



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

■ **La aplicación del interés de demora a las sanciones tributarias**

■ **Antonio Cayón Galiardo**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Planteamiento del problema
2. El interés suspensivo en la Ley 58/2003 General Tributaria
3. Criterios jurisprudenciales y conclusiones

La importancia del tema al que vamos a dedicar estas páginas viene dada por varias circunstancias que hemos de resaltar previamente a su desarrollo. El primer motivo es el hecho de que la Administración tributaria viene practicando liquidaciones de intereses de demora en relación con las sanciones y ello requiere su estudio a la luz de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, más aún cuando, como consecuencia de su aplicación retroactiva a las infracciones y sanciones que no hubieran adquirido firmeza, puede ser importante concretar su contenido. La segunda causa son las constantes sentencias que recientemente ha dictado el Tribunal Supremo sobre este tema en las que no siempre se aprecia o entiende con claridad el criterio del alto tribunal. Sentencias que reflejan su preocupación por dejar sentado un criterio firme, acorde con las exigencias de nuestros principios y derechos constitucionales y con los mandatos contenidos en las leyes tributarias. Y, finalmente, porque, en un trabajo que habíamos publicado en el número 64 de esta misma revista ("El retraso en la resolución de los procedimientos tributarios y el interés de demora"), hemos hecho una afirmación que necesita ser matizada pues, fuera del contexto al que queríamos ceñirla, puede dar lugar a errores.

I. Planteamiento del problema

El origen del problema podemos situarlo no tanto en la existencia de normas dictadas expresamente para regular la materia que nos ocupa, sino más bien en el silencio de la ley y en el hecho de haberse incluido las sanciones entre los componentes de la deuda tributaria en virtud de lo que disponía el artículo 58 de la LGT (230/1963). De la situación expuesta, y del carácter pecuniario de las sanciones tributarias a que nos referimos, se dedujo, como una consecuencia indudable, la generación de intereses de demora sobre la parte de la deuda tributaria conformada por las sanciones, o sobre este solo concepto cuando no existiese otro componente de la deuda.

A ello debemos añadir que, cuando el RGR en su artículo 109.2 excluyó del devengo de intereses de demora exclusivamente al recargo de apremio, esta declaración fue interpretada en el sentido de confirmar la aplicación del interés moratorio también a las sanciones, dado que caían fuera de la única excepción declarada reglamentariamente.

A pesar de lo anterior no han faltado autores que han expresado su opinión contraria a esta situación, sosteniendo que la naturaleza y la función que cumplen las sanciones tributarias requerirían una solución diferente. Y sería con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuando se encontrarían mejores apoyos para fundamentar la inexigibilidad de intereses de demora sobre las sanciones impugnadas, al menos hasta que hubieran ganado firmeza y con ello, según veremos, se introdujeron nuevos elementos en el debate.

Pero en la nueva Ley General Tributaria se han incluido varias disposiciones que regulan o inciden sobre esta materia.

En primer lugar recordemos que, el hecho de que el artículo 25.2 las excluya de la calificación como obligaciones accesorias, pudiera prestarse a ser interpretado en el sentido de dotarlas de un tratamiento diferente al de los restantes componentes de la deuda y que, la no exigencia de intereses de demora, pudiera ser una de estas consecuencias. Sin embargo, de la dicción del artículo 26 se desprende otra cosa pues en él se hace referencia en dos ocasiones a la exigencia del interés moratorio relacionándolo con las sanciones. En su apartado primero al ordenar que: “el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores...” Y, posteriormente, en el apartado segundo, letra a) cuando afirma que el interés moratorio se exigirá “cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado”.

Ahora bien, el hecho de que los intereses moratorios se exijan también sobre el importe de las sanciones no supone que la Ley comentada contenga una regulación detallada de la cuestión y que ahí concluyan las novedades que encierra el nuevo texto.

Par empezar podremos decir que en el artículo 26.2 se contemplan dos tipos de intereses moratorios diferentes: aquellos a que se refiere la letra a), que serían los propiamente intereses de demora exigibles sobre las sanciones cuando, una vez impuestas y notificadas, transcurra el periodo voluntario de pago sin que éste se haya producido. Es decir, a partir de dicho momento se devengará el interés de demora y durante el periodo que transcurra hasta que se produzca el pago de la sanción.

Ahora bien en relación a este tipo de intereses moratorios, las vicisitudes por las que posteriormente puede atravesar el acto de imposición de una sanción merecen un examen más detenido del tema.

Así, en el caso en que la sanción quede firme y consentida, sin que se haya producido el pago, se iniciará el periodo y el procedimiento ejecutivo en el que se determinarán los intereses devengados por este concepto y sin que sea aplicable ningún tipo de plazo máximo de duración que exima del devengo de aquellos, pues la vía de apremio carece de plazo máximo de duración (art. 104.1 LGT) y las disposiciones del título III capítulo V de la Ley (Procedimiento de recaudación) son aplicables también a la recaudación de las sanciones. Pero en este caso, si la extinción de las sanciones se produjese por vía de compensación –lo que admite el artículo 190 LGT- tendríamos que aplicar las reglas que hemos examinamos en otro lugar en relación con el interés moratorio y el plazo máximo de duración del procedimiento de compensación de deudas tributarias (“El retraso en la resolución de los procedimientos tributarios y el interés de demora”).

El segundo tipo de intereses moratorios que se contempla en el artículo 26.2, es el contemplado en la letra c), referido a los supuestos de suspensión de la ejecución del acto. En este caso y en relación con los supuestos en que las sanciones sean objeto de un recurso o reclamación, la cuestión merece un estudio con mayor detalle y diferenciado, pues nos conduce el tema conflictivo de los intereses de demora suspensivos.

2. El interés suspensivo en la Ley 58/2003 General Tributaria

El artículo 26 de la LGT, antes citado, contiene dos preceptos que establecen el nuevo marco jurídico de estos intereses.

Por una parte, y al fijar los supuestos en que se devengarán intereses de demora, dice la Ley que ello se producirá “cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante 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”.

Esta disposición viene a reiterarse en el artículo 212. 3, al ordenar que: “La interposición en tiempo y forma de un recurso o 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.
- b) 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”.

Es decir, las sanciones no devengarán intereses de demora suspensivos durante el plazo a que hacen referencia ambas disposiciones.

Pero por otra parte, en el apartado 5 del artículo 26 LGT se dice: “En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”.

En este precepto parece establecerse el criterio de que cualquier nueva liquidación que deba practicarse por haber sido anulada la anterior por una resolución administrativa o judicial, deberá contener el importe de los intereses de demora que se girarán sobre un periodo de tiempo a determinar en aplicación de la normativa al respecto (pues habrá de tenerse en consideración el incumplimiento del plazo máximo fijado para cada procedimiento e, incluso, el plazo máximo para ejecutar la resolución).

Pues bien, ambos preceptos han de ser puestos en conexión con lo ordenado en otras normas y con la jurisprudencia de nuestros tribunales para adentrarnos en sus contenidos.

Cuando nos referimos a los intereses suspensivos estamos comprendiendo aquellos intereses de demora que se devengan como consecuencia de la suspensión de un acto administrativo, sea por impugnación en la que se ha obtenido la suspensión o sea por cualquier otra causa.

Se trata de un interés cuyo contenido fue definido con precisión en la conflictiva sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 1997, dictada en interés de Ley, en la que se ponían de manifiesto sus diferencias con el interés de demora, siendo la principal que éste se aplicaba exclusivamente sobre la cuota, mientras que el interés suspensivo de giraría sobre la totalidad de la deuda tributaria, incluidas las sanciones.

Pero, además, el Tribunal perfilaba algunos criterios sobre estos intereses afirmando que “si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la que no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto haya sido insignificante...”. Es decir, si como consecuencia de haberse estimado la reclamación, en el más común de los casos, se modifica la liquidación administrativa impugnada, no cabrá exigir interés de demora suspensivo, pero en cambio habrá de liquidarse entonces el interés de demora previsto en el art. 58.2.b) LGT (230/1960), o como decía el tribunal “el interés suspensivo (art. 61.4 LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b) LGT”.

Es cierto que la sentencia que acabamos de citar fue objeto de fuertes críticas (como es la que brevemente formulan los autores del Curso de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Tecnos 2004, pág 424), diciéndose también de ella que se trataba de una construcción artificial basada exclusivamente en la existencia de dos preceptos diferentes contenidos en la LGT (230/1963): los artículos 58 y 61. Pero que correctamente entendidos ambos venían a establecer una misma prestación accesoria, si bien el art. 61.4 sólo significaba un supuesto especial de aplicación de lo dispuesto en el artículo 58. En resumen, el error o equívoco de la sentencia podía tomar su causa en la regulación separada de una misma figura: los intereses de demora (Rodríguez Márquez J. “El interés de demora en la LGT” Marcial Pons. 1999. Pág. 165). Es más, este autor concluía que el valor de dicha sentencia debía circunscribirse a un determinado periodo en que la confusión legislativa permitía esta doctrina. Periodo en el que rigió la redacción dada a la LGT en 1985.

Sin entrar en la argumentación citada, lo cierto es que la exigencia de intereses de demora durante el tiempo en que una deuda está suspendida en su exigibilidad ha estado regulada en nuestro ordenamiento no solo en la LGT, sino en otros muchos textos.

Así, el RD que regulaba el procedimiento de la reclamación económico-administrativa (RD 1999/1981) venía de ordenar en el artículo 81.10 que “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 General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe”.

Es decir, estamos en un momento en el que las sanciones devengan ambos tipos de intereses, dependiendo de las circunstancias, tanto el de demora como el interés suspensivo.

Posteriormente, con la Ley 25/1995, de reforma de la LGT, empezó a abrirse camino un nuevo planteamiento del problema y ello a causa de la paulatina introducción en nuestro ordenamiento de la suspensión automática de las sanciones cuando hubiesen sido impugnadas.

Por obra de aquella Ley, el artículo 81 de la LGT ordenaba "3. La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

4. En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectará sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo".

Este párrafo cuarto abría una brecha en relación con el principio general de no suspensión por la mera reclamación, que se consolidaría en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, no sin antes haberse producido un importante debate sobre si el paso definitivo fue debido a la LRJPAC al declarar la "inejecutividad" de las sanciones hasta que hubiesen ganado firmeza.

En efecto, el artículo 35 de la LDGC ordenaba lo siguiente: "La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que pueda ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa".

Es sabido que sobre esta norma se dijo que lo realmente declarado por la Ley era la inejecutividad de las sanciones (Falcón y Tella) o bien que tal interpretación era viable (Rodríguez Márquez "El interés de demora en la LGT" Marcial Pons. 1999. Pág. 159) puesto que no sería posible su ejecución hasta que no hubiesen adquirido firmeza administrativa, si bien, esta posición no fue acogida por los tribunales ni estaba respaldada por la exposición de motivos de la Ley (Javier Martín Fernández "La suspensión de la ejecución de los actos tributarios" Marcial Pons 1999. Pág 47.) Posteriormente Simón Acosta ha criticado esta vía seguida desde la LDGC y recogida en la Ley 58/2003, pues la suspensión ex lege de las sanciones debe interpretarse en el sentido de la LRJPAC de considerar las sanciones como no ejecutivas. ("Procedimiento sancionador". La Nueva Ley General Tributaria. Thomson Civitas 2004. Pág 789).

En tales posiciones lo que realmente se pretendía no era otra cosa que acercar la declaración contenida en las leyes tributarias –eficacia suspendida- a lo ordenado para el derecho administrativo sancionador general –inejecutividad-, logrando el efecto de impedir el devengo de intereses de demora como corolario de aquella falta de carácter ejecutivo. Es decir, la doctrina intentó delimitar el devengo de intereses de demora en relación con las sanciones, argumentando que si tal “suspensión” venía impuesta por la Ley, no era razonable exigir el pago de unos intereses a cargo del sujeto cuya presunción de inocencia se protegía con aquella medida.

Sin embargo, el desarrollo reglamentario de la LDGC (y de la LGT modificada) vino a imponer otro criterio y a declarar el devengo, en estos casos, del interés de demora. Así lo hizo el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, cuando ordenó –artículo 37.3- que “las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiriera firmeza en vía administrativa”.

3. Criterios jurisprudenciales y conclusiones

Del breve recorrido por nuestra legislación creemos que se deducen tres cuestiones, relacionadas entre sí, que podemos concretar del siguiente modo: la primera nos conduce a la determinación del momento en el que tienen efecto las normas que han ordenado la suspensión automática de las sanciones y a la forma en que debe interpretarse esta suspensión en relación con la inejecutividad que para las sanciones administrativas declara la Ley 30/1992. La segunda será la concreción del tiempo durante el cual deberán estar automáticamente suspendidas las sanciones sin necesidad de aportación de garantías y sin devengo de intereses de demora. Y la tercera es el examen del efecto que ha de darse a la anulación de una sanción, cuando ha de dictarse otro acto administrativo en sustitución del anulado, en relación con la aplicación de intereses de demora.

En las disposiciones legales antes citadas y en las sentencias que pasamos a exponer creemos que se encuentran algunos criterios de interés para resolver las cuestiones enunciadas.

El primer aspecto sobre el que el Tribunal Supremo dejó sentada su posición fue el relativo al efecto retroactivo que debía darse al RD 1930/1998 en cuyo artículo 38 ordenaba mantener la suspensión de la vía administrativa hasta que se pronunciase sobre ella el tribunal competente. A este efecto la sentencia de 6 de marzo de 2000 (Sala 3ª Secc. 2ª. Ponente Excmo. Sr. J. Rouanet Moscardó), reiterada exactamente por la de 23 de octubre de 2002 de la misma Sala y ponente (RJA 2002/10229) se planteó un caso en que la sentencia de instancia había declarado que la LRJPAC era aplicable al ámbito tributario por cuanto el problema de la ejecutividad de las sanciones no era procedi-

mental sino material. Además consideraba la importante eficacia que había de reconocerse al principio de presunción de inocencia en pugna, en este caso, con la autotutela ejecutiva como privilegio de la Administración.

Los argumentos que empleó el Tribunal Supremo son los siguientes: En primer lugar, y tras un largo examen de la normativa tributaria y administrativa sobre el tema –desde la LJCA y LPA de 1958 hasta la actualidad- advierte la forma en que el ordenamiento tributario da entrada al principio de no ejecutividad de las sanciones hasta que hubiesen adquirido firmeza, si bien éste lo hace de forma distinta y posterior al ordenamiento administrativo. Pero, partiendo de sus sentencias de 13 de febrero de 1998 (RJA 1998/2138) y 15 de junio de 1998 (RJA 1998/6285) reconoce que no hay una solución única derivada de la constitución que se imponga al legislador necesariamente, pero en el caso, se inclina por la aplicación retroactiva de la norma más favorable “por implicar una mayor garantía de los contribuyentes ... por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo” (siguiendo la STS de 29 de octubre de 1999. RJA 1999/8644).

A la misma conclusión llega también la más reciente STS de 29 de enero de 2003 (RJ 2003/2022) al afirmar que dicho artículo forma parte del régimen sancionador tributario al que ha de reconocerse efectos retroactivos.

Es decir, quedó fijado sin lugar a dudas el carácter retroactivo de la suspensión de efectos de las sanciones tributarias en tanto no hubiesen adquirido firmeza, aunque tal suspensión no debiera asimilarse a la inexecutividad ordenada en la Ley 30/1992.

Ahora bien, una vez sentado lo anterior, el Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de septiembre de 2001 (Sala 3ª. Secc. 2ª Ponente; Excmo. Sr. J. Rouanet Moscardó. RJ 2002/430), comentada por Pont y Clemente (“El Tribunal Supremo confirma la inexigibilidad de intereses de demora sobre las sanciones tributarias” Informes de la AEDAF), vino a declarar que no se podía exigir interés de demora suspensivo sobre una cantidad que no es susceptible de ser exigida o ejecutada pues no se tenía derecho a ella. Otra cosa sería ir contra la propia naturaleza indemnizatoria o compensatoria del interés de demora. La citada sentencia, dictada en interés de Ley, resolvía un recurso planteado por la Abogacía del Estado contra sentencia del TSJ de Andalucía que anuló una liquidación tributaria girada por la Oficina de Recaudación en la que se aplicaban intereses de demora sobre la totalidad de los componentes de la deuda (incluidas sanciones) al tratarse, a juicio de la Administración, de intereses suspensivos.

La Abogacía del Estado invocaba entre sus argumentos la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997 –antes comentada- en cuya virtud debían exigirse intereses suspensivos sobre la totalidad de la deuda tributaria dejada de ingresar. El Tribunal, en el Fto. Jur. 4º, expone sus criterios sobre la cuestión a la luz de las nuevas disposiciones vigentes en nuestro ordenamiento y concluye con dos argumentos de importancia: que lo dispuesto en la LDGC y LGT (reformada a consecuencia de la primera Ley) en relación con la suspensión de las sanciones impide girar intereses de

demora suspensivos y que hasta que recaiga resolución jurisdiccional sobre las sanciones impugnadas, no cabe hablar de “firmeza administrativa”.

La cuestión que suscitaba esta sentencia, de 18 de septiembre de 2001, es la del alcance interpretativo que debía darse a las expresiones “resolución jurisdiccional” y “firmeza administrativa”. Cuestión que se esclareció en la posterior sentencia del mismo Tribunal, de 23 de octubre de 2002 (RJA 2002/10.229), en la que tales expresiones significan que los actos de imposición de las sanciones, cuando han sido impugnados en vía administrativa y después en la jurisdiccional, no adquieren firmeza hasta que sobre su suspensión no se haya pronunciado el tribunal de justicia ante el que se hubiera planteado el caso.

El mismo criterio es el que se sustenta también en la muy reciente sentencia del Tribunal Supremo de 5 mayo de 2004 (Ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Micó), en la que encontramos argumentos que merecen ser reproducidos en su literalidad y que pueden contribuir a ir formando un juicio definitivo sobre el tema. Argumentación que se reitera nuevamente en la STS de 10 de octubre de 2004 (Ponente: Excmo. Sr. Jaime Rouanet Moscardó).

Dice así la sentencia de 5 mayo de 2004:

“FUNDAMENTOS DE DERECHO

QUINTO.- El problema planteado en los presentes autos se centra en determinar si la impugnación de la providencia de la Secretaría del TEAR de Valencia de 23 de agosto de 1994 (y las resolución que de ella trae causa) debe resolverse a tenor de lo previsto tanto en la Ley 30/1992 como, sobre todo, en el actual art. 81.3 de la LGT y en los preceptos coincidentes de la Ley 1/1998, del Real Decreto 1930/1998 y del vigente Real Decreto 939/1986, con la consecuencia de que lo procedente era (y es) que se suspendiese (o se tuviese por suspendido) el acto recurrido hasta que la vía administrativa alcanzase su firmeza, o, por el contrario, como propugna el Abogado del Estado recurrente, se decretase -de acuerdo con lo decidido, en su día, por la Secretaría del TEAR o por dicho mismo Tribunal- la pertinencia de la prosecución del trámite recaudatorio de la vía de apremio oportunamente incoada (a tenor de lo prescrito, a sensu contrario, dada la falta u omisión de la requerida aportación de aval bancario o garantía prevista normativamente -como condición del mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta- en el artículo 81 del Real Decreto 1999/1981).

..., la sentencia de esta Sección y Sala de 29 de octubre de 1999 (Rec. Casación num. 1286/1995) -en un asunto similar al de las presentes actuaciones- ha dejado sentado, primero, que “el apartado 3 del artículo 81 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 contiene una norma general contraria radicalmente a lo dispuesto en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, y el apartado 4 una excepción concretísima respecto de la norma general anterior. Es de observar que cuando se introdujo dicho precepto hacía tres años que estaba vigente el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, lo cual demuestra -en principio, se añade ahora- que esta Ley no era aplicable en materia tributaria”.

Pero esta misma sentencia, a la vista de los nuevos artículos 35 de la Ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la Ley anterior) y 37 del Real Decreto 1930/1998 (y -se añade ahora, también- el 63 bis. II introducido en el Real Decreto 939/1986 por el Real Decreto precedente), termina afirmando: “Estos preceptos forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico administrativa -como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998- sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso -como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia-, ha de confirmarse el reconocimiento que se hizo al recurrente del derecho que tenía en la vía económico administrativa a la suspensión del ingreso -y recaudación en vía ejecutiva de apremio- de las sanciones tributarias, sin prestar garantía alguna - bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa-” (lo cual es, en realidad, dar carta de naturaleza, en el ámbito tributario, a la Ley 30/1992).

La vigencia del principio a que responde hoy el art. 35 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, 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 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).

...aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 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... De ahí que la Sentencia 66/1984, de 6 de Junio, del Tribunal Constitucional, declarara la constitucionalidad de la autotutela ejecutiva en materia de Derecho administrativo sancionador y, por ende, la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores como no contraria a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la ejecución pudiera ser sometida a la decisión de un Tribunal de Justicia y que éste pudiera resolver sobre su suspensión, y de ahí, también, que la Sentencia del propio Tribunal 78/1996, de 20 de Mayo, añada que “mientras se toma aquella decisión -se refiere a la que resuelva sobre la suspensión solicitada- no pueda (ésta) impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez”. Si, pues, no podía procederse a la ejecución de la sanción impuesta hasta tanto, impugnada la liquidación y solicitada la suspensión de la en ella contenida, pudiera resolver sobre la misma la Sala Jurisdiccional ante la que el recurso hubiera sido planteado, es claro que, mientras tanto, no podía declararse la ejecutividad de la sanción.

En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de “no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa -en este caso, en vía económico administrativa-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender”.

A nuestro juicio, el Tribunal Supremo extrae todas las consecuencias posibles de las modificaciones legales que habían incidido en la materia, con la finalidad de reforzar las garantías del contribuyente y la propia competencia de los tribunales, pero la literalidad de las normas legales no permitirían obtener otras conclusiones diferentes, tendentes a asimilar el tratamiento que reciben las sanciones impugnadas en la vía administrativa con la que reciben en la vía jurisdiccional, pues además de ser explícita la Ley cuando se refiere a “firmeza administrativa”, las leyes de la jurisdicción contencioso administrativa contienen sus propias disposiciones sobre la suspensión de los actos impugnados, como después veremos, a que han de ajustarse los tribunales.

En resumen, la solución dada por este conjunto de sentencias al problema del plazo en el que deberán permanecer suspendidas las sanciones que hayan sido recurridas, es la que posteriormente ha acogido el artículo 233.8 de la LGT al ordenar que: “Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuanto 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 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”.

En consecuencia, a nuestro parecer, durante ese periodo de tiempo tampoco se devengarán intereses de demora, y en tal sentido debe interpretarse el artículo 26.2 c) de la LGT al decir que no se exigirán intereses de demora “en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante 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”, pues, creemos, deben quedar totalmente asociados y unidos los siguientes dos efectos: el no devengarse intereses de demora y la no necesidad de aportar garantías para obtener la suspensión de las sanciones. Es decir, si existe un periodo de tiempo en el que no es necesario aportar garantía alguna para impedir la ejecución del acto sancionador, es porque la deuda –en este caso, la sanción– está suspendida automáticamente ex lege, y, como sabemos, durante ese tiempo, las sanciones no devengan intereses suspensivos.

De este modo nuestra conclusión será que, partiendo de que el “periodo de carencia” de intereses suspensivos y el plazo de inejecutividad de las sanciones deben ser de la misma duración, las sanciones que estén suspendidas por haber sido impugnadas, cuando el recurso se plantee ante la jurisdicción contencioso administrativa tampoco devengarán intereses de demora hasta que exista una resolución judicial que decida sobre el mantenimiento de la suspensión.

Tal criterio es el que, creemos, se puede también fundamentar en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 (Ponente: Excmo. Sr. Jaime Rouanet Moscardó) cuando dice el Tribunal: “C) Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de previa garantía o cau-

ción acordadas en la vía administrativa o económico administrativa prolongan su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pero no hay razones técnico jurídicas para poder mantener tal criterio, pues la frase «sin que puedan ejecutarse (las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende) hasta que sean firmes en vía administrativa» contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en otros preceptos de disposiciones normativas posteriores -antes comentadas-) sólo puede entenderse como «hasta que hayan causado estado en dicha vía» (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico administrativo), o bien, como máximo, según se ha dejado sentado en la reciente jurisprudencia de esta Sección y Sala (matizando, sin embargo, restrictivamente, el alcance que se ha dado a tal expresión en la sentencia de 18 de septiembre de 2001), «hasta que se adopte, en la vía contencioso administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956, pues, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo ex post facto (confirmatorio y aclaratorio de lo que la jurisprudencia comentada había ido dejando sentado), lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva Ley 58/2003, ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía contencioso administrativa incoada conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda EN RELACIÓN CON LA SUSPENSIÓN SOLICITADA (en el propio recurso contencioso administrativo), sin que pueda predeterminar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal jurisdiccional».

D) Ciertamente es que la doctrina jurisprudencial ha puntualizado la exigencia de la prueba de la producción de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación como único medio hábil para obtener la suspensión en la vía contencioso administrativa, al considerar que el interés público no sufre menoscabo si la suspensión de una liquidación tributaria se encuentra debidamente garantizada, pero también es cierto que, inexistente la garantía previa, es, en principio, incuestionable la causación de perjuicios a unos intereses superiores, los generales o públicos, a los que se deja sumidos en el puro desamparo, y cierto es, también, que ningún precepto de la LJCA distingue, genéricamente, dentro del contenido del acto impugnado, la parte de carácter sancionador, para someterla a un régimen diferenciado del resto de los efectos de la suspensión de su ejecución (debiendo resaltarse que el artículo 124.1 de la LJCA de 1956 -a diferencia del artículo 133.1 de la LJCA 29/1998- no regula la caución con un alcance potestativo, sino imperativo para el Tribunal -«exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos»-).»

Finalmente, y tras la conclusión a que hemos llegado más arriba, queda un último problema por abordar que es el referente a los supuestos en los que recurrido un acto de imposición de una sanción se dicta resolución.

La primera hipótesis a examinar se refiere a aquellos supuestos en que, recurrida una sanción, se dicte finalmente resolución administrativa o sentencia que la anule y deba dictarse otro acto administrativo en sustitución de aquel y ajustado a derecho.

Para este supuesto, el art. 26.5 LGT establece que “en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra”, se exigirá el “interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación”. Dicho interés se cuantificará desde que debió ser ingresada la deuda en plazo y “hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación”. Así pues, desaparece lógicamente el interés suspensivo y se liquidan intereses de demora. Se acoge así el criterio de la STS de noviembre de 1997 a que hicimos referencia, en el que se ya se advertía que, en estos casos, el interés suspensivo se transformaba en interés de demora.

Pero en relación con las sanciones es necesario precisar que es el nuevo acto dictado en sustitución del anulado el que las declara y fija y, por tanto, abre el plazo de pago voluntario, pues la anterior sanción ha sido anulada. Es decir, la sanción sólo existe desde que se dicta la nueva liquidación, por lo que estaríamos en el supuesto regulado en la letra a) del artículo 26.2 LGT y del artículo 27 del RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, y en este caso, el interés de demora sólo cabría exigirlo si la sanción no se paga en el periodo concedido al efecto, pues no puede considerarse que hay una sanción anterior impagada ya que fue anulada a consecuencia de su impugnación.

Esta interpretación se puede amparar en varias razones. De una parte no contradice lo declarado por el Tribunal Supremo en la sentencia, ya citada, de noviembre de 1997. Por otra, en una interpretación sistemática de la nueva LGT, cuando se hace referencia a las liquidaciones tributarias –nos referimos a las que deben dictarse tras la anulación de la anterior- no se comprenden las sanciones, como se desprende de los artículos 101 y 58, e incluso del artículo 155.6. de la misma Ley. Y, finalmente, no creemos que la solución que pueda ser razonable en relación con la cuota –pues en este caso hay una obligación tributaria previamente existente impagada pero no cuantificada, sobre la que se giran intereses- lo sea también en relación con las sanciones. Estas sólo existen a partir del momento en que se imponen, sin que sea de razón sostener que, “en este caso, el devengo de intereses se produce y liquidará sobre la obligación o responsabilidad nacida de la comisión de la infracción tributaria, aunque no haya sido declarada todavía”.

Ello deberá ser aplicado tanto en el caso en que la anulación sea consecuencia de una resolución administrativa como de una sentencia judicial –artículo 26.5 LGT-, y siempre que, por exigirse la conservación íntegra de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, la resolución correspondiente a la sanción haya sido anulada, lo que se producirá siempre que haya de dictarse un nuevo acto que declare e imponga la sanción y la cuantifique conforme a derecho.

En tales casos, surge la cuestión sobre cuándo debe entenderse producido este efecto de anulación de un acto de liquidación con sanciones, pues, y ello tiene importancia en el momento actual, el TEAC (Vocalía 11ª), en resolución de 24 de junio de 2004 (dictada para unificación de criterio) ha resuelto que la modificación de las sanciones como consecuencia de aplicar la Ley 25/1995, en lo que resultase más favorable, supone una alteración ex lege de la motivación de un elemento del acto que exige una modifica-

ción del acto anterior; pero sin que ello implique una declaración de nulidad, ni siquiera parcial, de este último. Considerando en su argumentación que, desde una perspectiva puramente formal, este nuevo acto constituirá una nueva liquidación, pero ello no conduce a entender que se trate de una liquidación ex novo en todos sus efectos jurídicos. Es decir, la sustitución de una sanción por otra, efectuada a consecuencia de una modificación legislativa que afecta a sanciones no firmes, no implicaría su anulación, y en consecuencia, no podríamos argumentar en los términos antes expuestos.

Por otra parte, y volviendo al problema de la no exigibilidad de intereses de demora en estos casos en que la sanción resulte anulada y haya de dictarse un nuevo acto con imposición de una nueva sanción, si, en contra de nuestra posición, se entendiera que procede la aplicación de intereses sobre las nuevas sanciones, pues con el nuevo acto sancionador los intereses suspensivos se transforman en intereses de demora tal como podría desprenderse de la nueva Ley, en este caso, decimos, debería considerarse la necesaria aplicación de la norma que ordena que no se exijan intereses (suspensivos) hasta que la sanción no sea firme en vía administrativa, pues de alguna manera, las sanciones han estado suspendidas por el propio mandato de la Ley.

Es decir, si la sanción ha estado suspendida por obra de la Ley durante el periodo de tiempo en el que transcurrió su impugnación, y durante este periodo de tiempo no se devengan intereses suspensivos, cuando estos se han de transformar en intereses moratorios por efecto de la anulación del primer acto sancionador, carece de lógica que, cuando se aplican estos intereses moratorios, se giren por el periodo de tiempo comprendido entre el momento en que se debió efectuar el ingreso de la sanción anulada y hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación (art. 26.5 LGT), pues en ese periodo de tiempo está comprendido el plazo en que la sanción estuvo suspendida ex lege, plazo en el que, como hemos visto, no se devengarían intereses (suspensivos). En resumen, si los intereses suspensivos se han transformado en intereses de demora, estos no deben girarse durante el plazo de tiempo en que aquellos no eran exigibles.

La razón no es otra que la idéntica naturaleza de ambos tipos de intereses que no permite articular soluciones diferentes cuando carezcan de fundamento lógico. Por otra parte, puede suceder que, si la diferencia cuantitativa entre la primera y la segunda sanción es reducida, esa pequeña diferencia se vea superada por el efecto del devengo de intereses de demora (no suspensivos), de forma que si la sanción no hubiera sido anulada y hubiera de ser pagada, al no exigirse intereses suspensivos durante el periodo en el que transcurrió el recurso, el importe final a pagar sea menor que en el caso de haber obtenido la anulación del acto por ser contrario a derecho.

Continuando con el examen de nuestras conclusiones nos hemos de referir a aquellos otros casos en los que, tras la impugnación y suspensión del acto recurrido, no resulte anulado sino confirmado, pues en estas situaciones será cuando se exijan los intereses suspensivos, pero sin olvidar que, en cuanto a las sanciones, la letra c) del artículo 26.2 LGT, ordena “salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en perí-

odo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”.

Es decir, y poniendo en conexión cuanto hemos dicho anteriormente, durante el tiempo en que se sustanció el recurso o reclamación en vía administrativa, no se exigirán estos intereses. ■

