

La ejecutividad de las sanciones tributarias

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

La ejecutividad de las sanciones tributarias ha tenido una historia compleja en nuestra legislación y jurisprudencia pues se trata de una cuestión que se relaciona con varios temas nucleares de los que ha dependido la respuesta que se ha venido dando a problemas relacionados con el derecho sancionador; problemas como el relativo a si las sanciones devengan intereses de demora y a partir de qué momento; el de la necesidad o no de aportar garantías para lograr la suspensión de efectos de la sanción cuando el acto de su imposición ha sido impugnado; la posibilidad de adopción de medidas provisionales o cautelares; o el momento a partir del cual puede la Administración ejecutar la sanción; etc.

Todas las respuestas dadas a los anteriores temas, decimos, han dependido de cuestiones más nucleares que se insertan en principios jurídicos y en derechos fundamentales así como en los conceptos con los que se ha construido el actual Derecho sancionador tributario, que podemos resumir en los siguientes: a) la integración o no de las sanciones pecuniarias en la deuda tributaria; b) la evolución de nuestro ordenamiento administrativo antes y después de la Constitución; c) la competencia atribuida a la jurisdicción contenciosa para adoptar medidas cautelares; d) la eficacia de los derechos fundamentales a la tutela judicial y a la presunción de inocencia; etc.

En todas estas materias la evolución seguida por nuestra legislación ha sido importante, como también lo ha sido la jurisprudencia de nuestros tribunales, sin embargo el cada vez mayor reconocimiento de la eficacia de los derechos fundamentales en juego, no aleja las críticas que se han vertido sobre la situación hoy alcanzada y que provienen tanto de la doctrina como de los magistrados que han discrepado de la mayoría dejando sus argumentos en votos particulares. Y es precisamente el debate abierto en esta materia

lo que nos motiva a recorrer algunas de estas cuestiones para revisar los fundamentos en que se ampara la solución legislativa y jurisprudencial vigente a la luz de los derechos y valores constitucionalmente reconocidos, pues, posiblemente, cabe esperar todavía que continúen evolucionando. No obstante, hemos de reconocer que los avances del Derecho tributario español desde la Ley 1/1998 (LDGC) han sido importantes si se comparan con la situación en que continúan anclados otros ordenamientos.

II. La ejecutividad de los actos administrativos y su proyección sobre las sanciones administrativas

1. La autotutela ejecutiva: un privilegio de la Administración

Aunque no está generalizado en todos los ordenamientos, en el caso español la Administración goza, como es sabido, del privilegio de la autotutela ejecutiva lo que significa, al referirlo a un acto administrativo, su ejecutoriedad. Es decir, la capacidad atribuida a todo acto de la Administración, cuando se haya dictado respetando un procedimiento y la competencia del órgano administrativo actuante, de que su contenido sea llevado a efecto, incluso con la oposición del interesado, por los medios y con los límites que la ley prevé.

Tal atribución comporta un privilegio de la Administración que toma su fundamento en la “supraordenación de la Administración a unos intereses generales y a un interés público (*que la*) sitúa... en una posición privilegiada en relación con otros poderes del Estado y con los particulares, de modo que las resoluciones que la Administración dicta, la exigibilidad de sus actos administrativos, los bienes que posee y los medios económicos puestos a su disposición gozan de ciertos privilegios...” (Augusto GONZÁLEZ ALONSO “El régimen jurídico normativo y jurisprudencial de la potestad sancionadora y de los privilegios de la Administración pública”. Diario La Ley de 10 de febrero de 2009).

Ahora bien, tal posición privilegiada, acogida en nuestro ordenamiento positivo en la LRJPAC (arts. 56 y 94), requiere una justificación especial ya que se desvía de la competencia atribuida a los tribunales de justicia –juzgar y ejecutar lo juzgado– y al ciertos derechos fundamentales, motivo por el cual el tema ha llegado al Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en varias ocasiones, quien se ha pronunciado, aceptando su constitucionalidad, en estos términos (Recurso de amparo, sala segunda, sentencia 78/1996 de 20 de mayo de 1996, rec. 2698/1993, Ponente: Gabaldón López, José):

“3. Hemos declarado en relación con este género de cuestiones que «el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art. 103 de la C.E.» (STC 22/1984), y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24.1 de la C.E. (STC 66/1984 y AATC 458/1988, 930/1988 y 1.095/1988), pero que de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala.

... La ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del art. 24.1 de la C.E., ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se

extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que,... debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación «El derecho a la tutela se satisface, pues, 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» (STC 66/1984).”

Es decir, la protección de los derechos fundamentales -en el caso, del derecho a la tutela judicial efectiva- se satisface cuando la ejecutividad de los actos administrativos puede ser sometida a la decisión de un Tribunal para que resuelva en Derecho.

Pero reconocida la constitucionalidad de este privilegio con carácter general, cuando se trata de actos sancionadores aparecen nuevos problemas derivados de la presencia de principios y garantías distintas, que seguidamente veremos, si bien, también en relación a estos casos, el TC no ha suscitado especiales dificultades (Enrique Collado García-Lajara. “Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”. Diario La Ley, 1998, Ref. D-307, donde cita las sentencias de 17 y 21 de julio de 1982, entre otras). Si bien, debemos advertir, el privilegio de la autotutela solo va a operar en relación con las sanciones internas, ya que las sanciones de otro orden no se rigen por este marco regulador. Así, cuando “en cumplimiento de sus funciones, las instituciones comunitarias... pueden adoptar actos de contenido económico, ya sea en sentido positivo -ayudas, subvenciones, medidas compensatorias, etc.-, o negativo, sancionatorio -multas, intereses de mora, etc.-, (y) dichas sanciones pecuniarias no hayan sido voluntariamente satisfechas por los obligados a ello, será posible obtener su ejecución forzosa conforme a los sistemas de ejecución civil internos, esto es, a través de los cauces establecidos al efecto en el Derecho nacional.

Tal remisión (*de los Tratados*) al sistema jurídico procesal estatal se justifica en que, a diferencia de lo que sucede en el orden nacional, donde la Administración pública goza de las prerrogativas de autotutela y ejecutividad inmediata de sus actos, los órganos de la Comunidad no se encuentran en condiciones de asegurar por sí mismos la ejecución de sus decisiones, por lo que han de acudir para ello a las autoridades nacionales respectivas en reclamación de su auxilio” (M.^a Pilar Ladrón Tabuenca. “Ejecución forzosa en España de títulos extrajudiciales emanados de las instituciones comunitarias (1), Diario La Ley, 1995, pág. 950).

2. La autotutela en materia sancionadora

Decíamos que, el juego de principios y garantías específicos obliga a un replanteamiento de la doctrina consolidada respecto de la autotutela administrativa en términos generales. Ello porque la potestad sancionadora de la Administración va a considerarse formando parte del poder punitivo único del Estado y, en consecuencia, va a someterse a principios y garantías propias del derecho sancionador, y por ello, a los privilegios de la Administración, fundados según el TC en la eficacia de su funcionamiento, le son oponibles derechos fundamentales como el de la tutela judicial o la presunción de inocencia.

Ahora bien, la eficacia de estos derechos fundamentales aunque puede exigir limitaciones a la ejecutividad de las sanciones administrativas, no supone en cambio la total supresión de este privilegio.

Así, la presunción de inocencia, como regla de tratamiento, derivada de un derecho fundamental reconocido en el artículo 24.2 de la CE, impide a la Administración considerar al administrado culpable hasta que así se declare formalmente o imponerle una sanción administrativa porque se encuentre incurso

en un procedimiento penal (STS 21-10-2003), o que se puedan adoptar medidas cautelares durante la pendencia del procedimiento sancionador (Lucía Alarcón Sotomayor “El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales” Thomson-Civitas 2007).

Y, la tutela judicial, puede verse satisfecha con la posibilidad de que, antes de la ejecución administrativa de la sanción, los tribunales puedan pronunciarse sobre la misma sanción o sobre su suspensión (tutela cautelar).

Estas ideas se han plasmado en la LRJPAC en cuyo artículo 94 se establece la ejecutividad de los actos administrativos en general, con la salvedad de los actos sancionadores (“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 y 138...”)

pues estos se rigen por lo dispuesto en el precitado artículo 138.3 donde se regula la resolución del procedimiento sancionador:

3. La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa.

En la resolución se adoptarán, en su caso, las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva.

Es decir, como veremos con mayor detenimiento, hasta la firmeza en vía administrativa las sanciones no son ejecutivas aunque se admitan medidas provisionales o cautelares, y una vez concluida aquélla, competará a los tribunales pronunciarse sobre su suspensión.

III. La ejecutividad de las sanciones tributarias

La recepción en el ordenamiento tributario de aquellas ideas, acogidas en el Derecho administrativo, fue tardía. Así, si nos remontamos algunos años atrás, encontraremos con que, toda la deuda tributaria – también las sanciones (“*contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda*”)–, se regía por la regla “solve et repete” que exigía el depósito o la consignación previa, a disposición de la Administración Pública, de la cuantía en discusión antes de recurrir contra la resolución en vía administrativa o ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pues se concebía como “un medio de tutela de los créditos fiscales, evitando las presuntas tácticas dilatorias de los contribuyentes para eludir el pago de una liquidación tributaria” (Augusto González Alonso “El régimen jurídico normativo y jurisprudencial de la potestad sancionadora y de los privilegios de la Administración pública”. Diario La Ley, de 10 de febrero de 2009)

Ahora bien, una vez que la STS de 15 de marzo de 1984 consideró esta norma contraria a la CE, se pensaba incluso que podría mantenerse con algún fundamento precisamente en el ámbito sancionador.

Por ello no resulta extraño que, años después de haber entrado en vigor la LRJPAC –artículo 138 antes transcrito– el Real Decreto 391/1996, regulador del Reglamento del Procedimiento Económico Administrativo, afirmara todavía que las sanciones tributarias eran ejecutivas desde el momento en que se impusiesen (José Ramón Rodríguez Carbajo “El paradójico régimen actual de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo. A propósito de la STS de 27 de marzo de 2008” Diario La Ley, 3 Dic. 2008).

Esta situación se vería profundamente alterada con la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1998, en adelante LDGC, al ordenar 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 aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”.

Norma similar a la que se contiene en la vigente LGT que dispone:

Art. 212.3 LGT

3. *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.*

No obstante esta evolución en el orden tributario, lo cierto es que el texto de la LGT (antes de la LDGC) no es el mismo que el de la LRJPAC, por lo que existe un cierto debate sobre su significado. Así, algunos autores (Falcón y Tella) consideran que lo fijado en la LGT no es suspensión sin garantía, sino que no es ejecutiva hasta la firmeza en vía administrativa ya que no precisa siquiera suspensión, o que “... la interpretación que procede es la de entender que se está estableciendo la no ejecutividad de las sanciones hasta que no sean firmes en vía administrativa y ello porque la sanción tributaria debe quedar excluida del privilegio de la autotutela ejecutiva puesto que, de otro modo, chocaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia.” (Jaime Aneiros “Las sanciones tributarias”. Marcial Pons. 2005. Págs. 277 y 278)

Toda esta evolución en las leyes tributarias en relación con la ejecutividad de las sanciones, responde o es una consecuencia de dos cuestiones relacionadas tema que nos ocupa.

La primera de ellas viene dada por la situación largamente vigente de integración de las sanciones tributarias en la deuda, como un elemento más de los que la componen (cuota, recargos, intereses, etc.). Esta situación -la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria- ha tenido, entre otras consecuencias, el efecto de aplicar a las sanciones tributarias un régimen jurídico diseñado para tutelar eficazmente unos créditos privilegiados de que era titular la Hacienda pública. Es decir, un régimen jurídico propio de un derecho económico de crédito distinto del que procedería de aceptarse el carácter estrictamente sancionador de una multa tributaria (a pesar de ser generadora de un ingreso en el Tesoro).

Cierto es que podría haberse solventado el problema de la ejecutividad de las sanciones incluso integrándolas a ciertos efectos en la deuda tributaria, ya que no es una exigencia constitucional su separación formal, pero al amparo de ese cajón de sastre ha sido más fácil, como ocurre en otros ordenamientos, camuflar la verdadera naturaleza de las sanciones (el ejemplo de lo ocurrido en el Derecho concursal es ilustrativo de cómo han sido los tribunales quienes han tenido que separar cada componente de la deuda tributaria para darle la calificación y la posición privilegiada o no que les corresponde).

Este es el criterio que se desprende de la STS de 29 de Enero de 2003 (rec. 1055/1998 Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime), confirmatoria de la sentencia de instancia, en la que el recurso tenía por objeto la suspensión de acto de derivación de responsabilidad por deudas, y discutiéndose “si, para poder decretarse, en vía económico administrativa, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria (o acto administrativo de tal naturaleza) impugnada, incluida la parte de la deuda tributaria relativa a la sanción impuesta, ha de prestarse --de entrada-- un aval bancario u otra de las garantías normativamente previstas en el artículo 81 del RD 1999/1981 o, por el contrario, si basta, para que la comentada suspensión se pueda producir, que el aval o la garantía se refiera, solo, a la cuota y, en su caso, recargos e intereses de demora, sin necesidad de asegurar, también, las sanciones impuestas (por ser las mismas inejecutables mientras la vía administrativa no haya adquirido firmeza), como ha declarado la sentencia recurrida”

La segunda cuestión es la consideración de las sanciones tributarias como de naturaleza materialmente penal. Esta calificación es sabido que ha sido una consecuencia de la jurisprudencia del TEDH que, tras la elaboración de un concepto autónomo y material de “sanción” de posible aplicación a un conjunto de ordenamientos jurídicos de muy diferentes culturas, ha incluido en ella a las sanciones tributarias cuando, en el caso, se han podido verificar la existencia de las notas que las caracterizaban –gravedad, imposición en un procedimiento formal, etc.- y cuya doctrina ha seguido nuestro TC y los tribunales de justicia construyendo una doctrina sobre la unidad sustancial del poder punitivo. Esta construcción del TEDH ha tenido lugar con ocasión de delimitar el ámbito de aplicación del “derecho a un proceso justo” consagrado en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales ya que, las materias afectadas por este derecho eran las correspondientes al derecho civil y penal, y, si en el ámbito de la materia civil, lo tributario ha tenido un encaje complejo y esporádico, las sanciones tributarias han sido incluidas en el ámbito penal con menores dificultades. Una situación similar la encontramos en el tratamiento que se da a lo tributario en el derecho comunitario a los efectos de regular el título ejecutivo europeo cuyo ámbito de aplicación “se circunscribe a la «materia civil y mercantil», con independencia del órgano jurisdiccional que hubiere dictado la resolución objeto de certificación... En cambio, sí relaciona determinadas materias que quedan excluidas del ámbito de aplicación del Reglamento; así, las materias fiscal, aduanera y administrativa” (Carmen Senés Mottilla y Raquel Bonachera Villegas “La aplicación del título ejecutivo europeo en el sistema procesal español” Diario La Ley, 18 Oct. 2005).

Pues bien, la unidad del poder punitivo, sea su titular el poder judicial o la Administración, ha llevado a la separación del procedimiento sancionador respecto de los procedimientos de liquidación, y de los actos de imposición de una sanción respecto del acto de liquidación de la deuda, permitiendo a nuestros tribunales aplicar los principios de un proceso justo a la potestad sancionadora siempre que resultasen compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador, y con ello, adoptar una perspectiva diferente en cuanto a la ejecutividad de las sanciones tributarias, explicándose así las soluciones adoptadas en nuestra LGT antes citadas, pues así como, en el ámbito estrictamente penal, la presunción de inocencia no se destruye hasta que existe una sentencia dictada en vía jurisdiccional, en las sanciones impuestas por la Administración, la destrucción se produce con la firmeza en vía administrativa.

Hecha esta introducción sobre la ejecutividad de las sanciones tributarias, vamos a ocuparnos de dos cuestiones concretas donde se han de reflejar las consecuencias de la posición adoptada respecto del primer tema.

IV. La suspensión de las sanciones en vía de recursos

En nuestro ordenamiento rige el principio de que la mera interposición de un recurso no suspende la ejecución del acto impugnado, regla que tiene como excepción de importancia el caso de las sanciones en las que la presencia de algunos derechos fundamentales impone que éstas no puedan ejecutarse hasta que hayan sido formalmente declaradas y esta declaración haya adquirido firmeza. En concreto los derechos fundamentales que imponen tal solución son, como hemos visto, la tutela judicial y la presunción de inocencia.

Ahora bien, la anterior afirmación ha sido discutida pues puede ponerse en cuestión que lo demandado por los citados derechos fundamentales sea la mera “suspensión de efectos” de las sanciones impugnadas (a lo que se refiere la LGT) y no la “inejecutividad” de las mismas (a la que nos conduce el artículo 138 de la LRJPAC), llevándonos cada una de las anteriores alternativas a caminos y respuestas diferentes sobre las no pocas cuestiones que se han suscitado. Y es que, hemos de advertirlo, estamos en una de las cuestiones más controvertidas ante los tribunales, como se demuestra por la abundante jurisprudencia existente sobre la materia, jurisprudencia que manifiesta que nuestros tribunales han mantenido posturas discrepantes y que la propia doctrina del Tribunal Supremo ha sufrido modificaciones (no siempre en el sentido de otorgar una mayor protección y eficacia a los derechos fundamentales en juego).

Para abordarla en forma ordenada hemos de diferenciar los dos planos a que nos obliga nuestro ordenamiento vigente: la vía administrativa previa a la judicial y la vía contencioso administrativa.

A. La suspensión en vía administrativa

La más clara enunciación del mandato al que ahora nos referimos, entendemos que está actualmente recogido en el RD 2063/2004 (RGRST), en cuyo artículo 29 se establece:

1. *La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite.*
2. *Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.*
3. *Para la efectiva aplicación de lo dispuesto en este artículo, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de sanciones las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan.*

Estamos por tanto ante uno de los distintos efectos que se ordenan en nuestro Derecho cuando el acto de imposición de una sanción tributaria ha sido objeto de impugnación en vía administrativa: la suspensión automática de sus efectos; de lo que se deduce que ha sido el propio legislador, en la LGT, quien ha hecho el juicio de ponderación de los intereses en presencia que exige el artículo 111 de la LRJPAC, así como la

evaluación de otros aspectos a tener en cuenta, pues al declarar la LGT la suspensión automática de las sanciones hasta la firmeza en vía administrativa, ha formulado en forma directa el juicio de ponderación sobre el posible perjuicio a los intereses en presencia que se atribuye a la Administración en los demás casos.

A este efecto recordemos que la LRJPAC ha previsto:

Art. 111. Suspensión de la ejecución.

1. *La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.*
2. *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto recurrido, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*
 - a. *Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.*
 - b. *Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.*

Por otra parte, cabe señalar que el automatismo de la suspensión se va extender hasta que el acto sancionador sea firme en vía administrativa, debiendo entenderse que, como exigencia del derecho a la presunción de inocencia, esta firmeza requiere el pronunciamiento de un acto administrativo expreso que cumpla con los requisitos exigidos para considerarlo existente. Así se desprende de lo declarado por el TS, en sentencia de 22 de septiembre de 2008, casación en interés de ley (Benjamín Górriz Gómez “Ejecutividad de sanciones, prescripción de infracciones y sanciones, y silencio administrativo -A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación en interés de ley, de 22 de septiembre de 2008”- Diario La Ley, de 1 Mar. 2010).

En el caso, se discutía, entre otras cuestiones, si el transcurso del plazo legalmente establecido para dictar resolución en un recurso contra una sanción, determinaba la firmeza del acto sancionador y, por tanto, su ejecutividad, pues, en este caso, a diferencia de aquéllos en que existe un acto confirmatorio expreso y que ha sido debidamente notificado, ahora entra en juego el silencio administrativo, cuando el acto confirmatorio no es expreso sino que se trata de una desestimación por silencio del recurso administrativo interpuesto. En esta situación, declara el TS “el transcurso del plazo legalmente previsto para la resolución del recurso de alzada no determina la firmeza del acto administrativo sancionador sino que únicamente habilita al interesado para interponer recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta del recurso de alzada (FJCR 4º)”. Es decir, se impide a la Administración que ejecute las sanciones mientras esté pendiente de resolución el recurso administrativo interpuesto contra ellas, puesto que aunque este recurso pueda entenderse desestimado por silencio, ello no confiere firmeza a la resolución sancionadora ni, consecuentemente, se convierte en ejecutiva.

Ahora bien, alcanzar la situación actual de cierta semejanza con lo establecido en la LRJPAC ha sido el resultado de un largo proceso cuyos hitos más importantes nos los resumió, hasta el año en que fue dictada, la STS de 23 de octubre de 2002 (rec. 9420/1997. Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime) partiendo

de la LGT de 1963 en su versión original que no contenía precepto alguno sobre la suspensión de la ejecución de dichas sanciones, aplicándose por tanto el régimen general de suspensión de la deuda tributaria (lo que se mantuvo en la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio, sobre Procedimiento Económico Administrativo y en sus normas de desarrollo).

Posteriormente, en la LGT de 1963, reformada por la Ley 25/1995, se incluirá una primera especialidad ordenando:

“En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios o del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15% del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.” (Art. 81)

Situación que vendrá a modificarse con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los contribuyentes, en cuyo art. 35 se disponía

“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 puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.”

Añadiendo a ello el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre Régimen Sancionador Tributario:

“Una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo” (Art. 38)

Ahora bien, como vinieron a declarar las SSTs de 29 de octubre de 1999, de 6 de marzo y de 12 de junio de 2000 y la de 16 de octubre de 2002: “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, ...”

Esta situación se mantendría hasta la vigente LGT en los términos ya conocidos.

B. La cuestión en la vía contenciosa

Donde el problema de la ejecutividad de las sanciones tributarias ha adquirido mayor relieve y conflictividad, dentro de la vía contencioso administrativa, ha sido normalmente en el ámbito de la tutela cautelar, razón por la que comenzaremos por una referencia a este derecho advirtiendo que los temas en discusión normalmente se han centrado tanto en la cuestión de la propia suspensión de las sanciones como en el requisito de la aportación de garantías para ello.

1. La tutela cautelar

Como señalan algunos autores, la creciente duración de los procesos jurisdiccionales ha producido un importante aumento de la justicia cautelar o provisional, convirtiéndose en “una necesidad del justiciable como medio para asegurar provisionalmente la eficacia de la sentencia definitiva y como remedio para que ésta, llegado el momento de su ejecución, no resulte ser tardía tras varios años pleiteando contra la Administración en reconocimiento de su derecho” (Enrique Collado García-Lajara “Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”. Diario La Ley, 1998, Ref. D-307)

Y, en un plano estrictamente jurídico, señalaremos que la tutela cautelar se relaciona directamente con el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y con la protección procesal de los derechos fundamentales. Así lo tiene reconocido el TC, sentencia nº 148/1993, al vincularlo con el artículo 24 de la CE y considerar necesarias las medidas cautelares para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro. Y, del mismo modo, la STS de 20 de diciembre de 1990, lo configura como un auténtico derecho del particular y como una necesidad por las mismas causas.

Ahora bien, nuestra jurisprudencia, como reconoce la doctrina (Rodríguez Arana), ha ido evolucionando en esta materia por la influencia del Derecho Comunitario -sentencia Factortame, As. 213/89, de 19-7-90-, que justifica la tutela cautelar por cuanto, ya que es necesario un proceso para obtener la razón, ese proceso no debe convertirse en un daño para el que tiene razón (En el caso resuelto en la sentencia, el Derecho inglés no permitía al juez interno suspender, como medida cautelar, la aplicación de la norma inglesa cuando se alegaba su contradicción con el derecho comunitario. Al efecto el TJCE declaró que “el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que esté conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, debe excluir la aplicación de una norma de derecho nacional que considere que constituye el único obstáculo que le impide conceder medidas provisionales”). En este ámbito, el derecho comunitario, la tutela cautelar integra la posibilidad excepcional de acordar la suspensión de la ejecución del acto impugnado así como la de ordenar medidas provisionales. En cuanto a la adopción de medidas cautelares, el TJCE viene exigiendo la urgencia y el posible perjuicio (cuando el daño sea de tal naturaleza que privaría de objeto la sentencia definitiva), que deben justificarse en el acuerdo, así como aplicando la doctrina del *fumus boni iuris* (examen de los fundamentos de derecho que justifiquen a primera vista la concesión de la medida provisional solicitada).

La influencia de estos dos elementos o criterios fue atemperando nuestro ordenamiento que se centraba, como señala la doctrina, en la imposible o difícil reparación de los daños como elemento central del sistema para orientarlo hacia la protección de los bienes jurídicos en presencia en el caso concreto mediante una solución de justicia material. “Y es que en el mismo sentido de la ponderación de intereses ante la suspensión se pronunció la regulación del procedimiento de amparo constitucional en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que estableció que, en materia de suspensión en esta vía, la Sala suspenderá el acto cuando la ejecución hubiere de ocasionar un perjuicio que haría perder al amparo su finalidad y, a sensu contrario, podrá denegarse la suspensión sólo cuando de ésta pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales” (Jaime Rodríguez-Arana La suspensión judicial del acto administrativo en el proyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Diario La Ley, 1997, Ref. D-233)

Esta evolución se cierra con la LJCA y sus reformas, donde “La tradicional concepción garantista de las medidas cautelares, que reduce su papel al mero aseguramiento de la ejecución de la sentencia, ha

cedido paso en los últimos tiempos a otra que las hace extensivas al aseguramiento de la “efectividad de la sentencia...” (Fco. Javier García Gil “La medida cautelar de suspensión de la ejecución de actos y disposiciones en el proceso administrativo” La Ley. 2010).

Más particularmente, hemos de situar el inicio de esta cuestión en la Ley de la LJCA de 1956, en cuyos arts. 122 y 124 se contenía el principio general relativo a que la interposición de un recurso contencioso administrativo no impediría a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, salvo que el Tribunal acordase, a instancia del actor, la suspensión, lo que procedería cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, pero pudiendo también el tribunal exigir caución suficiente para responder de los mismos, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero.

Es decir, concesión a instancia del particular, siendo el criterio básico en la decisión que la inmediata ejecución del acto –también de las sanciones- hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, lo que unido a la consideración de que, en el caso de discutirse sumas dinerarias, la Administración siempre podría devolverlas con intereses, conducía a la excepcionalidad de la suspensión como medida cautelar.

En este marco vendría a incidir la CE (en cuyo artículo 24 se dispone que “1. *Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*”) provocando que, años más tarde, de dictara la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la JCA disponiendo:

“Art. 130: 1. 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». 2. «La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada.”

Esta versión original sería posteriormente reformada con la redacción hoy vigente aunque manteniéndose en ella la excepcionalidad de la suspensión de efectos como regla general.

En este contexto legislativo, nuestra jurisprudencia ha manejado tres conceptos a la hora de decidir sobre la suspensión de cualquier acto de la Administración: la posibilidad de daños o perjuicios de reparación imposible o difícil (*periculum in mora*); la apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) y la previa y necesaria ponderación judicial de los intereses, públicos y privados, en juego.

Una vez expuestos estas consideraciones generales nos detendremos en el ámbito que ahora nos ocupa: la suspensión de efectos de las sanciones tributarias en vía contenciosa.

2. La suspensión de efectos de las sanciones tributarias en vía contenciosa: evolución de la jurisprudencia

Hemos de comenzar advirtiendo que no existen disposiciones normativas específicas relativas a este tema, por lo que la especialidad y el interés de su tratamiento es consecuencia de las críticas que la doctrina ha dirigido a la situación legislativa y de la evolución de nuestra jurisprudencia donde encontraremos argumentos más severos que los formulados por los autores.

A este efecto hemos de señalar, siguiendo a José Ramón Rodríguez Carbajo (El paradójico régimen actual de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo. (A propósito de la STS de 27 de marzo de 2008) Diario La Ley, de 3 de diciembre de 2008), que en la evolución de nuestra jurisprudencia se pueden diferenciar tres etapas.

En una primera fase los Tribunales de lo contencioso-administrativo resuelven sobre la suspensión de las deudas tributarias —incluidas las sanciones— con independencia de la decisión adoptada al respecto en la vía administrativa previa, mientras que, en la segunda fase los tribunales (STS de 6 de octubre de 1998) establecen como doctrina que la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias decretada en la vía administrativa se prorroga durante toda la tramitación del proceso contencioso-administrativo sin más requisitos que la solicitud del interesado y la subsistencia de la garantía prestada en la vía administrativa.

En 2005, tras la sentencia de 7 de marzo de 2005, la anterior doctrina se modifica sustancialmente en el sentido de considerar que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias decretada en la vía administrativa se prorroga en el proceso contencioso-administrativo, pero sólo hasta el momento en que el Juez o Tribunal resuelve el incidente de medidas cautelares. No obstante, frente a la decisión mayoritaria se pronunciaron tres votos particulares discrepantes que consideran que la suspensión de las sanciones debería mantenerse en la vía judicial, sin necesidad de prestar garantía. En síntesis, se enfrentaban dos posturas: de un lado, aquellos que sostenían que el juez debería ser libre para decidir si suspende o no las sanciones tributarias, y en su caso si la suspensión habría de ser con garantía o sin ella; de otro lado, quienes opinaban que, si en la vía administrativa las sanciones tributarias quedaban automáticamente suspendidas, esa misma regla habría de aplicarse también al proceso contencioso-administrativo.

En el trasfondo de este debate encontramos la distinta eficacia que deberían tener algunos derechos fundamentales, pues como dice Jaime Aneiros “la sanción tributaria debe quedar excluida del privilegio de la autotutela ejecutiva puesto que, de otro modo, chocaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia” (“Las sanciones tributarias” Marcial Pons. 2005. Págs. 277 y 278). Y entre otros, Susana Aníbarro y Begoña Sesma también consideran que el régimen de suspensión automática en vía administrativa que cesa en vía jurisdiccional debe considerarse contraria a la presunción de inocencia (“Infracciones y sanciones tributarias” Lex Nova. 2005, Pág. 260.), criticando además estas autoras que sea el RGRST, por su carácter de norma reglamentaria, el que imponga al contribuyente la necesidad de comunicar a la Administración la interposición del recurso jurisdiccional con petición de suspensión, pues este requisito —que no tiene como finalidad sino el de ahorrar a los órganos de recaudación la nueva notificación de la sanción cuando haya finalizado la vía administrativa— se considera contrario a la presunción de inocencia y a la tutela judicial (pág. 264).

Por su parte, José Ramón Rodríguez Carbajo considera que “en la vía de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, el contribuyente disfruta de la suspensión automática de la ejecución de la sanción recurrida por el mero hecho de interponer el recurso, sin necesidad ni tan siquiera de solicitar esa suspensión, ni de prestar garantía e incluso sin que le sean exigibles intereses de demora por el tiempo en que la sanción permanezca suspendida. Por el contrario, cuando ese contribuyente acude al proceso contencioso-administrativo se encuentra con que la sanción recurrida sólo se suspenderá si prueba la concurrencia de los rigurosos requisitos exigidos para ello en el art. 130 de la LJCA y el Juez o Magistrado lo estima así y, además, teniendo en cuenta que, aun cuando éste acuerde la suspensión, puede condicionarla a la prestación de una costosa garantía. En definitiva, el régimen actual de la suspensión de la ejecutividad

de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo parece el mundo al revés, la menospreciada vía administrativa ofreciendo mayores garantías al ciudadano que la vía jurisdiccional (El paradójico régimen actual de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo. A propósito de la STS de 27 de marzo de 2008. Diario La Ley, 3 Dic. 2008)

Ahora bien, expuestas estas consideraciones, creemos que es importante centrarse en la citada STS de 7 de marzo de 2005 (rec. 715/1999. Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime) ya que supuso un cambio radical respecto de la situación anterior y provocó tres votos particulares en consonancia con la doctrina de los autores, razón por la que expondremos sucintamente sus principales argumentos.

El principal razonamiento seguido por la sentencia es el siguiente: *“Y tan es así, o sea, el que está ante una sanción en principio ejecutable, susceptible, no obstante, de poder ser suspendida sin necesidad de caución, que el artículo 37.2 del Real Decreto 1930/1998 dispone 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 adquiera firmeza en vía administrativa» y que el artículo 212.31) de la Ley 58/2003 señala (con una redacción que en definitiva, a pesar de su poca claridad, viene a establecer lo mismo) que «no se exigirán intereses de demora --cualquiera sea el momento de su devengo, se debe entender-- 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».*

Devengo de intereses (con postergación de su cobro) que no sería factible si se reputara que las sanciones tributarias son, per se, y de entrada, inejecutables”.

Contra este razonamiento, los votos particulares vienen a razonar en los siguientes aspectos del problema que pasamos a exponer sistematizando sus argumentos en la siguiente forma:

1. La interpretación de la propia LDGC (artículo 35) o de la LGT

Como han sostenido las SSTs de 18 de septiembre de 2001 y 29 de enero de 2003, recuerda el Magistrado D. R. Enríquez Sancho, la expresión «hasta que sean firmes en vía administrativa» *“significa que la suspensión automática de la sanción se extiende hasta que se haya producido pronunciamiento judicial, en el caso de que hubiere sido impugnada ante los Tribunales”*. Y, si bien *“Es cierto que el artículo 35 LDGC sólo se refiere a la suspensión de la sanción hasta que el acto administrativo sea firme en vía administrativa. Pero ello es porque se trata de una ley relativa a las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes*

En mi opinión los jueces del orden contencioso-administrativo deben conceder la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias sin necesidad de exigir caución alguna al recurrente como criterio general, y ello no por aplicación mecánica del artículo 35 LGDC a esta Jurisdicción sino por la interpretación del artículo 130 LJ conforme al principio que de aquel precepto se desprende. Ello significa que así como para los órganos económico-administrativos la suspensión de las sanciones tributarias se impone sin excepción alguna, los Tribunales de esta Jurisdicción podrían descubrir en algún caso (por ejemplo, el valor de ejemplaridad inherente a una sanción tributaria correspondiente a una infracción de notoria importancia o trascendencia) un interés público, distinto al simple recaudatorio, que aconsejase la exigencia de fianza o incluso, la denegación de la suspensión solicitada”.

Por su parte, el Magistrado Sr. Manuel Campos Sánchez-Bordona, con remisión a las sentencias de 18 de septiembre de 2001, de 29 de enero de 2003 y de 5 de febrero de 2004, entiende *“necesario, en este punto, retomar una polémica anterior, a la que puso fin la sentencia del Pleno de esta Sala Tercera de 6 de octubre de 1998.*

Sostenía entonces el Pleno de la Sala que «la evolución operada en el instituto de la autotutela tributaria del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública,... obligaba a replantearse el «alcance actual» de las normas de la Ley Jurisdiccional que regulaban la suspensión de los actos de contenido tributario.

... lo que está en juego de nuevo es la elección entre las dos tesis entonces enfrentadas. Y a mi juicio, si el Legislador había ya decidido en 1998, y vuelve a ratificar en la Ley General Tributaria de 2003, que las sanciones tributarias quedan automáticamente en suspenso, sin necesidad de prestar garantía para ello, cuando se impugnen en vía administrativa, la aplicación de lo afirmado y resuelto en la sentencia del Pleno de 6 de octubre de 1998 conduce a aplicar este mismo criterio a su impugnación en la vía contencioso-administrativa. Lo que significa tanto como extender hasta la sentencia que ponga fin al proceso («la decisión judicial», en los términos del artículo 233.8 de la Ley 58/2003) la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias impugnadas jurisdiccionalmente.”

Y, también en relación con la interpretación de la LGT (art. 212.3), el Magistrado Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero sostiene: *“El término «recurso» que el precepto utiliza, sin ninguna concreción adicional, obliga a entender que en el mismo se comprenden los recursos jurisdiccionales. Del mismo modo, el término «firmeza administrativa» tiene un sentido propio. Un acto administrativo es firme cuando contra él no cabe recurso ordinario alguno, ya sea administrativo o jurisdiccional.*

La asimilación que la sentencia mayoritaria efectúa entre «actos firmes en vía administrativa» y «actos que ponen fin a la vía administrativa» hace decir al legislador lo que éste no dice.

Refuerza el razonamiento precedente el hecho de que cuando el legislador ha querido decir «actos que ponen fin a la vía administrativa» lo ha hecho. Sin ir más lejos en el apartado b) del mismo artículo 212.3...

La mención que en el texto analizado se hace a la «decisión judicial» está justificada, pues se refiere a la «decisión judicial» que ponga término al litigio bien sea por una resolución de fondo o por cualquier otra resolución, como podría ser el desistimiento o caducidad...”

2. La incoherencia del régimen de suspensión automática previsto para la vía administrativa en relación con el régimen de las medidas cautelares de la LJCA.

Como argumenta el Sr. Magistrado D. R. Enríquez Sancho “No parece una solución aceptable que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en vía administrativa” o “Que cuando se acude a los Tribunales no se puede estar en peor condición que cuando se había acudido a la vía administrativa previa. Que ante los Tribunales de Justicia no se pueden perder garantías que se habían reconocido al que antes había reclamado en vía administrativa”

Por su parte, el Magistrado Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero entiende sobre esta cuestión que *“ el legislador, (que no hay que olvidar que es quien define el alcance del interés público en cada sector del*

ordenamiento en que está en juego) en la vía administrativa ha establecido la «suspensión automática» de la sanción tributaria sin necesidad de prestar garantía en contraposición a lo que sucede con la deuda tributaria, considero que el juez contencioso no puede exigir las garantías que la sentencia mayoritaria posibilita porque de hacerlo quebraría el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional, y sin razón temporal que justifique el cambio de criterio, un plus de exigencias con respecto a lo requerido en la vía administrativa.

... Precisamente por ello no podemos olvidar que la ejecución de los actos administrativos constituye un privilegio de la Administración, constitucionalmente reconocido, pero privilegio al fin y al cabo. Tampoco se puede obviar el hecho de que las medidas cautelares del artículo 129 de la Ley Jurisdiccional se configuran como un mecanismo de protección de los derechos de los administrados frente a la Administración. Parece pues evidente que mediante una medida cautelar (concebida en favor del administrado, en aquellos supuestos, como es el caso, en que no existen terceros interesados en la resolución dictada) no se puede reintroducir en el proceso un privilegio en favor de la Administración (el de la ejecución de los actos administrativos --en todo o en parte--).

De este modo se consigue que los órganos jurisdiccionales que siempre han de ser la última garantía del ciudadano se conviertan en la última amenaza para éste.”

3. Las exigencias de los derechos fundamentales propios del derecho sancionador.

Dice el respecto el Magistrado Enríquez Sancho “... la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, por ello, con el principio de presunción de inocencia. El principio que late en el artículo 35 LDGC es que mientras la sanción esté discutiéndose no debe ser exigida. Y es un principio que sólo ha podido ser adoptado tras una previa valoración por el legislador de los distintos intereses enfrentados.

Ni el principio de culpabilidad ni el de presunción de inocencia se oponen al de ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, como han declarado tanto el Tribunal Constitucional como esta Sala, porque en la ejecución de actos de esa naturaleza pueden existir intereses públicos que deban prevalecer frente al del particular, interesado en que la sanción no se ejecute hasta que sobre ella los Tribunales hayan dicho la última palabra.

... tratándose de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria el legislador no ha descubierto ningún interés público prevalente, puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria. La sanción persigue causar un detrimento económico en el patrimonio del infractor que castigue adecuadamente la infracción cometida, y ese efecto se consigue plenamente acordando la suspensión sin caución. Lo que pretende la caución es asegurar el cobro de la sanción para el caso de una posterior insolvencia del sancionado y el legislador ha entendido que esta finalidad es excesiva tratándose de sanciones pecuniarias, habida cuenta que el interés público implicado no es en puridad el recaudatorio.”

E, incidiendo en estos mismos temas, el Magistrado Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero afirma: “...de lo que se trata es de precisar si las facultades jurisdiccionales...permiten a estos órganos exigir en vía jurisdiccional, en el incidente planteado al efecto, garantías que el legislador no ha estimado necesario exigir en la vía administrativa.

... la cuestión litigiosa «radica en decidir si es más acorde con la presunción de inocencia no ejecutar la sanción hasta que se dicte la resolución final, o, desde la perspectiva de la tutela judicial, si el juez contencioso puede proclamar la existencia de un interés público en la vía jurisdiccional que ha sido previamente excluido por el legislador en la vía administrativa».

Por todo ello, el tema básico no es si la exigencia de garantías adicionales para la suspensión de las sanciones tributarias es acorde con el derecho fundamental a la presunción de inocencia, sino si este «plus de garantías se ajusta más o menos a la plenitud de los derechos fundamentales en juego».

En mi opinión, ya lo adelanté antes, claramente no”.

C. La asistencia mutua en la ue para la recaudación de las sanciones tributarias

Aunque solo sea en forma breve, hemos de dar noticia de las disposiciones que se han adoptado en el ámbito de la Unión Europea (UE) que rigen la colaboración entre las Administraciones en la recaudación de las sanciones tributarias impuestas por otra Administración.

A este efecto, comenzaremos por señalar que la primera norma en regular esta materia ha sido la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo, se ocupa de la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (posteriormente el Reglamento CE 1179/2008, de 28 de noviembre, establece disposiciones de aplicación de aquéllas normas) que recientemente ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Los motivos que impulsaron en su momento la adopción de esta norma son muchos, destacándose entre todos la movilidad de las personas que, en un escenario de libertad de desplazamientos, frustra en ocasiones las posibilidades de cobro de los créditos de naturaleza tributaria. Para evitarlo se instrumentan principalmente las siguientes medidas: la asistencia e información entre los Estados (la asistencia puede conllevar la colaboración incluso presencial de funcionarios de un Estado en otro); el desarrollo de las actuaciones de ejecución de los créditos de los restantes Estados; y la posibilidad de adopción de medidas cautelares.

El interés que tiene abordar este tema ahora viene dado por cuanto el art. 2.2.a) establece que la Directiva se aplicará a “*las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos...e impuestos por las autoridades administrativas competentes... o confirmados por los órganos administrativos o judiciales a petición de dichas autoridades administrativas*”. Es decir, las sanciones tributarias que nuestra Administración haya de ejecutar en otros Estados miembros podrá ajustarse a las disposiciones que vamos a examinar. De otra parte, las sanciones impuestas por otras Administraciones serán ejecutadas por la nuestra con sujeción también a estas normas.

Esta colaboración se regula en la Directiva con respeto al Derecho interno de cada Estado, cuyas competencias se distribuyen, pero, con el objetivo de hacer eficaces los derechos que vayan a ejecutarse, tales disposiciones internas no podrán obstaculizar ni impedir los objetivos de la directiva: la lucha

contra el fraude en la recaudación y la protección de los intereses financieros de los Estados miembros. En concreto, el mecanismo de colaboración en la ejecución de los créditos de otros Estados viene a consistir en que, a petición de la autoridad requirente, la requerida procederá, según las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables, al cobro de créditos similares nacidos en el Estado donde tenga su sede, al de los créditos que sean objeto de un “título que permita su ejecución” (Javier Martín Fernández y Rocío Lasarte López. La armonización en la aplicación de los tributos. En Armonización europea y situación actual del sistema tributario. Universidad Pablo Olavide. Sevilla. 2009)

Descrito así el contenido de la Directiva, en lo que ahora nos interesa, hemos de advertir que, en relación con las actuaciones de ejecución de los créditos –incluyendo las sanciones tributarias–, en principio la Directiva respeta las legislaciones internas en cuanto a la delimitación de los efectos y de sus títulos ejecutivos ya que, de una parte, la autoridad requirente habrá de identificar en el “instrumento” en el que solicita a otro Estado su ejecución: el crédito, su naturaleza, cuantía, etc. Y el requerido, atribuirá a dicho instrumento la misma consideración que se atribuya a un crédito similar o análogo en su derecho interno. (Art. 13). Además lo ejecutará de conformidad con las disposiciones de su propio derecho.

Pues bien, en relación con la ejecutividad de las sanciones –la Directiva no hace distinciones entre los distintos créditos a que se aplica (impuestos, tasas, sanciones, recargos, intereses, etc.), señalaremos que existen dos disposiciones de importancia. La primera está contenida en el art. 11 y ordena:

“No se puede solicitar la ejecución de un crédito cuando se haya presentado una impugnación en el Estado requirente en tanto no se haya resuelto tal impugnación”.

A nuestro juicio, nada puede deducirse de esta disposición en relación a la ejecutividad de las sanciones, pues podría defenderse que constituye exclusivamente un límite a la colaboración entre las Administraciones de los Estados.

Ahora bien, ofrece mayor interés su artículo 14 en el que se regula la distribución de funciones entre ambos Estados en los casos en que existan litigios en relación con la ejecución de los créditos y sanciones tributarias. En dicho precepto se viene a decir que las cuestiones que afecten al crédito o al título ejecutivo han de ser resueltas de conformidad con la legislación y por las autoridades del Estado requirente. Las que afecten a la ejecución, por las del Estado requerido. Pero, cuando se produzca una impugnación en el Estado requirente por motivos que afecten a cuestiones de su competencia, el requerido *suspenderá la ejecución* en espera de la resolución de la “instancia competente en la materia”, excepto que la autoridad requirente solicite a la requerida lo contrario, es decir, que continúe la ejecución, lo que podrá hacerse sólo si las disposiciones internas de ambos Estados así lo permiten (art. 14.4).

En caso de acordarse la suspensión, la autoridad requerida puede adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro, de conformidad con las normas de su derecho interno.

Aunque no es factible deducir de tales disposiciones que la Directiva parte del principio de que cualquier reclamación, sin distinciones, suspende la ejecución de los créditos y sanciones hasta que sea resuelta por la “instancia competente en la materia” –sin distinciones tampoco– porque la norma comunitaria con estas disposiciones posiblemente intenta evitar otros problemas (devolución de lo ingresado ejecutivamente en caso de que la reclamación prospere, etc.), lo cierto es que, sus efectos reales, son los de suspender la

ejecución de las sanciones en aquéllos casos, pues lo que sí pudiera deducirse de la Directiva es que, cuando ordena la suspensión de la ejecución en espera de la resolución de la “instancia competente en la materia”, no parece que se refiera a una resolución sobre suspensión de la ejecución o no del impuesto o de la sanción, sino que hace referencia a una resolución sobre los motivos que se hayan planteado en el recurso.

V. El devengo de intereses por parte de las sanciones

Estrechamente relacionado con el problema de la ejecutividad de las sanciones tributarias se nos suscita el del devengo de intereses durante el tiempo en que se encuentran suspendidas.

En principio la resolución del tema ha sido una cuestión debatida en la que han estado presentes, además de las sucesivas disposiciones legislativas que resultasen de aplicación, diversos argumentos teóricos. En concreto, se ha justificado la exigencia de estos intereses en la finalidad de evitar comportamientos dilatorios de los particulares, quienes optarían constantemente por reclamar si no se exigiesen ya que se reduciría el coste por el hecho de acudir a los tribunales. Y, con un sentido más jurídico, se ha argumentado también que, puesto que, como vimos anteriormente, una vez agotada la vía administrativa la sanción es ya ejecutiva, el devengo de intereses a partir de este momento compensaría a la Hacienda por el retraso en el cobro de estas sumas.

A nuestro parecer ninguno de los dos argumentos resulta convincente y, como veremos, son varias las razones que se han esgrimido para oponerse a esta conclusión (Así, J. Almuñí Cid “El procedimiento sancionador en materia tributaria” en Delitos e infracciones contra la Hacienda pública. Tirant lo Blanch. 2009. Págs. 518 y ss.), aunque lo cierto es que el tema no puede considerarse cerrado y que, para algunos tribunales, la extensión del ámbito de aplicación de intereses de demora sigue alcanzando a las sanciones, permaneciendo una consideración de las mismas como una suma que es debida a la Hacienda y que constituye un ingreso de la misma, por lo que se le debe aplicar el régimen jurídico establecido para aquéllas.

En este sentido puede decirse que la jurisprudencia ha tenido una evolución en la que se distinguen varias etapas.

En un primer momento, al formar parte de la cuota, se aplica a las sanciones en mismo régimen fijado para la deuda liquidada, sin que fuera aplicable el artículo 138, apartado 3, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Tras esta fase, y tras la vigencia del artículo 35 de la LDGC, se interpreta que “es un precepto que, lo que quiere decir, sutilmente, es que se limita a conceder automáticamente la suspensión, concepto este que parte lógicamente de la previa existencia de la ejecutividad de la sanción, porque de ese modo, al adquirir firmeza la resolución administrativa sancionadora, cesa la suspensión y son exigibles obviamente los correspondientes intereses suspensivos, calculados por el tiempo que ha durado la suspensión, automática de la ejecución de la sanción” (TSJ de Castilla-La Mancha, de 12 May. 2008, rec. 92/2005. Ponente: Magán Perales, José María). Y, finalmente, con la vigencia del artículo 212, apartado 3. letra b), de la Ley 58/2003, se dispone que “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”, dando lugar a una jurisprudencia discrepante sobre el significado de esta última disposición.

Por el interés de los razonamientos seguidos en la jurisprudencia pasamos a exponerla resumidamente.

A. Evolución hasta la LGT 2003

Como no podía ser de otro modo, la cuestión de los intereses de demora ha sido afrontada en paralelo al de la ejecutividad de las sanciones de suerte que, cuando se ha considerado que la sanción es ejecutiva desde que se impone, aunque se encuentre suspendida, deben exigirse intereses –de demora o suspensivos-, mientras que, en caso de discrepancia con la primera premisa, la conclusión ha sido la contraria.

Con el fin de exponer el desarrollo de estos argumentos partiremos de una sentencia del Tribunal Supremo que es un referente para otras muchas al tratarse de un recurso de casación en interés de Ley (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de septiembre de 2001, rec. 5960/2000 Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime). En ella se aplica la LGT de 1963 que, en su artículo 58 consideraba las sanciones formado parte de la deuda, pese a lo cual la sentencia de instancia había declarado que “no puede desconocerse el carácter afflictivo que tiene toda sanción (en contra del indemnizatorio o compensatorio de los intereses de demora), lo que la convierte en una parte muy especial de la deuda tributaria.... A mayor abundamiento, y por otra parte, aunque no se comparte la afirmación de la recurrente sobre el carácter sancionador del recargo de apremio, que se considera como una mera penalidad civil, es lo cierto que dicho recargo, aun cuando forma parte también de la deuda tributaria conforme al artículo 58 de la LGT, no se incluye, a tenor del artículo 109 del Reglamento General de Recaudación de 1990 (RGR), en la base de cálculo de los intereses de demora, de modo que, si esto es así para una penalidad civil, lo mismo ha de concluirse, con mayor razón, respecto de una deuda de carácter puramente afflictivo y sancionador”.

Frente a ello, la Administración del Estado, recurrente, postulaba como doctrina legal la de que “en base a lo que establecen los artículos 61.2 de la LGT y 22.4 del Real Decreto Legislativo 2795/1989, de 12 Dic., el importe de las sanciones tributarias devenga intereses de demora moratorios en los casos de suspensión de las mismas y posterior ingreso a causa de su confirmación jurisdiccional”.

La argumentación del Abogado del Estado, tomaba su fundamentación de la STS de 28 de noviembre de 1997 en la que se declaraba que los “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 artículo 58 de la LGT, más las sanciones) objeto de suspensión”. Es decir, “interés puramente moratorio del artículo 58 de la LGT, se alza, como un concepto distinto, el interés suspensivo, que tiene una evidente naturaleza compensatoria”.

Tal naturaleza compensatoria se deduce porque “representan la contraprestación que el acreedor tiene derecho a recibir por los rendimientos de la suma de dinero que retiene el deudor” y porque “al igual que cabe que el particular pida intereses a la Administración en caso de no suspensión del acto, incluidas las sanciones, la Administración puede pedir al particular los intereses en caso de suspensión”.

Siendo estos los términos del debate, la sentencia va a resolver con apoyo en estos argumentos:

En primer lugar, porque *“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 contencioso-administrativa, devenguen intereses hasta el momento en que se hagan efectivas...”*

...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 artículo 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»”.*

En segundo lugar, el TS analiza su anterior sentencia de 28 de noviembre de 1997 donde se establecía que:

“... Este «interés de demora suspensivo» ... sigue, indefectiblemente, las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido ... 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 artículo 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 (artículo 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (artículo 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).”

Pero, a pesar de aquel pronunciamiento –que *“podría llevar, en principio, a una solución aparentemente estimatoria de la pretensión formulada por dicho representante de la Administración Estatal”*–, se fija en la evolución seguida por nuestra legislación tributaria para detenerse en el artículo 35 de la Ley 1/1998 de DGC que aplica retroactivamente para declarar:

“...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.

... 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)».

Y, finalmente, el tercer argumento empleado por la sentencia para rechazar el devengo de intereses, como reclamaba la abogacía del Estado, se ampara en la propia naturaleza de la sanción, pues *“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 Ley General Tributaria”.*

O, como a mayor abundamiento dice la sentencia de 26 de enero de 2006 del TSJ del Principado de Asturias (rec. 349/2003. Ponente: González-Lamuño Romy, María Olga.), *“no cabe estimar que las sanciones pecuniarias, cuya ejecución se suspenda en la vía económico-administrativa y, seguidamente, en la contencioso-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 afflictivo de la sanción)”.*

Ahora bien, los razonamientos sentados en esta sentencia del TS serían pronto objeto de revisión. Concretamente, en 2004, el TS, en sentencia de 5 de octubre cambió de criterio en este asunto vinculando la solución del mismo a la doctrina que el mismo había sentado en relación con la ejecutividad de las sanciones y la interpretación que había de darse al artículo 35 de la LDGC. En concreto, afirmaba la sentencia

“Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria ... 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....”

A consecuencia de este nuevo criterio, los TSJ comenzaron a aplicarlo, lo que condujo en cuanto a los intereses de demora a su exigencia *“pues, una vez dictada resolución por el TEAR desestimando la reclamación, esta devino firme en vía administrativa y por tanto a partir de este momento se inicia el devengo de intereses de demora.*

Es cierto que se puede pedir la suspensión de la ejecutividad en vía jurisdiccional -que para el caso se interesó- pero ya no nos encontramos con la suspensión “automática” indisponible para las partes, sino una suspensión expresamente interesada por el administrado frente a resolución firme en vía administrativa.” (TSJ de Les Illes Balears, sentencia de 18 Oct. 2006, rec. 680/2004. Ponente: Socías Fuster, Fernando).

No debemos cerrar este apartado sin dejar constancia de que, por vías y razonamientos distintos – aunque los habíamos advertido más arriba-, se ha venido también a exigir el interés de demora a las sanciones. En este caso, se trata de la aplicación de leyes autonómicas en cuya virtud se alcanza aquel resultado pues como dice el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en la sentencia de 15 Abr. 2010 (rec. 206/2009. Ponente: Ruiz Ballesteros, Daniel), aplicando el artículo 17 de la Ley 3/1985, de 19 de abril de 1985, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Extremadura que incluye como “derechos” de la Comunidad Autónoma de Extremadura “g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia” y el artículo 30 de la misma Ley que ordena el devengo de intereses de demora, desde el día siguiente al de su vencimiento, de las cantidades adeudadas a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, dice: “ *que la Administración desde que se agotó la vía administrativa debió disponer del importe de la multa, de tal forma, que al no cobrarla en ese momento por estar suspendida tiene derecho a exigir el interés del demora. La medida cautelar de suspensión conlleva que la sanción no puede ser ejecutada pero ello no impide que una vez concluida la vía judicial, la Administración tenga derecho a cobrar el interés de demora desde que finalizó la vía administrativa y era exigible el pago de la multa*”.

B. La LGT 2003

Para examinar la significación que en la materia ha podido tener la LGT de 2003, hemos de yuxtaponer su contenido al de la LDGC. Decía el artículo 35 de la LDGC:

“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.”

Y el artículo 212, 3 b) de la LGT de 2003:

“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: (...)

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.”

De la comparación de ambos textos se deduce claramente que la LDGC no se ocupaba de esta cuestión, por lo que los tribunales habían de razonar su doctrina con argumentos no directamente vinculados a la norma. Ahora bien, aunque la LGT de 2003 se haya ocupado del tema, lo cierto es que no lo ha hecho en la forma concluyente que parece entender la Administración.

Al efecto, señalaremos que es posible que, por la fecha en que se dictaron las sentencias que modificaron a partir de 2004 la posición del TS sobre el tema, pudiera haber influido la LGT de 2003, aunque lo cierto es que el Tribunal no la menciona, cuando podría haber encontrado un argumento a su favor en la redacción

del artículo 212.3 .b) de la Ley 58/03 interpretándolo a contrario. Y, lo mismo puede decirse de la más reciente sentencia de la misma de 26 de noviembre de 2009 (rec. 1316/2004. Ponente: Martín Timón, Manuel) que también razona desde la perspectiva de considerar que, terminada la vía administrativa, las sanciones son ejecutivas y por tanto, cuando se acuerde la suspensión en vía contenciosa y haya de satisfacerse posteriormente la multa, deberán exigirse “intereses de demora”. En concreto, dice el tribunal:

“No se está, pues, ante un supuesto de inicial inefectividad de la sanción tributaria (como ha venido aceptándose, en varias sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, hasta la de fecha 5 de octubre de 2004), 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, ésta 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...”

Como consecuencia de la doctrina expuesta resulta: ...

2º) No son exigibles intereses de demora sobre sanciones recurridas en vía administrativa 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 (artículo 212.3 .b) de la Ley 58/03, de 17 de diciembre, General Tributaria).

3º) En el caso de que la sanción se recurra en vía contencioso-administrativa, solicitándose la suspensión de su ejecución, se abrirá el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada.”

Es decir, parece que la LGT no ha solventado tan definitivamente el problema, y permite o abre unos márgenes de interpretación que pueden conducir a un resultado distinto. Buen ejemplo de ello es el razonamiento seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sentencia de 12 May. 2008, rec. 92/2005. Ponente: Magán Perales, José María). Así, recuerda el TSJ que la doctrina existente hasta la LGT de 2003 consistía en exigir intereses desde que se devenga cualquier derecho, pero que *“Todo lo anterior, sin embargo, cede cuando lo que se discute es la liquidación de una sanción tributaria,... las reglas generales expuestas se particularizan e incluso se excepcionan cuando lo que se impugna es una sanción tributaria. Estamos de nuevo ante un tema que ha dado lugar a discusión jurisprudencial, e incluso a pronunciamientos judiciales diferentes.*

La solución que creemos aplicable a este procedimiento por aplicación directa del articulado de la Ley 58/2003, había sido ya ensayada en la doctrina sentada por la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 9 Jul. 2007, rec. 398/2006... Según dicha Sentencia, F.J. 3º, <Por lo que respecta a la cuestión de fondo planteada, ha sido abordada por esta Sala en numerosas ocasiones, haciéndose eco de la doctrina sentada en este sentido por la Sala 3ª del TS, sec. 2ª, en sentencia de 18/9/01 , en la que niega que la Administración pueda exigir el interés de demora suspensivo respecto de la cantidad a la que asciende la sanción, que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta alcanzar firmeza...>

.... En este sentido, el art. 212.2 de la LGT de 2003 (situado sistemáticamente dentro de los “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”), ha establecido una regulación específica aplicable sólo cuando el objeto a considerar es una sanción: “La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:(...)”

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”.

El precepto, pese a su poca claridad, exime claramente los intereses de demora por haberse interpuesto un recurso o reclamación. No distingue el legislador que el recurso haya de ser administrativo o judicial, y en aplicación de la doctrina contenida en la ya citada STS de 25 de junio de 2004, estimamos que no cabe excluir de la vía judicial el beneficio claramente querido por el legislador en la vía administrativa cuando lo que se está discutiendo es precisamente la ejecución de una sanción”.

En resumen, siguen existiendo pronunciamientos que nunca olvidan que de lo que se trata es sanciones, y que, como viene señalando la doctrina, la finalidad de los intereses de demora es recaudatoria, siendo quizá éste el único perjuicio posible para el interés público que se produciría por la suspensión de una sanción (J. Aneiros “Las sanciones tributarias” Marcial Pons. 2005. Pág. 279) o bien, que el devengo de intereses debe considerarse contrario o un “obstáculo” a la tutela judicial, razón por lo que la autotutela ejecutiva en materia sancionadora debe interpretarse restrictivamente (Susana Aníbarro y Begoña Sesma. Op cit. Pág. 265).

VI. Conclusiones

La ejecutividad de las sanciones tributarias se ha construido con una lógica semejante al Derecho penal, ya que la destrucción de la presunción de inocencia no se produce hasta la firmeza del pronunciamiento que las ha impuesto, si bien, por tratarse ahora de una potestad administrativa, la firmeza exigida se limita a la vía administrativa.

Este punto de partida es el origen desde el que se elaboran, en nuestro ordenamiento, las respuestas legislativas a las dos cuestiones suscitadas: la suspensión cuando pende un recurso y el devengo de intereses moratorios.

Sin embargo, hemos visto que existen abundantes y contundentes argumentos en contra de las soluciones normativas –o derivadas de una determinada interpretación de las normas-, argumentos que son principalmente: la distinta naturaleza de las sanciones respecto de la deuda tributaria y la presencia de derechos fundamentales propios de su carácter sancionador (la presunción de inocencia y tutela judicial efectiva).

Ahora bien, aunque tales argumentos se enfrentan a un privilegio histórico de nuestra Administración que no deja de tener su fundamentación en el momento actual, lo cierto es que la solución dada al problema de la suspensión de las sanciones en vía jurisdiccional es una respuesta incoherente con el automatismo previsto en vía administrativa, y que el devengo de intereses por el retraso en ejecutarlas, ordenado judicialmente, produce un aumento de su carácter aflictivo.

No obstante todo ello, concluir que las sanciones tributarias deben suspenderse automáticamente también en vía judicial y que deben suprimirse absolutamente los intereses de demora, sería una deducción posible exclusivamente si partiésemos del carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias hasta la firmeza de la sentencia que las declarase. Es decir, equipararíamos en este extremo las sanciones tributarias a las penales y, también, las acercaríamos al régimen previsto en la LRJPAC. Sin embargo no deben desatenderse las razones de quienes piensan que se provocaría un aumento considerable de reclamaciones en este ámbito y, previsiblemente con ello, un mayor retraso en la administración de justicia del que existe actualmente.

Ahora bien, hemos de pensar que nuestros tribunales, en el ejercicio de su función de tutela cautelar e inspirándose en la doctrina del *fumus boni iuris* y en evitar el *periculum in mora*, podrían ser quienes administrasen los casos en que, estando la sanción suspendida automáticamente también en vía jurisdiccional, habrían de adoptarse medidas cautelares tendentes al aseguramiento de la sentencia. Quizá con ello se alejase el peligro de los comportamientos dilatorios y de acudir injustificadamente al recurso, ya que éste siempre tiene un cierto coste económico para quien acude a los tribunales.



