



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# Doctrina Científica

## La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional

11

Por Juan Ignacio Gorospe Oviedo (\*)

**SUMARIO:** I. PLANTEAMIENTO: APLICACIÓN EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL Y DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. II. ANTECEDENTES NORMATIVOS EN MATERIA DE EJECUTIVIDAD DE SANCIONES TRIBUTARIAS. 1. Situación anterior a la reforma de 1995. 2. El injustificado alejamiento de la normativa administrativa en materia de ejecución de sanciones tras la Ley 25/1995. III. LA NECESARIA MATIZACIÓN DEL PRIVILEGIO DE AUTOTUTELA EJECUTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN. 1. La presunción de inocencia como regla en el tratamiento del presunto infractor. 2. La tutela judicial efectiva como salvaguarda del derecho de acceso a la jurisdicción. 3. La transgresión del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de presunción de inocencia a través de la ejecución de sanciones no firmes. IV. La modificación introducida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: suspensión de la ejecutividad. V. Problemática que plantea la normativa actual en materia de ejecución de sanciones no firmes. VI. Conclusiones.

### I. Planteamiento: Aplicación en el ámbito sancionador tributario de los principios del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador

La fundamental distinción entre *ilícitos tributarios criminalizados*, que básicamente se integran por los delitos contra la Hacienda Pública, e *ilícitos tributarios no criminalizados*, que son las llamadas «infracciones tributarias», sólo responde a la distinta consecuencia jurídica por la reacción del ordenamiento jurídico ante la comisión de uno u otro (pena privativa de libertad), pero ambos tienen la misma naturaleza jurídica —como advierte el profesor SAINZ DE BUJANDA<sup>1</sup>, puesto que en los dos casos se transgrede el orden jurídico. La única diferenciación es de tipo formal, por valoraciones político-sociales, de donde se desprende la necesaria

- (\*) Profesor Adjunto de Derecho financiero y tributario de la Universidad San Pablo. Este trabajo tiene su origen en la comunicación presentada a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, celebradas en Lisboa, en 1998.
- (1) Afirma este autor que «... las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada *sustancialmente* distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas». Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, tomo I, vol. 2.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pg. 612.

aplicación a las infracciones tributarias, por su carácter penal, de los principios generales del Derecho penal<sup>2</sup>. En cuanto a la reacción prevista por la comisión de la infracción, postula PÉREZ ROYO que «las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad no jurisdiccional»<sup>3</sup>. Es preciso, por tanto, determinar la aplicabilidad de los principios penales y administrativos sancionadores al ámbito tributario.

Partiendo de la unidad del ordenamiento punitivo del Estado, puesto que el Derecho sancionador tributario y el *Derecho penal* son ramas de un mismo árbol, en el ámbito tributario sancionador deben aplicarse los principios y garantías básicos de la esfera

penal, tanto en el ámbito sustantivo como en el procedimental o procesal<sup>4</sup>, cuestión esta reseñada por el propio Tribunal Constitucional<sup>5</sup>. Las sanciones tributarias no son asimilables a las denominadas sanciones de «autoprotección», sino a las de protección de orden general —como afirma PÉREZ ROYO<sup>6</sup>—, por lo que es razonable la utilización de una metodología penalista en el examen de estos principios y su extensión, con pequeñas adaptaciones, a las sanciones tributarias<sup>7</sup>. Suscribo enteramente las palabras de FERREIRO cuando afirma que «los sujetos pasivos de obligaciones y deberes tributarios lo son en cuanto que, como ciudadanos "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos" realizados en interés de todos y no de la Administración, que no protege, al aplicar los tributos, su organización y su orden interno, y que, por tanto,

- (2) Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., «Infracciones y sanciones tributarias», en CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO Y SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., La Ley, Madrid, 1990, pg. 689. Igualmente PÉREZ DE AYALA PELAYO, C., *Temas de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1990, pgs. 568 a 571 (tema redactado conjuntamente con MARTÍNEZ LAGO, M.A.).
- (3) Véase PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pg. 361.
- (4) Como afirma NIETO, hoy es absolutamente dominante la tesis de que «la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los jueces y tribunales, forma parte de un genérico "ius puniendi" del Estado, que es único aunque luego se subdivide en estas dos manifestaciones». Cfr. NIETO GARCÍA, A., *La potestad sancionadora de la Administración*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pg. 80. Considero que puede aceptarse esta premisa, aunque más adelante dicho autor matice que dicho «ius puniendi» del Estado está regido por el Derecho público estatal, por lo que el Derecho administrativo sancionador tiene que inspirarse en el Derecho público estatal, de donde emana, y no del Derecho penal, pues como él mismo advierte el mayor desarrollo del *ius puniendi* del Estado lo encontramos en el Derecho penal, y «las garantías de los derechos individuales que ya ha consolidado el Derecho penal deben ser de aplicación general». *Ob. ult. cit.*, pg. 159.
- En este sentido, advierte ZORNOZA que el aumento de la actividad administrativa en España provocó un desarrollo desmesurado del poder sancionatorio de la Administración, a diferencia de lo que ha sucedido en la mayoría de los restantes países europeos, en los que se produjo una hipertrofia del Derecho penal, por lo que reclama «una desadministrativación de las potestades sancionadoras de la Administración o, al menos, la sujeción de las mismas a los principios fundamentales del Derecho penal». Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pgs. 29 y 30. Sobre la equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el «ius puniendi» del Estado puede verse también la referencia jurisprudencial —incluyendo también sentencias del Tribunal de Derechos Humanos— que hace MENDIZÁBAL ALLENDE, cuando menciona como inicio de esta andadura la STS de 9 de febrero de 1972, donde se sentó que las contravenciones administrativas «... se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal». Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «La infracción tributaria y el delito fiscal», *Actualidad Administrativa*, núm. 1, 1996, pg. 3.
- (5) Sobre este extremo puede verse, por todos, ALONSO GONZÁLEZ, LM, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pgs. 207 y ss. Destaca este autor que «las garantías judiciales recogidas en el artículo 24 van a ser también exigibles en el marco de los procedimientos administrativos sancionadores por ordenarlo el Tribunal Constitucional», y señala, en lo que nos afecta, la proclamación de la vigencia del principio de presunción de inocencia (sentencias 13/1982, 66/1984 y 109/1986) y el cuestionamiento de la constitucionalidad de la inmediata ejecutividad de las sanciones administrativas (sentencia 66/1984). *Ob. ult. cit.*, pg. 210.
- (6) *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pgs. 266 y 267. Se trata de la distinción, recogida por Alejandro NIETO, que hacía GARCÍA DE ENTERRÍA entre la potestad sancionadora de *autoprotección*, en la que la Administración autotutela sus propias exigencias de funcionamiento, y la de *protección del orden general*, que tutela el orden social en su conjunto (NIETO GARCÍA, A., *La potestad sancionadora de la Administración*, 2ª ed. Tecnos, Madrid, 1994, pg. 138). Esta clasificación fue publicada por ENTERRÍA en REDA, nº 10, 1976, bajo el título «El problema jurídico de las sanciones administrativas», recogiendo la después en su conocido manual (*Curso de Derecho Administrativo*) hasta 1991, año en que la suprimió sin explicación alguna, como señala NIETO. Ahora ENTERRÍA sostiene que las sanciones tributarias «son sanciones administrativas típicas, sin otra especialidad que las propias de su objeto y su procedimiento», manifestándose abiertamente en contra de la consideración de la relación jurídico-tributaria como relación de sujeción especial que pueda justificar la imposición de límites legales al ejercicio de los derechos individuales (tal como señaló la STC de 26 de abril de 1990, FJ 3.º). En este sentido, invoca la STC de 29 de marzo de 1990, donde, tras expresar lo impreciso de la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, afirma que en todo caso la naturaleza sancionatoria de la medida puede lesionar derechos fundamentales. Ver GARCÍA DE ENTERRÍA, F. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pg. 173.
- (7) MERINO JARA, I., «Infracciones y sanciones», en AA VV (GHECA GONZÁLEZ et al.), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pg. 324.

tampoco puede, invocando una pretendida autoprotección, exigir poderes especiales y excepcionales para recabar de los ciudadanos el cumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.<sup>8</sup> Como atinadamente observa ENTERRÍA: el «continuum» entre las sanciones administrativas y penales se refuerza al observar que una misma infracción puede caer en uno u otro ámbito simplemente por razón de la cuantía.<sup>9</sup>

En cuanto al *Derecho administrativo sancionador*, también resulta de aplicación en este punto por el carácter supletorio que el apartado dos del artículo 9 de la LGT otorga a las disposiciones generales del Derecho administrativo. Por ello hay que tener en cuenta lo preceptuado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, especialmente en su Título IX relativo a la potestad sancionadora. Ciertamente, en torno a sus aspectos procedimentales, la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 dispone en su primer apartado que los procedimientos administrativos en materia tributaria de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación «se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley», y añade en un segundo punto que «la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma». Pero ello no significa que el Derecho administrativo no pueda aplicarse subsidiariamente en todas estas materias: en el primer apartado se reitera la subsidiariedad del ordenamiento administrativo, y en cuanto al segundo, puede incluirse la normativa administrativa entre las que desarrollan los preceptos tributarios citados. Entiendo que no tendría sentido que se aplicasen unos principios en el procedimiento de gestión y otros diferentes en el de revisión<sup>10</sup>. De otra parte, y con mayor motivo, dado que la disposición adicional quinta no menciona el procedimiento sancionador<sup>11</sup>, son de aplicación los principios

de la potestad sancionadora y del procedimiento sancionador común regulados en los Capítulos Primero y Segundo, respectivamente, del Título IX de la Ley 30/1992, a la esfera tributaria, en todo lo que no contradiga o se oponga a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, pues *constituyen un reflejo del orden sancionador penal y están recogidos en la Constitución*<sup>12</sup>, debiendo destacar como principios del procedimiento sancionador común, en lo que nos afecta, el principio de *presunción de inocencia y la no ejecutividad de la resolución hasta el final de la vía administrativa* (arts. 137 y 138 LRJAP, respectivamente). Además, admitiendo la distinción entre los aspectos procedimentales (excluidos en la parcela revisoria de la aplicación de la Ley 30/1992) y los relativos al régimen jurídico de la Administración tributaria, hay que convenir que la suspensión de la ejecución de las sanciones constituye un derecho de los administrados frente al privilegio de autotutela de la Administración que se integra en el régimen jurídico de las Administraciones públicas. Como con gran acierto se ha postulado, la ejecutividad de las sanciones cae de lleno entre los efectos de la norma sancionadora: «Los principios constitucionales que están en el fondo del debate sobre la suspensión de sanciones, la tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia y la exigencia de probar la culpabilidad, no son normas procesales, sino auténtico contenido sustantivo que se proyecta, obviamente, sobre la aplicación por órganos administrativos y judiciales de tales derechos fundamentales»<sup>13</sup>.

Por todo ello hay que destacar la proyección en el Derecho tributario de los derechos y garantías recogidos en los artículos 24 y 25 de la CE (el segundo menciona expresamente las infracciones administrativas): tutela judicial efectiva, prohibición de indefensión, presunción de inocencia y reserva de ley. Sin embargo, algunos de estos principios no han sido recogidos todavía en la Ley General Tributaria, lo que ha provocado su vulneración por la Administración al establecerse en la Ley medidas contrarias a los mismos. Y ello pese a conculcar la propia Constitución, como

- (8) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., «El Estatuto del Contribuyente», *REDF*, núm. 88, 1995, pg. 645. Como advierte GARCÍA AÑOVEROS «no existe, se mire como se mire, un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico». Véase «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *REDF*, núm. 90, 1996, pg. 219.
- (9) *Curso...*, *ob. cit.*, pg. 174.
- (10) REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., «Las relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario. Análisis de la ejecutividad de los actos de la Administración», *GF*, núm. 133, 1995, pg. 150.
- (11) El auto del TSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996 afirma que los principios del Derecho administrativo sancionador recogidos en el Título IX de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas son aplicables en materia tributaria, pese a que la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 disponga que «los procedimientos administrativos en materia tributaria... se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley», ya que las disposiciones excepcionales han de interpretarse restrictivamente, y la materia sancionadora no se recoge entre las que dicha disposición remite a la normativa específica (razonamiento jurídico 1º). Entiendo que ésta es la interpretación correcta, pues como ya se dijo los principios del procedimiento sancionador común regulados en la Ley 30/1992 son de aplicación directa a la esfera tributaria, pues constituyen un reflejo del orden sancionador penal y están recogidos en la Constitución.
- (12) Cfr. GARCÍA ROSS, J.J., «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias», *QF*, núm. 2, 1997, pg. 45, citando la STS de 22 de enero de 1993.
- (13) Así lo señala El equipo de dirección de Jurisprudencia Tributaria, *JT*, núm. 89, 1996, pg. 9.

advierte la reciente sentencia del TSJ de Valencia de 11 de febrero de 1998<sup>14</sup>. Me estoy refiriendo concretamente al tema de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes, auténtico caballo de batalla de los tributaristas por contravenir dos principios de carácter procesal, aunque con claros efectos en el ámbito sustantivo, como son la tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia. Aunque en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se establecen varios preceptos que tratan de paliar esta carencia —si bien hubiera sido mejor incluirlos en la propia LGT, como texto básico de esta materia—, la cuestión todavía está pendiente de una solución final, como se verá a continuación.

## II. Antecedentes normativos en materia de ejecutividad de sanciones tributarias

### 1. Situación anterior a la reforma de 1995

En la redacción originaria de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) no se mencionaba la suspensión de la ejecución de las sanciones, por lo que había que acudir a la normativa de desarrollo. El RD de 7 de septiembre de 1979, regulador del recurso de reposición previo al económico-administrativo, preveía en su artículo 11.1 la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado si en el momento de interponerse el recurso se garantizaba el importe de la deuda tributaria recurrida y el interés de demora originado por la suspensión. Y en materia de reclamaciones económico-administrativas, el RD de 20 de agosto de 1981 disponía igualmente, en su artículo 81, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado *previa presentación de garantía* de la suma de la deuda tributaria, más el interés de demora por la suspensión, más un 5 por cien de aquélla en previsión de que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe en la petición de suspensión. En ambos supuestos, como la sanción forma parte de la deuda

tributaria, podía ejecutarse el importe de la sanción salvo que se prestase la oportuna garantía.

No obstante, podía plantearse la no ejecutividad de las sanciones tributarias por remisión a la normativa administrativa. Efectivamente, el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 señala que la resolución que resulte del procedimiento sancionador «será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», siguiendo el criterio sentado con anterioridad por nuestros tribunales (STC 66/1984 y SSTs de 11 y 20 de junio de 1986)<sup>15</sup>. Entiendo que al no regularse expresamente la suspensión en los citados Reglamentos era admisible incorporar dicha norma al ámbito del recurso de reposición en vía tributaria y de las reclamaciones económico-administrativas, por el carácter subsidiario arriba referido del Derecho administrativo, cabiendo reseñar incluso alguna doctrina y diversas sentencias que han postulado su aplicabilidad directa<sup>16</sup>. Por ejemplo, las sentencias del TSJ de Navarra de 24 de noviembre de 1997 (JT 1998, 1301) y de 26 de noviembre de 1997 (JT 1998, 1302), señalando que el principio de presunción de inocencia impide la inmediata ejecutividad de las sanciones tributarias, por lo que éstas no pueden ser ejecutables hasta que la sentencia haya adquirido firmeza en los términos establecidos en el artículo 138.3 de la LRJAP.

### 2. El injustificado alejamiento de la normativa administrativa en la ejecución de sanciones tras la Ley 25/1995

La Ley 25/1995 intentó cerrar el camino a cualquier posibilidad de aplicar el artículo 138.3 en materia tributaria. De un lado, porque el artículo 77.2 de la LGT en su nueva redacción dispuso que «las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias», lo que parecía excluir la aplicación de la normativa administrativa. De otro, porque el artículo 81.3 de la LGT, también modificado por dicha Ley, preveía expresamente la *no suspensión de la ejecución de la*

- (14) Dispone el Tribunal que «la exclusión en materia tributaria a la Ley 30/1992 se restringe a los aspectos estrictamente procedimentales (competencia, plazos, etc.), pero no alcanza los aspectos sustantivos, ni mucho menos, según se ha dicho, al ámbito de los principios, *no porque los señale la ley, sino porque son reflejo de principios recogidos en la Constitución*». Cfr. JT 1998, 356.
- (15) Este precepto considera que el derecho a la tutela judicial impide la ejecución, al menos hasta ese momento, pudiendo después acudir a la jurisdicción y obtener de ella la suspensión. Cfr. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., «La potestad sancionadora de la Administración tras la nueva Ley de las Administraciones Públicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 106, 1993, pg. 4.
- (16) Así lo refiere DAGO ELORZA, I., «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *TF*, núm. 78, 1997, pg. 63. Concretando la cuestión, LÓPEZ-RAMÓN aboga por la aplicabilidad directa de la Ley 30/1992 en lo referente al régimen jurídico de las Administraciones públicas y a la responsabilidad patrimonial de las mismas, y por el alcance limitado de la exclusión de los procedimientos tributarios. Cfr. LÓPEZ-RAMÓN, F., «Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas», *RAP*, núm. 130, 1993, pgs. 127 y 128. Por su parte, MONTERO DOMÍNGUEZ afirma que la no ejecución de la sanción en tanto no se haya agotado la vía administrativa es una cuestión «... más propia de régimen jurídico, y por lo tanto de aplicación directa de la Ley 30/1992, y no materia procedimental, en que dicha norma tiene carácter supletorio». Cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *TF*, núm. 78, 1997, pg. 83. También GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común II*, Civitas, Madrid, 1997, pg. 1953, cuando señalan que la disposición adicional quinta no contiene «excepción alguna respecto de los sancionadores en materia tributaria».

*sanción impuesta por la interposición de cualquier recurso o reclamación, con las salvedades previstas en esta Ley y en sus Reglamentos de desarrollo.*

No obstante, respecto al artículo 77.2 de la LGT hay que convenir, con ARAGONÉS BELTRÁN, que la interpretación de este precepto no puede contradecir la regla general del artículo 9 de la LGT, que instituye como Derecho supletorio las «disposiciones generales del Derecho administrativo», por lo que «concluye» «lo que ha querido establecerse ahora es la prevalencia aplicativa de las normas tributarias sobre las disposiciones generales del Derecho administrativo, pero sin eliminar el carácter supletorio o subsidiario de éstas», sin que pueda desprejiciarse esta aplicación subsidiaria del Título IX de la Ley 30/1992 a las infracciones y sanciones tributarias<sup>17</sup>.

Pese a todo, al regularse expresamente esta cuestión en el artículo 81.3 de la LGT «remitiéndose a la propia Ley y a su normativa de desarrollo» no cabía una aplicación supletoria<sup>18</sup>. Concretamente, el artículo 81.4 de la LGT dispuso la suspensión de la ejecución de la sanción sin necesidad de prestar garantías «cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva», añadiendo que «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». También se disponía la suspensión del acto administrativo «en su totalidad» sin prestación de

garantías en el artículo 22 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo de 1980, tras su modificación por la disposición adicional única de Ley 25/1995, estableciendo la posibilidad de «decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación» o cuando el Tribunal «aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho»<sup>19</sup>. A ello había que añadir los supuestos en que la impugnación se fundase en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho del acto recurrido previstas en el artículo 61.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, no por aplicación del artículo 111 de esta Ley (que establece como motivo de suspensión el que la impugnación se fundamente en alguna de estas causas), ya que el artículo 107.4 y la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 remiten a la legislación tributaria en este punto, y ya no había laguna legal, sino en atención al derecho constitucional de tutela judicial efectiva<sup>20</sup>.

Aunque estas excepciones a la ejecutividad de los actos administrativos tributarios mitigaban el problema de la posible vulneración de principios constitucionales, persistía la deficiencia de no prever la no ejecución automática de la parte correspondiente a la sanción, y en cuanto al artículo 81.4 de la LGT no cubría todos los casos al no amparar, como ha observado la doctrina, a los contribuyentes que no ejercitasen una activi-



En cuanto a las sentencias, sin perjuicio de las que se recogen a lo largo del texto, cabe citar, como más recientes, las que comenta el equipo de dirección de Jurisprudencia Tributaria en *JT*, núm. 3, 1998, pgs. 14 a 17, y que se encuentran en dicho número: sentencias de los TSJ de Andalucía (2 de febrero de 1998), Canarias (6 de febrero de 1998) y Madrid (19 de febrero de 1998).

- (17) Véase ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Artículo 77», en AA VV (ALONSO GONZÁLEZ *et al.*), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pgs. 114 a 116.
- (18) Señala la sentencia del TSJ de Madrid de 19 de febrero de 1998, que los antecedentes parlamentarios de dicha reforma «rechazándose las enmiendas que pretendían implantar el régimen de no ejecutividad de las sanciones no firmes en vía administrativa» avalan la tesis de que se quiso dar una solución distinta a la de la Ley 30/1992 (FJ 2.º «in fine»). Cfr. *JT* 1998, 218.
- (19) Un ejemplo lo tendríamos en una liquidación tributaria dirigida a una persona absolutamente ajena a la obligación tributaria, en cuyo caso no habría obligación de aportar garantía, como acertadamente planteó GIANNINI «con referencias a la jurisprudencia de la Corte Suprema», si bien en relación a la no aplicabilidad, en este caso, del principio «solve et repete». Véase GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario* (trad. por SAINZ DE BUJANDA de *Istituzioni di Diritto Tributario*, 7ª ed., 1956), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pgs. 264 a 266.
- (20) Éste fue el argumento de la resolución del TEAC de 22-5-1996, sentando «... la posibilidad, aún no prevista en la normativa reguladora del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de suspender la ejecutividad del acto administrativo reclamado sin constituir las garantías a las que se...» refería el artículo 81 del anterior RPREA, «... cuando concurren supuestos excepcionales apreciables por el órgano que ha de resolver la reclamación; ... en armonía con la doctrina del Tribunal Constitucional». Véase *EF*, nº 163, 1996, pg. 84.
- Por el contrario, en una reclamación solicitando la suspensión al amparo del artículo 111 de la Ley 30/1992 por considerar el interesado que la ejecución le irrogaría perjuicios de imposible reparación, ofreciendo constituir hipoteca inmobiliaria, se denegó razonando que esta Ley no es de aplicación subsidiaria en materia económico-administrativa (artículo 107.4 y disposición adicional quinta, apartado dos), que no se probó el daño irreparable y que la posibilidad de constituir la hipoteca demostraba una capacidad de pago. Cfr. resolución del TEAC de 21 de junio de 1995, en *EF*, núm. 153, 1995, pgs. 150 y 151.
- (21) Cfr. PEÑA ALONSO, J.L. y CORCLERA TORRES, A. (COORD. CAZORLA PRIETO), *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pg. 74, y LACOSTE SENTENACH, C.J., «La suspensión de los actos administrativos de liquidación tributaria», *EF*, núm. 159, 1996, pg. 29. Por otro lado, FONT DE MORA Y SAINZ plantea si estarán suficientemente capacitados los tribunales económico-administrativos para comprobar el patrimonio o los fondos propios del sujeto pasivo. Ver «El nuevo régimen de suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *JT*, núm. 13, 1997, pg. 26.
- Suscribimos enteramente las palabras de MARTÍN QUERALT *et al.* cuando sostienen que la no suspensión en el ámbito tribu-

dad económica, aunque la sanción excediese del 15 por 100 de su patrimonio<sup>21</sup>.

Este problema tampoco se resolvió con el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo, que pese a reforzar el carácter de automatismo de la suspensión dotada de garantías líquidas dándole operatividad bajo reserva de quedar alzada por falta de concurrencia de sus requisitos, e introducir «una nueva fórmula suspensiva basada en la posible ocasión de perjuicios que procede de una adaptación de lo dispuesto en la Ley 30/1992», tal como señala su Exposición de Motivos, continuaba incorporando las sanciones pecuniarias al montante susceptible de ser ejecutado si no se aportaban las oportunas garantías o no concurrían los requisitos necesarios para su dispensa<sup>22</sup>.

Así, el artículo 74.1 del citado Real Decreto disponía, con las salvedades apuntadas, la no suspensión del acto impugnado y la consiguiente recaudación de cuotas, intereses, recargos y sanciones<sup>23</sup>.

Como postula FALCÓN, «incluso denegada expresamente la suspensión en vía económico-administrativa, la ejecución debe continuar suspendida si se recurre tal denegación en vía contenciosa, pues vulnera la tutela judicial efectiva que la Administración imponga de hecho su criterio sin haber dado ocasión al pronunciamiento de un órgano jurisdiccional propiamente di-

cho», pero lamentablemente el nuevo Reglamento de Procedimiento no lo vio así<sup>24</sup>.

Este panorama legislativo provocaba la vulneración de principios constitucionales, lo que significa que aunque el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 no era aplicable ni directa ni supletoriamente al ámbito tributario, también era predicable en esta materia la suspensión de la ejecución de las sanciones por mandato constitucional, como se verá a continuación.

### III. La necesaria matización del privilegio de autotutela ejecutiva de la Administración

El privilegio de ejecutividad administrativa debe matizarse con dos principios basilares en el ordenamiento penal que deben, igualmente, inspirar el ejercicio del poder sancionatorio de la Administración, pues tanto el Derecho penal como el Derecho administrativo sancionador constituyen la manifestación del poder punitivo del Estado, según se señaló. Esos principios, contenidos en el artículo 24 de la CE, son el derecho a la presunción de inocencia y la tutela judicial efectiva<sup>25</sup>.

La Administración en general, y la tributaria en particular, debe servir con objetividad los intereses generales y actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (artículo 103.1 CE), y la primera de esas normas es la Constitución. Es evidente que la ejecución inmediata de los actos administrativos sancionadores

tario de la ejecución de la sanción impuesta pese a la interposición de un recurso –salvo aportación de garantía o modificación sustancial de la capacidad productiva o de servicios y del nivel de empleo– frente a lo que ocurre en el ámbito sancionatorio general, que requiere la firmeza de las sanciones en la vía administrativa para su ejecución (artículo 138.3 Ley 30/1992), constituye «una muestra más del taifismo normativo a que tan dado es el ordenamiento tributario, sin justificación alguna, atendido que la inejecución de sanciones hasta que adquieren firmeza en vía administrativa constituye un principio del procedimiento sancionador que debiera desplegar su eficacia en todos los órdenes del ordenamiento jurídico». Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.Mª.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 8.ª ed., Madrid, 1997, pg. 548.

(22) Tratándose de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, al no indicar nada el artículo 81 del RPREA se entiende que no es necesario aportar garantía al solicitar la suspensión. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., «Las reclamaciones económico-administrativas», en AA VV (CHECA GONZÁLEZ *et al.*), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pg. 560.

(23) Para obtener la suspensión era preciso aportar garantía, o bien que el tribunal apreciara la existencia de un perjuicio de imposible o difícil reparación, o un error aritmético, material o de hecho (artículo 74.2 y 3 del RPEA). Un apunte de sentencias y resoluciones en esta materia puede verse en la Presentación de JT, núm. 79, 1996, pgs. 5 a 12.

(24) Véase FALCÓN Y TELA, R., «Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)», QF, núm. 15, 1996, pgs. 5 y 6. Más adelante se hará una referencia a esta sentencia.

Pese a todo, es de agradecer que en este Reglamento se haya introducido la posibilidad de solicitar la suspensión «en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa» (artículo 74.8), aunque ya se sostuvo por algún tribunal que, sobre la base del principio de presunción de inocencia, también ello era posible con la normativa anterior. Así lo entendió la STSJ de Andalucía de 29-4-1996, frente a la denegación por el TEAR de la solicitud de suspensión de ejecución del acto sancionador por presentarse con posterioridad a la interposición de la reclamación, pues con ello el TEAR «... convirtió en presunción de culpabilidad lo que el buen orden constitucional nos enseña como campo de amparo a la presunción de inocencia de los ciudadanos...», debiendo inaplicarse un Reglamento que priva al ciudadano de un derecho esencial protegido por la Constitución (FJ 4º). Puede verse en QF, nº 18, 1996, pg. 19.

(25) Cfr. TORREGROSA CARNÉ, M.D., «La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias», en AA VV (PONT MESTRES, M. *et al.*), *La suspensión de los actos de naturaleza tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pg. 202.

La necesidad de prestar garantía, como regla general, para evitar la ejecución de la parte relativa a las sanciones quebranta los dos derechos citados, según ha manifestado la doctrina mayoritariamente. Sobre esta cuestión véase la Presentación de JT, núm. 59, 1995, pgs. 5 a 8.

(26) *Ob. ult. cit.*, pg. 209.

puede generar indefensión si no se matiza este privilegio de la Administración<sup>26</sup>, como también lo es que la presunción de inocencia rige en la esfera penal y en la administrativa<sup>27</sup>.

El tema de la ejecución de las sanciones tributarias trasluce la tensión dialéctica que surge entre las garantías procedimentales del artículo 24 de la CE y el deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 también de nuestra Carta Magna<sup>28</sup>, cuyos dos extremos puede decirse que se hallan representados en las sentencias del Tribunal Constitucional 18/1981 y 76/1990. En la sentencia de 8 de junio de 1981, tras recordar que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado...», advirtió que el derecho a la tutela judicial efectiva y a determinadas garantías de tipo procesal son también aplicables en el ámbito administrativo sancionador: «Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que *los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración*, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución» (FJ 2.º). En la segunda resolución, de 26 de abril de 1990, sentenció que el fundamento de las potestades de comprobación e investigación se halla en la necesidad de hacer efectivo el deber de contribuir, imponiéndose «...una situación de sujeción y de colaboración con la administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» (FJ 3.º).

Del primer pronunciamiento de nuestro más alto órgano jurisdiccional se deriva la existencia de algunas

—aunque mínimas— diferencias entre los ilícitos penales y los administrativos tributarios<sup>29</sup>, y la necesidad de aplicar los derechos y garantías individuales del artículo 24 CE en el ámbito tributario sancionador, en sintonía con el argumento que se ha esgrimido al principio relativo a la naturaleza sustancialmente penal de las infracciones y sanciones tributarias. Sin embargo, el aserto de la STC 76/1990 no es admisible en cuanto que el deber de colaboración juega en la relación jurídico-tributaria, pero no en el ámbito sancionador, en el que deben respetarse escrupulosamente los principios del artículo 24 de la Constitución. *La situación del administrado (que no debe calificarse de sujeción sino de colaboración o interrelación con la Administración) no puede justificar, en ningún caso, la vulneración del principio de presunción de inocencia ni la transgresión del derecho a la tutela judicial efectiva.* Más aún teniendo en cuenta que la inserción de un ilícito tributario en la esfera penal o en la administrativa depende de que la cuantía sea o no superior a quince millones de pesetas. Siguiendo a ENTERRÍA, si la propia Constitución permite en su artículo 25 la dualidad del sistema represivo, judicial-penal y administrativo, no tiene sentido restringir los derechos contenidos en su artículo 24, donde se sitúan las garantías del derecho de defensa frente a las medidas represivas y de la presunción de inocencia<sup>30</sup>.

#### 1. La presunción de inocencia como regla en el tratamiento del presunto infractor

Comenzando por la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE, tiene dos manifestaciones fundamentales: como regla de juicio en lo atinente a la prueba y como regla para el tratamiento del presunto infractor. Esto se traduce de manera concreta en la atribución de la carga de la prueba a quien ejerce la acusación, y en la no ejecutividad de las sanciones hasta que las mismas adquieran firmeza<sup>31</sup>. El TC ha declarado reiteradamente «que las garantías procesales

(27) Véase por todos GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, ob. cit., pgs. 179 y ss.

(28) Así lo manifiesta JUAN LOZANO, A.M., «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *EF*, núms. 173-174, 1997, pg. 8.

(29) La diferencia entre unas y otras la aprecia ZORNOZA en la regla de responsabilidad solidaria que el artículo 38.1 de la LGT prevé para «todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria», y en la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas y de otras personas a las que incumbe procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes, regulada en el artículo 40 de la LGT, que responden más a una visión civil-resarcitoria de la responsabilidad por infracciones. No obstante, advierte que en la LGT hay otros datos que permiten afirmar el carácter penal de las sanciones tributarias: consagración del principio de culpabilidad (artículo 77.1), reconocimiento de circunstancias que excluyen la responsabilidad (artículo 77.4), relevancia de la personalidad del autor en la graduación de las sanciones (artículo 82), exclusión de la transmisibilidad de las sanciones (artículo 89.3), etc.. Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pgs. 64 a 66.

También hay que considerar los matices en el ámbito de las sanciones de «autoprotección» y, dentro de él, de las sanciones disciplinarias (ob. ult. cit., pg. 70). Sobre estos matices puede verse el trabajo de RODRÍGUEZ VINDAS, R.L., «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *EF*, núm. 171, 1997, pgs. 39 y ss.

(30) Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, ob. cit., pg. 174.

(31) Cfr. PASO BENGÓA, J.M. DEL y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente (comentarios a la Ley 1/1998)*, CISS, Valencia, 1998, 426.

establecidas en el artículo 24.2 son aplicables no sólo en el proceso penal, sino también en los procedimientos administrativos sancionadores con las matizaciones que resultan de su propia naturaleza, en cuanto que en ambos se actúa el «ius puniendi» del Estado... siendo de añadir que la doctrina constitucional ha precisado el alcance de esta regla general concretando que las garantías aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores son las relativas a los derechos de defensa, a la presunción de inocencia y a la actividad probatoria» (STC 97/1995, de 20 de junio). La STC 76/1990, de 26 de abril, sostiene que la presunción de inocencia «rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones». Ya en 1982, la STC núm. 13 de 1 de abril sentó que dicha presunción debía presidir la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, de cuya apreciación se derive un resultado sancionador para las personas o limitativo de sus derechos. Sin embargo, frente a la objeción de la improcedencia de la ejecución provisional mientras la legalidad del acto sancionador esté pendiente de decisión jurisdiccional, la STC 66/1984, de 6 de junio, estimó «sin entrar, a mi juicio, en el fondo de la cuestión» que «... la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación con la presunción de inocencia» (FJ 2º). Siguiendo el criterio del alto Tribunal, ZORNOZA afirmó que «impedir la ejecutividad de la sanción en tanto no se pronuncian los tribunales equivaldría a realizar una lectura excesivamente rígida del carácter delegado y auxiliar de las potestades sancionadoras de la Administración, no exigible desde la perspectiva de la presunción de inocencia», pero añade que también será preciso considerar la cuestión desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial efectiva<sup>32</sup>. Con otra postura, analizando la inserción de las sanciones en el artículo 58 de la LGT, destaca PONT MESTRES que, pese a ello, *la sanción queda extramuros del ejercicio del privilegio de autotutela ejecutiva de la Administración* por ser un elemento extraño a la referida deuda, y porque la utilización de esta prerrogativa en materia sancionadora chocaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, que impide la ejecutividad

inmediata de la sanción sin haber agotado todas las instancias dentro de la propia Administración y sin prueba de cargo y certeza de juicio de culpabilidad sobre los hechos<sup>33</sup>.

A mi juicio, permitir la ejecución de la sanción antes de que un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre el fondo del asunto supone hacer prevalecer el principio de eficacia y la presunción de legalidad de los actos de determinación de la deuda tributaria (en la parte relativa a la sanción) sobre el principio de presunción de inocencia, lo cual en mi modesta opinión es inaceptable. Me sumo por ello a la afirmación del TSJ de Valencia, en la sentencia de 22 de abril de 1995, señalando que la ejecución de una sanción antes de poner fin a la vía administrativa vulnera el principio de presunción de inocencia al considerar al recurrente culpable de la infracción sin existir una previa resolución que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficientes, la hubiese impuesto<sup>34</sup>. Lo lógico sería no necesitar instar la suspensión de las sanciones en vía administrativa, por no ser ejecutivas hasta que no se agote la vía administrativa<sup>35</sup>.

## 2. La tutela judicial efectiva como salvaguarda del derecho de acceso a la jurisdicción

Entrando ya en el derecho a la tutela judicial efectiva, éste tiene varias vertientes: derecho a acceder a la jurisdicción, a manifestar y defender ante los tribunales la correspondiente pretensión jurídica, a obtener una resolución de fondo suficientemente fundada, y a que se cumpla el fallo judicial<sup>36</sup>. En punto a la ejecutividad de las sanciones hay que centrarse en el acceso a la jurisdicción. Implica que se facilite en la medida de lo posible la presentación de recursos o reclamaciones, lo que puede verse afectado por la inmediata ejecutividad del acto administrativo sancionador, que ha venido siendo regla general en nuestro Derecho tributario, tanto en la vía administrativa (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa), por aplicación de los Reglamentos de desarrollo del procedimiento de revisión, como en la judicial (recurso contencioso-administrativo), tal como señala la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia 141/1988, de 12 de julio, precisó cuáles son los requisitos que el legislador ordinario tiene que cumplir para

(32) Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones...*, *ob. cit.*, pgs. 148 y 149.

(33) Cfr. «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», incluido en la obra de PONT MESTRES, M. *et al.*, *La suspensión de los actos de naturaleza tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons, Madrid, 1994, pg. 89. Nos sumamos al planteamiento de la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de octubre de 1997, según la cual «... en este caso, la Administración tributaria establece una presunción de culpabilidad del sujeto pasivo, a quien no se ha reconocido la posibilidad de reaccionar contra una resolución sancionadora» (FJ 3.º). Cfr. *GF*, núm. 161, 1998, pg. 34.

(34) Cfr. *JT* 1995, 415.

(35) Así lo entiende el equipo de dirección de *JT*, núm. 59, 1995, pg. 16.

(36) Véase CANO MATA, A., *El derecho a la tutela judicial efectiva en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1984, pgs. 11 y ss.

que las limitaciones al ejercicio de un derecho fundamental, y en concreto el derecho a la tutela judicial efectiva, sean constitucionalmente válidas: que la limitación responda a una finalidad constitucionalmente legítima, que guarde conexión con el objeto o finalidad del derecho fundamental limitado, que sea proporcionada respecto a la finalidad perseguida y que no afecte al contenido esencial del derecho fundamental<sup>37</sup>. La finalidad de las normas tributarias procesales radica en asegurar la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos prevista en el artículo 31.1 de la CE, persiguiéndose, por tanto, un objetivo recaudatorio, pero se trata de garantizar el pago de la obligación principal, no de unas sanciones que todavía no han quedado plenamente acreditadas. Enlazando esta afirmación con el tercer punto, relativo a la necesaria proporcionalidad entre la medida adoptada y el fin perseguido, el FJ 7.º de la citada sentencia afirma que la falta de proporcionalidad entre el objetivo que se persigue y el modo en que se opera se produce cuando aquél podría conseguirse por otros medios. Pues bien, entiendo que la exigencia de garantía sobre el montante de las sanciones no guarda la necesaria proporcionalidad de medio a fin que debe imperar en nuestro ordenamiento, pues para el cobro de la obligación tributaria no es necesario ejecutar el montante de las sanciones. En fin, respecto a la afectación del contenido esencial del derecho a la tutela, una de sus vertientes, cual es la libertad de acceso a los jueces y tribunales, podría verse claramente vulnerada. La STC 3/1983, de 25 de enero, advirtió tempranamente que «no son admisibles aquellos obstáculos que puedan estimarse excesivos, que sean producto de un innecesario formalismo y que no se compaginen con el derecho a la justicia o que no aparezcan como justificados y proporcionados conforme a las finalidades que se establecen» (FJ 4.º). Diez años después, la STC 65/1993, de 1 de marzo, sostuvo que «el artículo 24.1 CE impone al juez un deber de favorecer la defensa de los derechos e intereses legítimos cuya tutela ante él se reclame, sin denegar dicha protección mediante la aplicación desproporcionada de las normas procesales» (FJ 3.º). Puede, por tanto, afirmarse que la doctrina constitucional propende a la interpretación más favorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por todo lo anterior comparto plenamente la afirmación del profesor ZORNOZA cuando, analizando la exigencia de garantía del artículo 81.1 del antiguo

RPREA, señaló que «la suspensión del acto sancionador no puede hacerse depender de condiciones tan gravosas que, en la práctica, hagan imposible el recurso o disminuyan la utilidad del fallo para satisfacer las pretensiones del recurrente»<sup>38</sup>. La exigencia de garantía sobre el montante de las sanciones para la presentación de recursos vulnera el derecho a la tutela judicial.

### 3. La transgresión del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de presunción de inocencia a través de la ejecución de sanciones no firmes

La cuestión de la aplicación —propugnada en la sentencia 18/1981— de los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento a la actividad sancionadora de la Administración se suscitó de forma rotunda en el auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de febrero de 1996<sup>39</sup>. En dicho auto se planteó cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo 58.2 de la LGT, que incluye las sanciones en la deuda tributaria, por entender que el mismo contravenía los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (artículo 24.1), presunción de inocencia (artículo 24.2) y prohibición de indefensión (artículo 24.1). En concreto, y ciñéndonos al problema de la ejecución de las sanciones tributarias, extraía dos consecuencias de la inclusión de las sanciones dentro del concepto de deuda tributaria:

1ª Que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo también alcanzará a las sanciones, pudiendo ejecutar la Administración «... la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, con lo que se vulnera el principio de tutela judicial efectiva... es posible ejecutar una sanción tributaria antes de que ésta sea firme, simplemente por la ejecución de la deuda tributaria».

2ª Que la falta de pago de la deuda tributaria suponía su ejecución automática incluyendo la sanción. lo que vulneraba el principio de presunción de inocencia<sup>40</sup>.

En torno al primer punto debo manifestar mi discrepancia, ya que, como recuerda LITAGO LLEDÓ, aunque se extrajesen las sanciones de la deuda tributaria no por ello se verían libres de la presunción de legalidad y dejarían de ser ejecutivas, pues «... entonces se beneficiarían de la presunción de legalidad genérica

(37) Un comentario a esta sentencia puede verse en DE MIGUEL CANTO, E., «Los derechos fundamentales del ciudadano como límite al legislador tributario: el derecho a la tutela jurisdiccional», *CISS Comunicación*, núm. 65, 1989, pgs. 78 y ss.

(38) Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones...*, *ob. cit.*, pg. 151.

(39) Cfr. los razonamientos jurídicos 3º y 4º, en *QF*, nº 6, 1996, pgs. 23 y ss.

(40) Una tercera consecuencia de la redacción del artículo 58.2 que extrae el auto es que se sigue un procedimiento puramente tributario, de cuantificación de la deuda tributaria en función de los distintos conceptos sustantivos, en la elaboración de las actas, desconociendo la verdadera naturaleza jurídica de la sanción impuesta al mismo tiempo que se redacta el acta, provocando una situación de indefensión.

(41) Cfr. LITAGO LLEDÓ, R., «Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: problemas de constitucionalidad (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996)», *JT*, núm. 93, 1997, pgs. 34 y 35.

de los actos administrativos (art. 56 Ley 30/1992)<sup>41</sup>. A ello hay que añadir que los citados principios constitucionales se encuentran estrechamente interrelacionados, de modo que la ejecución de sanciones puede vulnerar no sólo la presunción de inocencia, sino también el derecho a la tutela judicial efectiva, lo que a su vez podrá provocar la indefensión del contribuyente<sup>42</sup>. Pero ello no impide que persista la cuestión de fondo de la ejecución de las sanciones no firmes.

El Tribunal continúa afirmando que los principios del Derecho administrativo sancionador recogidos en el Título IX de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas son aplicables en materia tributaria, idea que no comparto en este punto concreto por la expresa previsión de la ejecutividad de las sanciones contenida en el artículo 81.3 LGT tras la reforma de 1995. No obstante, coincido con el planteamiento del auto de que la resolución sólo será ejecutable cuando se ponga fin a la vía administrativa, no por remisión al artículo 138 LRJAP, sino por respeto a la presunción de inocencia (artículo 137 LRJAP, ahora sí, y 24 CE)<sup>43</sup>. En esta orientación, la STSJ de Navarra de 24 de noviembre de 1997 señaló que la sanción incluida en una liquidación administrativa no era ejecutable al haberse presentado un recurso de alzada, por aplicación del principio de presunción de inocencia<sup>44</sup>.

Sin embargo, el auto del Tribunal Constitucional 112/1996, de 29 de abril, no admitió a trámite esta cuestión por no cumplir el requisito de «especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión» (artículo 35.2 LOTC), esto es, el juicio de relevancia, y calificando la cuestión como «notoriamente infundada» (artículo 37.1 LOTC) al imputar a un solo precepto —el artículo 58.2.e)— las deficiencias del Derecho tributario sancionador. «Se trata, pues, de una norma a la que, por su escaso carácter preceptivo y por su alcance más bien casi exclusivamente definitorio o enunciativo, difícilmente podrían serle achacables las graves transgresiones constitucionales que se le imputan»<sup>45</sup>. El Tribunal

Superior de Justicia de Cataluña volvió a plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre el citado precepto en el auto de 12 de marzo de 1996, y la respuesta del TC, mediante auto 162/1996, de 13 de junio, fue nuevamente acordar su inadmisión por los motivos expuestos<sup>46</sup>. Entiendo que el problema no se debe sólo a la inclusión de las sanciones en el concepto de deuda, pero la integración de la cuota y las sanciones en un mismo concepto unido a la indefinición del procedimiento sancionador en la LGT ha agravado la cuestión. Y en todo caso continúa la polémica de la posible vulneración de los derechos a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión.

En la contraposición del principio de eficacia y los derechos y garantías del artículo 24 de la Constitución es ineludible compartir el criterio de que la justicia administrativa no es ya un sistema de protección de la legalidad objetiva a que está sometida la Administración, sino un sistema de tutela plenaria de situaciones jurídicas subjetivas que el texto de dicho precepto y la regla del artículo 53.1 CE no permiten reducir, limitar o excluir en ninguna de sus aplicaciones<sup>47</sup>. Son los derechos fundamentales de los ciudadanos los que pasan a un primer plano por constituirse en «valores superiores de su ordenamiento jurídico» (artículo 1.1 CE) y «fundamento del orden político y de la paz social» (artículo 10.1 CE)<sup>48</sup>. No se trata de sacrificar estos derechos (por ejemplo, la tutela judicial efectiva cede frente al principio de seguridad jurídica en materia de observancia de plazos procesales, según ha señalado la STS de 4 de abril de 1998), pero sí de evitar que el interés general se confunda con el de la propia Administración.

Tanto el derecho a la presunción de inocencia como el derecho a la tutela judicial efectiva parece claro que quedan vulnerados por la ejecución de las sanciones no firmes: de un lado, porque se estaría ejecutando el importe correspondiente a una sanción inexistente; de otro, porque se obstaculizaría el dere-

- (42) Refiere CANO MATA, aludiendo a la STC 9/1982, de 10 de marzo, que «todo el artículo 24 forma una unidad», lo que obliga a referir el segundo apartado al primero y situando ambos en el contexto del artículo 24, como un todo dotado de sentido global. Cfr. *El derecho a la tutela judicial...*, *ob. cit.*, pg. 8.
- (43) En un comentario a este auto, ROSEMBUJ afirma que «la sanción es, por definición, extraña a la cuota tributaria y, por tanto, difícilmente puede formar parte de la deuda tributaria». Señala como elemental «... que no puede existir derecho par si una de las partes carece de oportunidad de defensa y sus facultades aparecen minusválidas ante el despliegue de la Administración. Sin esta equiparación entre la acusación y el ciudadano y la tutela a éste para que pueda utilizar los medios y recursos legales disponibles, no puede hablarse de protección judicial efectiva, ya que el desequilibrio entre las partes denuncia el resultado final antes de que se verifique la defensa en juicio». Véase ROSEMBUJ, T., «La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria», en *QF*, nº 18, 1996, pgs. 10 y 11.
- (44) *Aranzadi Fiscal*, boletín mensual de abril de 1998. Advierte la sentencia que «las liquidaciones ejecutadas no son sólo un acto de cuantificación de la obligación tributaria, sino también de imposición de sanciones, pues ni consta ni parece que se haya tramitado un expediente sancionador independiente...» (F.J. 5.º).
- (45) Repertorio Aranzadi del TC, 1996, II, Auto núm. 44.
- (46) Repertorio Aranzadi del TC, 1996, II, Auto núm. 66.
- (47) Ver el prólogo de ENTERRÍA a la obra de FERNÁNDEZ TORRES, J.R., *Jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva*, Civitas, Madrid, 1998, pg. 25. Añade que el «interés público» al que alude el artículo 103 de nuestra Carta Magna «carece ya del plusvalor o "preferred position", tan claramente definida en favor de los derechos fundamentales» (pg. 26).
- (48) Cfr. FERNÁNDEZ TORRES, J.R., *Jurisdicción administrativa...*, *ob. cit.*, pg. 332.

cho a acudir a los tribunales de justicia en defensa de los propios intereses, actuando la ejecución como una medida de presión sobre los administrados.

#### IV. La modificación introducida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: suspensión de la ejecutividad

La cuestión de la ejecutividad de las sanciones tributarias se trata en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, bajo la pretensión –según reza su Exposición de Motivos– de «... mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados» y para «... completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos»<sup>49</sup>. Al hilo del análisis de los preceptos de la Ley relacionados con este tema se valorará la consecución o no de este objetivo.

El artículo 31.2 de la Ley dispone que «la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación». Esta norma implica la eliminación del carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias. En este sentido, señala el profesor FALCÓN que se trata de una norma de clara trascendencia sustantiva que constituye uno de los mayores avances del llamado Estatuto del Contribuyente: «En efecto, si el procedimiento de apremio no puede culminar con la enajenación de los bienes embargados en tanto no recaiga sentencia firme, salvo excepciones, el embargo se convierte en la práctica en una medida cautelar, pasándose de la regla general de no suspensión al criterio de suspensión automática una vez trabados los bienes que aseguren el cobro de la deuda»<sup>50</sup>. De todos modos, sólo es aplicable al apremio por deudas tributarias, no por otros débitos de Derecho público que también se rigen por este procedimiento, lo que podría plantear situaciones de discriminación no justificadas<sup>51</sup>, y además sigue pendiente el problema de la suspensión de las autoliquidaciones –hoy en día el sistema generalizado de pago de tributos–, para las que no se prevé la posibilidad de suspensión previa aportación de garantía, como ocurre con las liquidaciones admi-

nistrativas<sup>52</sup>. Esta norma supone también que en las liquidaciones tributarias el contribuyente puede acudir a la vía contenciosa sin aportar garantía y esperar el embargo de los bienes con la certeza de que hasta que no haya una sentencia firme condenatoria no podrá procederse a su ejecución. Tendría el inconveniente de no poder disponer de los bienes trabados durante la sustanciación de los sucesivos recursos, pero sería beneficioso en el caso de hipoteca o prenda sin desplazamiento, donde no se pierde la posesión de los bienes embargados<sup>53</sup>, evitando tener que asumir el coste del aval.

El artículo 33 establece una presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, añadiendo que corresponde a la Administración la prueba de la culpabilidad del infractor. El segundo apartado permite inferir que el legislador ha configurado este precepto como trasunto de la presunción de inocencia del artículo 14 CE y 137 de la Ley 30/1992. En todo caso, hay que destacar que la buena fe supone que se ha actuado con la debida diligencia, lo que implica una presunción de exención de responsabilidad por aplicación del artículo 77.4 LGT cuando dispone que las acciones u omisiones tributarias no darán lugar a responsabilidad tributaria cuando se haya puesto la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Y evidentemente, si se exonera de responsabilidad por la infracción tributaria no procede la ejecución de la sanción hasta que quede demostrada la culpabilidad, para lo que será preciso que el acto administrativo adquiera firmeza o que un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre el tema.

Anteriormente se dijo que la presunción de inocencia se manifestaba como regla de juicio en lo atinente a la prueba y como regla para el tratamiento del presunto infractor. En cuanto al primer efecto, evidentemente el proceso probatorio quedaría en nada si no se arbitrasen los mecanismos precisos para hacer efectivos los principios de contradicción e inmediatez que han de regirlo. Por ello, en el Capítulo de «Derechos generales del contribuyente» se establece la posibilidad de que éste presente alegaciones, o aporte documentos u otros elementos de juicio, en cualquier momento del procedimiento de gestión (artículo 21), imponiéndose en todo procedimiento de gestión tributaria el trámite de audiencia al interesado, salvo que no existan más alegaciones y pruebas que las aducidas por el mismo<sup>54</sup>.

(49) Parágrafos II y III, párrafo primero.

(50) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «Tres propuestas en materia de suspensión», *QF*, núm. 18, 1997, pg. 5.

(51) Así lo entiende PALAO TABOADA, C., «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, pg. 26.

(52) En este sentido FALCÓN Y TELLA, R., *ob. ult. cit.*, pg. 6.

(53) Fuera de estos supuestos puede ser conveniente pedir la enajenación de los bienes para evitar su depreciación. Ver PALAO TABOADA, C., «Lo "blando"...», *ob. cit.*, pg. 26.

(54) Con esta última cautela se solucionará en gran medida el problema planteado por algunos órganos jurisdiccionales en la aplicación de los recargos del artículo 61 LGT, que, atribuyéndoles el carácter de sanciones, los han declarado inaplicables al faltar la preceptiva audiencia al interesado.

El segundo, relativo a la no ejecutividad de las sanciones no firmes, se vislumbra en el artículo 35.

Efectivamente, el artículo 35 dispone, en concordancia con la presunción de buena fe, la *suspensión automática de la ejecución de las sanciones tributarias*, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del oportuno recurso o reclamación administrativa *«y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa»*. El mismo texto ha sido incorporado por la disposición final primera de la Ley 1/1998 al artículo 81.3 de la LGT, tornando la excepcional suspensión de la ejecución de las sanciones en regla general.

Con ello se sigue la pauta pergeñada con anterioridad por la doctrina, buscando la equiparación de este precepto con el artículo 138.3 de la LRJAP. Incluso cabría añadir que el artículo 35 de la LDGC es más perfecto técnicamente por referirse a la *no ejecutividad* hasta que sean *firmes en vía administrativa*, mientras que el 138 dispone la *ejecutividad* de la resolución cuando *ponga fin a la vía administrativa*. En cuanto al primer punto, porque la norma administrativa no puede imponer la ejecutividad del acto en vía contenciosa (la Ley 1/1998 no dice que deba ejecutarse cuando se entre en la fase judicial, sino que hasta entonces no es ejecutiva). Respecto al segundo, hay que observar que poner fin a la vía administrativa supone agotarla hasta la última instancia, mientras que la firmeza del acto puede producirse por dejar transcurrir el plazo sin interponer el oportuno recurso ante la propia Administración (no recurrir en alzada, por ejemplo)<sup>55</sup>. En este sentido, la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, explicita que la sanción será firme en vía administrativa cuando «haya recaído resolución del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa en su caso interpuesta o haya transcurrido el plazo de interposición sin que ésta se haya producido»<sup>56</sup>. Ello implica que si se interpone en tiempo y forma recurso de

reposición o reclamación económico-administrativa, la ejecución de la sanción quedará suspendida sin necesidad de aportar garantía hasta su firmeza en vía administrativa.

Pero todavía quedan abiertos algunos temas que conviene tratar: *¿por qué se habla de «suspensión» de la ejecución si se presume la buena fe y la inocencia del sujeto pasivo? ¿es válida la limitación de la suspensión a la vía administrativa partiendo de la base de la menor objetividad –se quiera o no, pese a lo dispuesto en la Constitución– de los órganos de la Administración (en la que se enmarcan los tribunales económico-administrativos)?*

## V. Problemática que plantea la normativa actual en materia de ejecución de sanciones no firmes

Entrando en la primera cuestión, comparando los artículos 81.3 LGT y 35 LDGC con el artículo 138.3 LRJAP se observa un retroceso respecto a la normativa administrativa. Así, mientras que ésta prevé la no ejecutividad de las sanciones hasta el final de la vía administrativa («la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa»), en el mal llamado «Estatuto del Contribuyente» se sienta el principio de ejecutividad de las sanciones, aunque se suspendan automáticamente en dicha vía («la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida... hasta que sean firmes en vía administrativa»). Lo dispuesto en las leyes tributarias se reitera en el artículo 37.1 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. Aunque el mantenimiento de la ejecutividad sea casi una cuestión formal, pues la mera interposición del pertinente recurso o reclamación motiva su suspensión, es evidente que sólo puede ser suspendido lo que previamente es ejecutivo<sup>57</sup>. Sin embargo, *partiendo de la base de que las sanciones no son ejecutables hasta que no sean firmes, no debería hablarse de «suspensión de la ejecución de las sanciones», puesto que no se puede*

- (55) En este sentido se ha señalado que una sanción impuesta por un órgano administrativo que tenga superior jerárquico, si no es recurrida jamás agotará o pondrá fin a la vía administrativa. Cfr. TRAYTER JIMÉNEZ, J.M. y AGUADO I CUDOLÀ, V., *Derecho Administrativo Sancionador: Materiales*, Cedecs, Barcelona, 1995, pg. 198.
- (56) Puede verse en EF, núm. 182, 1998.
- (57) Cfr. PASO BENGUA, J.M. DEL y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías...*, *ob. cit.*, pg. 427. Además, como observan estos autores, el mantenimiento de la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores se observa en la no derogación del artículo 8 de la LGT, relativo a la presunción de legalidad de determinación de la deuda tributaria (comprensiva de las sanciones), del que el principio de ejecutividad es una manifestación. Aunque en mi opinión se mantendría también en ese caso la ejecutividad del acto administrativo por aplicación del artículo 56 LRJAP, es evidente que constituiría un indicio sobre la voluntad del legislador.
- (58) Siguiendo a PONT MESTRES hay que concluir que *«en materia de sanciones tributarias que no hayan alcanzado firmeza, no cabe referirse a su suspensión o no suspensión... dado que no son ejecutivas»* por imperativo constitucional (artículo 24.2) y de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (arts. 137.1 y 138.3). Véase PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, pgs. 81 y ss. También MARTÍN QUERALT sostiene que «...no es que esté suspendida, sino que no existe jurídicamente. Y no se puede suspender lo que, por no existir, no puede ejecutarse». Cfr. «Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública», *TF*, núm. 78, 1997, pg. 6. También la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de octubre de 1997 afirma 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». *GF*, núm. 161, 1998.

suspender la ejecución de algo que no existe, sino de «no ejecutividad o inejecutividad de las sanciones»<sup>58</sup>, lo que, además de resolver el problema terminológico, impediría la aplicación de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión. En este sentido, MARTÍN QUERALT advierte la relevancia práctica de la cuestión: «Si la sanción está suspendida en su ejecución, se presupone que existe y que es ejecutiva, razón por la cual la suspensión no obsta a que se vayan generando intereses de demora durante el tiempo en que permanece suspendida. Si la sanción no ha nacido, no devengará intereses de demora hasta el momento en que haya adquirido carta de ciudadanía en el mundo del Derecho»<sup>59</sup>. Ello se infiere también de la Memoria del Proyecto elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda, donde se señalaba que la redacción del artículo 35 de la LDGC resolvía «el problema del devengo de intereses de demora, devengo que no tendría lugar si se declarara la inejecutividad de las sanciones como recoge la Ley 30/1992 en su artículo 138». Efectivamente, así ha sido recogido finalmente en el artículo 37.3 del RD 1930/1998, que amplía lo señalado por la Ley de Derechos y Garantías, cuando dispone que «las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiriera firmeza en vía administrativa».

El problema es que la sanción no puede ser ejecutiva si no ha adquirido firmeza. En consecuencia, si se acude a la vía contenciosa, entiendo que habrá que esperar al momento en que dicte sentencia el correspondiente órgano jurisdiccional para el comienzo del cómputo de los intereses de demora. Evidentemente, ello puede provocar un aumento de la conflictividad por razones exclusivamente financieras<sup>60</sup>. Será cuestión de valorar si la disminución de esta conflictividad puede justificar la vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia que, a mi juicio, impide el carácter ejecutivo de sanciones no firmes. Hay que señalar que esta conflictividad puede verse reducida por la previsión normativa de que si el tribunal aprecia temeridad o mala fe se impondrá en vía económico-administrativa una sanción del 5 por cien (artículo 74.12 RD de 1 de marzo de 1996) o la imposición de costas en sede jurisdiccional (artículo 139.1 Ley 29/1998, de 13 de julio)<sup>61</sup>. Además, estos intereses tienen como función resarcir por el retraso en el pago de la obligación tributaria principal, por lo que no procede girarlos

sobre unas sanciones que no responden al deber de contribuir, sino a la represión de un comportamiento antijurídico. Es lógico que, por su carácter indemnizatorio, el interés de demora se aplique sobre los componentes de lo que podríamos calificar como deuda tributaria en sentido estricto (cuota tributaria, obligaciones tributarias a cuenta y recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas), para compensar la no contribución en plazo al sostenimiento de los gastos públicos. Pero tratándose de la comisión de un ilícito, el daño se repara con la correspondiente sanción. Hay que observar que lo propio sucede con el recargo de apremio, que tiene un cierto componente sancionador, y que, conforme al artículo 109.2 del RGR, en ningún caso formará parte de la base sobre la que se aplicará el interés de demora. Y del artículo 74.12 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas no se desprende que hayan de girarse intereses sobre la parte de la sanción<sup>62</sup>. Sí procedería la aplicación de intereses de demora sobre las sanciones en el caso de que se incumpla el pago de la deuda tributaria en el plazo señalado en la liquidación administrativa y se notifique al deudor la providencia de apremio, entrando en consecuencia en el período ejecutivo (artículo 127.1 de la LGT). Pero no cuando la demora sea debida a la interposición de un recurso o reclamación previsto en la normativa tributaria. Finalmente, como oportunamente recuerda la sentencia del TSJ de Valencia de 11 de febrero de 1998, el principio de no ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, en tanto un tribunal se pronuncie en un primer examen sobre la legalidad del acto, está en consonancia con la Recomendación del Consejo de Europa de 13 de septiembre de 1989, relativa a la protección jurisdiccional provisional en materia administrativa (FJ 2.º)<sup>63</sup>.

El segundo punto —la limitación de la suspensión a la vía administrativa— también es cuestionable. La STC 66/1984, de 6 de junio, declaró que la ejecutividad de los actos sancionadores no es contraria a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que en este último caso la ejecución pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste resuelva sobre la suspensión. Ello supone, siguiendo a CORONAS GUINART, «que la sanción no puede ejecutarse hasta que un tribunal, en sede incidental, deniegue la suspensión. Por eso advierte el artículo 138.3 que la resolución sancionadora será ejecutiva cuando ponga

(59) *Ob. ult. cit.*, pg. 6.

(60) Así lo entienden PASO BENGOA, J.M. DEL Y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías...*, *ob. cit.*, pg. 429, recordando que este argumento se incluyó en la Memoria del Proyecto elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda.

(61) Sobre este tema véase MORENO FERNÁNDEZ, J.I., «La ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Impuestos*, núm. 8, 1997, pgs. 22 y ss.

(62) «Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, párrafo c, de la Ley General Tributaria...». De la propia lectura del artículo 58 de la LGT se desprende que los intereses de demora, incluidos entre las prestaciones accesorias del apartado dos, deben girarse sobre la cuota y no sobre las sanciones, que se citan al final de dicho apartado.

(63) *Cfr. JT* 1998, 356.

fin a la vía administrativa, a lo que debería añadirse que si se recurre ante un tribunal y se pide su suspensión se suspenderá previamente su ejecución mientras el tribunal no resuelva sobre la suspensión solicitada.<sup>64</sup> De lo anterior cabe deducir que el artículo 138.3 LRJAP, al establecer que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa, supuso un avance respecto a las previsiones legales anteriores, que no establecían esta modulación, pero un retroceso respecto a la doctrina del Tribunal Constitucional sentada en la sentencia 66/1984, de 6 de junio, afirmando que el derecho a la tutela judicial implicaba la necesidad de que recayese resolución judicial acerca de la suspensión pedida antes de que se ejecutase el acto<sup>65</sup>. Pues bien, también el artículo 35 de la Ley 1/1998 se ha quedado a medio camino.

La referida sentencia del alto órgano jurisdiccional señaló que «... estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece» (FJ 3º). Este razonamiento se encuentra en la base de la STC 78/1996, de 20 de mayo<sup>66</sup>, relativa a un recurso de amparo por la ejecución de una sanción disciplinaria no firme en vía administrativa. Así, tras recordar en su fundamento jurídico 3º que «el derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión» (citando la STC 66/1984), añade que «... es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en juez», y concluye afirmando «... que el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste resuelva sobre la

*suspensión*» (aludiendo a la STC 148/1993, FJ 4º). Como se ha apuntado más arriba, este planteamiento del Tribunal Constitucional va más allá de lo preceptuado en el artículo 138.2 de la Ley 30/1992 (que impide la ejecución de las sanciones no firmes *en vía administrativa*). Señala en este punto la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de octubre de 1997 «... que el artículo 138.3 de la Ley 30/92 ha significado un avance respecto de previsiones legales anteriores, pero, al mismo tiempo, un retroceso respecto de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, pues de la lectura literal del artículo puede desprenderse que un acto sancionador puede ser ejecutado aun cuando contra el mismo se hubiera presentado o articulado un recurso contencioso» (FJ 6.º)<sup>67</sup>. Conforme a este fallo, *una vez solicitada la suspensión no se podrá ejecutar la deuda hasta que no se pronuncie un órgano jurisdiccional en vía contenciosa*, no bastando las resoluciones de los tribunales económico-administrativos por no ser órganos jurisdiccionales<sup>68</sup>. En palabras de GONZÁLEZ SALINAS, esta sentencia «revive la posibilidad de que se aplique el principio de la interdicción de la ejecución inmediata de las sanciones no firmes, sobre todo cuando se ha pedido la concreta y específica suspensión de la ejecución y aún no hubiesen resuelto sobre la misma los tribunales de lo contencioso-administrativo»<sup>69</sup>. La necesidad de extender la no ejecutividad de las sanciones a la vía jurisdiccional es apuntada por GARCÍA ROSS70, quien critica que no se haya introducido en la reforma de la Ley 25/1995.

La STSJ de Madrid de 22 de octubre de 1997 interpreta esta última sentencia en el sentido de que «la ejecutividad... de las sanciones firmes en vía administrativa no afecta al derecho a la tutela judicial efectiva siempre que se dé oportunidad al órgano jurisdiccional, ante el que se ha interpuesto el recurso —en la oportuna pieza separada de suspensión— de pronunciarse... acerca de la petición de suspensión jurisdiccional del acto impugnado. Sólo cuando la Administración ejecuta una sanción sin que exista posibilidad material —porque no ha transcurrido el plazo legalmente otorga-

- (64) Véase el prólogo a la obra de PONS MESTRES, M. et al, *La suspensión de los actos de naturaleza tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pg. 13.
- (65) Cfr. MARTÍN REBOLLO, «Disposiciones administrativas y actos administrativos», en AA VV, *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pg. 170.
- (66) Como origen de este razonamiento alude esta sentencia en el mismo fundamento jurídico al necesario control judicial de la actividad administrativa, incluida la ejecución de sentencias: «La fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la CE comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos» (STC 238/1992 y 148/1993).
- (67) Cfr. GF, núm. 161, 1998, pgs. 36 y 37.
- (68) Señala FALCÓN en un comentario a esta sentencia que «la ejecución inmediata de un acto administrativo es relevante desde la perspectiva del art. 24.1 de la Constitución, ya que si tiene lugar antes del acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende», concluyendo la *necesidad de paralizar la ejecución mientras se revise en vía jurisdiccional el acuerdo denegatorio*. Cfr. *Una sentencia de capital importancia...*, ob. cit., pgs. 6 y 7.
- (69) Resalta la importancia de esta nueva doctrina al someter a la Administración «a la decisión de los tribunales sobre la concreta solicitud de la suspensión». Cfr. GONZÁLEZ SALINAS, P., «El retorno de la suspensión de la ejecución de la sanción no firme y la necesidad de resolver sobre la petición de suspensión», *RFDA*, núm. 92, 1996, pg. 650.
- (70) Cfr. *La suspensión de la ejecución...*, ob. cit., pg. 45.

do para interponer el oportuno recurso jurisdiccional contra aquélla— podrá verse negativamente afectada la tutela judicial efectiva del sancionado. (FJ 3.º «in fine»)<sup>71</sup>. No comparto esta exégesis, en tanto en cuanto hasta que no haya un pronunciamiento jurisprudencial sobre el acto administrativo sancionador, con las necesarias garantías de imparcialidad (existente en los órganos jurisdiccionales pero no en la propia Administración, en la que se insertan los tribunales económico-administrativos), se estaría ejecutando una sanción sin la suficiente acreditación de su existencia.

Señala SOBREVALS BELLET que la sanción, aunque forma parte de la deuda tributaria, es ajena al sistema tributario, y los derechos contenidos en el artículo 24 de la CE suponen «la no firmeza de la sanción impuesta... hasta el agotamiento total de la vía administrativa, aunque podría sostenerse, también, hasta la sentencia firme de los tribunales de justicia»<sup>72</sup>. Por otro lado, PONT MESTRES apunta que «dado que la suspensión es el medio jurídico tradicional ideado para evitar daños y perjuicios irreparables susceptibles de producirse con la ejecutividad, es obvio que al resultar condicionada ésta por el derecho a la tutela judicial y por la presunción de inocencia, esa suspensión resulta jurídicamente reforzada, de suerte que ya no puede entenderse de aplicación excepcional, sino como un recurso al que debe acudir con carácter general»<sup>73</sup>. Y ESEVERRI mantiene que la sanción no es imputable hasta que no recaiga el pronunciamiento del tribunal sobre su oportunidad y contenido, por respeto a la presunción de inocencia y a la tutela judicial<sup>74</sup>.

Partiendo de estos planteamientos considero justificada constitucionalmente la no ejecución de las sanciones hasta que no se pronuncie un órgano jurisdiccional sobre el fondo del asunto. No bastaría la cuestión incidental de la suspensión o no. No sería suficiente la resolución del juez sobre la suspensión de la sanción, porque hasta que no se resuelva la cuestión principal no se conocerá la procedencia o no de la sanción<sup>75</sup>, y su ejecución contravendría la presunción de inocencia. Por tanto, *considero preciso acreditar la existencia de la sanción en sede jurisdiccional para disponer su ejecución*.

En punto a la suspensión de la deuda tributaria, ha de destacarse el giro copernicano que ha supuesto el auto del TSJ de Cataluña, de 25 de noviembre de 1996, considerando que, en vía contenciosa, es la Administración quien debe probar la existencia de algún perjuicio para condicionar la suspensión a la prestación de garantía, resolviendo que «solamente debe exigirse caución suficiente cuando se acredite que la suspensión puede producir algún daño o perjuicio a los intereses públicos», tomando en *regla general la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados*<sup>76</sup>. Otro tanto cabe decir del auto del mismo Tribunal de 28 de febrero de 1997, reiterando el anterior planteamiento según el cual es la Administración quien debe alegar la existencia de algún perjuicio para que la suspensión quede condicionada a la prestación de garantía, y ello en aplicación de los preceptos constitucionales 9.2 (obligación de los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad e igualdad sean reales y efectivas) y 24.1 (tutela judicial efectiva), y del artículo 124.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa («cuando el tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero —lo que habrá de ser probado por la Administración—, caución suficiente para responder de los mismos»)<sup>77</sup>. Finalmente, la sentencia del TSJ de Cataluña de 9 de julio de 1997 afirma que es la Administración la que tiene que provocar en el tribunal el convencimiento «de que la suspensión sin exigencia de garantía necesariamente puede afectar al interés general» (FJ 2.º)<sup>78</sup>. A ello hay que añadir que tras la aprobación de la Constitución, al integrarse las medidas cautelares previstas en la LJCA (donde se enmarca la suspensión de la ejecución del acto recurrido) en el derecho a la tutela judicial efectiva, el criterio del órgano jurisdiccional para otorgar la suspensión ha de atender no sólo a la ponderación de intereses públicos y privados en juego y al «periculum in mora» (retraso en la emisión del fallo definitivo que podría provocar daños de imposible o difícil reparación, artículo 122.2 LJCA), sino también a la doctrina del «fumus boni iuris» (aparición de buen derecho), cuyo contenido se resume en que «la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para quien tiene la razón»<sup>79</sup>. A través de estos criterios se configura «un verdadero derecho del recu-

(71) La Ley, suplemento de la Comunidad de Madrid al núm. 4488, de 26 de febrero de 1998.

(72) Cfr. SOBREVALS BELLET, J., «El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión», en AA VV (PONT MESTRES, M. et al), *La suspensión de los actos de naturaleza tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons, Madrid, 1994, pg. 218.

(73) PONT MESTRES, M. et al, *La suspensión...*, ob. cit., pg. 133.

(74) ESEVERRI, E., «La suspensión del acto de liquidación tributaria: automática o discrecional?», *TF*, núm. 45, 1994, pg. 50.

(75) Así lo entiende FUSTER ASENCIO, C., «Una breve reflexión en torno a la ejecutividad de las sanciones tributarias (A propósito de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de octubre de 1997)», *JT*, núm. 5, 1998, pg. 39.

(76) Véase *QF*, núm. 21, 1996, pg. 28 (también en *TF*, núm. 75, 1997, pgs. 52 y 53).

(77) Cfr. *QF*, núm. 8, 1997, pg. 21.

(78) Cfr. *JT* 1997, 883.

(79) Ver TRAYTIER JIMÉNEZ, J.M. y AGUADO I CUDOLÀ, V., *Derecho Administrativo Sancionador...*, ob. cit., pg. 200. También SILVA SÁNCHEZ, M.J., *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria (Doctrina jurisprudencial)*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pgs. 538 a 541.

rente a la suspensión de los efectos del acto recurrido, que no tendría más límite que el daño evidente y directo a los intereses públicos en su conjunto o al eventual daño directo y equivalente a tercero<sup>80</sup>.

La cuestión es todavía más clara en materia de sanciones: puesto que la regla general es la no ejecutividad o, en su defecto, la suspensión, habrán de probarse por la Administración los posibles perjuicios. Además, la presunción de buena fe constituye un argumento a favor del «*fumus boni iuris*» del recurrente<sup>81</sup>. Por último, hay que reseñar que en vía contenciosa no cabe imponer obstáculos que no existen en vía administrativa, por lo que, siguiendo a FALCÓN, cabe sostener la necesidad de que también en sede jurisdiccional se acuerde la suspensión sin garantías de las sanciones tributarias, al menos como regla general, pues no hay razón alguna para que en dicha sede se exijan garantías que no existen en la vía administrativa previa<sup>82</sup>.

Concluyendo este trabajo, hay que apuntar que la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa —que entró en vigor el 13 de diciembre de 1998— contiene algunas novedades en esta materia que conviene reseñar. Se suprime la mención expresa a que la interposición del recurso no interrumpirá la ejecutividad del acto administrativo (artículo 122.1 de la Ley de 1956) y a la exigencia por el tribunal que acuerde la suspensión de caución suficiente si pudiera resultar un daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero (artículo 124.1 Ley de 1956). El artículo 130 de la Ley dispone: «Prevía 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». La ponderación de los intereses en conflicto ya se incluía en la regulación anterior, pero se sustituye la referencia a que la suspensión ocasione daños o perjuicios de imposible o difícil reparación para proceder a la suspensión (artículo 122.2 de la Ley de 1956) por la mención a que *la ejecución del acto o la aplicación*

*de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso*. Entiendo que con ello puede ser más sencillo conseguir la suspensión de la ejecución al no tener que acreditar que su denegación provocaría un daño de imposible o difícil reparación. De otra parte no se establece directamente que el tribunal que acuerde la suspensión *exigirá caución* (en caso de daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero), sino que para evitar o paliar perjuicios de cualquier naturaleza *podrá exigirse la presentación de caución o garantía*. Con ello se flexibiliza la necesidad de otorgar garantía<sup>83</sup>. Si esto es así en relación a todos los actos administrativos, con mayor motivo habrá de otorgarse la suspensión como regla general cuando tengan contenido sancionador.

Por todo lo anterior, «de lege ferenda» se propone que las sanciones tributarias se declaren no ejecutivas o, al menos, se suspenda su ejecución sin exigir garantías hasta que no se pronuncie un órgano jurisdiccional sobre las mismas, salvo en casos excepcionales. La separación de expedientes prevista en el artículo 34 de la LDGC debe propiciar un tratamiento distinto según se trate del de comprobación e investigación o del de imposición de sanciones.

## VI. Conclusiones

Primera. Los principios constitucionales que subyacen en la suspensión de la ejecutividad de las sanciones, la tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia, no son normas procesales, sino auténtico contenido sustantivo que se proyecta sobre la aplicación por órganos administrativos y judiciales de tales derechos fundamentales.

Segunda. El artículo 35 de la LDGC dispone, en concordancia con la presunción de buena fe del artículo 33, la *suspensión automática sin necesidad de garantía de la ejecución de las sanciones* tributarias, por la presentación en tiempo y forma del oportuno recurso o reclamación administrativa y *sin que puedan ejecutar-*

(80) Cfr. COSCULLUELA MONTANER, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 8.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, pg. 538.

(81) Aunque este principio no se ha recogido expresamente en la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sí se prevé en el Anteproyecto de LEC (Boletín de información del Ministerio de Justicia de 26 de diciembre de 1997), cuyo artículo 727 menciona la «aparición de buen derecho», de aplicación supletoria conforme a la disposición final primera de aquella ley.

(82) Véase FALCÓN Y TELA, R., «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *QF*, núm. 6, 1998, pg. 6. Menciona este autor otro argumento para la no ejecución de las sanciones si se recurre en vía contenciosa: la integración analógica del principio que «para las liquidaciones suspendidas con garantía» sienta el artículo 30.1, al que anteriormente se hizo referencia. También FUSTER propugna la necesidad de crear una norma gemela a la LDGC en vía jurisdiccional, para que el principio de suspensión de la ejecutividad despliegue todos sus efectos. Cfr. FUSTER ASENCIO, C., *Una breve reflexión...*, *ob. cit.*, pg. 41.

(83) En el Proyecto de Ley publicado en el BOCG del Congreso de los Diputados (18-6-1997) se decía que la adopción de medidas cautelares podrá adoptarse cuando existan *dudas razonables sobre la legalidad de la actividad administrativa*, fundándose en una ponderación suficientemente motivada de todos los intereses en conflicto (artículo 124.2), y que cuando de la suspensión pudieran derivarse perjuicios directamente cuantificables sólo podía acordarse previa prestación de caución suficiente para responder de aquéllos. La redacción definitiva permite atisbar una flexibilización en los criterios fijados para la concesión de la suspensión.

*se hasta que sean firmes en vía administrativa*, lo que supone un avance frente al anterior artículo 81.3 de la LGT que establecía, como regla general, la no suspensión.

Tercera. Sin embargo, se observa un retroceso respecto de la normativa administrativa (artículo 138.3 Ley 30/1992) que establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. En aplicación de la presunción de inocencia las sanciones no son ejecutables hasta que no sean firmes, por lo que no debería hablarse de «suspensión de la ejecución de las sanciones», puesto que no se puede suspender la ejecución de algo que no existe, sino de «no ejecutividad o inexecutividad de las sanciones».

Cuarta. Ello impediría la aplicación de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión. Además, estos intereses tienen como función resarcir por el retraso en el pago de la obligación tributaria principal, por lo que no procede girarlos sobre unas sanciones que no responden al deber de contribuir.

sino a la represión de un comportamiento antijurídico. En todo caso, atendida la función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sólo deberían girarse intereses desde la firmeza en vía administrativa.

Quinta. Cuanto menos, hay que sostener la suspensión sin garantías de la ejecución de las sanciones —salvo circunstancias excepcionales— también en vía contenciosa por tres motivos. Primero, porque no hay razón para exigir en esta vía garantías que no se piden en la fase administrativa previa. Segundo, por respeto al derecho a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, que requieren que un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la existencia de la sanción para poder ejecutarla, no bastando una pieza incidental sobre su suspensión que no tenga en consideración todos los datos. Tercero, en aplicación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al no establecer como regla general la exigencia de caución suficiente cuando se acuerde la suspensión y flexibilizar el criterio para su concesión.