

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA SIN GARANTÍAS DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN LA VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA</b>	<b>Núm. 55/2005</b>
--------------------	--	-------------------------



**MIGUEL WERT ORTEGA**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**(Comentario a las SSTs de 7 de marzo de 2005, rec. núm. 715/1999, y  
de 5 de octubre de 2004, rec. núm. 4793/1999) \***

De los cambios introducidos por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) uno de los más señalados fue el que afectó a la regulación del procedimiento sancionador, instituyendo, por un lado, el principio de separación respecto al procedimiento de liquidación tributaria y, por otro, la suspensión automática sin garantías de las sanciones. En efecto, en el artículo 34.1 de esa Ley se estableció que «la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado» y en el artículo 35 se preceptuó 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». Ambos cambios han sido ampliamente celebrados por la doctrina que los calificó como exigencias ineludibles de principios reconocidos en nuestro texto constitucional, como el de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución.

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 7 marzo de 2005 (NFJ019083) se refiere a la segunda de las cuestiones indicadas: la relativa a la suspensión automática de la ejecución de las sanciones sin necesidad de aportar garantías que rige «hasta que sean firmes en vía administrativa». La interpretación del artículo 35 de la LDGC y del correlativo 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que lo ha reproducido resulta pacífica en lo que concierne a los recursos administrativos, reposición y económico-administrativos, pues está claro que hasta que no se agote la vía administrativa, es decir, durante todo el tiempo que la sanción se encuentre pendiente de un recurso administrativo no será exigido el ingreso ni necesaria la aportación de garantías. Sin embargo, la polémica se ha planteado en la fase jurisdiccional cuando agotada la vía del recurso administrativo se acude a los tribunales de justicia mediante el recurso contencioso-administrativo. Y es sobre este aspecto sobre el que incide la sentencia que vamos a comentar: si la suspensión automática sin garantías que ha operado mientras la sanción ha estado pendiente de un recurso administrativo sigue siendo efectiva cuando se acude a los tribunales contenciosos y, por tanto, no se exige el ingreso ni se obliga a prestar garantía para suspenderlo.

\* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núms. 266 (mayo 2005) y 263 (febrero 2005), respectivamente.

La sentencia tiene su precedente en la sentencia del mismo tribunal de 5 de octubre de 2004 (NFJ018637) que decidió la cuestión en el mismo sentido que aquella. La importancia de estas dos sentencias radica en el hecho de que suponen una toma de posición sobre una cuestión que se ha considerado no resuelta totalmente en la Ley y constituye la doctrina jurisprudencial con arreglo a la cual se ha de interpretar la normativa vigente en la materia. Pero el criterio fijado por el alto tribunal no va a estar exento de polémica, como lo demuestra el hecho de que las sentencias se dictaron con votos particulares, uno en la primera de 5 de octubre de 2004 y tres en la de 7 de marzo de 2005 y de que la última de estas sentencias correspondiese al Pleno de la Sala y no a una sección como es habitual, atendiendo a la petición que en este sentido formuló el magistrado que suscribió el voto particular en la primera de las sentencias.

La regulación jurídica de la suspensión de las sanciones resulta de la valoración que realiza el legislador de principios contrapuestos:

- Por un lado, los principios de eficacia y de interés público que presiden la actuación administrativa, de los que deriva la autotutela ejecutiva o ejecutividad de los actos administrativos, por la cual los actos dictados por la Administración deben ser cumplidos de manera inmediata sin necesidad de lo que declare así un tribunal.
- Y, por otro, los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, consagrados ambos en el artículo 24 de la Constitución, de acuerdo con los cuales se establecen las excepciones a la ejecutividad y se reconoce el régimen de la suspensión.

La suspensión supone una medida cautelar que se acuerda al interponer un recurso contra el acto dictado por la Administración, cuya finalidad es asegurar la ejecución íntegra del crédito en el supuesto de que la sentencia reconozca el derecho de la Administración.

Sin pretensión de describir pormenorizadamente las distintas etapas por las que ha discurrido la evolución normativa en esta materia, que por otra parte figuran relacionadas en los fundamentos de una de las sentencias que comentamos (la de 5 de octubre de 2004, fundamento tercero) se puede señalar, a modo de resumen, que en un principio en nuestro derecho se reconocía con la máxima amplitud el principio de ejecutividad, siendo la excepción la posibilidad de suspender su cumplimiento siempre que se garantizase de manera suficiente el importe exigido. En esta primera etapa, la sanción tributaria no presentaba ninguna especialidad desde el punto de vista de su ejecutividad. La sanción formaba parte de la deuda tributaria y como tal elemento integrante de la deuda estaba sometido al mismo régimen de exacción, incluida la ejecución y la posibilidad de admitir su suspensión.

La situación tuvo su punto de inflexión con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), cuyo artículo 138 apartado 3, inspirado en la recepción del principio de presunción de inocencia en el ámbito de las sanciones administrativas, dispuso que: «La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa». Sin embargo, aunque, como veremos más adelante, éste es un punto controvertido, esta regla no fue incorporada por el ordenamiento tributario, que en atención a la disposición adicional quinta de dicha Ley, que salvó la aplicación de la LGT y demás normas tributarias a los procedimientos tributarios, continuó estableciendo la ejecución de las sanciones tributarias, admitiendo la suspensión previa aportación de garantías.

La doctrina criticó de manera casi unánime que la materia tributaria quedase fuera de la aplicación de esta regla y muchos autores propugnaron simplemente la aplicación directa de la inejecutividad a las sanciones impuestas por la Administración tributaria, al menos mientras estuviesen pendientes de un recurso administrativo.

Por fin, la LDGC en su artículo 35 introdujo la suspensión automática de las sanciones en los términos que hemos visto incorporando la misma norma a la LGT mediante modificación de su artículo 81. En la LGT de 2003 se estableció la misma disposición en el artículo 212.3.a con la siguiente redacción: «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».

Una cuestión importante es que el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolló el procedimiento sancionador tras la LDGC establecía 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», lo que fue criticado por algunos autores<sup>1</sup>, como no ajustado a derecho por considerar que las sanciones no son ejecutivas, no nacen al mundo del derecho en tanto no sean firmes en vía administrativa. Sin embargo, este aspecto ha sido corregido por la actual LGT, que en la letra b del mismo artículo 212.3 prescribe 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».

## 1. FUNDAMENTOS DE LAS SENTENCIAS

Las dos sentencias resuelven en el mismo sentido recursos de casación contra dos pronunciamientos de la Audiencia Nacional (AN) que aunque habían decidido extender la suspensión a la vía contenciosa, lo habían acordado así con fundamento en distinta normativa, en un caso en el artículo 35 de la LDGC y en otro en las normas sobre suspensión de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). Así, la sentencia de octubre de 2004 da la razón al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra el auto de la AN que acordó «... en aplicación del art. 35 de la Ley 1/1998... la suspensión solicitada, sin necesidad de prestar previamente aval o garantía». En la de 7 de marzo de 2005, por el contrario, desestima el recurso del Abogado del Estado contra la SAN de 5 de noviembre de 1998 que había considerado «procedente la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de aportar garantía», pero aplicando las reglas de la LJCA.

Como decíamos, las dos SSTs que estamos comentando concluyen que el núcleo central del debate gira en torno a lo que se entienda como «hasta que sean firmes en vía administrativa», momento al que se refieren el artículo 35 de la LDGC y 212.3 de la LGT. En la de 5 de octubre de 2004 se dice que esa expresión equivale a «hasta que hayan causado estado en dicha vía» (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico-administrativo), o bien, como máximo «hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, *ex novo*, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada)».

<sup>1</sup> CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A.M. «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)» (y II), en *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, núm. 21 del 1 de diciembre de 1998. Aranzadi, S.A., págs. 9 a 22.

En la sentencia de 7 de marzo de 2005, que es más extensa en sus argumentaciones que la precedente, se señala que la frase «hasta que sean firmes en vía administrativa» puede entenderse en tres sentidos:

- a) Lo que se exige es que haya causado estado en esa vía administrativa.
- b) Son firmes en el momento en que haya resolución definitiva del recurso contencioso.
- c) La suspensión se extiende hasta el momento en que se decida por el tribunal contencioso sobre las medidas cautelares en pieza separada.

De estas tres alternativas el TS se inclina por la tercera, es decir, por el mantenimiento de la suspensión sin garantías que se aplicó en la vía económico-administrativa hasta que el órgano jurisdiccional decida en pieza separada sobre la suspensión. Para argumentar su elección se basa en la evolución normativa que ha tenido la suspensión de las sanciones tributarias subrayando la divergencia que existía entre el ámbito tributario y el administrativo en general antes de la LDGC, ya que mientras las sanciones administrativas no eran ejecutivas por mandato de la Ley 30/1992 (art. 138), la LGT continuaba estableciendo la ejecutoriedad de las sanciones tributarias. La LDGC corrigió la disimilitud pero sin acoger la inexecutividad, sino a través de la suspensión automática sin garantías.

La sentencia de 7 de marzo de 2005 considera que aunque en otras sentencias de este mismo tribunal se ha propugnado una tesis según la cual «las referidas sanciones deben quedar suspendidas de forma automática hasta que no haya pronunciamiento jurisdiccional –incluso, por sentencia– sobre su validez y oportunidad», «tal criterio ha sido superado, ya, por lo declarado al respecto en la sentencia de la citada Sección Segunda de 5 de octubre de 2004, en la que se ha tomado en consideración no sólo la propia hermeneusis de los preceptos que venimos comentando sino, en especial, la derivada de lo establecido en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva LGT...».

El tribunal sigue manifestando: «En efecto, tales artículos de la Ley 58/2003 establecen que "la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá el siguiente efecto: la ejecución de sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantía hasta que sean firmes en vía administrativa", "si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212", "se mantendrá la suspensión producida en la 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", y "Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial"».

Continúa: «No se está, pues, ante un supuesto de inicial inexecutividad 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, esta 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, y de acuerdo con los criterios previstos en los artículos 122 y siguientes de la LJCA de 1956 o en los actualmente vigentes en la LJCA 29/1998, en la pieza separada de suspensión del recurso contencioso-administrativo».

## 2. VOTOS PARTICULARES

En la sentencia de 5 de octubre de 2004 hubo un solo voto particular, mientras que la de 7 de marzo de 2005 tuvo tres. En todos ellos lo que se propugna es que la suspensión sin garantías no limite su eficacia a la decisión sobre la suspensión que se tome por el órgano jurisdiccional, sino que debe reconocerse plenamente también en el ámbito contencioso y durar todo el tiempo que se tarde en decidir de manera definitiva sobre el fondo del asunto.

Los argumentos empleados por los magistrados que suscriben los votos particulares son los siguientes:

- a) Aplicación de los criterios contenidos en la LJCA, postura defendida por Enríquez Sancho en la sentencia de 7 de marzo de 2005.

Para el defensor de este voto particular los jueces del orden contencioso-administrativo deben conocer, por regla general, la suspensión sin garantías, pero no por aplicación del artículo 35 de la LDGC sino como consecuencia de la interpretación del artículo 130 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa según el cual: «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».

En este sentido afirma: «... se trata, fundamentalmente, de la recepción por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de garantías reconocidas a los interesados en vía administrativa. Se trata de interpretar los preceptos que atribuyen a los jueces de lo contencioso-administrativo la tutela cautelar –ahora el art. 130 de la LJCA, como antes el 122 LJCA/1956– de un modo dinámico, acorde con los principios generales que van imponiéndose en el ordenamiento jurídico tributario. No parece una solución aceptable que quien acuda a los Tribunales disponga de menos garantías de las que ha dispuesto en vía administrativa... Entiendo que en la valoración de los distintos intereses en conflicto que el artículo 130 de la LJCA impone a la Sala para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar esa ponderación realizada legalmente para la suspensión acordada por los órganos económico-administrativos, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. No creo aceptable que esa garantía reconocida a los administrados en vía económico-administrativa –la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta, sin necesidad de prestar

fianza– deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo cualitativamente distinta sino merecedora de una menor protección para el administrado».

- b) Continuidad de la jurisprudencia sobre la materia e interpretación de la frase «decisión judicial» del artículo 233.8 de la LGT como equivalente a sentencia del proceso judicial (Campos Sánchez-Bordona en la misma sentencia de 7 de marzo de 2005).

Este magistrado considera que según la doctrina jurisprudencial (SSTS de 18 de septiembre de 2001, 29 de enero de 2003 y 5 de febrero de 2004, a las que más adelante nos referiremos) existente hasta que la sentencia de octubre de 2004 la quebró «el término "decisión judicial" del artículo 233.8, puesto en relación con el principio sentado en el artículo 212, ambos de la nueva Ley 58/2003, habría de interpretarse referido a la sentencia final y no sólo al auto de suspensión. Y a mi juicio aquella línea jurisprudencial debe mantenerse... Además, la línea seguida por el TS en esta materia (como la manifestada en la sentencia de 6 de octubre de 1998) ha sido aplicar el mismo criterio a la vía contenciosa que el de la económico-administrativa, lo que equivale a extender hasta la sentencia judicial que ponga fin al proceso la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias, nos pronunciamos –con votos particulares en contra– a favor de extender al orden jurisdiccional los criterios que en materia de suspensión de actos de contenido tributario había fijado el Legislador para la propia vía administrativa (incluida, obviamente, la económico-administrativa)».

- c) «Firmes en vía administrativa» significa que no cabe recurso ordinario y exigencia del principio de presunción de inocencia (Garzón Herrero en las dos sentencias).

Este magistrado, que fue el único que suscribió un voto particular en la de octubre de 2004 repite en la de marzo de 2005, utilizando el argumento de que la extensión de la suspensión sin garantías «hasta que sean firmes en vía administrativa» equivale a que no quepa contra ella recurso ordinario, sea administrativo o judicial.

Del análisis del artículo 233.8 de la LGT extrae la siguiente conclusión: «La suspensión de las sanciones se regula en el apartado segundo y en él no se menciona la pieza de suspensión, como se hace en el apartado precedente, lo que en mi opinión significa que el legislador excluye tal incidente. Las citas que en el texto analizado se hacen a "los términos previstos en el párrafo anterior" hay que entenderlas referidas a "la comunicación a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso" para que ésta tenga conocimiento de que el acto impugnado no es firme por haberse recurrido. Obsérvese, finalmente, que aquí el texto se refiere a la "decisión judicial" y no a la "suspensión solicitada" como hace en el apartado anterior, lo que demuestra, siempre en mi opinión, que para el legislador, tratándose de sanciones, no hay incidente de suspensión porque las sanciones se han suspendido por el hecho de la interposición del recurso. 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».

Asimismo, se refiere a la jurisprudencia anterior a estas sentencias, según la cual las sanciones quedan automáticamente suspendidas por la interposición del recurso, sin necesidad de solicitarlo de los órganos jurisdiccionales.

Por último, la interpretación de las normas específicas de la regulación de la jurisdicción contencioso-administrativa, le lleva a afirmar que: «Lo que aquí constituye el eje del debate es si "la ponderación circunstanciada de los intereses en conflicto" que regula el artículo 130 de la LJCA, permite al órgano jurisdiccional ir más allá de lo decidido por el legislador para la vía administrativa. En mi opinión, el legislador ha hecho esa ponderación y a esa ponderación ha de atenerse el órgano jurisdiccional, y, por tanto, tratándose de sanciones la suspensión ha de ser acordada indefectiblemente por los órganos jurisdiccionales ante la petición de los interesados en tal sentido. Los preceptos de la LJCA no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de la situación del administrado en la vía previa», y concluye 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».

### 3. VALORACIÓN DE LA SENTENCIA

Las dos sentencias que estamos comentando, una primera de la sección 2.<sup>a</sup> y la otra del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, lo que añade valor al pronunciamiento de esta última, constituyen la doctrina del TS sobre un tema que se ha mostrado controvertido.

Como vimos al examinar la evolución normativa de la suspensión de las sanciones tributarias, los cambios producidos en la regulación de esta materia reflejan un proceso donde la pugna entre los fines de interés público y el principio de eficacia de la actuación de la Administración, que se traduce en el principio de autotutela ejecutiva, y los principios de tutela judicial efectiva y presunción de inocencia reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que amparan las excepciones a dicha ejecutividad, como en el caso de las sanciones, se inclina en la actualidad del lado de estos últimos principios llegando a aplazar el cumplimiento o ejecución de la sanción hasta que exista una decisión firme sobre la misma.

Pero lo que está en el aire, porque no ha terminado de ser fijado con claridad en la legislación, es qué se entiende por decisión firme sobre las sanciones: si basta que se alcance la firmeza en vía administrativa o si es necesario que no quepa contra ellas ningún tipo de recurso ordinario, sea administrativo o jurisdiccional.

La doctrina, por regla general, ha propugnado la más amplia acogida del principio de presunción de inocencia con clara postergación del de autotutela. Así, han sido muchos los autores (MARTÍN QUERALT, FALCÓN Y TELLA y PONT MESTRE, entre otros) que han criticado que no se acogiese sin más en el ámbito tributario el principio de inejecutividad reconocido en el artículo 138 de la LRJAP y PAC e incluso los que han defendido la extensión de las mismas reglas de suspensión admitidas en la vía administrativa a la vía jurisdiccional <sup>2</sup>.

<sup>2</sup> FALCÓN Y TELLA, R. «El levantamiento de la reducción de las sanciones por revocación de la conformidad y la suspensión automática en vía económico-administrativa», en *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, núm. 3 de 1 de febrero de 2002, págs. 5 a 8. Este autor señala: «... a mi juicio, la suspensión en la vía contencioso-administrativa debería concederse (como están haciendo algunas salas) sin garantía, ya que la suspensión de la ejecución no puede verse sometida en vía judicial a obstáculos que no existen en la vía administrativa previa...».

También el análisis de las sentencias de los tribunales muestra ejemplos de sentencias de tribunales superiores de justicia en las que se defiende una interpretación de las normas vigentes con anterioridad a la LDGC favorable a la suspensión automática sin garantías, por ejemplo considerando la aplicación en el ámbito tributario de la inejecutividad del artículo 138 LRJAP y PAC (SSTSJ Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 1994 y 22 de abril de 1995 –NFJ004242–)<sup>3</sup> o la necesaria unidad de tratamiento en la vía administrativa y en la jurisdiccional (como las SSTSJ de Galicia de 22 de mayo de 1992 y 2 de junio de 1994 –NFJ003380–).

El TS también se ha pronunciado en diversas ocasiones en el sentido de considerar que la inejecutividad de las sanciones establecida en la Ley 30/1992 debía ser reconocida también en materia tributaria y que en el orden jurisdiccional deberían tener efectividad los mismos requisitos y circunstancias que se tuvieron en cuenta para conceder la suspensión en vía administrativa. En esta dirección se pronuncia la sentencia de 6 de octubre de 1998 (NFJ006655)<sup>4</sup>. Otras sentencias en las que se plasma ese mismo criterio son las de 18 de septiembre de 2001 (NFJ011114)<sup>5</sup>, en la que se niega la aplicación de intereses de demora sobre las sanciones suspendidas con el argumento de que no hay precepto alguno que así lo imponga y que agravaría el carácter aflictivo de la sanción, la de 29 de enero de 2003 (NFJ014859)<sup>6</sup> y la de 5 de febrero de 2004.

<sup>3</sup> En la sentencia se justifica el reconocimiento de la inejecutividad de la LRJAP y PAC en que: «La disposición adicional quinta de la Ley 30/1992... dispone en su apartado 1 que "los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley". La Exposición de Motivos de la Ley dice que el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a los "principios del procedimiento sancionador", en cuyo ámbito se enmarca el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 que dispone que la resolución (se refiere al procedimiento sancionador) será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger un principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso de la tributaria».

<sup>4</sup> En ella se dice: «Sería contradictorio que en el procedimiento ante la Oficina gestora (Decreto 2244/1979), ante los Tribunales Económico-Administrativos (art. 74 del Reglamento de 1996), ante los Delegados de Hacienda (art. 52 del RGR) e, incluso, ante el Director General de Recaudación (art. 53 del mismo) o el propio Ministro de Economía y Hacienda se suspenda (hasta sin caución) la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil. De ahí que la suspensión jurisdiccional de aquellos actos, cuando se aleguen daños o perjuicios de su inmediata ejecutividad (que ya precedentemente ha aceptado de forma implícita la Administración Tributaria al suspender la ejecutividad) y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a derecho».

<sup>5</sup> Afirma: «... 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 (en cuanto, además, la permisón de tales intereses de demora supondría aumentar, sin justificación, el ya de por sí carácter aflictivo de la sanción)... Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado artículo 35 cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador (con la puntualización, a mayor abundamiento, de que, aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de "suspensión" propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa)... Si, pues, no podía procederse a la ejecución de la sanción impuesta hasta tanto, impugnada la liquidación y solicitada la suspensión de la en ella contenida, pudiera resolver sobre la misma la Sala Jurisdiccional ante la que el recurso hubiera sido planteado, es claro que, mientras tanto, no podía declararse la ejecutividad de la sanción...».

<sup>6</sup> En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de «no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –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 innecesidad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender».

En esta situación y, sobre todo, teniendo en cuenta que aplican las normas vigentes sobre la materia, cobra decisiva importancia la doctrina que crea el TS en las sentencias que comentamos. La decisión final, no unánime de los magistrados de la Sala de lo contencioso, pero sí mayoritaria, que expresa el criterio jurisprudencial, es que la suspensión automática sin garantías de las sanciones rige únicamente en la vía administrativa, aunque se amplía al tiempo en que el tribunal tarde en tomar la decisión sobre la oportunidad de conceder la suspensión, no a la sentencia que decide sobre el fondo del asunto, es decir, la procedencia o no de la sanción. Esto quiere decir que es al tribunal al que le corresponde resolver, aplicando las normas contenidas en la LJCA, si procede ordenar la ejecución o, por el contrario, suspenderla y en este caso si debe garantizarse o afianzarse o si procede suspender sin aportación de garantías.

Los votos particulares muestran un criterio minoritario entre los magistrados del TS y postulan una interpretación que se alinea con la mayoritaria de los autores, justificada en el respeto del principio de presunción de inocencia y en el criterio seguido por la jurisprudencia de asimilación por la vía jurisdiccional de las condiciones admitidas en la vía administrativa.

A la vista de las consideraciones y fundamentos tenidos en cuenta para fijar el criterio del TS y de los votos particulares cabe, en nuestra opinión, plantearse las siguientes cuestiones:

1. El sentido de la normativa actual sobre la ejecución de las sanciones es claro: el principio de presunción de inocencia impide que una sanción sea exigible o ejecutada mientras el pronunciamiento de la Administración no sea firme o definitivo, mientras sea susceptible de revisión en cualquiera de sus instancias. Este postulado se basa en que no es suficiente para destruir la presunción de inocencia el criterio manifestado por la Administración al imponer la sanción, por ejemplo como consecuencia de la comprobación tributaria realizada por la Inspección, porque obedece al criterio de un funcionario y porque la acusación, la Administración, no ha demostrado todavía en un proceso contradictorio la culpabilidad del sujeto.

Pero, al mismo tiempo, hay que valorar otras circunstancias que son importantes a efectos de la aplicación práctica del régimen de sanciones tributarias. A este respecto hay que señalar que junto a la consagración constitucional del principio de tutela judicial efectiva es necesario tener en cuenta la posibilidad de que como consecuencia de la lentitud y los problemas que surgen en la aplicación de la justicia se produzca una utilización de la justicia por quienes se valen de estas circunstancias para retrasar la resolución de la cuestión a sabiendas de que no tienen razón, con la finalidad de agotar al contrario. En estos supuestos, como señala CHICO DE LA CÁMARA <sup>7</sup> la exigencia de intereses de demora por todo el tiempo que esté suspendido el ingreso suponía una compensación del beneficio injusto que obtienen. Compensación que, como veíamos antes, se ha eliminado en la nueva LGT. Coincidimos con este autor en que se debe buscar el justo equilibrio para evitar que el administrado se vea perjudicado por una ejecución de un acto que posteriormente se declara ilegal, así como que tampoco se vean frustradas las expectativas de cobro por la Administración.

<sup>7</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La aplicación del principio de *fumus bonus iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deudas tributarias», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 215 (1), 2001, págs. 203 a 262.

En definitiva, estamos ante un sistema en el que la ley ordena en todo caso aplicar la suspensión sin garantías en la fase administrativa y, además, sin coste financiero alguno para el interesado. Si tenemos en cuenta el tiempo que suele tardar en agotarse la vía administrativa (6 u 8 años, o incluso más) se puede decir que el sistema estimula el recurso aunque se sepa que no se tiene razón pues es más ventajoso que aceptar y pagar la sanción inmediatamente.

2. La regulación actual contenida en la LGT, que viene de la LDGC, no establece la inejecutividad de las sanciones como lo hace el artículo 138 de la Ley 30/1992 para las sanciones administrativas en general, sino su suspensión automática sin garantías, que se aplica sin necesidad de que se solicite por el interesado. Desde el punto de vista de su reconocimiento y operatividad no cabe apreciar ninguna diferencia entre una y otra solución. La única diferencia, al menos en teoría, es que las deudas no ejecutivas nacen realmente en el momento en que pasan a ser ejecutivas o exigibles, y por lo tanto si se declaran procedentes se debe únicamente el importe de la sanción, mientras que las suspendidas son cantidades debidas desde el momento de su imposición y cuando dejan de estar suspendidas habrá que abonar junto al importe de las sanciones los intereses suspensivos que correspondan por todo el tiempo que dure la suspensión.

Esta distinción teórica estaba clara tras la LDGC, pues el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolló el procedimiento sancionador, señalaba 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». Sin embargo, con la nueva LGT esta distinción ha quedado totalmente desdibujada, pues aunque se sigue hablando de suspensión, en el artículo 212.3.b se dispone que «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».

En consecuencia, si la suspensión automática sin garantías tiene los mismos efectos que la inejecutividad, y la única diferencia, que eran los intereses de demora, ha desaparecido, se puede concluir que se trata de la misma cosa y que el distinto nombre es eso, una cuestión terminológica, pero que se trata del mismo concepto.

3. La sentencia creemos que es acertada si tenemos en cuenta que la LGT es una norma tributaria y como tal sólo establece el régimen de suspensión de la ejecución en vía administrativa, pero no se pronuncia sobre los efectos en la vía jurisdiccional porque esto debe determinarse en la ley de la jurisdicción contenciosa y ésta no contempla esta particularidad. Así pues, el tribunal deberá acudir a las reglas que se previenen en la misma LJCA para decidir sobre la suspensión. Reglas que, como se deduce del artículo 130 de esa Ley, trasladan al tribunal la apreciación a partir de la ponderación de los intereses y circunstancias del caso. Por tanto, deberá decidir si procede la suspensión y si hay que garantizar o se suspende sin garantías.
4. Por último, en nuestra opinión, la situación descrita tras la sentencia respalda una conexión estrecha con la teoría de *fumus bonus iuris* o apariencia de buen derecho, que ya ha tenido alguna acogida en la jurisprudencia del TS, cuyo origen procede del derecho comunitario, y conforme a la cual se trata de otorgar la medida cautelar a aquella parte cuyas pretensiones ofrezcan apariencia de buen derecho.