este sentido, la SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 1994 y 22 de abril de 1995, en las que se afirma: *La Exposición de Motivos de la Ley dice que el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a "los principios del procedimiento sancionador", en cuyo ámbito se enmarca el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 que dispone que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger un principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso de la tributaria.*

De hecho, la regulación jurídica de la suspensión de las sanciones resulta de la consideración de los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, de acuerdo con los cuales la autotutela ejecutiva de la Administración debe excepcionarse cuando se trate de actos sancionatorios. El principio de presunción de inocencia impide que una sanción sea exigible o ejecutada mientras el pronunciamiento de la Administración no sea firme o definitivo. Este postulado se basa esencialmente en que no es suficiente para destruir la presunción de inocencia el criterio manifestado por la Administración al imponer la sanción, porque obedece al criterio de un funcionario y porque la acusación, esto es la Administración, no ha demostrado todavía en un proceso contradictorio la culpabilidad del sujeto. Esto es lo que lleva indefectiblemente a sostener que la inejecutividad se prolonga en tanto no se resuelva el recurso contencioso-administrativo⁵.

Al no entenderse así las cosas, el legislador ha provocado la confusión y ha propiciado, en parte, el grave desacierto de determinados pronunciamientos del Tribunal Supremo, que se sustentan en el carácter ejecutivo de los actos administrativos⁶. Ciertamente, aunque la suspensión automática, en su configuración actual, produce los mismos efectos que la inejecutividad, no es por entero lo mismo, precisamente porque la suspensión, por automática que sea, requiere la previa ejecutividad. Ello no obstante, está claro que es la imposibilidad de exigir o ejecutar las sanciones lo que funda la imposición legal de la suspensión.

Desde otro punto de vista, aun si se admite que corresponde al juez de lo contencioso-administrativo acordar o no la suspensión de la sanción, con o sin garantías, conforme a los criterios establecidos en el artículo 130 de la LJCA, también puede sostenerse con carácter general la necesidad de conceder la suspensión sin garantías. Según el mencionado artículo 130:

3. *Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso.*
4. *La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de terceros que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada.*

Del precepto transcrito se desprende que la suspensión debe acordarse previa ponderación de los intereses públicos y privados en juego y que podrá denegarse sólo si puede producir grave perturbación de los intereses generales⁷. Ocurre, sin embargo, que el legislador ha hecho esa ponderación, a la que ha de atenderse el órgano jurisdiccional, y, por tanto, tratándose de sanciones la suspensión ha de otorgarse cuando sea solicitada por los interesados. Los preceptos de la LJCA no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de

5 La presunción de inocencia es incompatible con la ejecución de una sanción mientras el juez definitivo de la misma no decide sobre ella.

6 En la sentencia de 7 de marzo de 2005, por ejemplo, el Tribunal Supremo alude al carácter ejecutivo de *todo acto administrativo*, sin hacer constar la salvedad de los sancionatorios.

7 Y precisamente, el propio Tribunal Supremo ha reconocido –como he señalado en los antecedentes– que *con carácter general hay que entender que los fines que se persiguen con la imposición de una sanción (...) no implican, salvo supuestos especiales, una exigencia de ejecución inmediata* [Autos ya citados del Tribunal Supremo de 15 de abril y de 22 de diciembre de 1988, 28 de marzo de 1989 y 1 de marzo de 1990, entre otros].

la situación del administrado en la vía previa. Si el juez de lo contencioso exige garantías para suspender la sanción quiebra el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional un plus de exigencias con respecto a lo requerido en vía administrativa⁸.

Se trata, con ello, de propugnar la recepción en la vía contencioso-administrativa de las garantías reconocidas a los interesados en la vía administrativa, de modo que la interpretación del artículo 130 se acomode a los cambios y principios generales que van imponiéndose en el ordenamiento jurídico tributario. No parece aceptable, en efecto, que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en la vía administrativa. En la valoración de los

distintos intereses en conflicto que la LJCA impone a los jueces para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar la ponderación realizada legalmente para la suspensión en vía administrativa, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. Y no resulta aceptable que la garantía reconocida a los contribuyentes –la suspensión automática de la sanción, sin necesidad de prestar caución- deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo esto, sino merecedora de una menor protección para el administrado⁹.

Ésta es la razón profunda por la que, la línea seguida por el Tribunal Supremo en esta materia ha sido aplicar el mismo criterio a la vía contenciosa que el de la vía económico-administrativa, lo que equivale a extender hasta la sentencia judicial que ponga fin al proceso la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias¹⁰.

No obstante, las sentencias comentadas del Tribunal Supremo de los años 2004 y 2005 entendieron, al dar un giro al criterio sostenido hasta entonces, que la frase *hasta que sean firmes en vía administrativa* ha de interpretarse en el sentido de *hasta que hayan causado estado en dicha vía*, y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo, o bien, como máximo hasta que se adopte en la vía contenciosa, la pertinente resolución sobre la suspensión solicitada en la oportuna pieza separada.

Frente a tales argumentos, algunos de los magistrados del Alto Tribunal defendieron, en su voto particular,

Durante la vía
administrativa los actos
administrativos tributarios
de carácter sancionador
han de considerarse
automáticamente
suspendidos por la
interposición de cualquier
recurso y que por el
tiempo transcurrido no
podrán exigirse intereses
de demora

8 Voto particular del Magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero en la SSTS de 5 de octubre de 2004 y 7 de marzo de 2005.

9 Vid. Voto particular defendido por el Magistrado Ricardo Enríquez Sancho en la STS de 7 de marzo de 2005.

10 En esta línea las SSTS de 6 de octubre de 1998, 18 de septiembre de 2001, 29 de enero de 2003 y 5 de febrero de 2004.

la idea contraria, afirmando que la mencionada frase de la LGT equivale a que no quepa contra la sanción recurso ordinario, sea administrativo o judicial. Además, del análisis del artículo 233.8 de la LGT ha de concluirse que el término *decisión judicial* ha de interpretarse referido a la sentencia final del proceso judicial y no sólo al auto de suspensión¹¹. Es decir, cuando la LGT establece en su artículo 233.8 que *“tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial”*, está indicando que la suspensión sin garantías dura todo el tiempo que se tarde en decidir de manera definitiva sobre el fondo del asunto, sin que se limite su eficacia hasta el momento en que el órgano judicial adopte su resolución acerca de la suspensión como está previsto para los actos tributarios no sancionadores.

La misma opinión venía arbitrándose hasta entonces en las decisiones del propio Tribunal Supremo, en cuya sentencia de 29 de enero de 2003, entre otras, había mantenido todavía que *la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución judicial, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender.*

En resumen, durante las décadas de 1980 y de 1990, así como en el inicio de la presente, la doctrina y la jurisprudencia fueron construyendo la tesis de la inexecutividad de las sanciones sobre sólidas bases fundamentadas en los principios comunes del Derecho sancionador, recibidos en sede administrativa en la Ley de 1992 que ha merecido el apelativo de *constitución administrativa*. No puede negarse que tal doctrina que, en puridad, es de *inejecutividad*, se ha formulado literalmente como de *suspensión automática*, pero ello no altera el verdadero contenido de la misma.

4. El criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desde 2005

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mantiene desde 2005 un criterio digno de encomio sobre el tema objeto de este estudio. La alabanza ha de ser todavía mayor, dado que al principio sostuvo el Tribunal una postura completamente distinta.

Así, en una primera fase, el Tribunal entendió que la suspensión de las sanciones en vía contencioso-administrativa estaba sujeta a las mismas reglas generales de las medidas cautelares, condicionando la suspensión a la previa prestación del correspondiente aval que cubriera el importe de la sanción y de los intereses legales durante la tramitación del recurso. Como fundamento de este criterio se invocaba el artículo 38 del Reglamento Sancionador Tributario de 1998.

11 Así, Garzón Herrero, para quien *la suspensión de las sanciones se regula en el apartado segundo y en él no se menciona la pieza de suspensión, como se hace en el apartado precedente, lo que en mi opinión significa que el legislador excluye tal incidente. Las citas que en el texto analizado se hacen a “los términos previstos en el párrafo anterior” hay que entenderlas referidas a la comunicación a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, para que ésta tenga conocimiento de que el acto impugnado no es firme por haberse recurrido. Obsérvese, que aquí el texto se refiere a la “decisión judicial” y no a la “suspensión solicitada” como hace en el apartado anterior, lo que demuestra que para el legislador, tratándose de sanciones, no hay incidente de suspensión porque las sanciones se han suspendido por el hecho de la interposición del recurso.*

En una segunda fase, a partir del auto de 17 de abril de 2002, el Tribunal matizó que la cuestión seguía sometida a las reglas generales en materia de medidas cautelares, si bien con la precisión de no exigir caución por el importe de los intereses suspensivos, recogiendo así la doctrina consolidada del Tribunal Supremo sobre el no devengo de intereses de las sanciones tributarias. Esta cuestión de los intereses sobre las sanciones habrá de retomarse más adelante, para analizar cómo llegó a concebirse la doctrina recién evocada y cómo fue recibida por la vigente Ley General Tributaria en el año 2003.

La tercera fase comienza con la sentencia de 19 de septiembre de 2003: la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria hasta que se dicte la correspondiente resolución jurisdiccional.

Y la cuarta fase, bajo el influjo del cambio de criterio del Tribunal Supremo en 2004, que se ha citado ya y que se analizará más adelante, en la que se entiende que la suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa puede (y, en cierto modo, debe) mantenerse en la vía contencioso-administrativa, con una serie de requisitos procedimentales complementarios; se entiende también que ese cuasi-automatismo ha de atemperarse a través de medidas cautelares cuando éstas sean precisas; y, por tanto, *habrá de ser el órgano jurisdiccional competente el que, en cada caso concreto y en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, ponderando los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime como pertinente*. En la sentencia de 19 de mayo de 2005, que ahora se glosa, de la que fue ponente Emilio Aragonés Beltrán, se postula como criterio de resolución de la pieza separada el mantenimiento de la suspensión automática prevista por el legislador para la vía administrativa. En el mismo sentido, el auto de 15 de septiembre de 2005 propugna la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes, es decir, *mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución judicial..., de manera que la suspensión automática de la sanción administrativa se prolonga durante la sustanciación del proceso en sede judicial, y ello sin necesidad de caución*.

Y tal solución la funda, sustancialmente, sobre la base de los siguientes razonamientos:

- a. Ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la vigente LGT por primera vez como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, se clarifica, desde la propia estructura de la Ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades para la aplicación de los tributos y la sancionadora,

La regulación jurídica de la suspensión de las sanciones resulta de la consideración de los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, de acuerdo con los cuales la autotutela ejecutiva de la Administración debe excepcionarse cuando se trate de actos sancionatorios

de los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen de los ingresos tributarios y las sanciones.

- b. Y ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en la vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa, tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional.

5. La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Las sentencias de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005 glosadas hasta ahora como expresivas de un giro copernicano, no constituyen dos supuestos aislados y excepcionales entre los pronunciamientos del Tribunal Supremo en esta materia, sino que, por el contrario, han sido sucedidas por otras en idéntico sentido.

Así, en la sentencia de 27 de marzo de 2008, sobre la base de los argumentos vertidos en la citada sentencia de 7 de marzo de 2005, se concluye *que la suspensión automática establecida en el art. 35 de la Ley 1/1998, se circunscribe únicamente al ámbito administrativo y económico administrativo, por lo que la cuestión debía resolverse de acuerdo con las disposiciones sobre medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional, negando que concurriese el presupuesto exigido en el art. 130, por no haber explicado la recurrente el tipo de perjuicio que le podía ocasionar la ejecución, ni tampoco ofrecido aval o garantía por el importe de la sanción.*

Añade asimismo lo que sigue:

Por otra parte, como la recurrente no alega la infracción de los preceptos sobre medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional no cabe cuestionar la interpretación que mantiene la Sala de instancia, debiendo rechazarse asimismo que su fundamentación suponga vulneración de los derechos constitucionales de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia.

En efecto, no cabe olvidar que la ejecutividad de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, no atenta a la Constitución, en cuanto que es una manifestación del derecho de autotutela de la Administración Pública, ni al derecho a la tutela judicial efectiva. Interpretación que, en un primer momento, también aplicó el Tribunal al ámbito de la potestad sancionadora. Así la sentencia 66/1984, de 6 de Junio, señaló que “su propia legitimidad y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia” (Fundamento Segundo), agregando, más adelante que “estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece” (Fundamento

Tercero). Asimismo para la sentencia 78/1996, de 20 de Mayo, el derecho a la tutela se satisface “facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión”.

Sin embargo, hay que advertir que frente a la decisión adoptada se formuló voto particular por parte del magistrado Manuel Vicente Garzón Herrero, cuyos acertados razonamientos se transcriben a continuación:

Dos precisiones son necesarias. La primera de ellas, es la de que la doctrina contenida en la sentencia del Pleno citada se limita a afirmar que la suspensión de las sanciones tributarias no se produce por el mero hecho de interponer el Recurso Contencioso-Administrativo contra la sanción impugnada, sino que es necesario que sea acordada por el órgano jurisdiccional en la pieza correspondiente del Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto. En su

día hice constar mi discrepancia con esta tesis, discrepancia que todavía mantengo, cuya solución final espero que algún día la dicte el Tribunal Constitucional. La segunda precisión es la de que la doctrina judicial invocada dejaba libre al órgano judicial para la resolución de la petición cautelar, que debía ajustarse para su solución a lo dispuesto en los artículos 129 y siguientes de la Ley Jurisdiccional.

Como era de temer, y con un fundamento inexistente pues la sentencia del Pleno no justifica lo que ahora se dice, la sentencia de la que discrepo da un paso más y afirma que la suspensión sólo procederá cuando la recurrente explique “el tipo de perjuicio que le puede ocasionar la ejecución”. (Parece inaudito que el sancionado tenga que explicar los perjuicios que la ejecución de la sanción le produce).

La posición mayoritaria hace prevalecer la naturaleza ejecutiva del acto administrativo impugnado por encima de todo. Mi posición, por el contrario, subraya el carácter sancionador del acto impugnado sobre cualquier otra consideración. Lo importante en una “sanción pecuniaria” no es el que sea pecuniaria que es un adjetivo, sino su naturaleza sancionadora, que es el sustantivo.

Siendo esto así, quien tiene que explicar que concurren circunstancias excepcionales que justifican la ejecución de la sanción no es el sancionado sino la Administración que pretende la ejecución anticipada -o aseguramiento- de la sanción. La ejecución anticipada de la sanción es un patente y evidente mal para el sancionado, cuya ejecución produce un indudable perjuicio al administrado que este tiene derecho a que no se produzca hasta que la sanción sea firme. Sólo cuando concurren razones debidamente acreditadas procedería la ejecución anticipada de la sanción.

La frase *hasta que sean firmes en vía administrativa* ha de interpretarse en el sentido de hasta que hayan causado estado en dicha vía, y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo, o bien, como máximo hasta que se adopte en la vía contenciosa, la pertinente resolución sobre la suspensión solicitada en la oportuna pieza separada

Como antes decía lo que late en las resoluciones impugnadas y en la sentencia mayoritaria es una visión pecuniaria de la sanción. Esa visión es correcta cuando se trata de deudas tributarias. Pero en mi opinión es absolutamente inapropiada cuando de sanciones se trata, pues la distinta naturaleza jurídica del hecho enjuiciado, deuda tributaria, en un caso, y sanción, en otro, hacen incorrecta la automática traslación de los parámetros que posibilitan la suspensión de las deudas tributarias, a aquellos otros en que la suspensión pretendida es de sanciones. Es evidente, que la sanción ha de ser enjuiciada desde el prisma de los principios penales sustantivos y procesales (presunción de inocencia y adopción de medidas cautelares que garanticen el cumplimiento de la sanción que, en su día, se imponga).

Por eso discrepo de la sentencia mayoritaria, pues la concesión de la petición cautelar de suspensión se supedita a los criterios generales de suspensión de la deuda tributaria, olvidando la naturaleza sancionadora del acto impugnado, pese a su contenido pecuniario, lo que habría obligado, en virtud de la presunción de inocencia y del hecho de no haber demostrado que concurren circunstancias que hacen necesaria la ejecución de la sanción -o su aseguramiento- a acceder a la suspensión solicitada.

En la más reciente sentencia de 26 de marzo de 2009, aunque referida a una liquidación administrativa, también se funda el fallo en la doctrina sentada en la sentencia de 7 de marzo de 2005. Señala el Tribunal que:

No ha tenido oportunidad de pronunciarse esta Sección, en cuanto al régimen de la suspensión, respecto a las liquidaciones, después de la nueva Ley de lo Contencioso-Administrativo, en cuanto no ofrece ninguna referencia singularizada para la materia tributaria, guardando también silencio la nueva Ley General Tributaria, sin duda, por su alcance. En cambio, el Pleno, en la sentencia de 7 de Marzo de 2005, sí tuvo la oportunidad de clarificar el régimen de la suspensión cautelar en sede jurisdiccional de los actos sancionadores en materia tributaria, llegando, por mayoría, a mantener que no existían razones técnico jurídicas después de la Ley General Tributaria, ante lo que disponía el art. 233.1 y 8 de la Ley General Tributaria 58/2003, para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico-administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía económico-administrativa hasta la finalización de la misma, sino hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada, sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la Ley Jurisdiccional tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional.

A la luz de cuanto antecede se constata que el tema de la suspensión de las sanciones tributarias es una cuestión aún no resuelta, caracterizada actualmente por un preocupante retroceso en los pronunciamientos del Tribunal Supremo que, hasta el año 2005 había venido entendiendo de forma pacífica en reiteradas ocasiones que la firmeza en vía administrativa no se adquiere en tanto no se haya incoado el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, no siendo posible hasta este momento ejecutar la sanción tributaria, que queda suspendida sin aportar garantía alguna. Concretamente sostuvieron este criterio, las sentencias, 18 de septiembre de 2001, 19 de diciembre de 2001, 4 de febrero de 2002, 12 de junio de 2002, 16 de octubre de 2002, 3 de diciembre de 2002, 29 de enero de 2003, 8 de abril de 2003, 21 de julio de 2003 y 5 de febrero de 2004.

En particular, las sentencias de 4 de febrero de 2002, 8 de abril de 2003 y 21 de julio de 2003, con relación al artículo 35 de la Ley 17/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, señalaron:

Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado artículo 35 cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador, con la puntualización, a mayor abundamiento, de que, aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de “suspensión” propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa.

El tema de la suspensión de las sanciones tributarias es una cuestión aún no resuelta, caracterizada actualmente por un preocupante retroceso en los pronunciamientos del Tribunal

En fin, ya en la sentencia de 12 de junio de 2000 se había reconocido impecablemente:

La Sala, empero, no puede compartir este criterio y no ya porque, en la actualidad y a tenor de lo establecido en el art. 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la ejecución de las sanciones tributarias quedará autónomamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa” (en realidad, si fuera aplicable este precepto al caso de autos, no sería necesario hablar de suspensión, porque hasta la resolución de este recurso de casación, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa), sino porque la vigencia del principio a que responde hoy este precepto cabe sostenerla desde la configuración constitucional del Derecho Administrativo sancionador... En este punto, además, precisamente por la diferente naturaleza de la sanción en relación con el resto de los componentes de la deuda tributaria, hubiera sido aplicable, con fundamento en el ap. 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, el art. 138.3 de esta última norma, según el cual, la resolución sancionadora “será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”. Lógicamente, cuando fue denegada la suspensión no había sido ultimada la vía económico-administrativa y, por ende, no podía decirse con propiedad que se habían ultimado las “vías previas” a la Jurisdiccional que es a lo que, en definitiva, el precepto antes transcrito se refería. Así, pues, de acuerdo con la interpretación más favorable a la efectividad del principio de no ejecutividad de los actos sancionadores, cualquiera que fuese su naturaleza, hasta tanto hubieren ganado firmeza en vía administrativa, interpretación avalada por el régimen actualmente vigente en la materia (el del art. 35, mencionado, de la Ley 1/1998, de 28 de Diciembre) y por la más reciente doctrina de esta Sala vgr. sentencias de 29 de Octubre de 1999 y de 6 de Marzo de 2000, ha de concluirse, como con toda corrección hizo la sentencia impugnada, la improcedencia de exigir un aval para suspender la sanción que, al tiempo en que se producía esa exigencia, no podía ser ejecutada.

Llegados hasta este punto, el impulso garantista de las sentencias del Tribunal Supremo durante una larga maduración doctrinal que abarca, como hemos visto, veinticinco años, ha hallado un freno no menos apreciable en la jurisprudencia del último quinquenio. No obstante no puede darse la cuestión como resuelta sobre la base de los argumentos doctrinales expuestos, la existencia de una minoría discrepante en el Tribunal Supremo y la expectativa razonable de un golpe de timón por el Tribunal Constitucional.

6. El problema de la exigencia de intereses sobre las sanciones¹²

A la hora de tratar el tema de los intereses sobre sanciones, ha de volverse a recordar que la sanción tributaria es la penalidad impuesta como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria. Las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad, como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad administrativa y, por tanto, no jurisdiccional. Las sanciones, como las penas, tienen una doble finalidad: preventiva (evitar las conductas contrarias a la Ley) y *aflictiva o remunerativa* (castigar la contravención del ordenamiento en proporción al daño causado). Las sanciones tributarias pueden consistir en multas o en privación de derechos, ya que el artículo 25.3 de la Constitución prohíbe a la Administración civil imponer sanciones, que, directa o indirectamente, impliquen privación de libertad.

A la luz de las afirmaciones anteriores, resulta forzoso aceptar que la deuda tributaria, en sentido estricto, es un concepto radicalmente distinto de la sanción tributaria. La deuda tributaria deriva de la aplicación al caso concreto de un determinado gravamen que incide sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La deuda tributaria es un fenómeno ordinario imbricado con el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que es el eje esencial del funcionamiento de un Estado social y democrático de Derecho. Por contra, la sanción no tiene nada de fenómeno ordinario, la sanción es algo excepcional, que responde a la previa existencia de una patología. La sanción es la reacción de ordenamiento ante la comisión de un ilícito. Así, ya la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001 afirmaba con rotundidad: *aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la Ley General vigente en la materia, no cumple, desde luego, la misma función que el resto de los elementos que la integran.*

La aplicación del tributo al caso concreto se realiza en virtud de los principios constitucionales del Derecho tributario, entre los cuales resulta primordial el de capacidad contributiva. En el efectivo desarrollo del sistema tributario adquiere singular relevancia el deber de colaboración de todos los ciudadanos con la Hacienda Pública. El ciudadano asume la plenitud de tal cuando se hace contribuyente. Por contra, la sanción se ha de aplicar conforme a los principios del Derecho sancionador, entre los que cobran relevancia especial el principio de presunción de inocencia y el derecho a guardar silencio, es decir a no declarar contra uno mismo, el derecho a no colaborar en la propia incriminación. El tributo y la sanción, aunque se cuantifiquen ambos ordinariamente en unidades monetarias y a pesar de su confusionaria mención en el artículo 58 de la Ley General Tributaria de 1963, felizmente superada, son conceptos totalmente distintos. El tributo articula la contribución del ciudadano al bienestar público, tiene una dimensión

12 Estudié por vez primera el tema de este epígrafe en el marco de la labor investigadora del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, al presentar una comunicación el 25 de enero de 1997 titulada, expresivamente, "*improcedencia en los aplazamientos de los intereses de demora sobre la parte de deuda tributaria formada por las sanciones*". Remití una segunda versión a la Universidad de Oviedo para el Libro-homenaje a un compañero fallecido que, lamentablemente, no llegó a publicarse. Un tercer texto revisado apareció en la colección de *Temas Tributarios de Actualidad* de la Asociación Española de Asesores Fiscales, con la referencia 39/00, en julio de 2000. Por último, la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de septiembre de 2001 vino a confirmar plenamente la tesis sostenida, lo que me permitió reanализar la cuestión a la luz de la doctrina establecida por el Alto Tribunal, en la misma colección de *Temas Tributarios de Actualidad*, referencia 15/2002. No puede dejar de hacerse referencia, en fin, a la coincidente tesis de Ernesto ESEVERRI ["Sanciones tributarias e intereses de demora", en *Crónica Tributaria*, 1998, nº 87, pág. 29].

esencialmente positiva. La sanción representa la aflicción que se infringe a un ciudadano que ha incumplido sus deberes como tal. Estas ideas han sido recogidas con acierto por la recién citada sentencia de nuestro Alto Tribunal al señalar que *cuando el infractor tributario satisface una sanción, no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos como es propio de cualquier figura tributaria* –art. 31.1 de la Constitución. *Está, simplemente, asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones antijurídicas que definen como infracción la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los distintos tributos* –arts. 77 y ss. de la LGT-.

Las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad, como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad administrativa y, por tanto, no jurisdiccional

El tributo se debe en un tiempo y en un espacio determinado. Uno de los elementos esenciales en la configuración de la obligación tributaria es el tiempo y de este aspecto temporal sobresalen el devengo como momento del nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad como momento en que el tributo debe ser pagado. El tributo se debe desde que nace la obligación y desde el momento en que la obligación es exigible existe un crédito a favor del Tesoro que éste tiene derecho a hacer efectivo. Cualquier retraso en el cumplimiento de la obligación produce en la Hacienda Pública un daño, no disponer de aquellas cantidades monetarias a las que tiene derecho, daño por el que deberá ser indemnizada. La indemnización del daño que se produce al Tesoro por no disponer de ciertas cantidades, por un motivo u otro, se denomina interés de demora.

El interés de demora resulta exigible en la mayor parte de supuestos de cumplimiento extemporáneo de la obligación, salvo que se vea sustituido por un recargo, y también en los supuestos en los que el obligado al pago solicita un aplazamiento o fraccionamiento del mismo o bien cuando obtiene una suspensión. A pesar de que en la sentencia de 26 de abril de 1990 el Tribunal Constitucional incorpora al interés de demora un cierto matiz disuasorio, lo cierto es que el interés de demora tiene un componente esencialmente indemnizatorio. Hay una correlación directa entre el retraso en el pago de la obligación tributaria y el interés de demora que se exige. La razón por la que se asocia a un cumplimiento tardío de la obligación tributaria, haya mediado o no aplazamiento o suspensión, la exigencia de un interés de demora es porque en la determinación de la obligación tributaria el tiempo es un elemento esencial. Así, por ejemplo, no es lo mismo pagar el impuesto correspondiente al ejercicio 2000 o el impuesto correspondiente al ejercicio 2002, o incluso resulta distinta la exigencia de ingresar las retenciones cada trimestre, en la mayoría de las empresas, de la exigencia de ingresarlas cada mes en las grandes empresas.

En el Derecho sancionador, el origen o la causa de la cantidad a pagar cuando se trata de una multa pecuniaria no se halla en una obligación tributaria que ha de ser cumplida en un momento determinado, sino en el incumplimiento de una obligación o de un deber tributario. La sanción no responde a la existencia de una obligación tributaria. La sanción no es ni siquiera un concepto tributario, sino un concepto sancionador. En este sentido, la ya glosada sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de febrero

El cumplimiento de la sanción no puede agravar la situación del sujeto infractor más allá de lo que la propia autoridad juzgadora determine

de 1996 y, desde luego, la configuración de las sanciones tras la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente y, por supuesto, en la vigente Ley General Tributaria. En la existencia de la sanción el tiempo no es en sí mismo un elemento esencial, la sanción no se debe en un momento determinado en el sentido de que sólo pueda deberse en ese momento concreto, sino que la sanción es un elemento autónomo que se impone conforme al criterio establecido en la Ley. La sanción pretende reaccionar ante el incumplimiento de

una norma en proporción a la gravedad del ilícito cometido. Resulta inaceptable el actual automatismo en la determinación del tiempo en el que la sanción debe ser cumplida derivado de la asimilación de las sanciones al concepto genérico de deuda tributaria que hace aplicable los preceptos del Reglamento General de Recaudación a las sanciones “liquidadas” o mejor dicho “impuestas” por la Administración.

Un ejemplo puede aclarar lo que estoy diciendo: el pago de una sanción de diez mil euros tiene consecuencias muy distintas para el contribuyente que sólo dispone de esa suma o incluso de menos que para aquel contribuyente que dispone de sumas importantes o incluso la sanción tiene efectos distintos para el contribuyente que disfruta de una gran liquidez en relación a aquel otro cuyos bienes son raíces y más difícilmente transformables en dinero.

El Derecho sancionador no debería mostrarse insensible a estas realidades porque el Derecho sancionador pretende unos fines que no son recaudatorios en cuanto que no son tributarios. Los fines de la sanción son los típicos de las penas en el Derecho sancionador y por tanto fines preventivos y aflictivos pero en ningún caso recaudatorios.

En los actos de imposición de sanciones, los cuales han de ser la conclusión de un estricto procedimiento distinto al procedimiento de liquidación tributaria, debería además tomarse en consideración el momento temporal en que la sanción ha de ser satisfecha así como en su caso las alícuotas de la misma que puedan pagarse en momentos temporales distintos. Resulta lastimoso que en la nueva LGT se perdiera la ocasión de plasmar, en la regulación positiva, la previsión que en ciertos casos de cumplimiento tardío fraccionado de las sanciones pudiera llevar aparejado un interés de demora, como componente del cumplimiento de las sanciones, como una forma en la que se instrumenta su cumplimiento y no como una indemnización al Tesoro por el retraso en el cumplimiento de la obligación, porque en este caso no hay obligación alguna que se incumpla.

Mientras ello no ocurra así el ciudadano a quien se ha impuesto una sanción, que acepte y renuncie por ello a recurrirla, pero que no pueda hacer frente temporalmente a la misma, habrá de recurrir al procedimiento ordinario de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas tributarias. Pero no porque la sanción sea una deuda tributaria sino porque el Reglamento General de Recaudación es aplicable al conjunto de deudas de los ciudadanos con la Hacienda Pública.

Pero ¿las normas que prevén la aplicación de intereses de demora sobre las deudas aplazadas o suspendidas resultan inmediatamente trasladables a las sanciones? La respuesta ha de ser negativa y

la respuesta ha de ser negativa porque en el retraso en el cumplimiento de la sanción no se produce daño alguno al Tesoro en cuanto que éste no tiene derecho a la percepción de las sanciones en un momento determinado, como ocurriría o como ocurre con las obligaciones tributarias que nacen por esencia en un tiempo concreto en el que han de ser cumplidas. La sanción es un concepto intemporal en donde lo importante es que sea ingresada al Tesoro por el sujeto infractor condenado, a los efectos de reducir su patrimonio en la cuantía determinada, sin que resulte, en principio, intrínsecamente definitorio del concepto de sanción el momento en el que se pague.

Los fines de la sanción son los típicos de las penas en el Derecho sancionador y por tanto fines preventivos y aflictivos pero en ningún caso recaudatorios

Obviamente, la sanción ha de ser pagada y ha de ser pagada en el tiempo más breve posible si no se quiere pervertir la naturaleza del sistema sancionador. Pero el cumplimiento de la sanción no puede agravar la situación del sujeto infractor más allá de lo que la propia autoridad juzgadora determine. Por este motivo al no constituir el retraso en el pago de la sanción un daño a la Hacienda Pública no corresponde aparejar a ese retraso la indemnización en que consiste el interés de demora. Como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia comentada: [el interés de demora] *no constituye una verdadera compensación o indemnización de algo, de lo que a la Administración no le era posible disponer.*

Pensemos también en que la sanción es un concepto meramente provisional en cuanto no sea confirmada por un acto administrativo firme. Mientras se sustancia una *litis* relativa a una sanción no sólo el principio de presunción de inocencia debe implicar la automática “suspensión” de la eficacia del acto administrativo recurrido, como prevé la Ley, aunque en realidad se trata de un supuesto de falta de firmeza, sino que además no deben computarse intereses de demora. Este era uno de los aspectos más sangrantes de la que pretendía ser una nueva regulación sancionadora tributaria, nacida de la reforma de 1998: el RD 1930/1998 de 11 de septiembre, al regular el procedimiento que debe seguirse en la suspensión de la ejecución de las sanciones, establece que ésta devengará intereses de demora, procediéndose al cobro de los mismos una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa. El desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998 de 26 de febrero no pareció entender los mandatos impuestos por el Constituyente ni la filosofía de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Es como si de forma sutil hubiera querido mandar el siguiente mensaje: *“la presunción de inocencia rige en el orden sancionador, salvo en el orden sancionador tributario”*, convirtiendo al contribuyente presunto infractor de una norma tributaria, según la Constitución, que pretende la revisión de la resolución sancionadora, en un paria frente al resto de los ciudadanos. No obstante, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001, de constante referencia, cuyo ponente fue Jaime Rouanet Moscardó, puso fin a este estado de cosas al señalar *que si la suspensión de la deuda tributaria pudo, o debió, haberse acordado, automáticamente, en la parte referente a la sanción tributaria, sin la prestación de ninguna caución, es obvio que el importe de la sanción no podía ser ejecutado por la Administración durante el comentado plazo de inexigibilidad y que, en consecuencia, no es dable permitir, ahora, que la Administración pretenda exigir el interés de demora suspensivo respecto a una cantidad, aquélla a la que asciende la sanción, que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta alcanzar firmeza en la vía administrativa.*

No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa

El Tribunal Económico-Administrativo Central pareció mostrarse contrariado por la sentencia recién transcrita del Tribunal Supremo y, como comenta Julio Banacloche, se manifestó reiteradamente contrario a la recepción de su doctrina: así, negó la aplicación de la sentencia por ser sólo una y no dos (resolución del 10 de abril de 2002) o por ser desestimatoria y no poder por ello sentar doctrina (resolución de 26 de febrero de 2004)¹³.

La inexigibilidad de intereses sobre las sanciones, sin embargo, es un criterio sólidamente fundamentado que, como tal,

hallamos en otros ordenamientos, incluso de forma radical y absoluta. Así, por ejemplo, el artículo 634 del Estatuto tributario de Colombia contempla *el deber de liquidar y pagar* intereses moratorios sólo en el supuesto de *no cancelarse oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones*, sin que ni ésta ni ninguna otra norma prevea el devengo de intereses en materia de sanciones.

La doctrina emanada del Tribunal Supremo y glosada hasta aquí ha sido recibida por la vigente Ley General Tributaria en sus artículos 26.2 c) y 212.3, en méritos de los cuales *no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa*.

No empece esta conclusión que el artículo 26 se refiera al interés de demora como *una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización del pago fuera de plazo*, tanto en los supuestos de *deuda tributaria* como de *sanción*, por cuanto la tesis que se sostiene distingue

- el simple impago de la sanción, que conduce a la exigencia de *intereses moratorios*, a pesar de que hubiera podido la norma arbitrar una solución distinta, como en el ordenamiento colombiano.
- el aplazamiento o fraccionamiento de pago, que comporta el devengo del interés de demora para cualquier deuda, incluidas las sanciones, aunque éstas deberían excluirse, sin que ahora convenga detenerse más en este aspecto de la cuestión.
- la discrepancia ante los órganos de revisión sobre la sanción impuesta que produce, literalmente, la *suspensión* de la misma –aunque propiamente se trate de ineficacia (en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2002)¹⁴- y a la que la Ley asocia la *no exigencia de intereses suspensivos*.

13 Cfr. Julio BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN: *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2005, pág. 157.

14 En contra, Ernesto MESTRE GARCÍA y Carlos-Javier Cervantes SÁNCHEZ RODRIGO: *Infracciones y sanciones*, Ciss, Madrid, 2005, pág. 307.

La praxis administrativa reciente ha aceptado, como no podía ser de otra manera, la inexigibilidad de intereses suspensivos mientras se mantenga la llamada suspensión automática, pero ha empezado a liquidar intereses por el lapso de tiempo en que la cuestión haya permanecido pendiente de sentencia ante la Jurisdicción. Nada, salvo una lectura burdamente literal de la LGT, justifica este criterio, dado que el conjunto de argumentos expuestos hasta aquí no distingue entre el período administrativo y el judicial, en razón a que la sanción no lleva aparejado un momento de exigibilidad como sí ocurre con la deuda tributaria¹⁵.

7. Conclusiones

La inejecutividad de las sanciones hasta el pronunciamiento judicial y la inexigibilidad de intereses sobre las sanciones constituyen dos criterios sólidamente enraizados en nuestro ordenamiento, a pesar de algunas vacilaciones de la Ley –como la nacida de configurar una supuesta *suspensión automática* o la incertidumbre sobre el concepto *fin de la vía administrativa*- y de la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo que ha venido a rectificar su posicionamiento anterior.

En cualquier caso, ha de entenderse que los Tribunales de Justicia, a petición del recurrente, han de tratar la suspensión en la oportuna *pieza separada*, en la que no resulta aconsejable invocar sólo principios de general aplicación, sino describir los perjuicios –de otro lado, obvios- del cumplimiento *anticipado* de un castigo que todavía no ha sido infligido por quien tiene potestad exclusiva para ello. Los Tribunales de Justicia al resolver la pieza separada no pueden olvidar el régimen de suspensión automática aplicado hasta ese momento a la sanción en vía administrativa, por lo que deberían, ordinariamente, conceder la suspensión sin necesidad de garantía. Ello no empece la facultad de exigir una caución como medida cautelar cuando existan motivos suficientes para temer un incumplimiento de la penalidad que, eventualmente, se imponga al final del proceso al existir algún peligro constatable. La *continuidad del criterio* que defiende inteligentemente el TSJ de Cataluña debería ser la regla general.

La Hacienda Pública no puede ni debe exigir intereses suspensivos sobre las sanciones que haya confirmado la jurisdicción, porque sólo le compete *ejecutar* la sentencia recaída en cada caso en sus estrictos términos. Sólo la previsión en la sentencia de la aplicación de intereses, resuelta y motivada por el órgano judicial, podría, en su caso, incorporar intereses suspensivos a la sanción, pero ésta es una materia que deberá dilucidarse caso por caso en el proceso.

Ambas cuestiones, la inejecutividad de las sanciones y el devengo de intereses, han de considerarse todavía como abiertas a pronunciamientos futuros del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional

15 A favor: Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SESMA SÁNCHEZ: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 276.