

TRIBUTACIÓN	LA SUSPENSIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS EN VÍA JURISDICCIONAL	Núm. 22/2005
--------------------	---	-------------------------



JAVIER FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA

Letrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

(Comentario a la STS de 5 de octubre de 2004, rec. núm. 4793/1999) *

La presente Sentencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) aborda, ya sin prejuicios, una problemática sobre la que se cernían no pocas dudas y que había dado lugar a pronunciamientos escasos de contundencia y por tanto poco útiles para los operadores jurídicos. Nos estamos refiriendo a las sanciones tributarias y más concretamente a los criterios que se han de tener en cuenta a la hora de adoptar, por parte de los órganos jurisdiccionales, el acuerdo de suspender o no la ejecutividad de las citadas sanciones impuestas por los órganos de las distintas Administraciones tributarias.

Es cierto que todo lo relativo a la suspensión de la ejecutividad de los actos de naturaleza tributaria, tanto en el ámbito administrativo como en el procesal, ha dado lugar a una extensa jurisprudencia y a una no menos importante atención por parte de la doctrina estudiosa del Derecho Tributario, material que, sin duda, aporta mucha luz a la hora de afrontar problemas como el que va a ser objeto de comentario. Sin embargo, las dudas se cernían sobre un tema puntual, que no había sido del todo resuelto de una manera clara, precisa y contundente por parte de los órganos jurisdiccionales competentes para revisar los actos de contenido tributario de las distintas Administraciones públicas y que se concretaban en la siguiente incógnita ¿resulta de aplicación al ámbito jurisdiccional la suspensión automática que la legislación tributaria atribuye a la impugnación en vía administrativa de las sanciones tributarias? O dicho de una manera más vulgar ¿está

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 263, febrero 2005.

obligado el juez contencioso-administrativo a acordar la prolongación de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias? Sobre esta espinosa cuestión trata el presente comentario, que espero aporte un poco de luz a los que nos dedicamos bien por obligación, bien por devoción al Derecho Tributario.

ANTECEDENTES FÁCTICOS

Hemos de exponer de manera cronológica la sucesión de impugnaciones, tanto en vía administrativa como en vía contencioso-administrativa, relevantes en el presente supuesto, con el fin de aportar los puntos de hecho más interesantes que se tratan de abordar en la Sentencia y que ponen de manifiesto las discrepancias que sobre la cuestión litigiosa mantienen la Audiencia Nacional (AN) y el TS:

- Ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña se interpusieron por parte de una empresa cinco reclamaciones económico-administrativas contra sendas providencias de apremio, referidas, sustancialmente, a sanciones tributarias [concepto: Impuesto sobre Sociedades (IS)]. Precisar que nos encontramos en el año 1996.
- Dichas reclamaciones fueron desestimadas por el TEAR de Cataluña, interponiéndose a continuación recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual, en 1998, lo inadmitió por extemporáneo.
- Se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en el que, junto a la pretensión principal, se solicitó la adopción de la medida cautelar de suspensión automática, sin necesidad de otorgamiento de garantía alguna, invocando, en este sentido, el artículo 35 de la Ley 1/1998 (Estatuto del Contribuyente).
- La AN, por Auto de 19 de febrero de 1999, supeditó la suspensión a la prestación, por parte de la empresa, de garantía en la cantidad de más de 131 millones (suma del importe de las liquidaciones impugnadas) más los intereses de demora.
- Contra el citado Auto, se interpuso recurso de súplica, el cual, por Auto de 12 de abril de 1999, fue estimado por la AN, al sostener la Sala la aplicación del artículo 35 de la Ley 1/1998, acordando, en consecuencia, la suspensión solicitada sin necesidad de constituir garantía o caución alguna.
- Contra el referido Auto, el Abogado del Estado prepara e interpone recurso de casación ante la Sala Tercera del TS, recurso que va a dar como resultado la sentencia objeto de análisis en el presente comentario.

COMENTARIO PREVIO

Advertir que el presente comentario se proyecta, única y exclusivamente, en el tratamiento que los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos dan a la adopción de medidas cautelares solicitadas con ocasión de la impugnación de una actividad administrativa relacionada con el ámbito tributario. Y dentro de este género nos situamos en la especie sanciones tributarias, ya que con relación al resto de los actos tributarios dictados en aplicación de cualquier procedimiento tributario, a excepción, claro, del sancionador, la doctrina del TS se contiene en la célebre Sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 6 de octubre de 1998 (rec. de casación núm. 6146/1997, *Normacef Fiscal*, NFJ006655) y cuyas conclusiones vamos a recordar de manera sucinta para así establecer un análisis comparativo de los criterios que en uno y otro caso rigen para la adopción de medidas cautelares y, dentro de ellas, claro está, la suspensión.

Ya tuvimos ocasión en la *Revista de Contabilidad y Tributación* de febrero de 1999 (núm. 191) de comentar de manera exhaustiva la citada sentencia aunque, por razones de índole práctica, procederemos a sintetizar las ideas contenidas en la misma. Así se sostiene que *«procede la suspensión exclusivamente del acto administrativo de gestión o ejecución tributaria recurrido, en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en la vía administrativa y alegando que se le producirían perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria con la amplitud que señala el artículo 58 de la Ley General homónima, y en los términos establecidos por el artículo 124 de la Ley de 27 de diciembre de 1956»*. Es decir, nos encontramos ante el automatismo en la concesión de la suspensión de las obligaciones tributarias por parte de los órganos jurisdiccionales, estableciéndose, sin duda, un principio de seguridad jurídica aun a costa de forzar a los Tribunales de Justicia a adoptar una decisión sin entrar a valorar los criterios que han de presidir el otorgamiento o no de la suspensión, que vienen contenidos en el artículo 130 de la Ley 29/1998 y que se concretan en la *«previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto»*, pudiendo denegarse la misma *«cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada»*.

En la Nueva Ley General Tributaria (LGT) el artículo 233.8 reproduce, si bien de una manera más extensa y precisa, lo que ya se había proclamado en el artículo 30.2 de la Ley 1/1998 al afirmar que *«Cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión»*. En el precepto citado de la Nueva LGT se especifica que se *«mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria, en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada»*.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DE LA PRESENTE SENTENCIA

Como no podía ser menos, la argumentación de la sentencia gira en torno a la aplicación del artículo 24.2 de la Constitución, que consagra el principio de presunción de inocencia, y más concretamente en la no existencia de responsabilidad administrativa alguna, principios ambos consagrados en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este precepto no es sino la manifestación en el ámbito del Derecho Sancionador de un principio esencial reconocido en el Derecho Penal y que se concretaría en el axioma de que una pena impuesta por los Tribunales del orden penal no puede ser ejecutada mientras no recaiga sentencia firme. Ahora bien, esta aplicación del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador requiere la introducción de una serie de modulaciones que atiendan la finalidad de ambas disciplinas jurídicas.

Así, la presunción de inocencia, aplicada al ámbito de la potestad sancionadora de la Administración, se extiende al propio ámbito del procedimiento administrativo de manera que, mientras no se haya agotado la vía administrativa no podrá la Administración ejecutar dicha sanción. Sin embargo, no existe norma administrativa ni principio constitucional alguno que impida, si así lo estima necesario, que un órgano jurisdiccional, que está conociendo de la impugnación de una sanción, decida levantar la medida cautelar de suspensión.

Esta afirmación, que por supuesto es susceptible de ser rebatida, es duramente contestada por uno de los Magistrados de la Sala el cual formula un voto particular discrepante en el que sostiene que, de mantenerse la doctrina mayoritaria se colocaría al «*ciudadano en la vía judicial en una situación mas desfavorable de la que ostentaba en vía administrativa, lo que es sencillamente inaceptable y una frontal contradicción con lo que la tutela judicial significa*».

Para interpretar de manera debida la controversia planteada, debemos partir de una idea previa que se concreta en que la normativa, en la que podría basarse la continuidad de la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria hasta que la vía procesal quede agotada, es decir, hasta que exista un pronunciamiento jurisdiccional sobre el fondo de la cuestión principal, que en este caso se trataría de resolver la conformidad a Derecho de una sanción tributaria, es puramente administrativa, fundamentalmente el artículo 35 del Estatuto del Contribuyente, cuyo tenor no contiene, como no podía ser de otra manera, mandato alguno dirigido a los órganos jurisdiccionales de cómo han de resolver una pieza separada de medidas cautelares cuando el objeto de la impugnación principal es una sanción tributaria.

Esta idea que mantenemos y que, por tanto, respalda la tesis sostenida por la Sentencia que comentamos, es asumida por ésta en estos términos «*El tenor del artículo 35 de la Ley 1/1998 (en función del que el Auto ahora recurrido, de fecha 12 de abril de 1999, acordó la suspensión de las sanciones tributarias impuestas sin necesidad de prestar previamente aval o garantía) impide cuestionar su aplicación en la vía administrativa o económico-administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito que le es ajeno, pues se circunscribe, como se ha expresado, a las vías*

mencionadas, y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta, como se infiere de su inciso final ("suspensión... sin garantía... por la presentación del recurso o reclamación económico-administrativa hasta que las sanciones sean firmes en vía administrativa")». Sostener lo contrario supondría en la práctica la derogación para el ámbito de las sanciones tributarias, de los artículos 130 y 133 de la Ley Jurisdiccional ya que, con relación al primero de los preceptos mencionados, se privaría al órgano jurisdiccional de la posibilidad de valoración de los intereses en conflicto, criterio imperativo que ha de presidir la adopción o no de las medidas cautelares en el seno de un proceso contencioso-administrativo, y por lo que respecta al segundo, se impondría al órgano la adopción de la medida cautelar, en este caso la suspensión, sin que pudiera entrar a valorar que dicha falta de ingreso del importe de la sanción pueda ocasionar un perjuicio del interés general.

Esta última idea se ve refrendada por la Sala Tercera en la sentencia, al declarar que «... El tenor del artículo 35 de la Ley 1/1998 (en función del que el Auto ahora recurrido, de fecha 12 de abril de 1999, acordó la suspensión de las sanciones tributarias impuestas sin necesidad de prestar previamente aval o garantía) impide cuestionar su aplicación en la vía administrativa o económico-administrativa, **pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito que le es ajeno**, pues se circunscribe, como se ha expresado, a las vías mencionadas, y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta, como se infiere de su inciso final ("suspensión... sin garantía... por la presentación del recurso o reclamación económico administrativa hasta que las sanciones sean firmes en vía administrativa")».

Y es que, aunque la doctrina más favorable a los intereses de los contribuyentes así no lo vea, no cabe encontrar en todo el texto de la Ley Jurisdiccional y mucho menos en el Capítulo dedicado a las medidas cautelares un régimen de privilegio procesal en lo relativo a la impugnación de las sanciones, quedando a salvo de lo expresado las menciones que a este tipo de potestad administrativa dedican el artículo 14.1 Regla Segunda –fuero electivo para la determinación de la competencia territorial de los Juzgados y Tribunales– y 60.3 –imperatividad del recibimiento a prueba del pleito cuando el objeto del recurso sea una sanción administrativa, siempre y cuando exista disconformidad en los hechos–.

Lo que subyace en todo lo hasta ahora examinado se proyecta sobre el alcance que cabe dar a la expresión contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 «firme en vía administrativa», pues de su respuesta dependerá, en buena medida, la postura que los distintos operadores jurídicos presentan acerca de la extensión temporal de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias. En este sentido, caben dos tesis enfrentadas:

- Una es la mantenida por el voto discrepante de la minoría de la Sección, que sostienen que un acto es «firme en vía administrativa» cuando resulta imposible su impugnación, ya sea administrativa o jurisdiccional. Ello implicaría que durante la tramitación procesal de la sanción tributaria no se podría, en modo alguno, ejecutar dicha sanción, debiendo esperarse, por tanto, hasta la firmeza de la sentencia cuyo objeto sea revisar la sanción.

- Otra es la sostenida por la sentencia que comentamos, que se concreta en la idea de asimilar el concepto «firme en vía administrativa» a la expresión «causar estado en vía administrativa», solución que permitiría a los órganos jurisdiccionales denegar la suspensión solicitada, ya que se entiende que la referida firmeza se ha de referir, única y exclusivamente, a la imposibilidad de impugnación en vía administrativa.

Adelantemos que la solución a la interrogante planteada no es fácil ni mucho menos pacífica. Valga como muestra una Sentencia de 26 de enero de 2004, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (*Normacef Fiscal*, NFJ016793) (sentencia comentada en la *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 259 y del que es autor Andrés GARCÍA MARTÍNEZ) en la que, en un supuesto en el que se plantea la posible incompatibilidad de un recurso extraordinario de revisión económico-administrativo y un recurso contencioso-administrativo, se llega a afirmar que el concepto «firmeza del acto» –presupuesto habilitador del recurso extraordinario de revisión económico-administrativo– ha de ser apreciado desde un punto de vista unitario, lo que implicaría adherirse a la primera de las posiciones anteriormente expuestas, por cuanto de la ya tan reiterada expresión se deduciría la insusceptibilidad de recurso ordinario alguno, ni administrativo, ni contencioso-administrativo. Es entonces cuando por ser en verdad absolutamente firme, cabe el recurso extraordinario de revisión, bien en la vía administrativa, si murió en ella sin pasar por la jurisdiccional o bien en esta última, si llegó a formular recurso contencioso contra el acto que causó estado, que fue definitivo en vía administrativa, que agoto ésta.

Llegados a este punto, debemos fijar nuestra atención a las normas jurídicas que rigen todo lo relativo a la adopción de medidas cautelares en el seno de un proceso contencioso-administrativo. Así, como hemos visto con anterioridad, el artículo 130 de la Ley 29/1998 sienta como principios básicos, que han de ser abordados en todo juicio de naturaleza cautelar, que la adopción de la misma no cause perjuicio ni al interés general ni a terceros, modulando este discurso por la posibilidad que tiene el órgano jurisdiccional de modular la apreciación de dichos perjuicios, con la potestad que le concede el artículo 133 de la citada Ley Jurisdiccional de exigir la presentación de caución o garantía para responder de los eventuales perjuicios que la adopción de la medida cautelar pudiera ocasionar. A esta lógica respondía el criterio jurisprudencial contenido en la ya referida Sentencia del Pleno de la Sala Tercera del TS de 6 de octubre de 1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ006655) ya que, en este supuesto, la posible lesión al interés general dimanante de la suspensión de un acto de contenido tributario, a excepción de una sanción, se veía mitigada o compensada con la exigencia de una constitución previa de garantía de la deuda objeto de litigio. Este automatismo, más o menos discutible, no arroja ningún espectro de duda sobre el interés meramente dilatorio de los contribuyentes que deciden interponer cualquier tipo de recurso ya sea administrativo o jurisdiccional.

Ahora bien, la doctrina anterior no juega en el caso de las sanciones tributarias ya que, como estamos cansados de repetir, la ejecutividad de las mismas se suspende con la simple interposición de un recurso administrativo, sin necesidad de prestación de garantía alguna. Este principio se ajusta muy bien al mandato de preceptos tales como el ya derogado artículo 35 de la Ley de Derechos y

Garantías de los Contribuyentes o el 212.3 a) de la Nueva LGT, normas que, a nuestro juicio, limitan la innecesariedad de la aportación de garantías a la vía administrativa, siendo refrendado este criterio por lo expresado en el apartado b) del mencionado artículo 212.3, al establecer como período en el que no se podrán liquidar intereses de demora de las sanciones tributarias impugnadas ante la Administración el que media entre la interposición efectiva del recurso hasta la finalización del plazo de pago voluntario una vez reabierto el mismo al haber sido desestimadas las pretensiones de anulación de la sanción, es decir, se limita el plazo de no cómputo de intereses de demora a la finalización de la impugnación en vía administrativa y no a la judicial contencioso-administrativa.

Por ello cuando un órgano jurisdiccional contencioso-administrativo conoce de una pretensión de suspensión con ocasión de la impugnación jurisdiccional de una sanción tributaria debe, únicamente, atender a los parámetros descritos en los artículos 130 y 133 de la Ley Jurisdiccional, soslayando todo intento de aplicación inmediata tanto del derogado artículo 35 de la Ley 1/1998 como del vigente 212.3 de la Nueva LGT. Así, podrá observar, *prima facie*, que nos encontramos ante un acto que de ordinario tendrá un contenido pecuniario –dejando a salvo el elenco de sanciones no pecuniarias previstas en el artículo 186 de la Nueva LGT– que en principio, la suspensión de su ejecutividad, es susceptible de causar perjuicios a los intereses generales, máxime si tenemos en cuenta que su cobro ulterior no está garantizado, al no poderse exigir en vía administrativa caución alguna por mandato de los preceptos anteriormente citados.

Además hay que tener presente, tal y como expone la sentencia de manera acertada, que a raíz de la entrada en vigor de la Ley Jurisdiccional de 1998 la exigencia de caución o garantía por parte de los órganos jurisdiccionales es meramente potestativa al utilizar el artículo 133.1 de la misma expresiones tales como «... *podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos*», preceptos que contrastan con el carácter imperativo del viejo artículo 124 de la derogada Ley de 1956 al declarar que el Tribunal «*exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos*».

Prosigamos con nuestro recorrido: el mecanismo discursor del órgano jurisdiccional entrará a valorar, repito, ya sin anclaje ni limitación en normativa administrativa alguna, circunstancias tales como la entidad económica de la sanción –sería lógico pensar que a mayor importe, mayores posibilidades de denegar la suspensión sin exigencia de garantía–, circunstancias que concurren de manera subjetiva en el sujeto infractor –si es persona física, jurídica, si de la ejecución de la sanción pudieran irrogarse perjuicios irreparables o de difícil reparación para el sancionado, etc.– factores que, interpretados con las reglas de la libre valoración de la prueba, harían que el órgano jurisdiccional, de forma motivada, decidiera discrecionalmente acerca de la medida cautelar solicitada.

Por ello, creemos acertada la decisión adoptada por el TS en el supuesto concreto que estamos analizando, ya que nos encontramos ante una sanción de una entidad importante –más de 131 millones de ptas.–, ante una Empresa que no centró su pretensión de suspensión sin garantía en la

acreditación de que la ejecución de la sanción pudiera provocarle perjuicios innecesarios, sino en el *fumus boni iuris*, criterio con un alcance muy limitado en el juicio cautelar, elementos que llevaron a la Sala a exigir la previa constitución de garantía al objeto de que se pudiera adoptar la suspensión de la ejecutividad de las sanciones impugnadas.

Precisar que la invocación efectuada por la Empresa recurrente del *fumus* como apoyo argumental en aras de fundamentar la adopción de la medida cautelar sin necesidad de constituir garantía carecía de una base sólida, como lo demuestra el hecho de que la AN, en Sentencia de 14 de febrero de 2002, desestimó el recurso contra las sanciones cuya tutela cautelar ha sido objeto de análisis, si bien este proceso principal se halla pendiente de la resolución por parte de la Sala Tercera del TS del recurso de casación interpuesto contra la citada sentencia, que se encuentra en fase de tramitación bajo el número 3253/2002.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL ANTERIOR A LA PRESENTE SENTENCIA

En el voto particular al que ya hemos referencia con anterioridad se efectúa una rigurosa y exhaustiva crítica a la sentencia, posición discrepante que se basa, entre otros aspectos, en la existencia de una línea jurisprudencial anterior que sostenía una interpretación radicalmente opuesta a la expresada en la resolución que estamos comentando. Se citan hasta tres Sentencias de la Sala Tercera, las cuales van a a ser ahora objeto de análisis para corroborar si lo afirmado con tanta contundencia en el voto particular contradice en realidad la argumentación objeto de comentario.

Se enuncian las SSTs de 18 de septiembre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011114), 29 de enero de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ014859) y 5 de febrero de 2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ016477). Veamos, pues, con detenimiento estas sentencias:

- **STS de 18 de septiembre de 2001 (rec. de casación en interés de ley núm. 5960/2000, Ponente, Excmo. Sr. Rouanet Moscardó).** En esta resolución no se contiene una doctrina elaborada y completa acerca de los criterios que han de presidir la adopción de medidas cautelares en relación con las sanciones tributarias, ya que el objeto de la controversia se proyectaba sobre la posibilidad de liquidar intereses de demora por el lapso de tiempo en que permanece suspendida la ejecutividad de una sanción tributaria. Al margen de que esta cuestión se haya resuelto definitivamente por el artículo 212.3 b) de la Nueva LGT en el sentido ya sostenido por la jurisprudencia (*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*), lo cierto es que las menciones contenidas en esta sentencia al supuesto aquí planteado son escasas y carentes de la argumentación necesaria como para afirmar que nos encontramos ante sentencias contradictorias. En este sentido, se sostiene que la aplicación del mencionado artículo 35

de la Ley 1/1998 impide que hablemos 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*». No obstante hemos de reconocer que, aunque no se razone suficientemente, la idea que la sentencia trasluce es que no cabe considerar que un acto administrativo alcanza firmeza hasta que no se han resuelto de manera definitiva los recursos jurisdiccionales interpuestos contra el mismo, en el caso de que éstos llegaran a formalizarse.

- **STS de 29 de enero de 2003 (rec. de casación ordinario núm. 1055/1998, Ponente, Excmo. Sr. Rouanet Moscardó).** En un supuesto relativo a derivación de responsabilidad en liquidaciones de Impuesto sobre el Valor Añadido e IS se sostiene una doctrina análoga a la que hemos circunstanciado en la sentencia anterior. Así se declara «*la no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso no se consienta el acuerdo sancionador– y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender*». Como vemos, esta sentencia no nos aporta novedad alguna a la examinada ya que sigue considerándose que un acto administrativo no es firme hasta que la vía jurisdiccional haya finalizado.
- **STS de 5 de febrero de 2004 (rec. de casación ordinario núm. 10398/1998, Ponente, Excmo. Sr. Martínez Micó).** Ésta es, quizás, la sentencia que menos relación guarda con el supuesto objeto de debate, razón por la que el Magistrado discrepante no debió aportarla como ejemplo de una doctrina que en nada contraviene a la expuesta en la presente Sentencia. Nos encontramos con la impugnación de una serie de liquidaciones tributarias (no consta que sean sanciones) respecto de las cuales se solicita su suspensión sin la constitución de garantía alguna para responder de los posibles perjuicios que al interés público se le pudieran ocasionar. Como es lógico, de acuerdo con la inveterada doctrina jurisprudencial, se denegó la suspensión y, por ende, se procedió a la ejecución de las liquidaciones.

Aunque no sea objeto del presente comentario, no debemos desaprovechar la ocasión para puntualizar algunos extremos con relación al artículo 212.3 b) de la Nueva LGT, precepto al que hemos hecho mención en el apartado dedicado a la primera de las sentencias examinadas. Como hemos visto, se proclama la no exigencia de intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa, coherente discurso con la doctrina jurisprudencial contenida, precisamente en la primera de las sentencias (STS de 18 de septiembre de 2001, *Normacef Fiscal*, NFJ011114) al sostener que «*cuando el infractor tributario satisface una sanción no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos, sino simplemente asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones contenidas en la normativa tributaria*». Sin embargo, el precepto en cuestión adolece de ciertos defectos de claridad al utilizar expresiones poco contundentes que posteriormente permitan a las distintas Administraciones tributarias interpretar a su antojo el mandato normativo en él contenido.

En este sentido se proclama 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*». Qué nos quiere decir este artículo: pues que cuando se dicte la última resolución administrativa que ponga fin a dicha vía –lo normal será una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo–, y finalice el período voluntario de pago después de la finalización de la vía administrativa si no se abona la sanción, comenzará a devengarse interés de demora. Ahora bien seguimos con el mismo problema que nos está «torturando» desde el comienzo del presente comentario y es el sentido que cabe dar a la expresión «fin de la vía administrativa» y si quiere decir lo mismo o dar el mismo alcance que la otra expresión «firmeza en vía administrativa», confusión que, como hemos visto, no soluciona la problemática derivada de la suspensión jurisdiccional de las sanciones tributarias.