

ESTUDIOS

LA SUSPENSION DE LA EJECUCION DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Clemente CHECA GONZALEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

A) Sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales

Los números 11 a 14 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, añadidos por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, se ocupan de la suspensión de la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, señalando al respecto el núm. 11 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que la misma puede ser acordada, a instancia del interesado, y mientras dure la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, cuando a juicio del Tribunal competente para resolver la reclamación la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 153 de la LGT, o cuando la ejecución pudiese causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Debe señalarse, en todo caso, que en la actualidad la impugnación por motivos de nulidad de pleno derecho podría basarse, en mi opinión, en alguna causa diferente de las contempladas en el artículo 153 de la LGT, pero sí recogidas en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su artículo 102 se remite al artículo 62.1, precepto éste que, respecto al artículo 47.1 de la LPA, ha añadido las siguientes causas de nulidad de pleno derecho: actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y cualesquiera otros que expresamente se establezcan en una disposición de rango legal, las cuales, tal y como bien indica MARTIN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», Tribuna Fiscal, núm. 32, 1993, pág. 42), deben entenderse aplicables, pese a lo señalado en la disposición adicional 5ª de la Ley de

ESTUDIOS

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en materia tributaria, sobre todo la primera de las enunciadas: la de los actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, puesto que evidentemente pueden existir actuaciones de la Administración Tributaria que evidentemente lesionen dicho contenido.

Piénsese, por ejemplo, señala este autor, en un acto de la Administración Tributaria que lesione el derecho a la tutela judicial efectiva –inadmitiendo, v. gr., vías de recurso–. Aunque el artículo 63.2 de la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tipifica como supuesto de anulabilidad la actuación administrativa que genere indefensión, debe entenderse que cuando esta indefensión vulnere el contenido esencial del artículo 24.1 de la Constitución la reacción del ordenamiento no debe ser la propia de los supuestos de anulabilidad, sino la nulidad de pleno derecho, porque como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 42/1989, de 16 de febrero (F.J.5º), el artículo 24.1, aunque se refiere sólo a actuaciones judiciales, puede amparar también la reacción frente a actuaciones administrativas igualmente generadoras de indefensión.

Así lo ha reconocido también, pese a no admitirla en el asunto concreto sometido a su enjuiciamiento, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994, en la que se ha indicado: “A través de largas y complejas alegaciones la parte actora parece pretender que se llegue a la conclusión de la nulidad del acta de Inspección por razón de que concurrió una actuación de coacción por parte del Inspector que motivó el que dicha parte no se atreviera a firmar en disconformidad las bases imponibles y los hechos, prestando conformidad a los mismos por menos importe, y disconformidad a las sanciones e intereses de demora, ante el elevado importe que supondría firmar en disconformidad unas actas no válidas que se hicieron constar en unos borradores, nulidad de pleno derecho que solicita al amparo del artículo 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, mas no puede ser acogida tal pretensión por cuanto que, de un lado, excluye cualquier supuesta coacción’ el hecho indiscutido de que la actora prestó su conformidad en cuanto a los hechos y a las bases imponibles y manifestó su disconformidad en lo relativo a sanciones e intereses de demora, lo que permite deducir que actuó libremente y no a consecuencia de una «coacción» que, por ser delictiva, requeriría una prueba suficiente de que concurrió un impedimento a otro con violencia para hacer lo que la Ley no prohíbe, o un compelimiento a efectuar lo que no quiera, conforme al artículo 496 del Código Penal, prueba que no se produce y hechos que no cabe deducir de las alegaciones de la actora, faltando, por tanto, cualquier atisbo, por mínimo que sea, de que se lesionó el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y de que el acto administrativo tuviera un contenido imposible, que son los supuestos del artículo 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de referencia, al margen de que, en cualquier caso, ello afectaría, a lo sumo, no al acto realmente impugnado, sino a lo que sólo fue un ‘borrador’ que no se tradujo en acto administrativo alguno».

Téngase en cuenta en este sentido que la disposición adicional 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que indica que la revisión de actos en vía administrativa se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma, ya ha recibido acertadas críticas doctrinales, por ejemplo, por parte de COSCULLUELA MONTAÑER («La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma»,

Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ed. Carperi, Madrid, 1993, págs. 36 y ss.) y de PAREJO ALFONSO («Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 31 y 32), habiéndose incluso indicado por este último autor que este proceder del legislador es inconstitucional por ser vulnerador de las exigencias dimanantes del «procedimiento administrativo común» a que se refiere el artículo 149.1.18 de la Constitución, y por suponer una quiebra evidente del denominado por GARCIA DE ENTERRIA («Algunas reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», Civitas, REDF, núm. 75, 1992, pág. 328) «estatuto ordinario de los ciudadanos españoles», que aparece contenido en mencionada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; sustentando una opinión parecida MARTIN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», ob. cit., pág. 38), quien, no obstante, se muestra convencido de que en general la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a pesar de lo dispuesto en su artículo 107.4 y en su disposición adicional 5ª, no es, ni mucho menos irrelevante en materia tributaria, ni va a jugar un papel secundario en la aplicación del ordenamiento tributario, puesto que, aparte de que el artículo 9.2 de la LGT ha dado pie para que una sensible jurisprudencia haya ido posibilitando la permeabilidad de este ordenamiento a los preceptos tanto del Derecho Administrativo como del Derecho Común, la materia tributaria se singulariza *ratione materiae*, pero nada más, no pudiendo la Administración actuar *quia nominor leo* —cual si el imperium caracterizase de principio a fin su actuar, inmunizándola de su sujeción a las normas jurídicas que rigen el común actuar administrativo, añadiendo este autor que tanto jurisprudencia como doctrina reivindicar, de consuno, la vigencia del viejo aforismo *uno universo iure*, que, por su propia esencia, repele el taifismo estatutario, en la medida en que el mismo pretende erigirse en círculo endogámico resistente a todo cambio, palabras con las que plenamente concuerdo.

Hecho este excursus, pertinente y necesario para centrar un tema que tantos quebraderos de cabeza está ocasionando a los aplicadores del ordenamiento tributario, y retomando el eje central de este trabajo, hay que indicar que por el solo hecho de presentar la solicitud de suspensión, ésta se entenderá acordada con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación, según señala el artículo 81.12 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que añade que tal acuerdo debe adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado, habiendo escrito al respecto GONZALEZ PEREZ y TOLEDO JAUDENES (Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Anexo de actualización al 10 de mayo de 1989, Ed. Cívitas, Madrid, 1989, pág. 100) que nada tan lógico como el *dies a quo* de este plazo, puesto que para decidir si la ejecución ha de producir o no perjuicios al interés público y de qué intensidad son éstos, para juzgar si los perjuicios son de imposible o difícil reparación y para verificar si la causa de nulidad invocada es o no sería, resulta imprescindible conocer el íntegro contenido del expediente en que fue dictada la resolución de cuya suspensión se trata.

ESTUDIOS

Nada se señala en estos preceptos del momento en que deba ser presentada la solicitud de suspensión –aunque la lógica inclina a pensar que éste debe ser el de la interposición de la reclamación contra este tipo de sanciones–, ni sobre la necesidad de prestar garantías al pedirla, por lo que se debe entender que éstas no son necesarias, lo que parece lógico por otra parte, ya que resulta imposible en esta clase de sanciones calcular su cuantía *a priori*, faltando por ello la base sobre la que habría de constituirse la garantía, como bien ha escrito LOZANO SERRANO (Cuestiones tributarias prácticas, Ed. La Ley, 2ª ed., Madrid, 1990, pág. 877); a lo que hay que añadir algo que se desarrolla más pormenorizadamente en la segunda parte de este trabajo: que, en general, la suspensión de la ejecución en materia de sanciones tributarias, sean éstas de la índole que sean, debe producirse sin necesidad de garantizar su importe, puesto que lo contrario atenta manifiestamente contra determinados principios constitucionales de inexcusable cumplimiento.

Según el núm. 13 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas mencionadas sanciones comenzarán a ejecutarse:

a) Si se hubiese denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria, lo que ha sido objeto de contundente crítica por parte de GONZALEZ PEREZ y TOLEDO JAUDENES (Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Anexo de actualización al 10 de mayo de 1989, ob. cit., pág. 81), quienes han escrito que el hecho de que la mera denegación de la suspensión de la sanción tributaria en vía económico-administrativa desate la ejecutividad del acto impugnado supone privar radicalmente de efectividad al derecho del ciudadano a que el Tribunal Contencioso-Administrativo se pronuncie eficazmente sobre la suspensión de la sanción, añadiendo que por ello es de esperar que llegue el día en que el Tribunal Supremo o el Tribunal Constitucional terminen por declarar la nulidad de pleno derecho del artículo 81.13.a) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, a fin de que prevalezca el efectivo derecho del ciudadano a la plenitud de la tutela judicial; debiendo señalarse que en favor de tal postura militan una serie de Sentencias del TS, como las de 17 de julio de 1982, de 21 de julio de 1982, de 25 de octubre de 1983 y de 20 de junio de 1985, en las que se ha afirmado que la ejecución de un acto sancionador no firme es contraria al principio de tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, puesto que si el acto sancionador se ejecutase antes de su firmeza tal tutela ya no será plena ni real, porque, desconociéndose si la sanción será confirmada o será dejada sin efecto, se están ocasionando perjuicios de difícil reparación al menos moral y personalmente.

b) Si se hubiese concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquél en que adquiera firmeza en vía administrativa el acto de imposición de las sanciones.

En ambos casos, a tenor del artículo 81.14 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, el órgano que hubiere acordado o denegado la suspensión lo tiene que comunicar al órgano administrativo de gestión para que entienda confirmada la suspensión del acto administrativo impugnado o pueda proceder a su ejecución.

B) Sanciones pecuniarias

Todo lo señalado en el epígrafe anterior se refiere única y exclusivamente a la suspensión cuando se esté en presencia de la impugnación de una sanción que consista en la pérdida del

derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales; pero no así, por el contrario, cuando de lo que se trata es de impugnar una sanción pecuniaria, puesto que los preceptos mencionados no se refieren para nada a este tema.

Este silencio es usualmente interpretado en el sentido de que cuando se está disconforme con la sanción pecuniaria impuesta, y, en consecuencia, se recurre la misma y al propio tiempo se solicita la suspensión, para conseguir ésta es preciso garantizar su importe en la forma prevista por nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Esta solución supone, sin embargo, un palmario atentado a determinados principios constitucionales, como bien así lo ha señalado ESEVERRI MARTINEZ («La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?», Tribuna Fiscal, núm. 45, 1994, pág. 50), quien ha escrito al respecto que avalar la sanción impuesta no respeta el principio de presunción de inocencia como tampoco el derecho fundamental a la tutela judicial, que en casos así no se presta efectivamente, puesto que el interesado para proceder a demostrar que la sanción no le es imputable (o lo es en menor grado) ha de verse en la necesidad de garantizar el importe de una sanción que, en justicia, no puede imputársele hasta tanto no recaiga el pronunciamiento del Tribunal sobre su oportunidad y contenido.

Igual criterio, con el que estoy plenamente de acuerdo, mantiene este mismo autor en otro trabajo («Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», Información Fiscal, núm. 2, 1994, pág. 13), en donde ha escrito al respecto: «Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión opera de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del importe de la deuda tributaria, según dice el artículo 81.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias, es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubre también el importe de la multa que se incorpora al montante de la deuda tributaria. Con ello, se está quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia —al avalarse una sanción sobre la que aún no se ha pronunciado Tribunal alguno—, cuanto el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que lleva incorporado el importe de una sanción en vía revisora, sea ésta la administrativa o la jurisdiccional, es preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la sanción que la deuda lleva adherida, es fácil deducir que se está obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determine la procedencia de la sanción. De donde entiendo que existen argumentos contundentes para sostener que en el caso de la recurribilidad de deudas que incorporan el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que ha de prestarse si se accede a la suspensión del acto de liquidación, sólo puede alcanzar el principal de la deuda con los intereses de demora, más no al importe de la sanción, por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos».

En este mismo sentido se han manifestado igualmente otros autores, conscientes de la importancia y de la imprescindible necesidad de adecuar nuestro ordenamiento Jurídico tributario a los principios dimanantes del texto constitucional.

ESTUDIOS

Y así, CARRERA RAYA («Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa», Impuestos, Tomo I, 1991, pág. 359), ha afirmado que la condición de contribuyente, y en sentido más amplio, la de sujeto pasivo de la obligación tributaria deriva de la posición pasiva que ocupa aquél en el seno de una relación jurídica de aquella naturaleza, y que las sanciones administrativas que le sean de aplicación deben estar mediatizadas por el principio de la presunción de inocencia plenamente aplicable en el ámbito administrativo, siendo en última instancia los Tribunales de justicia ordinarios quienes deben determinar en virtud de resolución judicial la culpabilidad de quien ha infringido presuntamente la norma tributaria, razón por la que llevar la ejecutividad de las sanciones tributarias hasta el extremo de que sólo garantizando su importe en la cuantía correspondiente puede paralizarse su ejecución sería tanto como admitir en una primera instancia la culpabilidad de unos hechos, actos o situaciones que sólo los Tribunales ordinarios deben determinarla cuando se impugna un acto de gestión agotada la vía económico-administrativa.

TORREGROSA CARNE («La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias», La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 211 y 212), ha indicado que en tanto un Tribunal no lo declare, las sanciones que, en su caso, hayan sido cuantificadas en la deuda tributaria de liquidaciones recurridas, no pueden ser objeto de ejecución, por lo que imponer su cumplimiento o exigir cuantía de su importe sin que se haya resuelto plenamente sobre la infracción que se sanciona, es presumir la culpabilidad en el mismo momento de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es decir, en el mismo instante de interponerse la reclamación, lo que es contrario a la presunción de inocencia a que todos tienen derecho de acuerdo con el artículo 24.2 de la Constitución, de donde infiere acertadamente que la ejecutividad en estos supuestos puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que deba admitirse su suspensión automática, y sin garantía, por la interposición de un recurso administrativo o judicial.

Y SOBREVALLS BELLET («El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión», La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías, ob. cit., pág. 221), señala en esta misma línea que puede afirmarse con rotundidad que los componentes de la deuda tributaria deben escindirse en dos esferas: una, propiamente tributaria, y otra, sancionadora, de tal manera que mientras en los elementos de la primera opera el privilegio de ejecutividad, en la sanción está vedada esta prerrogativa hasta que el acto sea firme, al menos, en vía administrativa, trayendo en apoyo de su afirmación el artículo 138.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, añadiendo seguidamente este autor que esta apuntada dicotomía adquiere singular relieve a efectos de la suspensión del acto de liquidación tributaria, ya que no procede solicitarla en cuanto a la cuantía de la sanción ni, en consecuencia, procede su afianzamiento en los términos del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, sin perjuicio de las medidas cautelares susceptibles de ser adoptadas.

Esta acertada tesis ya ha sido acogida, por otra parte, en el Auto del TSJ de Galicia de 22 de mayo de 1992, que, como manifiesta GONZALEZ CARRERAS («La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», Quincena Fiscal, núm. 6, 1993, pág. 166), fue concluyente a la

hora de excluir la sanción de la garantía necesaria para obtener la suspensión por cuanto la misma tiene naturaleza punitiva que debe sustanciarse al margen de la relación tributaria, y en la Sentencia del TSJ de Galicia de 2 de junio de 1994, en la que, junto a otras afirmaciones con las que en absoluto estoy de acuerdo pese a lo indicado por la muy criticable Sentencia del TS de 2 de febrero de 1994 --como es, por ejemplo, la de que los medios de garantía establecidos en el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas son taxativos, no admitiéndose otros diferentes de los enunciados en el precepto--, se indica con total acierto que, a la vista de los posibles perjuicios que se pudieran ocasionar, es plenamente admisible que el aval se limite al importe de la cuota e intereses, con exclusión de la sanción.

Respecto al citado artículo 138.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa, conviene indicar, como ha escrito acertadamente MARTIN REBOLLO («Disposiciones administrativas y actos administrativos, La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», ob. cit., pág. 170), que el mismo ha significado un avance respecto a las previsiones legales anteriores de la LPA, que no establecían esta modulación; pero al propio tiempo un cierto retroceso respecto a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en, por ejemplo, su Sentencia 66/1984, de 6 de junio, en la que se había afirmado que el derecho a la tutela judicial efectiva implicaba la necesidad de que recayese resolución judicial acerca de la suspensión pedida antes de que se ejecutase el acto, lo que equivalía a decir, como pone de relieve este último autor, que el mismo no era ejecutivo hasta que un juez no tuviese la oportunidad de pronunciarse sobre la solicitud de suspensión, extremo éste que no es, desde luego, el que se desprende de la lectura literal de referido artículo 138.3, que permite que el acto sancionatorio se ejecute aun cuando se hubiese presentado el recurso contencioso contra él.