

CONFLICTOS PROCESALES EN LA SUSPENSION DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

RAFAEL LLORENS SELLES
ABOGADO
MIEMBRO DE A.E.D.A.F.

Tabla de contenido

Introducción	3
De la disparidad de criterios acerca de la prestación de garantías en el orden contencioso administrativo respecto de las sanciones tributarias.	5
La suspensión de las sanciones exigidas en vía ejecutiva de apremio. Su garantía.	19
Otros conflictos relativos a la suspensión. Exigencias ilegales en los acuerdos de suspensión dictados por la Dependencia de Recaudación.....	21

Introducción

La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado y la incertidumbre que rodeaba a este trámite en el tránsito de la vía económico administrativa a la posterior contenciosa acarreó no pocos problemas debido a lo mal resuelto que se hallaba en la normativa vigente antes de la promulgación del R.D. 391/1996, de 1 de Marzo, regulador de las reclamaciones económico administrativas.

En él se consagró, como principio general, el mantenimiento de la suspensión operada en la vía administrativa previa hasta tanto el órgano jurisdiccional se pronunciase sobre la misma.

Hasta la entrada en vigor del referido texto reglamentario el conflicto estaba perfectamente delimitado y era consecuencia directa de la distinta naturaleza de la suspensión de la ejecución del acto impugnado según donde se instase: Automática en la vía económico administrativa y discrecional en la contencioso administrativo (que lo sigue siendo).

Las sucesivas reformas de la década de los 90 y la vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003) dejaron el conflicto resuelto acabando así con la problemática que surgía al levantarse la suspensión con el fin de la vía económico administrativa, que abocaba a la exigencia de la liquidación recurrida en vía de apremio mientras se tramitaba la suspensión ante el órgano jurisdiccional. Ello forzó, para evitar tan insólitas situaciones, que por parte de los órganos jurisdiccionales se sentasen pautas para resolver este conflicto, carentes del fundamento concreto necesario, pero que sin duda resolvieron no pocos despropósitos.

Así merece ser recordada la tesis sostenida por el Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (entonces Excma. Audiencia Territorial de Barcelona) Sr. Aragónés Beltrán, quien aducía que la suspensión concedida por el órgano jurisdiccional se entendía retrotraída al momento del levantamiento de la suspensión tras el agotamiento de la vía administrativa, de suerte que esta suspensión así otorgada extinguía el eventual procedimiento ejecutivo que se hubiera podido iniciar.

Una vez solucionado este aspecto, tras la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de Febrero) la interpretación que de su artículo 35 se hizo dió lugar a no pocas controversias, pendientes (por lo que se ve) todavía de una solución unívoca para este problema. Ciertamente, y constituye el núcleo principal de nuestra reflexión, la posición actual difícilmente sería entendida por los ciudadanos en general. Ello nos obliga a extraer conclusiones.

Es de esperar que la posición de los contribuyentes no salga peor parada tras la reflexión que aquí proponemos.

Y por último, aunque de forma tangencial hemos estudiado el tratamiento, en orden a la suspensión de su ejecución, de las sanciones exigidas subitamente en vía ejecutiva de apremio (sin mediar notificación debida en periodo voluntario) proponiendo a la vez soluciones para remediar el injusto tratamiento que, sin miramiento alguno, le depara la A.E.A.T. a este problema. Finalizando, además, con una observación acerca de las "**exigencias ilegales**" contenidas en los acuerdos de suspensión dictados por las Dependencias de Recaudación en los expedientes tramitados con garantía distinta al aval bancario o asimilados.

De la disparidad de criterios acerca de la prestación de garantías en el orden contencioso administrativo respecto de las sanciones tributarias.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía administrativa es una cuestión, dentro del procedimiento, de capital importancia con independencia del resultado del proceso. Las razones son más que obvias y vamos a orillar de cuáles se trata, sobre todo atendiendo al auditorio al que nos dirigimos. No vamos a repetirnos en lo sobradamente sabido.

No obstante, no está de más recordar que su tratamiento normativo ha ido perfeccionándose, hasta el momento actual. Hemos utilizado el término perfeccionándose deliberadamente, pues ha sido un proceso impulsado, sin duda, por la práctica profesional diaria. Paso a pasa, golpe a golpe, si se nos permite la licencia.

Si ponemos en contraste la respectiva normativa vigente con las distintas fases temporales que ha venido a cubrir, la evolución es más que tangible.

Por no remontarnos al antiguo Reglamento de 1959 de las reclamaciones económico administrativas, en el de 1981 (R.D. 1999/1981, de 20 de Agosto) se instauró la suspensión automática, siempre y cuando se aportase aval solidario de una entidad bancaria o caja de ahorros (artículo 81,4) Este Reglamento fue sustituido por el texto traído por el R.D. 391/1996, de 1 de Marzo, que a partir de su entrada en vigor el 1 de Junio de 1996 impuso un gran avance en dos sentidos. Por un lado, ampliaba las garantías a ofrecer, no ciñéndolas a la bancaria; así lo previno su artículo 76, lo que se vino a conocer, en palabras del proyecto, como suspensión excepcional, en contraposición a la automática prevista y regulada en el artículo 75 precedente.

Pero por otro lado, y a nuestro modo de ver, lo importante es (en cuanto que acababa con un sinfín de inexplicables incertidumbres) que este nuevo Reglamento reforzó la seguridad jurídica del recurrente por medio de la "**imprescindible**" prevención del artículo 74, 11, que introdujo el mantenimiento de la suspensión obtenida en vía administrativa, siempre que se interpusiera ulterior recurso contencioso, hasta que el órgano jurisdiccional se pronunciara acerca de la suspensión y ello se hubiera comunicado previamente al órgano exactor. Acabó con no pocos problemas, y bien que lo sabemos, algo tan sencillo y necesario. De una necesidad PALMARIA.

Status quo que se mantiene, en idénticos términos, tras la promulgación de la Ley 58//2003, de 17 de Diciembre; véase artículo 233, 8 de este cuerpo legal, como los preceptos que lo desarrollan en el R.D. 520/2005, de 13 de Mayo.

De esta forma y modo (aseguramiento del mantenimiento de la suspensión en el acceso al contencioso y su conciliación con la normativa reguladora de la Ley de la jurisdicción) quedó pacificado el tratamiento de un trámite conflictivo por una inexplicable ausencia normativa adecuada a las necesidades del proceso y de las mínimas garantías del que por él se adentraba.

Una vez realizada esta consideración previa nos vamos a acercar a una de las cuestiones sobre las que pretendemos incidir, con objeto de abrir un fructífero debate, si bien se verá afectado por los imperativos del tiempo que inexorablemente nos condicionan.

Nos estamos refiriendo a la suspensión de la ejecución de las sanciones, en vía administrativa y, sobre todo, en la posterior contencioso administrativa.

El origen de la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias sin prestación de garantías, trae su origen en el artículo 35

de la Ley 1/1998. Que tiene su refrendo en la normativa actualmente vigente en el artículo 233, 1 en relación con el artículo 212, 3 de la Ley General Tributaria, en tanto a la misma acción (**interposición en plazo de un recurso frente a una sanción**) se le depara idéntica consecuencia: **Suspensión automática hasta tanto sean firmes en vía administrativa**. En principio hasta tanto se agote ésta. Ello no podía, por otro lado, resolverse de otra manera, a fuerza de ser coherentes, pues en cierta medida lo imponía y exigía el artículo 138, 3 de la Ley 30/1992, que es supletoriamente aplicable (artículo 7, 2 de la actual Ley General Tributaria como en el artículo 9, 2 de la Ley 230/1963).

Llegados a este punto no está de más hacer una precisión (que no es nuestra) sino de alguien aquí presente y miembro que fue el Primer Consejo de Defensa del Contribuyente (qué diferencia de aquél a los posteriores, sobre todo por la irreparable y prematura ausencia de algunos de sus miembros). Me refiero a la palabra ejecución, cuando debiera ser ejecutividad. Mal que bien podía suspenderse la ejecución de algo, que sobre todo no se podía ejecutar (en base O con referencia al artículo 138, 3 de la Ley General Tributaria precitado). Así se convino, pero lamentablemente el texto se promulgó en los términos antedichos: con mención a la suspensión de la ejecución del acto y no de su ejecutividad.

La razón no fue otra que el interés económico del Ministerio de Hacienda. Detrás de ello no estaba sino la pretensión de cobrar intereses de demora por la sanción suspendida. Tanto es así que la propia Administración se delató. En efecto, a la primera ocasión que tuvo y dentro de una norma que pretendía otro fin (R.D. 1930/1998, de 11 de Septiembre) introdujo un precepto, inconexo con su entorno y con este objetivo. Así véase el artículo 37 de este R.D. donde después de calificar a la sanción como "**deuda**" (artículo 37, 1), en su punto 3 establece expresamente el devengo de intereses respecto de las sanciones suspendidas.

Nos hemos separado un tanto de nuestro objetivo, pues sentimos la necesidad de recordar el principio constitucional del artículo 103, 1 servicio de la Administración a los intereses generales con objetividad, que se repite en el artículo 3, 1 de la Ley 30/1992; principios que por lo que parece no resultan de interés para la A.E.A.T., quien actúa como si estuviesen derogados ó ajenos a su actuar diario. Le mueve a la A.E.A.T. el principio "**profisco**" y el ejemplo traído (cabrían muchos) es buena muestra de ello.

Siguiendo con la línea argumental que nos proponíamos, tanto el artículo 35 de la Ley 1/1998, como el artículo 211, 3 propician un debate, que se mantiene y se inició con los primeros días de la vigencia de la Ley 1/1998. Que sigue latente y que necesita de una urgente reordenación.

Como profesional, y así comparezco, puedo entender todas las posiciones; es más, todas las veo fundadas; unas más que otras. A algunas me cuesta verles el fundamento, y me acerco e identifico con otras. Y no por interés propio profesional; sino por convencimiento.

Ahora bien, como ciudadano, me asusta. De asistir alguien ajeno a este debate definiría la situación como estafalaria. En otras palabras, de no creer. De ahí que entiendo una responsabilidad llamar la atención sobre este aspecto: El dispar tratamiento que se le depara a la suspensión de la ejecución de las sanciones en el orden jurisdiccional.

De una lectura simplista del precepto origen del debate (artículo 35 Ley 1998 - artículo 233, 1 Ley General Tributaria) la cuestión se resuelve de inmediato: La suspensión es automática durante la tramitación administrativa previa al contencioso; suspensión que queda en entredicho una vez se inicia el transito jurisdiccional, debiéndose resolver por la Sala correspondiente, en conciliación con su

propia normativa (artículo 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de Julio).

Y en base a esta normativa la respuesta es más que dispar. Por remontarnos al principio del debate lo hacemos (si se nos permite la inmodestia de citarnos a nosotros mismos) desde la óptica del primer Auto que se dictó sobre el particular en un recurso en que fuimos parte actora. Se seguía ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, el recurso nº 329/1997.

En la correspondiente pieza separada abierta al efecto se solicitó a la Sala la suspensión; ésta por Auto de 26/03/1998 (llevaba apenas cinco días en vigor la Ley 1/1998, y su artículo 35) accedió a la suspensión, si bien supeditada a la prestación de fianza o que se acreditase la vigencia de la prestada en vía administrativa para la posterior fase jurisdiccional. Este Auto fue recurrido en súplica, argumentando la vigencia YA del artículo 35 de la Ley 1/1998, y la respuesta fue la postulada y que cabía presumir. Se decretó la suspensión de la sanción fin fianza. A nuestro modo de ver impecable.

En dicho Auto se puso en contraste la Ley de lo Contencioso entonces vigente (de 1957) y su régimen sobre la suspensión (artículo 122 y siguientes) respecto de los cambios operados en la suspensión en vía administrativa. Y tras destacar el cambio traído por la Administración en la tramitación de las reclamaciones respecto de la cuota ante sus órganos (suspensión automática en base al artículo 22, 1 del R.D. L. 2975/1980 y R.D. 9499/1981, artículo 81) entendió y concluyó que si la propia Administración se ha impuesto ese deber de suspensión automática, ello le obligaba a adoptarlo también en vía jurisdiccional. De ahí que se impusiera la suspensión si la deuda se garantizaba.

Pues bien, sentado este razonamiento, el Auto se lo planteó, en idénticos términos, en relación con las sanciones y el recurso de

súplica fue estimado por Auto de 18 de Junio de 1998, estableciendo el criterio de la suspensión automática de la sanción diciendo:

" Aunque el artículo 35 L.D.G.C. no va dirigida a los Tribunales, sino que al igual que el artículo 81 del anterior Reglamento de 1981 se dirigía a los órganos económico administrativos, de nuevo resultaría aquí de aplicación la doctrina del Alto Tribunal antes aludida para evitar, así la contradicción que de otro modo supondría que la propia Administración Tributaria debiera suspender en todo caso la "ejecutividad" de los actos tributarios de contenido sancionados sin exigencia de garantía alguna, mientras que en vía jurisdiccional dicha suspensión solo pudiera acordarse mediante garantía suficiente del abono del importe de la correspondiente sanción tributaria".

La posición la entendemos irreprochablemente construida; desde el razonamiento jurídico y desde la pura lógica (que no debe desdeñarse). Y además de las consecuencias que comporta.

En el mismo sentido y dirección, se pronunciaba la Sala de lo Contencioso de la Comunidad Valenciana; desde siempre; desde el primer momento con iguales o parecido argumentos.

En tal sentido, resulta más que elocuente y significativo el Auto de 16 de Marzo de 2005, recaído en la pieza de suspensión abierta en el recurso nº 2408/2004, tramitado en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso de Valencia del que fue Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Baeza Díaz-Portales

"PRIMERO: La circunstancia de que la suspensión solicitada venga referida a una sanción altera los criterios generalmente admitidos en materia de medidas cautelares por la doctrina jurisprudencial, y no para imponer un mayor rigor a la hora de su otorgamiento, sino -antes al contrario- para hacer recepción en el ámbito jurisdiccional de preceptos como el artículo 161.2 de la LGT'03 -paralelo al del artículo 138.3 de la Ley 30/92-, pues, aun cuando tales normas legales

ofrecen una intencionalidad reguladora específica del procedimiento de revisión administrativa ("hasta que sean firmes en vía administrativa"), no deja de ser el mismo el fundamento en que la suspensión se basa en uno y otro caso, y no se encontraría fácil argumento para discriminar en este punto el régimen cautelar de las sanciones tributarias de tipo pecuniario según que la impugnación se encuentre en fase económico-administrativa o jurisdiccional, cuando menos si la administración demandada no hace ejercicio de la posibilidad de justificar los perjuicios a que se refiere el art. 133.1 LJ.

A mayor abundamiento, y como argumento definitivo, tenemos que la doctrina jurisprudencial (véanse, entre otras, las SSTs de fechas 4.2.2002 - Pte: Pujalte Clariana-, 23.2.2002 -Pte: Ruanet Moscardó- y 29.1.03), en interpretación del precedente art. 35 de la Ley 1/98 (precepto este que, si bien ha sido derogado por la LGT'03, su contenido ha sido reproducido por la misma en su art. 161.2), ha venido a sentar que, en materia de sanciones, debe otorgarse la suspensión sin necesidad de prestar caución de tipo alguno.

SEGUNDO.- No se aprecian méritos que determinen, ex art. 139 LJ, un especial pronunciamiento sobre las costas derivadas de la tramitación de la presente pieza de suspensión.

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA otorgar la suspensión solicitada por la parte recurrente; y comunicar la suspensión acordada a los efectos oportunos a la administración demandada. Sin hacer expreso pronunciamiento de las costas derivadas de la presente pieza de suspensión."

Y, a mayor abundamiento, se refuerza el criterio tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, mereciendo destacarse el Auto de 7 de Abril de 2005 de la Sección Primera, significando el Auto que la suspensión de la ejecución de las sanciones operará en el ámbito jurisdiccional (tratándose de sanciones dice) sin necesidad de aportar causación MAS TODAVÍA BAJO EL AMBITO DE LA LEY 58/2003.

Posición matizada por la Sección Tercera de la Sala, pero con idéntica conclusión.

Así, más cercano en el tiempo véase el Auto del que fue Ponente el Ilmo. Sr. Lorente Almiñana de 9 de Noviembre de 2009, que se reproduce en su razonamiento en otros tantos (por citar el último conocido y notificado el de 5 de Abril de 2011, de otro Ponente, Sr. Manglano Sada).

En estos Autos se alude al artículo 233, 1 de la Ley General Tributaria y los pone en conexión con el artículo 212, 3 interpretándolos de acuerdo con la sentencia del Pleno de la Sala del Tribunal Supremo de 07-03-2005 (tuvo tres votos particulares). Sentencia que por lo que ahora interesa y a modo de conclusión ha venido a afirmar y definir que la expresión legal "**hasta ser firmes en vía administrativa**" sólo cabe interpretarse o bien como hasta que hayan causado estado en dicha vía (y ya no quepa recurso administrativo o económico administrativo alguno) o bien como máximo "**hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión, que concedida anteriormente, es instada ex novo, o reiterada en la vía jurisdiccional**".

Y admitido lo anterior, en estos últimos Autos se consolida el criterio prosuspensión de la sanción sin prestación de fianza, haciendo la salvedad de que no deba generalizarse a todos los supuestos indiscriminadamente, sino en base a una ponderación de cada caso y en atención a tres tipos de razones:

1) No se aprecia en el presente supuesto un interés público o general de especial relevancia que justifique que la suspensión sea decretada previa prestación de caución u otro tipo de garantía; pues, dado que el caso no presenta especiales circunstancias a los efectos que ahora interesan, debe tenerse en cuenta que la finalidad de la prestación de caución es la de asegurar el cobro de la sanción para el

caso de una posterior insolvencia, siendo que el interés público implicado en los supuesto de sanciones pecuniarias no es, en puridad, el recaudatorio.

2) Aún cuando es cierto que ni el principio de culpabilidad ni el de presunción de inocencia (principios del Derecho Penal de aplicación --con matices-- al Derecho Administrativo Sancionador) se oponen al de la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores (como ya tiene declarado tanto el T.C. como el T.S.), parece, empero, más acorde con tales principios (ante la ausencia, como antes se dijo, de otras circunstancias concurrentes en nuestro caso que pudieran justificar otra decisión) no proceder a la ejecución de la sanción, o --mejormente-- a la obligación de proceder a su afianzamiento, en tanto no se dicte la resolución final en esta fase jurisdiccional, y, por tanto, pueda ya considerarse firme la sanción impuesta.

3) Finalmente, y aunque ello no sea un argumento definitivo (sobre todo en atención a la interpretación jurisprudencial antes comentada, sí podemos considerar coadyuvante a las consideraciones previamente expuestas el hecho de que, ante la susodicha falta de otro tipo de circunstancias adicionales en el caso, resultaría que, suspendida la ejecución de la sanción en la previa vía administrativa y económico-administrativa, vendríamos a hacer de peor condición al recurrente en esta fase jurisdiccional que en aquéllas, como si la discusión en esta vía judicial fuera, no sólo cualitativamente distinta de la mantenida ante los órganos económico-administrativos, sino, por ende, merecedora de una menor protección para el administrado".

Entendemos esta posición sobradamente argumentada y que compartimos en toda su plenitud, tanto en el fondo (decisión) como en el razonamiento que la sustenta. En definitiva que vistos los términos del debate planteado, la solución parecería deber ser unívoca. En la misma dirección, se viene pronunciando la Sala de lo Contencioso de Barcelona, que llega a idéntica conclusión.

No obstante, no ocurre así en todas partes. Así la Sala de lo Contencioso de Albacete, sostiene criterio distinto y de manera uniforme Auto de 22 de Julio de 2004 y 13 de Diciembre de 2006, entre otros.

En ambos Autos, en su Fundamento Tercero, en términos idénticos, se dice que la suspensión debe concederse o no previo el contraste de las circunstancias concurrente, entre las que cita **el grado de ostentabilidad o grosería de la antijuridicidad del acto recurrido**; por la apariencia razonable del de buen derecho en base a un juicio de probabilidad; por la modulación operativa, DICE, el fin del principio de la carga de la prueba.

Citas y referencias que parecen en cierta medida contradictorias, pues vistos los parámetros a los que había que utilizar de referencia (presunción de buen derecho ---- entidad del acto impugnado) no deja de ser incoherente con lo dicho exigir fianza para obtener la suspensión y, a posteriori, dictarse una sentencia absolutamente estimatoria (en ambos casos).

Ciertamente no es para quejarse. Lo preferimos a obtener la suspensión sin fianza y que la sentencia fuese desestimatoria; pero en cualquier caso y en el marco de este debate, resultan posiciones incoherentes con los propios argumentos en que se dice basar.

Por otro lado, significar que no se alude ni parece que cuente la sentencia del Pleno de 7 de Marzo de 2005 de la Sección Tercera del Tribunal Supremo, antes citada, pese a que la menciona el Abogado del Estado en su escrito de oposición a la suspensión, si bien interpretándola de manera opuesta a como lo hace el Tribunal de Valencia.

En la misma línea, pero con circunstancias que no pueden sino sorprender, nos encontramos con un reciente Auto de 9 de Junio

de 2010, del Juzgado nº 3 de lo Contencioso de Alicante, que deniega la suspensión de la ejecución de una sanción al amparo, ente otros razonamientos y en base a la doctrina de la Sala de lo Contencioso de Valencia. Insólito.

Más nos sorprende la posición del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Así en el Auto de 29 de Junio de 2010 apunta un cambio de criterio, para seguir, dice, la doctrina del Tribunal Supremo de 5-10-2004, pues hasta ahora venía asumiendo el criterio de las sentencias del Tribunal Supremo de 18-09-2001 y 04-02-2002 (parece prosuspensión sin garantía); concluyendo que podrá acordarse la suspensión, siendo necesario en este supuesto la prestación de garantía, para cubrir el importe de la deuda, materializado en aval de Banco o entidad financiera, depósito de dinero o valores públicos en la Caja de Depósitos.

Auto que, con independencia de la solución adoptada merece sus matices pues ni se plantea lo acordado por la sentencia del Pleno de 07-03-2005 ni siquiera debate y resuelve; y además habla de deuda cuando no lo es; y restringe las garantías a las bancarias o a las testimoniales o prehistóricas como el depósito de dinero o valores públicos, haciendo de peor condición a la sanción que a la propia deuda tributaria en orden a obtener la suspensión. Creemos que (esta redacción) debe ser una resolución aislada y estas imprecisiones fruto de la precipitación.

En cualquier caso, con independencia de estos detalles, lo que cuenta es el criterio o decisión final adoptada: Contraria a la suspensión, y abandonando la posición mantenida en sentido contrario con anterioridad.

En definitiva, que la suspensión de las sanciones en vía contenciosa dispone de unos contornos no muy definidos; con variados y distintas soluciones allá según donde se encuentre residenciado el

recurso. Es más, todos los autos se remiten al Tribunal Supremo y las conclusiones son dispares como se acaba de ver.

Ello crea una confusión y un descontento nada deseables, y que habrá que resolver; todo ello, en el bien entendido que en las actuales circunstancias exigir caución para las sanciones es poco menos que un imposible y podría hacer perder el recurso su finalidad (artículo 130, 1 de la Ley Jurisdiccional).

En efecto, llegar a conclusión distinta equivale que la Sala de lo Contencioso se ponga de espaldas a la realidad; forzando a garantizar sanciones que conllevarían, sin duda, en muchos casos, a consecuencias irreparables, extramuros del proceso, propiciando procesos concursales o de insolvencia definitiva por mor de interpretaciones que bien pudieran ser no del todo acertadas como muestra lo dividido del criterio.

Llegados a este punto hemos de señalar que ha habido precedentes en nuestra legislación. En el artículo 81, 4 de la Ley 230/1963, tras la reforma de la Ley 25/1995, se estableció que en todo caso procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios o de empleo. Se entenderá como sustancial cuando la sanción exceda del 15 por cien del patrimonio o fondos propios del sujeto pasivo.

Estos antecedentes concilian con el artículo 130 de la Ley Jurisdiccional y abonan en pro de la adopción de la suspensión sin garantía al margen de lo antedicho.

Una vez descrito el escenario que se crea como consecuencia del posicionamiento que se adopte en relación con la exigencia de garantías, en orden a la suspensión de la ejecución de las sanciones en

el ámbito jurisdiccional, este escenario puede enrarecerse más, todavía, en determinados casos concretos.

Nos referimos a la decisión a adoptar, en los supuestos de derivación de responsabilidad, cuando ésta proviene de casos que traigan su causa en la participación de un responsable de una infracción cometida por el sujeto pasivo o deudor principal (principalmente los supuestos previstos en los artículos 42, 1, a) y 43, 1, a) de la vigente L.G.T.'03).

Concretamente, nos enfrentamos al caso en que es objeto de derivación al responsable tanto la deuda tributaria como la sanción. La A.E.A.T., en base a la promulgación de la nueva Ley General Tributaria, y a la consideración de la responsabilidad objeto de exigencia al responsable como un "**tertium genus**" distinto tanto de la cuota ó deuda tributaria propiamente dicha como de la sanción, entendió y exigió (para obtener la suspensión de la suma exigida al responsable) que ambos componentes (deuda y sanción) debían ser objeto de afianzamiento, lo que provocó no pocos desconciertos. En definitiva, ello suponía, respecto de las sanciones, hacer de peor condición al responsable subsidiario que al propio infractor u obligado principal.

Y esta situación de desconcierto se prolongó durante casi dos años, si bien todo hay que decirlo, por la misma razón que se adoptó el criterio antedicho éste se modificó hacia lo coherente: Que las sanciones o la parte de responsabilidad proveniente de las sanciones no se tuviese que garantizar para quedar suspendidas de ejecución.

Pues bien, recientemente, muy recientemente, el escenario se ha vuelto a modificar. Y desde el punto de vista del contribuyente, para bien. Para que el tránsito procesal se haga más llevadero. Así se desprende de dos Autos, dictados por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad

Valenciana, de 26 de Octubre y 14 de Diciembre de 2010, recaídos en los recursos, respectivamente 1.293 y 1.292 de 2010.

En ambos se adopta la decisión de que en los procedimientos de derivación de responsabilidad, en los casos de participación del responsable en la infracción, no se requerirá para la suspensión de la ejecución garantía alguna no sólo de la parte correspondiente a la sanción, sino también respecto de la deuda tributaria cuya derivación trae igualmente su causa en la participación del presunto responsable en la infracción del deudor principal.

Y para ello se basa en la sentencia del Tribunal Supremo, de 10-12-08 que sostiene que

"La derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida [.....] Si todo ello es así, no cabe diferenciar a efectos de la suspensión [.....] entre sanción y cuota, ya que ambos conceptos deben seguir la misma suerte, pues si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en estos casos, la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo"

Las consecuencias a nadie se le ocultan, si se sigue el criterio que sobre las sanciones y su suspensión sin prestación de garantías se viene adoptando, en la mayoría de los casos, por la Sala de Valencia con arreglo al criterio antes desgranado. Consecuencias, realmente distintas, si el criterio por el contrario, como ocurre en los casos de Castilla La Mancha y Madrid, a los que también nos hemos referido. Esto viene a ahondar las diferencias a las que antes hacíamos mención.

La suspensión de las sanciones exigidas en vía ejecutiva de apremio. Su garantía.

Otro problema relacionado con la suspensión de las sanciones y las garantías a ofrecer, se manifiesta, aunque con contornos distintos, cuando las sanciones se exigen en vía ejecutiva de apremio y el procedimiento ejecutivo trae su origen en una hipotética falta de notificación de la sanción en vía voluntaria.

La A.E.A.T, olvidando cualquier otra consideración (artículo 103, 1 de la Constitución Española y artículo 3 de la Ley 30/1992), amparándose exclusivamente en el principio "**PROFISCO**" se posiciona "**en todo caso**" y sin atender a circunstancia alguna (por evidente que sea) en exigir fianza para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones de este modo puestas de relieve. Es decir, exigidas por el procedimiento ejecutivo de apremio.

Se ampara en el artículo 212, 3 al decir que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación ante una sanción producirá automáticamente su suspensión, **EN PERIODO VOLUNTARIO**, sin la aportación de garantías. Mención al periodo voluntario que no se contenía en el artículo 35 de la Ley 1/1998, que éste 211,3 viene a sustituir.

Entendemos que esta posición debiera rechazarse, pues las consecuencias (tener que avalar la sanción) se extraen de una cuestión pendiente todavía de dilucidar (si se produjo o no la notificación). En efecto, sabido es que el acto administrativo despliega sus efectos desde su completa notificación al interesado. Pues bien, resulta de difícil digestión que el ciudadano en general, contribuyente en particular, teniendo el derecho a que se le notifiquen todos los actos que le afectan, se le vulnere o niegue este derecho (por negligencia de la propia Administración) y como consecuencia de este déficit de funcionamiento adecuado de la Administración no sólo se le hurte un derecho, sino además le depare un tratamiento más perjudicial que

aquél a quienes se le respetaban todos sus derechos, pudiendo reaccionar en tiempo debido. No vamos a traer aquí la doctrina, asentada en los Tribunales sobre las notificaciones defectuosas y sus consecuencias; en especial en relación con la indefensión que generan; pero evidentemente la suspensión de la ejecución de las sanciones exigidas dentro del procedimiento ejecutivo de apremio debiera de resolverse (a la hora de exigir garantías) a la luz de cada caso concreto y tras la debida ponderación de las circunstancias concurrentes. Lo contrario supondrá, en muchos casos, beneficiar al infractor procedimental, con menoscabo de los derechos del perjudicado. En pocas palabras, primarían los intereses de quien la norma vulnera.

En este sentido merece ser citado el Auto de la Sala de lo Contencioso de nuestro Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 28 de Abril de 2005, recaído en autos del recurso nº 169/2005, Ponente Sr. Altarriba. En él tras el debido análisis y contraste de las circunstancias concurrentes en el caso, vistos los motivos de impugnación aducidos y la apariencia de buen derecho se acordó otorgar la tutela cautelar a quien la merecía y denegársela a quien de ella carezca. Optándose, de tal suerte por la suspensión solicitada, sin prestación de fianza alguna.

Siendo esto relevante, a nadie se le oculta que hasta conseguir el auxilio jurisdiccional se requiere previamente el tránsito por la fase administrativa previa. Ello equivale a, en la práctica, la demora en exceso de esta posibilidad, cuando no su evaporación.

Pues bien, de velar la Administración, la A.E.AT. en este caso, por el interés general con criterios de objetividad, bien poco le costaría otorgar al contribuyente esta garantía. Este derecho del que legítimamente resulta acreedor y merecedor el contribuyente. No entendiéndose, por contra, la negativa. Por dos razones.

En primer lugar, porque bien poco le cuesta, procedimentalmente, y, en segundo, porque el acceder a esta suspensión en absoluto menoscaba los intereses recaudatorios. Tenemos ejemplos y antecedentes.

En efecto, ello nos conduce al artículo 245, 1 de la Ley General Tributaria, donde se regula el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales de lo económico administrativo. Y entre las causas habilitantes de este procedimiento se halla en el apartado "C)" la de alegar exclusivamente la falta de notificación. Así las cosas, bien poco costaría pronunciarse o formarse un juicio sobre si la notificación en periodo voluntario ha tenido lugar y, entre tanto, conceder una suspensión cautelar como ocurre en los supuestos de comprobación de valores cuando se ejerce el derecho a la reserva de tasación como prevee el artículo 120, del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Posibilidad a la que por otra parte cabría acogerse en base a la prevención contenida en el artículo 233, 5 de la Ley General Tributaria, aunque no estemos propiamente ante error de hecho.

En cualquier caso, y para concluir, visto los intereses en conflicto, deberá prevalecer el derecho del ciudadano - contribuyente a ser notificado de los actos que le afectan; derecho que se refuerza o debiera (por lo menos) cuando se trata de sanciones y poder reaccionar frente a ella con el ejercicio de la plenitud de sus derechos.

Otros conflictos relativos a la suspensión. Exigencias ilegales en los acuerdos de suspensión dictados por la Dependencia de Recaudación.

En otra parte de nuestra intervención hemos adelantado el avance que supuso la promulgación del R.D. 391/1996, de 1 de Marzo, regulador del procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, en cuanto a la suspensión, pues en sus artículos 75 y 76 reguló dos tipos de procedimientos conducentes a la suspensión. La

automática, del artículo 75 (heredera de la formula regulada en el artículo 81 del anterior Reglamento) que se obtenía con la prestación de aval bancario o similar; y la, en palabras del proyecto, excepcional, regulada en su artículo 76 y que se tramitaba en base al ofrecimiento de garantías distintas al aval solidario de Banco o Caja de Ahorros.

Este esquema básico se mantuvo tras la promulgación y entrada en vigor de la Ley 58/2003, con pequeñas mejoras de matiz, si bien con una diferencia: La tramitación de la suspensión con garantías distintas al aval bancario, antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, se seguía ante el propio Tribunal Económico Administrativo que conocía de la propia reclamación; si bien en una Sala de Suspensiones creada "**ad hoc**" en el propio Tribunal Económico Administrativo Regional.

Por contra, este tipo de solicitudes de suspensión, tras la vigencia de la Ley General Tributaria actual, habilitadas por el artículo 233, 3 del citado cuerpo legal (en relación con el artículo 44 del R.D. 520/2005, de 13 de Mayo) son tramitados y resueltos por los órganos de recaudación.

Pues bien, por razones que desconocemos, el Tribunal Económico Administrativo Regional en la resolución de las solicitudes de suspensión tomaba posiciones más acordes con el ordenamiento jurídico. Cuestión que no ocurre en la actualidad con los acuerdos de suspensión procedentes de las respectivas Dependencias de Recaudación que resultan de imposible cumplimiento.

Así los órganos económico administrativos concedían la suspensión supeditada a la formalización de una garantía (hipoteca generalmente y por lo que aquí diremos) que respondía de la "**deuda**" impugnada más una cantidad fijada porcentualmente (en un 15 por cien habitualmente), con independencia que la suspensión otorgada en el Acuerdo sirviera no sólo para la vía administrativa sino también para

la ulterior contenciosa. Así la responsabilidad hipotecaria venía "**ciertamente**" establecida. **Determinada**, en una palabra.

Contrariamente, en los Acuerdos de las Dependencias de Recaudación por los que se adopta resolver estas solicitudes de suspensión, con similar tramitación y exigencias legales y reglamentarias (en lo que al alcance de responsabilidad como al temporal) se apostilla que el alcance de la garantía deberá cubrir (conforme al artículo 41 del R.D. 520/2005) la deuda objeto de suspensión, los intereses de demora **que origine la suspensión** y los recargos que pudiesen ocasionarse. Ello desvela un margen de incertidumbre incompatible con la legislación hipotecaria.

La deuda suspendida resulta clara, pero los intereses de demora a producirse no se pueden fijar, pese a la cautela establecida por el artículo 26 de la Ley General Tributaria, habida cuenta que esta norma no es aplicable con el acceso de las actuaciones en el marco jurisdiccional contencioso administrativo.

En síntesis, que por los respectivos registros se viene produciendo, tanto respecto de las hipotecas mobiliarias como sobre inmuebles, un rechazo a la inscripción de estos acuerdos de suspensión, traídos a las escrituras en tanto que no queda cuantificada con exactitud el alcance de la carga; y ello perjudicaría a terceros de buena fe registralmente protegidos.

Tanto es así que en las propias Dependencias de Recaudación así se viene asumiendo, dando por buenas inscripciones incompletas de sus Acuerdos.

Así las cosas, procederá o una reforma de la normativa; o lo que parece más lógico, seguir el camino abierto en su día por el Tribunal Económico Administrativo Regional en sus Acuerdos de suspensión tramitados por la vía del artículo 76 del derogado R.D.

3291/1996, fijando los intereses de demora en un porcentaje. Esta debiera ser la solución, pues el Tribunal Económico Administrativo Regional se hallaba sometido a idénticas exigencias (artículo 74) y por contra halló la solución más conciliadora con la legislación hipotecaria, habida cuenta (y sin querernos adentrar en el procedimiento de la legislación hipotecaria) la responsabilidad de una hipoteca de máximo, como se suele exigir, conforme al criterio de la Dirección General de los Registros y Notariado se extiende tanto entre partes como respecto de terceros.