

TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA. SECCIÓN 2ª)
Sentencia de 18 de septiembre de 2001
Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó

Las sanciones no devengan intereses de demora cuando se haya suspendido su ejecución.

La Dependencia de Recaudación de la Delegación de la Agencia Tributaria había practicado una liquidación de intereses de demora que afectaban tanto a la cuota tributaria como a las sanciones. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sentencia de 14 de abril de 2000) anuló la citada liquidación y la Administración del Estado interpone el recurso de casación en interés de ley que resuelve el Tribunal Supremo en esta sentencia declarando que las sanciones no devengan intereses de demora cuando se haya suspendido su ejecución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

Tercero. *El abogado del Estado (...) en apoyo de su criterio y de la doctrina legal al efecto postulada, alega que: (...)*

La sentencia de esta Sección y Sala de 28 Nov. 1997 declara que dichos «intereses suspensivos» no forman parte de la deuda tributaria, sino que «son consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y, por tanto, se giran y se calculan sobre el importe de la deuda tributaria líquida (cuota, más intereses de demora del art. 58 de la LGT, más las sanciones) objeto de suspensión» (o sea, frente al interés puramente moratorio del art. 58 de la LGT, se alza, como un concepto distinto, el interés suspensivo, que tiene una evidente naturaleza compensatoria).

El interés regulado en el art. 61 de la LGT para los mencionados casos de suspensión se refiere, como base de su cálculo, a toda la deuda tributaria recogida en el art. 58 de la LGT, porque la Administración sufre un claro perjuicio por el retraso en el cobro que solo puede ser indemnizado mediante el abono de los intereses devengados durante la suspensión acordada a petición del propio deudor; intereses que representan la contraprestación que el acreedor tiene derecho a recibir por los rendimientos de la suma de dinero que retiene el deudor.

3. La sentencia habla del carácter aflictivo de las sanciones, que las convierte en una parte muy especial de la deuda, hasta el punto de que, al ser recurridas las mismas, no se exige fianza alguna para su suspensión.

Pero no hay ninguna norma que establezca un régimen diferente para las sanciones en relación con el devengo de intereses moratorios; y si el recargo de apremio establecido en el art. 109 del RGR de 1990 no se incorpora a la base de cálculo de los intereses es porque se trata de un caso singular, dentro del procedimiento de apremio, y sin perjuicio de que las cantidades vencidas de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, sí devenguen intereses de demora desde su vencimiento hasta la fecha de ingreso (...)

4. En consecuencia, la recurrente de instancia podía haber optado por abonar la sanción a la vez que la impugnaba, evitando el devengo de intereses en caso de que se desestimase (como así fue) su reclamación y su recurso. Por el contrario, si éstos hubiesen sido estimados, podría haber reclamado el reintegro de la sanción con sus intereses, en tanto que el art. 115 del comentado Real Decreto prescribía que «si, como consecuencia de la estimación de la reclamación interpuesta, hubieran de devolverse las cantidades ingresadas, el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha del ingreso».

Cuarto. No obstante todo lo aducido por el abogado del Estado recurrente, no cabe estimar el presente recurso casacional, porque, además de lo argüido en la sentencia de instancia, cuyo contenido damos aquí por reproducido, haciéndolo nuestro, es evidente que:

A) En toda la legislación estatal que se cita en el recurso no existe precepto alguno en el que inequívocamente se determine que las sanciones pecuniarias, cuya ejecución se suspenda en la vía económico-administrativa y, seguidamente, en la contencio-

so-administrativa, devenguen intereses hasta el momento en que se hagan efectivas (en cuanto, además, la permisión de tales intereses de demora supondría aumentar, sin justificación, el ya de por sí carácter aflictivo de la sanción).

Ni el art. 61 de la LGT, ni el 22 del RDLeg. 2797/1980, permiten deducir que la sanción de autos devengue intereses en la línea propuesta por el abogado del Estado recurrente, por lo que, a priori, la pretensión de cobro de tales intereses no parece ser compatible con el principio constitucional de exigencia de legalidad que consagra el art. 9 de la Constitución.

Además, como dice el Ministerio Fiscal en su informe, «la propia naturaleza del hecho sancionador con todos sus inmediatos efectos -normas de interpretación restrictiva, y a falta de un precepto inequívoco, debe llevarnos a la conclusión excluyente declarada por el Tribunal a quo, pues de una paralización con cobertura legal no debe seguirse un efecto agravatorio del que obtuvo amparo con la suspensión».

B) La sentencia de esta Sección y Sala de 28 Nov. 1997 distingue, efectivamente, por un lado, entre los «intereses de demora del art. 58.2 b) de la LGT» (ahora, letra c, según la redacción dada por la L 25/1995), que forman parte de la deuda tributaria y que se devengan y deben liquidarse por la porción ocultada o no liquidada de la misma (por error de hecho o de derecho) a partir del momento en que la obligación tributaria, nacida ex lege, es líquida, vencida y exigible (momento que, en el supuesto de exacción mediante declaraciones-autoliquidaciones, es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación de las mismas); y, por otro lado, los «intereses de demora suspensivos del art. 61.4 de la misma LGT», que no forman parte de la deuda tributaria, sino que son consecuencia legal y lógica de la suspensión de dicha deuda (en caso de que ésta sea impugnada) y que se giran y calculan, por tanto, sobre el importe de la misma (cuota, más el interés de demora del art. 58.2.b de la LGT y más las sanciones).

Este «interés de demora suspensivo» -continúa diciendo la S 28 Nov. 1997- sigue, indefectiblemente, las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que, si se anula el acto administrativo y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha nueva liquidación, razón por la que, entonces, no ha lugar a exigir intereses de demora suspensivos (aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante).

Sin embargo, al practicar dicha nueva liquidación, procederá exigir los intereses de demora del art. 58.2 b) de la LGT girados sobre la cuota de nuevo liquidada, y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración o de la declaración-autoliquidación hasta la fecha en que se entiende girada la nueva exacción: es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a derecho (según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate).

C) Una interpretación puramente literalista de la citada S 28 Nov. 1997 (en la que en parte ha basado el abogado del Estado su presente recurso casacional) podría llevar, en principio, a una solución aparentemente estimatoria de la pretensión formulada por dicho representante de la Administración Estatal.

Pero es que la doctrina que en tal resolución aflora debe ponerse en relación, para atemperarse debidamente a problemas como el concretamente planteado en el presente caso de autos, con la admitida y sentada, coetáneamente, en las sentencias, también de esta Sección y Sala, de 29 Oct. 1999 y 12 Jun. y 22 Jul. 2000, en tanto en cuanto que, según lo declarado en ellas:

1. A partir de la reforma introducida en la LGT por la L 25/1995, de 20 Jul., se admitió la posibilidad de suspensión de las deudas tributarias con aportación de garantías distintas a las exigibles, anteriormente, en el grupo normativo conformado por la L 39/1980, el RDLeg. 2795/1980 y el RD 1999/1981, en los casos en que el sujeto pasivo no pudiera aportar las garantías reglamentarias, e, incluso, sin aportación de garantía alguna cuando la ejecución del acto recurrido pudiera causar perjuicios graves de imposible o difícil reparación o cuando se apreciase la existencia de error aritmético, material o de hecho.

En especial, dicha L 25/1995 inició una tímida reforma respecto a las sanciones tributarias, permitiendo la suspensión de las mismas en los casos previstos y regulados en el nuevo art. 81, aps. 3 y 4, de la LGT (...)

Por su parte, el RD 391/1996, de 1 Mar., justifica, en su Exposición de Motivos, las modificaciones introducidas acabadas de exponer en razón a que: «En el ámbito de la suspensión de la ejecución de los actos recurridos se da efecto a las suspensiones acordadas en el potestativo previo recurso de reposición, se recoge la suspensión ante errores de hecho tradicionalmente prevista en el Reglamento de Recaudación, se refuerza el carácter de automatismo de la suspensión dotada de garantías líquidas, dándole operatividad inmediata bajo reserva de quedar alzada por falta de concurrencia de sus requisitos, y se introduce una nueva fórmula suspensiva basada en la posible ocasión de perjuicios, que procede de una adaptación de lo dispuesto en la L 30/1992, si bien concediéndole un carácter de excepcionalidad para el caso de que el interesado no pueda dar cumplimiento a lo previsto para la suspensión automática.»

2. En consecuencia, pues, el otorgamiento de la suspensión de la sanción tributaria necesitaba, todavía, en general, como la del resto de los componentes de la deuda tributaria comprendida en la liquidación inicialmente impugnada, de la prestación de la correspondiente caución para que pudiera ser otorgada.

Pero el art. 35 de la L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías del Contribuyente, ha reproducido, ya, en el ámbito tributario, el contenido del art. 138.3 de la L 30/1992, al disponer que: «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 ella proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa» (precepto que ha sido reproducido en el art. 37 del RD 1930/1998, de 11 Sep., por el que se ha desarrollado el régimen sancionador tributario).

Dicho artículo, al implicar, dentro del ámbito sancionador tributario, una posición más beneficiosa de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa «sin necesidad de prestar garantía alguna», debe ser aplicado, por mor de lo hasta aquí expuesto, con carácter retroactivo (con la inteligencia de que ello resulta factible porque tal faceta o aspecto de la suspensión no es todavía firme), lo cual significa, en el presente caso de autos, 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, aquella a la que asciende la sanción, que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta alcanzar firmeza en la vía administrativa y que, por tal motivo, no constituye una verdadera compensación o indemnización de algo de lo que a la Administración no le era posible disponer.

Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado art. 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).

3. Además, 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. La sanción cumple siempre, en todo tipo o manifestación del ius puniendi, al lado de otras finalidades, la simplemente retributiva. 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 LGT y las leyes reguladoras de los distintos tributos -arts. 77 y ss. de la LGT-. De ahí que la S 66/1984, de 6 Jun., del TC, 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 May., 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 conclusión, no cabe estimar el presente recurso casacional ni, por tanto, fijar como doctrina legal la postulada y propugnada por el abogado del Estado.