

TRIBUTACIÓN

**ALGUNAS PARADOJAS SOBRE LA IMPUGNACIÓN
AUTÓNOMA DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS A
RAÍZ DE LA LEY 1/1998 Y EL REAL DECRETO 1930/1998
SOBRE PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

**Núm.
35/2000**

ABILIO PÉREZ MILLA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL propósito del presente trabajo es enunciar determinados problemas e inconvenientes derivados tanto de la imposición de sanciones tributarias, mediante un expediente distinto del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, como de la suspensión automática de la ejecución de las sanciones tributarias por interposición de recurso o reclamación, que se han ido poniendo de manifiesto a lo largo de los casi dos años de vigencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Extemporaneidad de la reclamación planteada contra la sanción.
- III. Acumulación y cuantía.
- IV. Suspensión automática de sanción tributaria por interposición de recurso o reclamación.
- V. Suspensión de ejecución de las sanciones tributarias. El engarce con la jurisdicción contencioso-administrativa.
- VI. Estimación parcial de sanción suspendida, ¿procede liquidar intereses?

I. INTRODUCCIÓN

La mayoría de la doctrina conviene en señalar que una de las principales novedades que introdujo la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (para algunos autores la única), fue la contenida en el artículo 34 del citado texto legal que dispone «La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e 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». Consecuencia directa del expediente distinto e independiente es un acto de imposición de sanción asimismo distinto del acto administrativo de liquidación, que es susceptible de recurso o reclamación independiente, si bien en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota, se acumularán ambos recursos o reclamaciones (punto 4 del art. 34 de la Ley 1/1998 antes citado). Junto con la novedad del procedimiento sancionador separado la Ley 1/1998 estableció, en su artículo 35, la suspensión automática de la ejecución de las sanciones tributarias por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación que contra las mismas proceda sin necesidad de aportar garantía y sin que pueda ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

El propósito del presente trabajo se limita a enunciar determinados problemas e inconvenientes que se derivan de los artículos señalados y que se han ido poniendo de manifiesto a lo largo de estos casi dos años de vigencia de la citada Ley 1/1998.

II. EXTEMPORANEIDAD DE LA RECLAMACIÓN PLANTEADA CONTRA LA SANCIÓN

Con anterioridad a la reforma operada por la Ley 1/1998, las regularizaciones practicadas por la Inspección de los Tributos finalizaban con la práctica de una liquidación que incluía cuota, intereses de demora y sanción. Si el contribuyente (de la manera que viene definido dicho concepto en la referida Ley 1/1998) decidía recurrir la referida liquidación, daba lugar a la tramitación de una única reclamación económico-administrativa. No ocurría lo mismo con las liquidaciones provisionales practicadas por las Dependencias de Gestión Tributaria en el ámbito de su competencia, que no incluían sanción en caso de que el contribuyente hubiera cometido una infracción tributaria grave sancionable, pues el acto de imposición de sanción exigía la tramitación de un expediente separado e independiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Real Decreto 2631/1985 sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, que establecía que: «La imposición de multas pecuniarias proporcionales, cuando no se realice como consecuencia de acta de inspección se efec-

tuará mediante expediente distinto e independiente cuya tramitación y resolución corresponderá a los órganos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación con los que se relacionan las infracciones cometidas». En congruencia con la posibilidad de que existieran actos de imposición de sanción por infracción tributaria grave, independientes del acto de liquidación, tanto el antiguo Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 1999/1981) como el vigente (RD 391/1996) reconocían como actos impugnables de forma separada y autónoma aquellos que impongan sanciones tributarias independientes de cualquier tipo de liquidación.

Respecto a la acumulación de las reclamaciones interpuestas contra la liquidación practicada y la sanción impuesta en expediente separado e independiente cabía la posibilidad de que el reclamante solicitara la acumulación de las reclamaciones presentadas o bien que ésta se decretara de oficio por el Tribunal, siempre que se tramitaran en el mismo grado de instancia. Podía plantearse por tanto el problema que se va a exponer a continuación, pero no con la intensidad o gravedad que se plantea tras la Ley 1/1998, pues el artículo 34.4 de la citada norma establece de forma imperativa la acumulación (se acumularán) en el caso de que se impugnen por un lado la cuota tributaria más los intereses y por otro la sanción. La primera consecuencia práctica, y entiendo que desfavorable para el reclamante, es que se va a retrasar la resolución del Tribunal Económico correspondiente, pues el Reglamento de Procedimiento (art. 45.3) obliga en caso de acumulación de reclamaciones iniciadas por separado a suspender el curso del expediente que estuviere más próximo a su terminación hasta que los demás se hallen en el mismo estado, y lo normal es que el acto de liquidación se dicte con anterioridad al acto de imposición de sanción, lo que determina una primera reclamación en el tiempo contra la liquidación y otra posterior en varios meses contra la sanción impuesta. Además de simple retraso (que de por sí es bastante perjudicial por aquello de que justicia retrasada, justicia denegada), la situación puede empeorar, por ejemplo, en el caso de que la cuota e intereses estuvieran suspendidos con aval bancario, y la resolución dictada fuera desestimatoria de las pretensiones del reclamante (mayores intereses suspensivos, mayores costes del aval constituido, etc.). Pero no es ése el problema a tratar en este apartado, sino aquel que se puede plantear cuando la reclamación frente a la cuota está dentro de plazo (es temporánea) y la reclamación interpuesta contra la sanción está formulada fuera del plazo reglamentario establecido para hacerlo (extemporánea). Si la liquidación (cuota e intereses) es declarada acorde a derecho por el Tribunal correspondiente, la única consecuencia es la firmeza de la sanción impuesta que no podrá ser objeto de revisión por ningún Tribunal, en cuanto a su procedencia o no, lo que parece un justo castigo por la falta de diligencia advertida por el reclamante al dejar transcurrir los plazos establecidos para formular la correspondiente reclamación.

Supongamos ahora que la reclamación formulada contra la cuota es temporánea y la formulada contra la sanción no, y el Tribunal estima que la liquidación practicada no es acorde a Derecho procediendo a su anulación: ¿qué pasa con la sanción?

La acumulación, y así lo señala la doctrina mayoritaria, no es más que un acto de trámite, procedimental, de significación específica por la finalidad a que va destinada, que no tiene contenido sustantivo. La finalidad de la acumulación es doble, por un lado conseguir la abreviación de los trámites o economía procesal y por otro eliminar la posibilidad de resoluciones contradictorias. La economía procesal encuentra un apoyo claro en el artículo 103 de la Constitución y respecto al hecho

de eliminar la posibilidad de resoluciones contradictorias se ha relacionado por la doctrina con el principio de igualdad ante la ley, y con la ausencia de mecanismos procesales en la normativa específica de las reclamaciones para resolver la posible contradicción entre las resoluciones dictadas por el órgano económico-administrativo, lo que no ocurre en el ámbito propiamente jurisdiccional. En el supuesto que contemplamos hay dos actos administrativos independientes dictados y notificados en distintos momentos temporales, con ofrecimiento de los recursos pertinentes y los plazos para interponer dichos recursos. Conforme señala reiterada jurisprudencia, el plazo en las relaciones jurídico-procesales no es un mero formalismo, sino un elemento esencial garantizador de la seguridad jurídica y del normal desarrollo del procedimiento, por lo que su incumplimiento debe conllevar el decaimiento de la pretensión sin que proceda entrar a conocer del fondo de la cuestión planteada. La sanción por tanto habrá adquirido firmeza a todos los efectos no siendo susceptible de revisión por ningún Tribunal si la declaración de extemporaneidad es correcta. No debemos olvidar que ante situaciones más relevantes (declaración de inconstitucionalidad o nulidad de una norma o precepto) tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado que dicha declaración por exigencias del principio de seguridad jurídica no hace decaer la eficacia de los actos administrativos consentidos o no impugnados en tiempo y forma dictados al amparo de la norma posteriormente anulada, o declarada inconstitucional. En palabras del Tribunal Supremo (SSTS 17-10-1996, 7-2-1998, 26-12-1998, por citar las más recientes) «por exigencias del principio de seguridad jurídica la eficacia de la nulidad judicial de una norma no afecta sólo a los actos decididos mediante sentencia de cosa juzgada sino también por exigencia del artículo 9.3 de la Constitución a las actuaciones administrativas firmes». Difícil solución jurídica tiene en mi opinión el caso descrito, aunque ciertamente repugne el hecho de que, anulada la liquidación impugnada por no ser acorde a Derecho, subsista la sanción impuesta derivada de una infracción tributaria que por mor de la resolución del Tribunal ha devenido inexistente.

III. ACUMULACIÓN Y CUANTÍA

Ya hemos señalado anteriormente que el artículo 34.4 de la Ley 1/1998 obliga a la acumulación de los recursos o reclamaciones cuando el contribuyente recurra la cuota y la sanción impuesta. Del desarrollo de este precepto se ocupa el artículo 35.3 del Real Decreto 1930/1988, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. Después de repetir en el primer párrafo lo dispuesto en la ley, en el segundo establece «A estos efectos, no podrá interponerse contra el acto de imposición de sanción recurso o reclamación distinto del que se hubiera interpuesto contra la liquidación de cuota, intereses y recargos». A pesar de su desafortunada redacción concreta que, de recurrirse el acto sancionador, cuando previamente se ha recurrido el acto de fijación de cuota, habrá que utilizar obligatoriamente la misma instancia administrativa, es decir, si hemos interpuesto recurso de reposición para el acto de fijación de cuotas, deberemos ir también en reposición contra el acuerdo sancionador. Ésta es la única interpretación que hace factible la obligación legal de acumulación, inviable si se utilizan instancias de recursos administrativos distintas. Pero aún debemos precisar más. Si contra la cuota se interpuso recurso de reposición, deberá formularse también reposición contra la sanción, pero ojo, siempre que no se haya resuelto en sentido desestimatorio el referido recurso en el

momento en que se debe atacar la sanción impuesta, pues en caso contrario, si se ha formulado ya reclamación económico-administrativa contra la desestimación del recurso interpuesto frente a la cuota, entiendo que lo procedente es acudir directamente a la vía económico-administrativa ante el Tribunal Económico competente que esté conociendo de la reclamación planteada frente a la cuota. Otra interpretación supondría burlar la acumulación obligatoria establecida en la ley y obviar la doble finalidad de la acumulación, a saber: la economía procesal, y el evitar resoluciones contradictorias. El único inconveniente que presenta dicha restricción consiste en limitar las posibilidades de recurso del contribuyente frente a la sanción impuesta, pero dado el carácter potestativo del recurso de reposición dicha limitación no tiene a mi juicio especial trascendencia, sobre todo si se compara con los beneficiosos efectos que en principio acarrea la acumulación en el mismo órgano.

Un problema distinto, y a mi juicio de más enjundia, se plantea cuando la disyuntiva se ciñe entre formular reclamación ante el TEAR o ante el TEAC. En efecto, la Ley 1/1998 en su exposición de motivos señalaba como una de sus novedades «la configuración de la vía económica-administrativa en una sola instancia con el fin de acelerar los plazos de resolución de las correspondientes reclamaciones. Ello no impide, sin embargo, que si el contribuyente lo considera oportuno, pueda recurrir en ciertos casos en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local que corresponda y en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central». Las disposiciones finales segunda y tercera de la Ley se ocupan de modificar los artículos 5 y 6 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 por el que se articuló la Ley de Bases de Procedimiento Económico Administrativo, y el artículo 10 del Reglamento de Procedimiento (RD 391/1996), fijando las competencias de los TEAR o del TEAC, en razón de la cuantía de las reclamaciones. Así siempre que nos encontremos ante actos de la Administración periférica de la AEAT, o de los órganos no superiores de las Comunidades Autónomas, si la cuantía no excede de 25 millones en deuda, o de 300 millones en valor o base imponible, conocerá de la reclamación el TEAR respectivo en ÚNICA instancia, poniendo la resolución del Tribunal fin a la vía administrativa (no será susceptible de recurso ordinario de alzada ante el TEAC). En caso contrario, cuando la deuda exceda de 25 millones o 300 en base, el contribuyente puede optar por recurrir ante el TEAR o directamente ante el TEAC, bien entendido que si lo hace en el Tribunal Regional, deberá recurrir en alzada en caso de no ver atendidas sus pretensiones porque la resolución del TEAR dictada en este supuesto en primera instancia no pone fin a la vía administrativa. Reflejadas las competencias de cada uno de los Tribunales TEAR-TEAC analicemos ahora varios supuestos:

- Si la cuantía de la cuota e intereses no excede de 25 millones, se deberá plantear la reclamación ante el TEAR competente, y si el tribunal no ha resuelto dicha reclamación cuando haya que recurrir la sanción, deberá obligatoriamente el contribuyente formular reclamación ante ese Tribunal sea cual sea la cuantía de la sanción. De esta forma se acumularán ambas reclamaciones, aprovechando los efectos beneficiosos de la acumulación y la cuantía de la reclamación, tras la acumulación, vendrá determinada por la que la tenga más elevada (art. 47.3 del Reglamento de Procedimiento). Si la sanción excede de 25 millones, la resolución desestimatoria será susceptible de reclamación ante el TEAC y si no excede de 25 millones, se podrá acudir a la Sala de lo Contencioso del TSJ correspondiente. Ambas (cuota y sanción) serán objeto de análisis conjunto en posteriores recursos o reclamaciones.

- Si la cuantía de la cuota e intereses excede de 25 millones, el contribuyente puede optar entre reclamar ante el TEAR o acudir directamente ante el TEAC. Si se decide por esta última opción y la posterior sanción no excede de 25 millones, ¿dónde debe recurrirla, ante el TEAR o ante el TEAC?

En una primera aproximación la respuesta a la pregunta anterior parece sencilla: debe recurrir ante el órgano que esté conociendo de la cuota e intereses, único modo factible de acumular ambas reclamaciones. Para el TEAC ésa no es la respuesta correcta. En efecto, en dos recientes resoluciones ha mantenido la postura contraria. Me estoy refiriendo a la resolución de 27 de mayo de 1999 del Pleno de dicho Tribunal y a la resolución de 8 de octubre de 1999 de la Sala Primera. Razona el TEAC que nos enfrentamos ante un conflicto entre normas de competencia por un lado y de acumulación por otro, y deben prevalecer las primeras que son de orden público. Textualmente señala: «...sólo puede acumularse lo que está pendiente de tramitación ante el respectivo órgano administrativo en virtud de las normas reguladoras de la competencia de éste; o dicho de otro modo mientras la acumulación afecta a la forma de llevar a cabo la tramitación de expedientes, con observación de los principios de economía y celeridad, las normas de competencia afectan a los derechos de los administrados a la defensa de sus intereses. Tan profunda diferencia explica que, mientras las resoluciones en materia de acumulación no son susceptibles de recurso alguno (art. 73 de la Ley 30/1992 y 45 del Reglamento de Procedimiento) las que afectan a la competencia sí lo son... En aquellos casos como el presente, en que la reclamación sobre las sanciones presente distinto grado de instancia que la impugnación de las cuotas, es evidente que no cabe tal acumulación, porque ésta implicaría contravenir las reglas en materia de competencia, que son de orden público». Las resoluciones son a mi juicio jurídicamente irreprochables, pero el criterio sentado va a determinar que dos tribunales distintos (tanto en vía administrativa como en la contencioso-administrativa, con excepción de que la cuota tenga origen en tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, en cuyo caso no irá a la Audiencia Nacional, sino al TSJ correspondiente -art. 10.1.e de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 14-7-1998) se pronuncien sobre la liquidación y la sanción, y al Tribunal al que llegue el acto de imposición de sanción para su conocimiento, sin disponer del expediente de comprobación e investigación, le puede resultar más complejo poder enjuiciar la procedencia de la sanción impuesta porque le pueden faltar elementos sustantivos esenciales para la decisión que tiene que tomar, y aunque así no ocurriera puede dar lugar a resoluciones o sentencias contradictorias, incluso con las fatales consecuencias expuestas en el anterior apartado (estimación de la reclamación o recurso formulado contra la cuota y confirmación de la sanción impuesta).

IV. SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA DE SANCIÓN TRIBUTARIA POR INTERPOSICIÓN DE RECURSO O RECLAMACIÓN

El artículo 35 de la Ley 1/1998 establece 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». La generalidad de la doctrina no ha dejado de

resaltar la contradicción de utilizar simultáneamente dos términos contrapuestos: inejecutividad y suspensión, dado el contrasentido de los términos, pues lo que no es ejecutivo no puede ser objeto de suspensión y viceversa, sólo puede suspenderse lo que es ejecutivo. Tal confusión hizo que en un primer momento y por determinados autores se defendiera que el régimen establecido para las sanciones tributarias era idéntico al regulado para las sanciones administrativas en general, recogido en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece que la resolución sancionadora será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Evidentemente ambos preceptos no dicen lo mismo y de aclarar la posible contradicción se encargó el Real Decreto 1930/1998 en su artículo 37 que, tras repetir en el punto 1 lo que dice la Ley, estableció en los puntos 2 y 3 que la suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite, y que las sanciones devengarán interés de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa. Hay que entender por tanto que la sanción impuesta es ejecutiva, pero por la interposición de recurso o reclamación en tiempo y forma se suspende automáticamente su ejecución sin necesidad de prestar garantía, manteniéndose la misma hasta que la sanción sea firme en vía administrativa.

El citado artículo 35 de la Ley 1/1998 condiciona la suspensión automática de la ejecución de las sanciones tributarias sin garantía alguna a la interposición en tiempo y forma del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda. Por su parte el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 señala que la suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite. Advertimos por tanto una dualidad de competencias, a saber; por un lado existe un órgano competente para resolver el recurso (el mismo que ha impuesto la sanción) o la reclamación (Tribunal Económico correspondiente), y por otro un órgano (el de recaudación competente para el cobro de la deuda) que es el que debe aplicar automáticamente la suspensión. Dicha dualidad puede acarrear problemas, pues la suspensión automática está condicionada a la interposición de recurso o reclamación en tiempo, es decir, dentro del plazo hábil habilitado al efecto. La condición establecida en la norma es lógica, pues, en caso contrario (no interposición en tiempo y forma), cualquier recurso o reclamación formulada extemporáneamente suspendería la ejecución de la sanción, y no es difícil suponer que sanciones no recurridas en tiempo lo fueran cuando se notificara la providencia de apremio, con el único fin de suspender el procedimiento del mismo nombre. Además la sanción pasado el plazo hábil de recurso adquiere firmeza a todos los efectos, por lo que ningún Tribunal puede entrar a conocer del fondo del asunto que no es otro que su adecuación o no a derecho. La dualidad de competencias ocasiona que dos órganos distintos tengan que pronunciarse sobre si el recurso o reclamación es o no temporáneo, cuando uno de ellos -recaudación- no tiene competencia para tal pronunciamiento, pues es el órgano que ha impuesto la sanción o el Tribunal Económico correspondiente el que debe examinar y decidir si el recurso o la reclamación es o no temporánea. Pongamos un ejemplo para ver los problemas que se pueden plantear; supongamos una sanción impuesta por Gestión Tributaria, el Delegado o la Inspección, y que contra ella se formula un recurso de reposición extemporáneo. El órgano competente para resolver el recurso comunicará inicialmente a recaudación la interposición del recurso por si procede la suspensión automática. Sin más información que la que conste en las bases de datos sobre la fecha de notificación al recurrente del acto de imposición de sanción, recaudación debe decidir si suspende automáticamente la ejecución de la misma y debe, por tanto, hacer

un pronunciamiento (previsiblemente anterior en el tiempo) sobre si el recurso ha sido interpuesto en plazo hábil. No es imposible suponer que dicho pronunciamiento puede no coincidir con el del órgano encargado de resolver. Si recaudación decide que el recurso es extemporáneo, no puede suspender la ejecución de la sanción (por expresa dicción de la Ley), puede optar entre comunicarlo al reclamante, con el riesgo de estar dictando un acto administrativo para el que no tiene competencia y de que el órgano competente no decida lo mismo, o puede no comunicar nada al reclamante que estará confiado pensando que la sanción ha quedado suspendida y, que, caso de confirmarse la extemporaneidad, se verá sorprendido no sólo por la inadmisión del recurso por tal motivo, sino también con que la sanción previsiblemente está en período ejecutivo con el consiguiente devengo del recargo de apremio y con un posterior inicio del procedimiento del mismo nombre, pues la sanción nunca ha estado suspendida. La solución a este problema es en teoría fácil, pues bastaría una actuación conjunta, coordinada y rápida de las dependencias u órganos afectados (recaudación e inspección, o recaudación y gestión, etc.) para resolver y notificar con prontitud la resolución del recurso posibilitando el ingreso de la sanción dentro del período voluntario de pago. En la práctica dicha resolución se me antoja muy difícil, pues el período de ingreso voluntario dura en el mejor de los casos aproximadamente 35 días. La situación se complica si se ha formulado reclamación económico-administrativa, pues los problemas de comunicación son mayores y las posibilidades de actuación coordinada o conjunta son prácticamente imposibles, debiendo señalarse además que el reglamento de procedimiento establece silencio negativo si no se ha dictado resolución en el plazo de un año, pero no fija en cuánto tiempo debe el Tribunal resolver, siendo manifiestamente imposible que cualquier Tribunal, ni en una situación ideal, resuelva en un plazo inferior a dos-tres meses desde la interposición de la reclamación (petición expediente a la oficina gestora, remisión, puesta de manifiesto, alegaciones, etc.). Nos podemos encontrar por tanto con reclamantes a los que se les notifica la providencia de apremio de la sanción con anterioridad a la resolución del Tribunal (sin decidir si la reclamación es o no extemporánea), o con reclamantes que creen suspendida la ejecución de la misma y que, cuando el Tribunal resuelva declarando la extemporaneidad de la reclamación, deberán cuando menos hacer frente al pago del recargo del 10 por 100, si recaudación ha decidido (por precaución y dejando de lado lo dispuesto en la norma) no ejecutar hasta el fallo del TEAR o TEAC. También se puede proceder como si hubiere mediado suspensión (realmente nunca hubo suspensión si el recurso o la reclamación es extemporánea por estar condicionada precisamente a la interposición en tiempo) concediendo nuevos plazos de ingreso en voluntaria y liquidando intereses de demora por la suspensión, aunque obviamente no es eso lo que establece la norma.

V. SUSPENSIÓN DE EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. EL ENGARCE CON LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Analicemos ahora qué ocurre cuando la sanción es firme en vía administrativa y el contribuyente decide acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa.

El artículo 38 del Real Decreto 1930/1998 se ocupa de este asunto «Mantenimiento de la suspensión de ejecución de la sanción acordada en vía administrativa», estableciendo que «Una vez concluida la vía administrativa los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedi-

miento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si, durante ese plazo, el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada. El procedimiento se reanuda o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión». No es por otra parte este precepto más que una especificación del derecho general reconocido en el artículo 30.2 de la Ley 1/1998 «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».

Este artículo 30.2 supone el reconocimiento en una norma con rango de ley del mantenimiento de la suspensión de ejecución una vez obtenida en vía administrativa hasta que exista un pronunciamiento judicial sobre la referida suspensión de ejecución, cubriendo los «espacios vacíos o tiempos muertos» que existían -los que mediaban entre la resolución del Tribunal Económico-Administrativo correspondiente y el pronunciamiento de las Salas de lo Contencioso y que había dado lugar a situaciones de muy difícil solución o encaje jurídico (ej. expedición de la providencia de apremio en dicho intervalo, con anterioridad incluso a la petición de suspensión, concediéndose con posterioridad la suspensión en vía contenciosa). Anteriormente otras normas de rango reglamentario ya se habían hecho eco del problema y habían establecido el mantenimiento de la suspensión (art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación según redacción dada por RD 448/1995 y art. 74.11 del Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas RD 391/1996).

Volviendo al artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, hemos de señalar que su redacción no es muy acertada, pues no hace una referencia expresa a las sanciones tributarias (salvo en su rúbrica), habiéndose limitado a reiterar lo dispuesto en el artículo 20.8 del Reglamento de Recaudación y 74.11 del Reglamento de Procedimiento, sin tener en cuenta la esencial modificación operada respecto a la ejecución de las sanciones por el artículo 35 de la Ley 1/1998 (del que se supone es desarrollo), pues no se entiende cómo se puede condicionar la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia (extensión en el tiempo) y eficacia (suficiencia en la cobertura de la deuda pendiente) una garantía que nunca se ha constituido, pues la norma impone precisamente la suspensión en vía administrativa sin garantía alguna. Respecto al momento en que se alza la suspensión éste no es otro que aquel en que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente (bien el TEAR o el TEAC) resuelve poniendo fin a la vía administrativa, pues la suspensión dura mientras se sustancia la reclamación formulada, y es por ello lógico que en la notificación al reclamante del fallo dictado se le haga la advertencia de que la resolución pone fin a la vía administrativa y que la suspensión se ha alzado indicándole los nuevos plazos de ingreso en período voluntario de la referida sanción, quedando prefijado el día del inicio del período ejecutivo en caso de falta de pago en período voluntario. Ante la resolución desestimatoria el reclamante tiene que decidir si recurre o no a la vía contenciosa (dos meses a partir notificación) y, caso de recurrir, si pide o no la suspensión a dicho órgano. Los preceptos antes citados contemplan la posibilidad de que el reclamante recurra al contencioso, pida la suspensión y la obtenga, supuesto en el que por expresa dicción se mantiene la suspensión acordada en vía administrativa, debiendo los órganos de recaudación no iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio, mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso, supeditado a que el interesado

comunique la interposición del recurso con petición de suspensión. Para conciliar lo que aparentemente parece una contradicción (levantamiento suspensión, con nuevos plazos de ingreso-petición de suspensión en el contencioso y por tanto no inicio cautelar del procedimiento de apremio) es necesario hacer referencia en este momento a lo que disponen los artículos 126 y 127 de la LGT (según redacción dada por Ley 25/1995). El artículo 126 establece que la recaudación de los tributos se realizará mediante pago voluntario (período voluntario), o en período ejecutivo iniciándose este último para deudas liquidadas por la Administración el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentario para su ingreso. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora. Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas por el procedimiento de apremio que se iniciará mediante providencia notificada al deudor siendo ésta el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio con la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago (art. 127).

La suspensión, como hemos dicho, finaliza con la resolución del TEA que pone fin a la vía administrativa, abriéndose un nuevo período voluntario de ingreso de la sanción que determina a su vez el inicio del período ejecutivo en caso de falta de pago. Ante ese fallo el reclamante tiene la oportunidad de recurrir al contencioso y solicitar la suspensión de ejecución. En caso de que no se recurra, o se recurra sin solicitar la suspensión, deberá hacerse frente al pago en los plazos señalados, iniciándose en caso de falta de pago el período ejecutivo y tras el transcurso de los dos meses citados los órganos de recaudación podrán iniciar el procedimiento de apremio con la expedición de la providencia del mismo nombre, liquidando el recargo ya devengado. Si el reclamante decide ir al contencioso, pedir la suspensión, y lo comunica a los órganos de recaudación, éstos deberán esperar a la resolución del órgano judicial, y, si es favorable, se entiende que la suspensión acordada en vía administrativa se ha mantenido durante el «tiempo muerto», quedando sin efecto el levantamiento de la suspensión de forma sobrevenida. Ésta es a mi juicio la interpretación correcta de los preceptos citados, debiendo rechazarse aquellas que defienden que la suspensión se mantiene en todo caso (se recurra o no, se pida la suspensión o no) durante el plazo de dos meses que el reclamante tiene para acudir al contencioso, siendo el último día de dicho plazo el determinante para el inicio de un nuevo plazo de ingreso voluntario de la sanción confirmada, interpretación que además acarrearía un alargamiento injustificado del período de devengo de los intereses suspensivos.

VI. ESTIMACIÓN PARCIAL DE SANCIÓN SUSPENDIDA, ¿PROCEDE LIQUIDAR INTERESES?

El artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998 establece 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». Este precepto no es sino una manifestación del principio general contenido en el artículo 61.2 de la LGT (el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora. De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo).

En los supuestos de estimaciones parciales de reclamaciones o recursos cuando la deuda había estado suspendida, siempre surgía la duda sobre la procedencia o no de liquidación de intereses de demora por la suspensión y, en su caso, sobre qué base debían girarse y durante qué período de tiempo. El Tribunal Supremo zanjó el asunto a raíz de la Sentencia de 28-11-1997 (AR. 771/1998), dictada en un recurso de casación en interés de ley que sienta doctrina legal, y en la que el alto Tribunal viene a establecer que no proceden intereses de demora por suspensión o suspensivos en caso de estimarse parcialmente una reclamación o recurso (habiendo mediado suspensión de ejecución), pero sí se deben liquidar intereses de demora al practicarse nueva liquidación desde el vencimiento en voluntaria originario hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación, distinguiendo claramente entre el interés de demora -art. 58.2 de la LGT-, y el del art. 61.4 antiguo (actual 61.2 LGT) al que denomina para diferenciarlo interés suspensivo. Respecto de este último -suspensivo- el Tribunal Supremo en la referida sentencia dice «...no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del art. 58.2 y -antes- las sanciones) objeto de la suspensión. Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante», concluyendo que «...cuando se anula un acto administrativo de liquidación cuya ejecución se halla suspendida al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos por el tiempo que ha durado la suspensión...». Si aplicamos dicha doctrina al caso aquí contemplado, al haber mediado estimación parcial en relación con la sanción, no procede la liquidación de intereses de demora suspensivos, por el tiempo que la sanción estuvo suspendida mientras el Tribunal resolvía la reclamación o el recurso interpuesto.

Respecto del denominado por el Tribunal «interés de demora artículo 58.2 de la LGT -no suspensivo-», el alto Tribunal señala que «forma parte de la deuda tributaria, y que se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho a partir del momento en que la obligación tributaria, nacida *ex lege*, es líquida, exigible y vencida, y que, en el supuesto de exacción mediante declaraciones-autoliquidaciones, lo es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación». Por tanto, procede en caso de estimación parcial liquidar intereses de demora -no suspensivos- exclusivamente sobre la cuota resultante, desde el vencimiento en voluntaria originario hasta la fecha en que se practique nueva liquidación en ejecución de la resolución o sentencia dictada. Obviamente las sanciones tributarias no nacen *ex lege*, no se autoliquidan, ni son líquidas exigibles y vencidas en un plazo predeterminado, sino son el resultado de un procedimiento sancionador que finaliza con un acuerdo que debe ser notificado, momento a partir del cual son vencidas, líquidas y exigibles. La conclusión a extraer es que no pueden devengar intereses de demora -no suspensivos-, con excepción de los del procedimiento de apremio, si la sanción no es ingresada voluntariamente, o los ocasionados con motivo de un pago aplazado o fraccionado.