

**VICENTE FENELLÓS PUIGCERVER***Abogado del Estado  
Profesor del CEF***Extracto:**

LA aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente ha instaurado en su artículo 35 un nuevo tratamiento de la ejecutividad de las sanciones tributarias, que se ve culminado con el reciente Reglamento de 11 de septiembre de 1998 del régimen tributario sancionador. Por otro lado el artículo 4.3 de la ley consagra el principio de retroactividad de las normas tributarias sancionadoras en cuanto sean más favorables para los contribuyentes. Se trata éste de un principio general que debe suponer la devolución o reducción de las garantías aportadas en los procedimientos ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley 1/1998. Una interpretación formalista por parte de la Administración de la disposición transitoria única no puede prevalecer frente al principio general citado, existiendo numerosos argumentos que conducen al carácter retroactivo de la inejecutividad de las sanciones, con los correspondientes efectos sobre las cauciones que las afianzaban.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. La interpretación de la disposición transitoria única y los artículos 4.3 y 35 de la LDGC.
- III. La devolución o sustitución de las garantías prestadas.
- IV. Las primeras respuestas de los Tribunales.

## I. INTRODUCCIÓN

La cuestión de la ejecutividad de las sanciones tributarias ha sido objeto de largo debate en nuestra doctrina científica y la jurisprudencia, sobre todo a raíz de la promulgación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) de 26 de noviembre de 1992, en cuyo artículo 138.3 se indicaba expresamente que la resolución sancionadora será ejecutiva «cuando ponga fin a la vía administrativa». Ya desde un primer instante hubo un especial interés de la Administración Tributaria en resaltar la extraordinaria importancia en esta materia de la disposición adicional quinta de la citada ley que excluía de su ámbito de aplicación a los procedimientos tributarios de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos. Sin embargo, ninguna mención se hacía al procedimiento tributario sancionador y las únicas salvedades que en materia punitiva hallábamos en la ley eran el procedimiento sancionador por infracciones del orden social y extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social (disposición adicional séptima) y la potestad disciplinaria de las Administraciones Públicas respecto del personal a su servicio o vinculados por relación contractual (disposición adicional octava).

A pesar de que la famosa disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 se refería de forma específica a los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y revisión, y no al procedimiento sancionador, la postura de la Administración y de ciertos autores (URÍA) sostenía que una aplicación directa del artículo 138.3 de la Ley 30/1992 podía dificultar el cobro -y por tanto la finalidad de prevención general y especial- de las multas tributarias. Si frente a ello se optaba por la adopción de medidas cautelares en el seno del expediente de recaudación, se objetaba la extrema complejidad de las mismas. Sin embargo, no existían argumentos de peso para hacer de prevalente aplicación en el campo tributario el principio de eficacia administrativa (art. 103 CE) en relación a los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución. Consciente el legislador de este caldo de cultivo doctrinal y de la posible extensión de las tesis mantenidas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sentencia de 8 noviembre de 1994) aprovechó la Ley 25/1995, de 20 de julio, para (¡dentro de un precepto dedicado a delimitar las competencias para imponer esta clase de sanciones!) dejar claro que en nuestro ordenamiento tributario «la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas» (art. 81.3 LGT). Si bien, moduló dicha regla con cierta automaticidad de la suspensión de la ejecución de la sanción «cuan-

do dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo» (párrafo 4.º).

No fue precisamente satisfacción lo que produjo entre la mayor parte de la doctrina esta nueva normativa. Ya se podían advertir ciertos recelos judiciales (el famoso Auto de la STSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1998 o la más reciente Sentencia del TSJ de la C. Valenciana de 17 de octubre de 1997). Por ello, dos años y ocho meses después contemplamos cómo el legislador decide esa ansiada aproximación a los dictados de la LRJPAC e introduce en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) un precepto de gran interés, su artículo 35 que señala 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». A su vez, su disposición final primera apartado 2, dio nueva redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 81 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en el sentido de 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 administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

Esta *voluntas legislatoris* de ubicar al ciudadano-contribuyente en el mismo plano del ciudadano-administrado ha sido objeto de una amplia difusión pública y de una proclama airosa en el Preámbulo de la ley. El mismo señala que la Ley 1/1998 pretende «la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». Sin embargo, en el escaso tiempo desde su entrada en vigor no parece que el nuevo espíritu y régimen jurídico que la ley parece querernos traer haya sido entendido por alguno de sus destinatarios. Los primeros problemas que han comenzado a surgir en la aplicación de sus normas transitorias generan no pocas dudas en los órganos de la AEAT y en los Tribunales Económico-Administrativos a la hora de aplicar el nuevo sistema de la inejecutividad de las sanciones y los efectos que se producen sobre las garantías aportadas para lograr la suspensión al amparo de la normativa anterior. Resulta de interés conocer ya dos criterios administrativos en esta materia, del Tribunal Económico-Administrativo Central y del TEAR de Cataluña a los que nos referiremos al final de nuestro trabajo.

## II. LA INTERPRETACIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA Y LOS ARTÍCULOS 4.3 Y 35 DE LA LDGC

La Ley 1/1998 apenas contiene reglas de Derecho intertemporal que vengan a paliar las dudas de la sucesión en el tiempo de dos normas. En ella figura una huérfana disposición transitoria única cuyo apartado 1 escuetamente se limita a decir que «los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión». Tan parca regulación ya ha puesto sobre la mesa el problema de si el nuevo régimen sancionador

introducido en su artículo 35 va a poder ser aplicado con carácter retroactivo y respecto de sanciones que han sido recurridas con anterioridad a su entrada en vigor, el 19 de marzo de 1998. Dicho precepto que -como hemos visto- consagra el principio de no ejecutividad de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en la vía administrativa. Además, junto a él existe otro artículo que genera ciertas dudas no de sencilla respuesta a la vista de la breve disposición transitoria. Se trata del artículo 4.3 que ordena que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado». En nuestra opinión este precepto consagra un principio general que debe alumbrar el análisis de los restantes preceptos conexos y, en especial, el contenido de la citada disposición transitoria única.

La interpretación que la propia Agencia ha realizado de este conjunto de normas revela claramente la intención de hacer prevalecer intereses recaudatorios frente al respeto al espíritu de la propia ley. Dispone el apartado 15.1 de la Instrucción del Director General de la AEAT 9/1998 de 1 de abril para la aplicación de la LDGC que «a partir del 19 de marzo de 1998, la interposición de recursos o reclamaciones contra los acuerdos de imposición de sanciones llevará aparejada la suspensión automática de las mismas». Así el criterio de la AEAT se resume en que el nuevo régimen no va a poder ser extendido a los procedimientos que se inicien antes de la mencionada fecha. Se interpreta literalmente el apartado 1 de la citada disposición transitoria en un razonamiento estrictamente procedimental que supera el tenor del principio consagrado en el artículo 4.3 del propio Estatuto. La Instrucción entiende que la aplicación o no de la suspensión inmediata se determina por la fecha de la interposición del correspondiente recurso. Con esta interpretación se mantiene la vigencia de las garantías aportadas antes de la entrada en vigor del Estatuto y tampoco se procede a la devolución de los avales o garantías prestadas para suspender la ejecutividad de la sanción (al amparo del modificado art. 81.3 LGT) si dicho procedimiento persiste tras la entrada en vigor de la ley. De la misma forma, no se admite el canje de los avales o cauciones ya aportados para cubrir toda la deuda tributaria, en la definición que se da en el artículo 58 de la Ley General Tributaria. El propósito de sustituir estas garantías iniciales por otras de importe menor que cubran solamente cuota, recargos e intereses tampoco viene siendo admitido por la Administración.

Pensamos que la cuestión no resulta sencilla de resolver, dado que el juego de la citada disposición transitoria y los artículos citados (el 4.3 en relación al 35) puede desplegarse sobre tres grandes grupos de supuestos concurrentes en la actualidad:

- a) Sanciones recurridas pero ya satisfechas.
- b) Sanciones recurridas sin suspender.
- c) Sanciones recurridas con suspensión.

En relación al primer grupo, no surge ninguna controversia respecto a la retroactividad o no del nuevo sistema de la ley. La nueva normativa referida a la ejecutividad de las sanciones no afecta a aquellos contribuyentes que bien voluntariamente, bien en vía de apremio, satisficieron el impor-

te de la multa. Los artículos 35 y 4.3 de la Ley 1/1998 suspenden una ejecutividad existente, latente; sin embargo, en el caso de sanciones satisfechas la ejecutividad del acto administrativo se ha consumido, no existe o ha desaparecido por la prestación del administrado. Todo ello, sin perjuicio de que si en su momento se dicta una resolución anulatoria, aquél pueda ejercitar las correspondientes pretensiones de devolución que procedan como consecuencia de la citada resolución [art. 10.2 a) RD 1163/1990, de 21 de septiembre].

En cuanto al segundo grupo de sanciones -aquellas que han sido recurridas pero respecto de las cuales no se pidió la suspensión- la aplicación de los repetidos artículos 35 y 4.3 impone la suspensión *ex officio* de la ejecutividad. Se trata de una suspensión *ope legis* sin necesidad de ningún acto o solicitud del contribuyente, incluso en aquellos casos en los que la suspensión fuera denegada con anterioridad al amparo de la normativa vigente (art. 81.3 LGT).

Además parece ser éste el criterio del propio Ministerio de Economía y Hacienda en el *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril*, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Este Real Decreto señala en su Exposición de Motivos que «la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha introducido modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico vigente con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario así como los derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios». Añadiendo que «en materia sancionadora estas orientaciones se han considerado prioritarias y de ahí que la citada Ley haya establecido, con vistas al mejor cumplimiento de los objetivos propuestos, que la imposición de sanciones tributarias se realice mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, así como la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, lo que entraña la presentación de los correspondientes recursos o reclamaciones sin necesidad de prestar garantía». Precisamente por todo ello, dispone su artículo 37.2 que la suspensión «se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite». Para asegurar la efectividad de este mandato dirigido a las dependencias de recaudación añade la disposición adicional primera que éstas y los Tribunales Económico-Administrativos deberán comunicarse a la mayor celeridad las decisiones e incidencias que en orden a dichas materias se produzcan en cada caso concreto.

Es el tercer grupo -el de las sanciones recurridas y suspendidas normalmente mediante la aportación de un aval o hipoteca- el que resulta más voluminoso en la actualidad y que plantea ciertos interrogantes. Los contribuyentes que han visto cómo la propia Administración y los Tribunales han otorgado a la disposición transitoria quinta de la Ley 30/1992 un valor absoluto y excluyente de todo el Título IX de la citada Ley básica («De la potestad sancionadora») y que no han tenido más remedio que ir acudiendo al mecanismo de la suspensión para frenar la ejecutividad de no nimias multas tributarias no firmes, tras la aprobación de la Ley 1/1998 han mostrado su deseo de recuperar las garantías en poder de la Administración desde antes del 19 de marzo de 1998. La respuesta que vienen recibiendo ha sido desestimatoria de sus solicitudes.

### III. LA DEVOLUCIÓN O SUSTITUCIÓN DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS

Nuestra opinión al respecto difiere de tales desestimaciones, ya que sostenemos una retroactividad del régimen de la suspensión de ejecutividad de las sanciones que alcance a las cauciones ya presentadas para evitar el pago o embargo en procedimientos iniciados al entrar en vigor la ley. Al respecto encontramos los siguientes argumentos:

- A) La dicción del artículo 4.3 del mismo Estatuto es tremendamente clara al respecto: señala que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias...tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado, sin hacer salvedad de ninguna clase. Los partidarios de la solución que acoge la AEAT matizan esta dicción del artículo 4.3. indicando que cuando el artículo 35 se refiere a la ejecutividad de la sanción en realidad no está contemplando un aspecto o carácter del régimen jurídico de éstas sino un aspecto meramente procedimental, que debe regularse por la normativa vigente en su inicio, tal y como dice la disposición transitoria única. Dicha afirmación es objetable, en cuanto que la ejecutividad no es una nota que caracterice un procedimiento administrativo y, por ello, la propia LRJPAC no la incluye dentro de su Título VI -dedicado a «las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos»- sino que se halla dentro de su Título V («de las disposiciones y actos administrativos»), en el Capítulo III referido a «la eficacia de los actos».

Es más que discutible la calificación del artículo 35 de la ley como simple norma procedimental al considerar que la constitución de una garantía es un mero trámite del procedimiento. Es general la opinión científica sobre el artículo 138 de la Ley 30/1992 que la califica de norma no procedimental y sí perteneciente al régimen jurídico sustantivo; su gemelo artículo 35 debería merecer la misma naturaleza <sup>1</sup>.

Es cierto que el régimen de constitución de garantías se conceptúa en el RPREA como un «procedimiento» para suspender la ejecutividad, pero en nuestra opinión más que conceptuar a la suspensión como una sucesión de actuaciones administrativas dirigidas a una resolución final (G. ENTERRÍA), se trata de un instrumento esencial que produce resultados de carácter sustantivo sobre el patrimonio de los administrados. Las posibilidades de coacción sobre el mismo, la compulsión que puede sufrir el administrado en toda su situación jurídica, económica y social trasciende a calificar el instituto suspensivo de sim-

---

<sup>1</sup> En este sentido TELLO BELLOSILLO al decir que «nos encontramos ante un derecho subjetivo -el derecho a la suspensión de la ejecución de la sanción no firme- que es cristalización en el ámbito tributario del derecho fundamental de las personas, a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva. Por lo tanto, la propuesta en relación con esta cuestión sería que la suspensión automática de las sanciones no firmes sea considerada una norma de régimen sancionador y no sólo una norma de procedimiento y, en tal convicción, hacer aplicación del propio artículo 4.3 de la ley y fijar su eficacia retroactiva bajo el principio de la norma sancionadora más favorable» [«Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 180, marzo 1998].

ple trámite. Una cosa es la exigencia de una prestación positiva al administrado, so pena de sufrir la potestad coactiva para hacer efectiva una sanción todavía no firme, y otra bien diferente son los cauces o actuaciones regladas a través de los cuales se observa esa prestación garantista, y que sí son el procedimiento propiamente dicho.

En otro orden de cosas, además, la aplicación directa de los principios regulados en el Título IX de la Ley 30/1992 que regulan el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración Pública ya ha sido reconocida por nuestros Tribunales (STSJ C.Valenciana de 8 de noviembre de 1994) aplicándose de forma directa y considerando que deriva directamente del artículo 24 de la Constitución y que la tutela judicial efectiva se encuentra por encima de simples disquisiciones sobre lo que es régimen jurídico o procedimiento administrativo.

La redacción del artículo 4.3 de la LDGC reproduce la polémica surgida con la promulgación de la Ley 25/1995, de reforma de la Ley General Tributaria, en cuya disposición transitoria primera se decía que «la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza». La interpretación que se dio a esta disposición transitoria por la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central no podía ser otra, sosteniendo la tesis de la irretroactividad (Resolución de 23 de julio de 1996). Pero distinto criterio sostuvo, sin embargo, la Audiencia Nacional en su Auto de 30 de julio de 1996, en el que en combinación con otros preceptos que regulan la suspensión en nuestro ordenamiento sí permitió aplicar los criterios del artículo 81.4 de la Ley General Tributaria con carácter retroactivo y en virtud de lo indicado en dicha disposición transitoria primera.

- B) En segundo lugar, incluso admitiendo como hipótesis de trabajo que, hasta la promulgación de la Ley 1/1998, la regla del citado artículo 138.3 de la LRJPAC no fuera aplicable al ámbito tributario sancionador (disposición adicional quinta), y que las sanciones tributarias recibieran un tratamiento singular en el repetido artículo 81.3 de la Ley General Tributaria, lo que no cabe ninguna duda es que *a partir del 19 de marzo de 1998 las mismas no son ejecutivas hasta que existe pronunciamiento administrativo firme*. Es decir, que la Administración *no puede proceder a la realización* de la garantía hasta no se consiga dicha firmeza administrativa. Y si ya un acto se define como inejecutable, la consecuencia inmediata es que de nada sirve hablar de condiciones para suspender, dado que no se puede suspender lo que la propia LDGC conceptúa como no ejecutivo. Es decir, que si en los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la LDGC se aportaron garantías para dicha suspensión -por imponerlo el régimen vigente entonces- pero ahora son simplemente retiradas por los contribuyentes, ¿cómo puede atreverse la Administración Tributaria a ejecutar el acto recurrido y ya no afianzado? La normativa ahora vigente impide claramente dicha conducta, en cuanto el artículo 35 de la ley ya forma parte del ordenamiento y vincula a sus destinatarios. La suspensión de la ejecutividad *ex lege* introducida en la Ley 1/1998 afecta a una ejecutividad suspendida con anterioridad. Con la caución o fianza prestada antes del 19 de marzo de 1998 nos encontrábamos con una ejecutividad detenida pero existente, por lo menos en un estado de latencia. Este estado, sin embargo,

desaparece con la aprobación de los artículos 35 y 4.3 de la ley. Mientras que el artículo 74 y siguientes del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo sólo paralizan la ejecutividad, el actual artículo 35 la suprime. Así pues, la desaparición de la ejecutividad potencial de tales sanciones trae como consecuencia que las garantías que se prestaron para frenar una potencial ejecutividad pierdan su finalidad. Procede, por tanto, su devolución, puesto que la supresión de la causa de un acto debe conducirnos a la cesación del mismo y a la retirada de los instrumentos que sirven para frenar algo que está detenido por la ley. Como señaló el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 17 de octubre de 1997 «es evidente que si una resolución se define como inejecutable, no sirve de nada hablar de cuáles sean las condiciones por las que se pueda suspender, ya que sólo se puede suspender lo que es ejecutivo». A ello añadimos nosotros, si ya algo ahora se define como inejecutivo, para qué seguir manteniendo las garantías suspensivas exigibles en tiempos pasados y al amparo de normas reformadas. De la misma forma, si ahora se instara una suspensión en un procedimiento iniciado antes de la Ley 1/1998 pero sin ofrecimiento de garantía alguna, la ley misma decreta la suspensión, pues la ejecutividad latente quedó extinguida por la intención del legislador. Si en estos supuestos de expedientes «vivos» el recurrente decidiera ya no presentar caución alguna o retirar la aportada, no vemos argumentos consistentes para justificar una consiguiente ejecución por la AEAT que se encuentra con el obstáculo legal del artículo 35.

Aunque resulte grotesco, imaginemos un ejemplo absurdo e imposible en Derecho: suponemos que como medio idóneo para obtener la suspensión de las sanciones tributarias el artículo 74 del RPREA hubiera incluido como fianza suficiente no avales ni hipotecas sino una presentación del contribuyente ante su correspondiente Administración de la AEAT cada día o cada tres días -a semejanza de lo que sucede en la LECRIM-, o bien una prestación de servicios sociales para la comunidad en razón de dos días por cada cien mil pesetas de multa. En tal situación, pensemos que apareciera una nueva ley en la que el Parlamento decide que las sanciones ya no sean ejecutivas, ¿dudaría a partir de ese instante la AEAT en liberar de tales cargas *in faciendo* de los contribuyentes con sanciones suspendidas en procedimientos anteriores a la nueva ley? Probablemente no porque -como decíamos- desaparecida por mor de la ley la causa de la prestación, debe desaparecer esta misma. Lo que sucede es que el sistema de suspensión vigente -no podía ser de otra forma- exige ciertas garantías idóneas para tutelar los intereses económicos de la Hacienda Pública y éstos son los que la AEAT insiste en mantener aferrándose a una simple y confusa disposición transitoria. Sin embargo, si en lugar de cauciones pecuniarias o patrimoniales se tuvieran que prestar fianzas personales aventuramos que nadie dudaría que nos hallaríamos ante una cuestión que atañe al régimen jurídico del administrado, no debiendo persistir tales cauciones por la idea de que se tratan de «simples trámites de un procedimiento».

- C) Por otro lado, quizás convenga hacer una reflexión sobre esta solitaria disposición transitoria. Ante todo hay que tener en cuenta que la misma se refiere sólo a los «procedimientos tributarios», procedimientos que -siempre y ahora más- son distintos a los sancionadores, como se desprende de los encabezamientos de los Capítulos IV y VII de la Ley 1/1998. Mientras que el primero se dedica a los procedimientos tributarios, el segundo claramen-

te va referido a los sancionadores con un tratamiento excluyente y diferenciado. Si estamos a una interpretación literal de los términos empleados, el apartado 1.º de la disposición transitoria única establece una regla dirigida a los procedimientos tributarios (gestión, inspección y recaudación). Pero *la propia Ley 1/1998 ya no incluye dentro de éstos al procedimiento sancionador* y, por ello, dedica una ubicación sistemática distinta y con unos principios específicos tales como la presunción de buena fe, la separación procedimental o la suspensión de la ejecución de las sanciones. Tales principios están mucho más ligados al Título IX de la LRJPAC que al resto de «derechos y garantías de los procedimientos tributarios» que contemplan los artículos 13 a 29 de la Ley 1/1998.

Además, no debemos olvidar que esta disposición consta de *dos apartados*. Según el apartado 1 de la disposición transitoria los procedimientos tributarios ya iniciados se registrarán por la normativa anterior. Ahora bien, el apartado 2 establece una limitación a esa no retroactividad, precisamente en favor del nuevo sistema sancionador. Señala este apartado que «no obstante, la imposición de sanciones se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes». Según la normativa anterior, existía un desafortunado procedimiento único en el que se sustanciaban tanto cuestiones contributivas como punitivas. La Ley 1/1998 dispone ya que cada uno de tales aspectos debe ventilarse en expedientes separados e independientes, cuestión que se desarrolla en el citado Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el nuevo régimen sancionador tributario. Por ello, con sólo el apartado 1 de la disposición transitoria podría concluirse que, para los procedimientos iniciados, dicho expediente separado no es preciso y la sanción se impondrá en el único procedimiento existente, regulado en la normativa anterior. Ahora bien, el apartado 2 obliga a desglosar la sanción *-aunque el procedimiento ya sí se haya iniciado-* en un expediente autónomo, posiblemente por considerar que éste supone una mayor garantía de los intereses de los contribuyentes. A su vez, este apartado contiene otra excepción: el deslinde no será preciso en aquellos casos en los que la sanción ya se encuentre formalizada y documentada. De todo lo anterior, puede interpretarse que la no retroactividad en materia de procedimientos tributarios del apartado 1 tiene como límite la retroactividad en materia sancionadora, porque ya su apartado 2 obliga a abrir un expediente independiente *incluso para los procedimientos en marcha*. La misma disposición transitoria entiende que la ejecutividad o inexecutividad de las sanciones no es una simple cuestión procedimental y extiende el nuevo sistema, más favorable a los ciudadanos, a procedimientos nacidos cuando es aprobada.

Pero es que la propia Dirección General de la AEAT reconoce la retroactividad de las novedades de la ley en materia sancionadora cuando en el apartado 14.1 de la citada Instrucción 9/1998 dispone que «si como consecuencia de lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 60 del RGIT, se extendiese nueva acta y la misma se extendiera con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, en ella se regularizarán los conceptos tributarios pendientes, salvo la sanción que, en su caso, dará lugar a la apertura de un expediente san-

cionador». Pues bien, de ello podemos deducir que en los supuestos de actas en los que el Inspector Jefe ordene la continuación de actuaciones o rectifique errores materiales, la Instrucción establece la retroactividad en una materia del procedimiento sancionador. En tales casos, nos encontramos frente a actuaciones del procedimiento sancionador realizadas antes de la entrada en vigor de la LDGC, pero el acta que sustituye a la anterior se documenta con posterioridad. Para tales situaciones, la Instrucción fija el expediente separado, aplicando el nuevo sistema incluso a un procedimiento sancionador iniciado con anterioridad por el actuario. ¿Por qué si la cuestión es tan clara no aplica la Dirección General de la AEAT el tenor literal del apartado 1.º de la disposición transitoria única a estos casos también? Si la fecha del inicio de los procedimientos fuera la determinante de la normativa a aplicar, para los supuestos descritos del artículo 60.2 y 4 del RGIT la Instrucción debería haber sido redactada de forma contraria, señalando que no sería necesario el expediente separado cuando el procedimiento sancionador ya se había iniciado antes del 19 de marzo de 1998. Pero la propia Instrucción no sigue esta postura porque abandona la interpretación formalista del apartado 1.º de la disposición transitoria única (que llevaría a que estos procedimientos ya iniciados no tuvieran que reconducirse a la tramitación separada) y descarta una irretroactividad que pugna frontalmente con lo ordenado en el artículo 35 de la ley.

Pensamos que no es el apartado 1.º de la LDGC el que el legislador ha querido conectar con el artículo 34, sino que es el apartado 2.º el que le afecta. El artículo 34 señala 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». Frente a una posible exégesis literal del apartado 1.º (referido exclusivamente a los diversos procedimientos tributarios de gestión, recaudación o inspección) ha sido necesario añadir un apartado 2.º, matizando que la irretroactividad procesal del anterior no se considera aplicable a los procedimientos punitivos -a los cuales se les aplica ya el régimen del art. 34-.

Ésta también parece ser la tesis de CARBAJO VASCO y PRATS MAÑEZ<sup>2</sup> cuando señalan que la norma de Derecho transitorio contenida en el apartado 1.º de la disposición transitoria única resulta de aplicación con la relación de diferentes procedimientos que resultan modificados por la ley, entre los cuales se incluyen:

- El procedimiento de devoluciones de ingresos indebidos (art. 10).
- El procedimiento de reembolso de costes de avales u otras garantías (art. 12).
- El régimen aplicable al trámite de audiencia en los procedimientos tributarios (art. 22).
- El procedimiento de inspección (arts. 27 a 29).
- El procedimiento de enajenación de bienes y derechos embargados en vía de apremio (art. 31).

<sup>2</sup> «Todo sobre el Estatuto del Contribuyente». Praxis, 1998.

Sin embargo, este régimen de irretroactividad no debe ser extendido al procedimiento sancionador. Y es que, en definitiva, la LDGC introduce dos grandes novedades en el sistema tributario sancionador: una, de carácter formal en el artículo 34 (expediente separado) y dos, de índole material, la no ejecutividad, artículo 35. Por su parte, el artículo 4.3 establece la retroactividad en lo que sea más favorable sin excluir ninguno de estos dos aspectos. Por lo tanto y al amparo de todas las normas expuestas, la retroactividad solamente cesará en el plazo procedimental -expediente independiente- si las sanciones han sido documentadas en el acta; y en el aspecto material -inejecutividad- si la sanción ha sido satisfecha.

- D) Por otra parte, además ésta era la postura que sostenía el propio Ministerio al redactar el citado Anteproyecto de Reglamento de Procedimiento Sancionador en materia tributaria ya que auguraba un tratamiento mucho más flexible y respetuoso con los derechos de los contribuyentes. Así la disposición transitoria segunda del Anteproyecto se refería a la suspensión de la ejecución de sanciones impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, indicando que «los acuerdos de concesión o denegación de la suspensión de la ejecución de actos administrativos otorgados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, mantendrán su vigencia con posterioridad a la misma, sin perjuicio de que, cuando la sanción esté perfectamente individualizada y con garantía independiente, puedan los órganos que estén resolviendo los correspondientes recursos o reclamaciones proceder a la devolución de la garantía prestada, siempre y cuando ello no cause perturbación en el funcionamiento de los servicios».

En un primer instante, se adivinaba que los responsables del Ministerio de Economía y Hacienda eran conscientes de que con la Ley 1/1998 no se podían denegar las legítimas pretensiones de los contribuyentes amparados en un nuevo régimen que les favorece y por el que tanto tiempo habían clamado. Del precepto resultaba clara la obligación de devolución de las garantías y ni siquiera el inciso final de la disposición transitoria amparaba negativas por el perjuicio que pudiera sufrir el Erario Público, sino que más bien preveía posibles peticiones masivas de devolución o avalanchas de solicitudes que pudieran obstaculizar el ritmo normal de funcionamiento del órgano administrativo. Sólo en tales casos, parecía que la norma -sin legitimar la denegación- se facultaba a la Administración a lo sumo a dilatar o retrasar la devolución de la garantía que afianzaba la multa.

Ahora bien, parece que por diversas razones fácilmente imaginables, el producto final aprobado ha optado por prescindir de tan correcta medida. En el ya mencionado Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario de 11 de septiembre de 1998, desaparece dicha disposición transitoria y no dispone de ninguna medida semejante. Es de lamentar dicha supresión, si bien ello no obsta para la defensa de nuestra postura por los restantes argumentos que venimos exponiendo.

E) Con independencia de los razonamientos anteriores y aun admitiendo incluso que el régimen de la ejecutividad o no ejecutividad de las sanciones sea externo a la propia naturaleza del acto punitivo y constituya una simple nota procedimental, la cancelación y retirada o reducción de las garantías encuentra otros apoyos. Podemos señalar sin duda que los avales o las hipotecas que los contribuyentes debieron prestar antes del 19 de marzo de 1998 son una especie de medidas de seguridad que protegerían el crédito de la Hacienda Pública en tanto en cuanto se ventila un recurso contra el acto que se ha suspendido. Y es que dentro de esta concepción de aseguramiento, puramente garantista y protectora de los intereses de la AEAT -y sin apelar a principios constitucionales- encontramos otro argumento para sostener la aplicación retroactiva del artículo 35 de la ley y la aplicación del artículo 4.3 sin cortapisa alguna. Lo encontramos en las disposiciones transitorias de la norma sancionadora por excelencia, del texto que regula las sanciones con las que el Estado reacciona con mayor rigor frente a ilícitos y delitos: el Código Penal. Si se analiza la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el nuevo Código Penal, se observa que en él se derogan ciertas medidas de seguridad y precisamente por ello, la norma impone en su disposición transitoria décima que aquellas medidas de seguridad que se hallaran en ejecución o pendientes de ella sean revisadas y que se les aplique a sus destinatarios el régimen más favorable entre el anterior sistema y el recién aprobado, llegando a ordenar el cese inmediato de ciertas medidas no contempladas en la nueva legislación.

F) La interpretación administrativa sólo puede tener como último fundamento razones extra-jurídicas y relacionadas con la recaudación y los problemas de gestión y administrativos que la efectividad de las devoluciones o sustituciones pudieran generar. Pero los contribuyentes quieren ver cómo el nuevo talante de protección de sus derechos y garantías no queda en simples palabras o buenos propósitos. Máxime si tenemos en cuenta que un escueto apartado de una única disposición transitoria -que debe orientarse a resolver cuestiones procedimentales de Derecho intemporal- no debería prevalecer sobre principios básicos que la propia LDGC regula claramente en su contenido y que no tiene reparo en proclamar airoosamente en su Preámbulo:

- a) El reforzamiento de los derechos y garantías del contribuyente y de las obligaciones de la Administración Tributaria.
- b) La incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992 y entre los que figura no sólo la inejecutividad del artículo 35 de la LRJPAC sino todo su Título IX dedicado a la potestad sancionadora.
- c) La clara proclamación de la eficacia retroactiva de las normas tributarias sancionadoras (art. 4.3), sin distinguir entre normas de Derecho sustantivo o simplemente adjetivo. Si vamos a una interpretación sistemática, se trata -insistimos- de un principio general de todo contribuyente contenido en el Primero de los Capítulos de la Ley

(«Principios generales y derechos de los contribuyentes») que se impone a una regla de Derecho transitorio. A los partidarios de no aplicar retroactivamente la suspensión de la ejecutividad del artículo 35 se les podría argumentar que este principio del artículo 4.3 no diferencia entre aspectos procedimentales o de régimen jurídico de las normas que regulan las sanciones fiscales. Por ello, *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

- d) Finalmente, el derecho a que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se lleve a efecto de la forma menos gravosa para el contribuyente (art. 20) también se inclina por el canje o la retirada de las garantías ofrecidas en recursos anteriores a la ley, ya que es una medida que evita costes a los contribuyentes y, para nada, perjudica el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, puesto que de ello no se deduce una resistencia al pago de la multa cuando ésta sea confirmada por una resolución administrativa firme -como reza el citado art. 20-.

#### IV. LAS PRIMERAS RESPUESTAS DE LOS TRIBUNALES

Expuesta nuestra opinión, debemos acoger con agrado dos recientes resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por el TEAR de Cataluña. En la primera, la **Resolución del Pleno del TEAC de 24 de junio de 1998** (pieza separada de suspensión 1226/98) [*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*]. Ed. Estudios Financieros, núms. 185-186, agosto-septiembre 1998] el Tribunal resuelve una petición de suspensión en un recurso de alzada contra un acto de derivación de responsabilidad solidaria, respecto del cual no se había solicitado la suspensión con anterioridad. El Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución señala en relación a la sanción incluida en el acuerdo de derivación de responsabilidad que el artículo 35 de la Ley 1/1998 es un «precepto que se estima de aplicación al caso, no obstante no hallarse vigente la Ley en la fecha en que se inició la presente reclamación económico-administrativa, como consecuencia del efecto general de entrada en vigor de la Ley 1/1998», añadiendo que «sin que a ello obste la disposición transitoria primera de la propia ley al señalar que "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión", pues si bien el mecanismo de suspensión de sanciones forma parte de un procedimiento de suspensión y, por ello, resulta aplicable dicha disposición transitoria, enervándose de este modo en materia procedimental la aplicación del artículo 4.3, debe tenerse en cuenta que es posible distinguir, dentro del procedimiento, aquellos actos que son exclusivamente de tramitación, y aquellos que, además, afectan directamente a derechos sustantivos, y no meramente procedimentales, del reclamante, como serían, entre otros casos, los de suspensión, apremio, embargo y subasta de bienes, en cuanto afectan a las facultades de coerción, posesión, y disposición del patrimonio, lo cual obliga a matizar el contenido de la disposición transitoria en el sentido de entender que el estatuto sustantivo que crea la Ley 1/1998 debe ser aplicable desde su entrada en vigor, por ello no sólo y de forma plena a los procedimientos que se inicien *ex novo*, sino también a los ya iniciados, si bien que en éstos por efecto de la disposición transitoria sólo a los actos que se dicten con poste-

rioridad a la vigencia de la ley y que tengan relación directa sobre derechos sustantivos, y no de mera defensa, garantía o procedimiento, de los reclamantes, como lo es la suspensión de las sanciones, en la forma que se configuran en la misma ley, de modo que el nuevo Estatuto surta ya su eficacia sustantiva y, a su vez, se respete la citada disposición transitoria en cuanto a mantener en todo lo demás la tramitación propia de los procedimientos ya iniciados».

Prosigue el TEAC diciendo que «en atención pues a los argumentos expuestos entiende este Tribunal Central que, sin perjuicio de mantener íntegramente la eficacia de los actos válidos que se hubieran podido producir hasta la fecha en orden al cobro o aseguramiento del importe de las sanciones objeto de recurso en el procedimiento recaudatorio seguido para su efectividad, conforme ordena la disposición transitoria, los órganos de recaudación deberán abstenerse para el futuro de proseguir dicho procedimiento hasta tanto las sanciones adquieran el carácter de firmes en vía administrativa, caso de que así fuera, con la resolución de fondo del recurso, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 y el correlativo establecimiento de un estatuto sustantivo del que forma parte el artículo 35 que por tanto debe ser ya aplicado». Por todo lo cual, el Tribunal falla denegando la solicitud de suspensión de la ejecución del acuerdo «en todos sus elementos distintos a las sanciones en él incluidas» y declarar la suspensión de la ejecución del acuerdo citado «exclusivamente en cuanto a las sanciones en él incluidas, en la forma en que ha quedado expuesta».

Esta postura del Tribunal Económico-Administrativo Central aplica ya el régimen de la Ley 1/1998 a actos sancionadores producidos con anterioridad al 19 de marzo de 1998 y ordena de modo expreso a los órganos de recaudación abstenerse de cualquier actuación en orden a realizar el importe de las sanciones recurridas hasta el instante de su firmeza administrativa. Ello permite deducir que si se impone la abstención o paralización de toda actividad recaudatoria, los reclamantes podrán retirar las cauciones o garantías presentadas o -lo más frecuente- pedir la reducción de las mismas para no tener que cubrir el importe de la multa impugnada. Si el mismo TEAC ordena a las oficinas recaudadoras detener cualquier actuación dirigida a ejecutar la sanción recurrida, ¿qué sentido tiene entonces mantener una caución para neutralizar la ejecutividad de una deuda que se declara no ejecutiva?

De forma semejante pero con mayor claridad en sus términos se pronuncia la **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 1998** [*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*]. Ed. Estudios Financieros, n.º 184, julio 1998] declarando que el artículo 35 de la Ley 1/1998 «ha de tener eficacia retroactiva, ya no sólo por ser un principio general del Derecho Penal (el cual operaría a modo de Derecho común punitivo), sino por disponerlo expresamente el artículo 4.3 de la Ley... Es cierto, no obstante, que en el número 1 de la disposición transitoria única de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se dice que los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior a su conclusión, pero entiende este Tribunal que la norma transcrita no es aplicable. En efecto, la ejecución de las sanciones no es una cuestión de procedimiento, sino que la misma afecta al régimen jurídico de las resoluciones sancionadoras, más aún diríase que a su naturaleza».

Explica el TEAR esta afirmación partiendo de que «los actos administrativos, en general, tienen fuerza ejecutiva, virtud esta que los hace en principio indiscutibles y de cumplimiento forzoso para la parte destinataria de los mismos. Ello es consecuencia de la llamada autotutela declarativa, fundamentada, a su vez, en la presunción de validez intrínseca a este tipo de actos jurídicos. Las decisiones administrativas imponen por sí solas el cumplimiento, sin que resulte oponible al mismo una excepción de ilegalidad, sino sólo la anulación efectiva lograda en un procedimiento impugnatorio, cuya apertura, a su vez, tampoco interrumpe por sí sola esa ejecutoriedad...». Ahora bien dicho esto el Tribunal declara que «a pesar de lo dicho, determinados actos administrativos, aquellos de carácter resolutorio dictados en el seno de una potestad sancionadora, siguen un régimen diferente: las sanciones administrativas no firmes en vía administrativa no son ejecutivas según el artículo 138 de la LRJPAC y las sanciones tributarias se suspenden por la presentación del recurso o reclamación administrativa en virtud de lo dispuesto en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la nueva redacción del artículo 81.3 de la Ley General Tributaria». Concluyendo que «si bien la Ley 30/1992, así como la Ley 1/1998 parecen centrar el régimen peculiar de la eficacia de estos especiales actos en la posibilidad o no de ejecución forzosa, esto es, en lo concerniente a la autotutela ejecutiva, lo cierto es que las sanciones impuestas no firmes (y recurridas si son tributarias) no son de obligado cumplimiento para el presunto infractor y, por tanto, no son tampoco decisiones ejecutorias; en realidad, todo se explica porque hasta tanto no adquieran firmeza administrativa las sanciones impuestas, debe predominar el principio de presunción de inocencia, quedando demorada la eficacia de los acuerdos de imposición de sanciones. Por eso, es posible decir que la suspensión de las sanciones administrativas es una norma de régimen jurídico, que en realidad atañe a la naturaleza o estructura intrínseca de estos actos administrativos, sin que en ningún caso pueda aducirse que ello es una cuestión de procedimiento».

Coincidimos completamente con las tesis expuestas (frente al comentario anexo a la segunda de las resoluciones en la publicación citada) y pensamos que la devolución o reducción de las garantías ya presentadas para suspender sanciones impuestas antes de la vigencia de la Ley 1/1998 es una consecuencia inmediata del nuevo régimen normativo que nuestros poderes públicos han querido aprobar. Sinceramente no pensamos que pueda mantenerse lo contrario amparándose en «la complicada situación que comportaría para la Administración Tributaria la generalización de tales pronunciamientos relativos a contribuyentes con deudas avaladas», puesto que los principios generales del Derecho y, particularmente, los relativos a la potestad sancionadora no pueden decaer ante carencias organizativas o hipotéticas complicaciones presupuestarias derivadas del estricto cumplimiento de la legalidad vigente.