
estudios

EN TORNO A LA EXIGENCIA DE GARANTIA PARA LA SUSPENSION DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS RECURRIDAS, EN CUANTO AL IMPORTE DE LA SANCION

Dolores TORREGROSA CARNE

Profesora Titular interina de Derecho Financiero y Tributario
y miembro del Seminario de Derecho Tributario de la EUEE
de la Universidad de Barcelona

Sumario:

- I. La ejecutividad de los actos administrativos y la suspensión de su ejecución.
 - I.1. La ejecutividad de los actos administrativos.
 - I.2. La ejecutividad en Derecho tributario.
 - I.3. Suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos.
 - I.3.1. La suspensión en vía de recurso administrativo y en vía de recurso contencioso-administrativo.
 - I.3.2. La suspensión en vía de recurso económico-administrativo.
 - a) El vigente Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico-administrativas.
 - b) Garantía de la deuda tributaria.
- II. La constitucionalidad de la exigencia de garantía por el importe de las sanciones cuantificadas de la deuda tributaria de liquidaciones recurridas.
 - II.1. Principios del ordenamiento punitivo.
 - II.2. Tutela judicial.
 - II.3. Presunción de inocencia.

En el marco de los tradicionales seminarios de los sábados, que tienen lugar en el Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad de Barcelona, se me asignó, por el Director del mismo, la elaboración de un trabajo referente al título epigrafiado. Fue presentado y debatido en la sesión celebrada el día 25 de abril del año en curso, y, reelaborado después en los términos que aparecen en esta publicación.

estudios

I. LA EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LA SUSPENSIÓN DE SU EJECUCIÓN.

I.1. La Ejecutividad de los actos administrativos.

El acto administrativo, en cuanto emanado de uno de los poderes jurídicos del Estado, aparece, ante todo, como un acto obligatorio cuyos efectos vinculan igualmente a los administrados y a la propia Administración, predicándose dicha obligatoriedad incluso del acto administrativo defectuoso mientras no sea anulado. La Administración está sometida a la Ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación, y de ahí que se haya enunciado el principio de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, que determina que, como regla general, los actos administrativos se tengan por válidos y produzcan su natural eficacia jurídica, en tanto no se declare su invalidez¹. Como dicha presunción de legalidad no es indestructible sino que se trata de una presunción "iuris tantum", que admite prueba en contrario, los actos administrativos pueden ser objeto de impugnación a través de los recursos pertinentes.

Pero, supuesta la legitimidad del acto administrativo, la eficacia jurídica de éste se despliega plenamente, manifestándose en una serie de consecuencias, a saber: 1ª La ejecutividad de los actos administrativos, es decir, su fuerza obligatoria. 2ª La posibilidad de ejecución forzosa del acto por parte de la Administración, que se conoce como ejecutoriedad del acto administrativo y que constituye una especial prerrogativa de la Administración².

Con ello quiere indicarse que la Administración aparece investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la tutela de su derecho, de forma que, de una parte, queda habilitada para imponer el cumplimiento de sus decisiones y actos sin necesidad de obtener una sentencia declarativa previa y, de otra, procede a ejecutar por sus propios medios, sin intervención de los Tribunales, lo que previamente ha declarado, incluso empleando la coacción.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la presunción de legalidad que ampara todo acto administrativo, fundamenta jurídicamente que éstos sean inmediatamente ejecutivos. Se ha dicho que la legitimidad representa en el Estado de Derecho la razón lógica, la justificación moral de la ejecutividad³, mientras que la

1. Garrido Falla. Tratado de Derecho Administrativo, vol. I. Madrid, 1985.

2. Acerca de la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo puede verse, entre otros muchos, Garrido Falla, op. cit.; Rodríguez Moro, "La ejecutividad del acto administrativo", Madrid, 1949; González Pérez, "Sobre la ejecutoriedad de los actos administrativos", en RCDI, 1954. En contra, García de Enterría, "Curso de Derecho Administrativo", Madrid, 1981, que habla de autotutela declarativa para referirse a la ejecutividad –o ejecutoriedad, según su propia terminología–, y autotutela ejecutiva para aludir a la ejecución forzosa de los actos administrativos.

3. Rodríguez Moro, "La ejecutividad del acto administrativo". Madrid, 1949.

Dolores Torregrosa Carne

primacía de los intereses públicos y el poder de "imperium" del que está investida la Administración, son los fundamentos políticos de este privilegio.

Pero además, de la ejecutividad inmediata de los actos administrativos, se desprende la regla del carácter no suspensivo de los recursos administrativos y jurisdiccionales que se utilicen para impugnarlos. Es decir, el principio de la ejecutividad postula, la no suspensión automática del acto administrativo por el mero hecho de haber recurrido su validez⁴.

Sin embargo, como el privilegio de la inmediata ejecución de los actos administrativos puede entrañar indudables perjuicios, el ordenamiento jurídico articula ciertos mecanismos de defensa en favor de los particulares y así, para determinados supuestos, se permite la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

La suspensión aparece pues, como una medida excepcional de limitación de la ejecutividad en los casos en que la ejecución del acto administrativo pueda ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Lógicamente, a raíz de la promulgación de la Constitución, la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la suspensión de los actos impugnados, ha evolucionado hacia posturas menos estrictas en cuanto a los supuestos de admisión de la misma, reinterpretando los preceptos que en nuestro ordenamiento contienen las reglas respecto a la ejecutividad⁵.

1.2. La ejecutividad en Derecho Tributario.

Como todo acto administrativo, los actos tributarios se presumen legítimos, y en virtud de esta presunción son inmediatamente ejecutables, consagrándose así el privilegio de la no suspensión en vía de recurso.

En este sentido el artículo 8º de la LGT establece que: "Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes."

El acto tributario, en cuanto goza de presunción de validez y legalidad, goza también de eficacia, de ejecutividad y de posibilidad, en su caso, de ejecución forzosa.

4. García de Enterría señala que: "como la presunción de legalidad no se destruye sino por la sentencia final, resulta que la formalización judicial de la impugnación no paraliza o suspende los efectos ya producidos y la ejecución subsiguiente del acto recurrido. Es, sin duda, el más formidable privilegio de la Administración en sus relaciones con los administrados", op. cit.

5. Un esquema de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de suspensión del acto administrativo, y especialmente de las liquidaciones tributarias, puede verse en el artículo de Silva, "Suspensión de ejecución de liquidaciones tributarias" en Gaceta Fiscal, nº 89, junio 1991.

estudios

Este carácter ejecutivo de los actos tributarios y la subsiguiente posibilidad de ejecución forzosa de los mismos, se recoge expresamente en el ordenamiento jurídico tributario, y así el artículo 126.1 de la LGT preceptúa que "toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria". Con ello, la Hacienda Pública queda legitimada para exigir el pago de la deuda tributaria mediante la prestación voluntaria del sujeto pasivo. Pero también lo está para exigirla mediante el correspondiente proceso de ejecución⁶. A esto se refiere el artículo 128 de la LGT al disponer que "el procedimiento de apremio se iniciará cuando vencido el plazo de ingreso voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria", añadiendo el artículo 131 del mismo texto legal que "el embargo se efectuará sobre los bienes del deudor para cubrir el importe de la deuda tributaria".

Consagrada la regla de la inmediata ejecución del acto tributario, la reclamación en vía de recurso económico-administrativo no suspende, en principio, la ejecución del acto impugnado, disponiendo el artículo 21.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre –por el que se articula la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio–, que:

"Salvo lo previsto en el artículo siguiente, la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y sanciones."

1.3. Suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos.

1.3.1. La suspensión en vía de recurso administrativo y en vía de recurso Contencioso-administrativo.

Como se ha dicho, tradicionalmente la ejecutividad de los actos administrativos se ha limitado a través de la suspensión, como contrapeso frente a tal privilegio exorbitante de la Administración⁷.

La suspensión en vía de recurso es una medida de carácter cautelar, que irrumpe temporalmente la ejecución del acto impugnado, dirigida a proteger al particular y asegurar la integridad del objeto litigioso.

Es decir, el fin perseguido con la suspensión es el de evitar que los actos administrativos desplieguen toda su eficacia y puedan producir daños de difícil reparación al particular, mientras se cuestiona la validez de los mismos.

6. Albiñana García-Quintana, "Suspensión versus aplazamiento de los actos administrativos". Civitas REDF nº 2.

7. Así se indica en numerosas Sentencias del Tribunal Supremo: 20, 21, 22, 24 de abril, 26 y 27 de mayo y 9 de junio de 1989; 27 y 31 de octubre, 7 y 14 de noviembre, 13 y 14 de diciembre de 1990; 30 de abril, 10, 22 y 30 de mayo, 17 y 20 de junio de 1991.

Dolores Torregrosa Carne

Precisamente el ordenamiento jurídico ha previsto la suspensión de los actos recurridos en vía administrativa y en vía contencioso-administrativa, "en el caso de que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación", según se desprende de los siguientes artículos:

Artículo 34 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado:

"La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado, pero la autoridad a quien compete resolverlo podrá suspender de oficio o a instancia de parte la ejecución del acuerdo recurrido, en el caso de que dicha ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. El acuerdo de suspensión será motivado."

Artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo:

"La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado, pero la autoridad a quien compete resolverlo podrá suspender de oficio o a instancia de parte la ejecución del acuerdo recurrido, en el caso de que dicha ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 47 de esta Ley."

E igualmente el artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa:

"a) La interposición del recurso contencioso-administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, salvo que el Tribunal acordare, a instancia del actor, la suspensión.

b) Procederá la suspensión cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil."

De acuerdo con los anteriores preceptos, los Organos de la Administración están obligados a suspender la ejecución de los actos recurridos cuando se dé el supuesto indicado, si bien hay que señalar, que la utilización del término podrán de la LPA ha hecho pensar a algunos autores que la Administración goza de amplias potestades para decidir la procedencia de la suspensión. Sin embargo, a pesar de ciertas opiniones en el sentido apuntado, el parecer mayoritario es el de entender que la Administración debe acordar la suspensión cuando de la ejecución deriven perjuicios irreparables para el administrado, respetando, en todo caso, los intereses públicos.

De otra parte, el concepto de "daños de difícil reparación" ha sido objeto de distinta interpretación jurisprudencial, no siempre afortunada y digna de elogio, que ha permitido, en algunos casos, una aplicación más laxa del artículo 122.

En efecto, el criterio del Tribunal Supremo en relación con el alcance de este concepto jurídico indeterminado⁸ ha ido evolucionando progresivamente y así, superada la posición jurisprudencial que sostenía que la suspensión de la ejecución era siempre improcedente, puesto que la solvencia de la Administración convierte en re-

estudios

parable todo perjuicio que pudiera ocasionarse⁹, el Alto Tribunal, en cierta forma, invierte los términos al decidir la procedencia de la suspensión en función de la inexistencia de perturbación para el interés público y la razonable posibilidad de que se produzca grave perjuicio para el recurrente, sin que pueda excluirse la dificultad de la reparación por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorado económicamente y, por tanto, fácilmente indemnizable por la Administración¹⁰.

Es decir, la suspensión no puede quedar limitada a los supuestos en que se demuestre categóricamente la producción de daños de difícil o imposible reparación sino que deberá valorarse en cada caso el interés particular existente en relación con el interés público presente en la actuación administrativa. Esto es, interés público por una parte y perjuicios por otra, son conceptos que, armonizados y contrastados, determinan la procedencia o improcedencia de la suspensión¹¹.

Así lo ordena también la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa al señalar que "se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego". Y también el artículo 123.2 de la citada Ley: "Solicitada la suspensión se oirá al Abogado del Estado y a las partes demandadas y coadyuvantes, si hubieren incomparecido, por término común de cinco días; si el Abogado del Estado se opusiera a la misma, fundado en que de éstas

8. Siguiendo a García de Enterría, con la técnica del concepto jurídico indeterminado la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto y que, por tanto, admite ser precisado en el momento de la aplicación. Es decir, la aplicación de tales conceptos a la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución, esto es, sólo permite una "unidad de solución justa" en cada caso. Con ello quiere indicarse que, en la técnica del concepto jurídico indeterminado, no puede admitirse discrecionalidad alguna sino que su aplicación es un caso de aplicación de la Ley. Op. cit.

9. Durante cierto tiempo el Tribunal Supremo mantuvo que es reparable para la Administración todo perjuicio que se le ocasione al contribuyente, aún más allá de la simple devolución de la cantidad a la que asciende la deuda tributaria, dada la solvencia de la Administración y por la naturaleza pecuniaria que reviste la ejecución del acto administrativo, e incluso la reparación de cualquier perjuicio patrimonial. Concluyendo que al no darse la circunstancia de imposible o difícil reparación respecto de las prestaciones pecuniarias no cabe admitir la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Sin embargo, este criterio olvida que la ejecución puede acarrear graves consecuencias irreversibles e impactar, incluso, a los intereses de terceros y, que, a pesar de ser indemnizables económicamente, tal reparación no siempre permite recuperar la situación inicial. Piénsese en los supuestos en que la ejecución origine la desaparición de empresas con la consiguiente pérdida de puestos de trabajo. En este sentido cabe citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1979, 26 de mayo, 4 de junio y 22 de septiembre de 1987, 23 de abril y 29 de septiembre de 1988, y 20 de marzo de 1989.

10. En este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 20, 21, 22 y 24 de abril, 26 y 27 de mayo y 9 de junio de 1989.

11. Auto del Tribunal Supremo de 3 de enero de 1991.

Dolores Torregrosa Carne

puede seguirse grave perturbación a los intereses públicos, que concretará, no podrá el Tribunal acordarlas sin que previamente informe el Ministerio o autoridad de quien procediese el acto o la disposición objeto de recurso". Pero además, el Tribunal Supremo da un nuevo giro al admitir, en materia de impugnación de liquidaciones tributarias, que el interés público queda suficientemente protegido si se garantiza el importe de la deuda impugnada, señalando, asimismo, que si en el procedimiento económico-administrativo, se admite la posibilidad de suspensión automática a instancia del interesado, previo afianzamiento, significa que no existe perturbación alguna para el interés general, circunstancia no única pero sí preferente en estos supuestos, cuando entra en conflicto con el interés particular. Concluyendo que al no producirse perjuicio alguno para la Administración con la demora en el pago de la deuda –si se garantiza su importe–, la suspensión del acto recurrido debe entenderse ajustada a Derecho.

Sirva de ejemplo el siguiente razonamiento del Tribunal: "Como culminación de este nuevo giro, tímidamente apuntado en los primeros momentos, se debe llegar a una afirmación más contundente del mismo, teniendo en cuenta que, de los créditos a favor de la Administración ninguno como los tributarios han merecido mayor trato de privilegio, y de mayores garantías para su ejecutividad, lo que, sin embargo, no ha sido óbice para que, respecto de los mismos se adopte una política armonizadora de los derechos del Fisco, con la consideración con el contribuyente y con sus posibles dificultades económicas, arbitrando para ello la fórmula de posibilitar en todo caso la suspensión de la ejecución del acto, condicionada tan sólo a la prestación de caución suficiente"¹².

Y en Sentencia de 30 de enero de 1989 mantiene que, en la ponderación de los intereses en juego debe tenerse en cuenta que si el legislador en el campo de las liquidaciones tributarias tanto en el ámbito estatal como local, considera suficiente para la protección del interés público implicado en la suspensión de la ejecución de aquéllas que el importe de las mismas y sus intereses estén suficientemente garantizados, ha de llegarse a la conclusión de que, también en vía jurisdiccional ha de estimarse suficientemente protegido el interés público cuando la Administración tenga garantizado el importe de las liquidaciones tributarias recurridas. Y, por tanto, puede decretarse la suspensión de la ejecución, a instancia del actor, aunque supeditada a la efectiva prestación de la garantía que cubra el importe de la deuda y los intereses de demora¹³.

Con todo, la facilidad para conseguir la suspensión que se aprecia en estas, y en otras, resoluciones del Tribunal, tiene su contrapunto en las dificultades económicas

12. Auto de 17 de mayo de 1988.

13. El artículo 124 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, responde a este criterio, por cuanto establece que, "a) Cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de terceros, caución suficiente para responder de los mismos. b) El acuerdo de suspensión no se llevará a efectos hasta que la caución esté constituida y acreditada en autos". De lo que se deduce, primero, que la suspensión puede acordarse aun en el supuesto de que puedan lesionarse los intereses públicos; segundo, que

estudios

que puede platear este sistema. Es decir, la suspensión puede ser ilusoria si, debido a la exigencia de elevadas cuantías, no pudiera prestarse la garantía requerida para acordarla¹⁴.

Finalmente, es preciso hacer referencia a la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, de 26 de diciembre de 1978 que, en cierto modo, rompe con la normativa anterior, invirtiendo el sistema tradicional.

El artículo 7 de esta Ley dispone que:

"2. En el mismo escrito de interposición del recurso Contencioso-Administrativo, o en cualquier momento posterior, podrá solicitarse la suspensión de la efectividad del acto administrativo impugnado.

3. De esta solicitud se dará traslado al Ministerio Fiscal y al Abogado del Estado, y se requerirá al Organo de que dimana el acto impugnado para que en el plazo de cinco días puedan informar acerca de la solicitud de suspensión.

4. Deducidos los dictámenes e informes a que se refiere el párrafo anterior o transcurrido el plazo concedido al efecto, la Sala acordará la suspensión del acto impugnado, salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés general, suspensión que podrá con o sin afianzamiento de los perjuicios de cualquiera otra naturaleza que pudiera derivarse.

5. La interposición de recurso Contencioso-Administrativo suspenderá, en todo caso, la resolución administrativa cuando se trate de sanciones pecuniarias regula-

la constitución de garantía es suficiente –e imprescindible– para proteger los intereses generales que puedan verse afectados por la medida; y tercero, que la garantía no es necesaria cuando no puedan derivarse perjuicios para la Administración o para terceros.

14. Recientemente se ha apuntado la posibilidad de suspensión en la vía contenciosa de la liquidación tributaria sin exigencia de fianza previa, introduciendo la dispensa de garantía que, para los aplazamientos, concede la Disposición Adicional 31ª de la Ley de Presupuestos Generales para 1987, y el artículo 53 del Reglamento General de Recaudación.

Disposición Adicional 31ª: "El Ministerio de Economía y Hacienda podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles en la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en el pago de deudas tributarias, cuando concurren los siguientes requisitos: a) Que de la declaración presentada por el petionario y comprobada por la Administración, acerca de su situación financiera y patrimonial, se derive la imposibilidad de hacer frente al pago de la deuda tributaria y la inexistencia o insuficiencia de bienes o derechos, para prestar las garantías correspondientes. b) Que en el expediente respectivo se ponga de manifiesto que la ejecución inmediata del patrimonio del deudor, caso de no otorgar el aplazamiento o fraccionamiento solicitado, va a afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública."

Por su parte, el artículo 53 del RGR dispone que "El Director General de Recaudación podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara el mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la hacienda Pública."

Dolores Torregrosa Carne

das por la Ley de Orden Público, sin necesidad de afianzamiento o depósito alguno ni de los dictámenes a que se refiere el apartado anterior."

Indudablemente la perspectiva que se adopta en esta Ley es aún más radical que los pronunciamientos, hasta ahora vistos, del Tribunal Supremo, puesto que se configura la suspensión como regla general salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés público. Obsérvese que el perjuicio debe ser grave y que, en todo caso, deberá justificarse su existencia o la posibilidad de que acontezca.

Pero además, y siempre que no afecte al interés general, la fianza no es obligatoria ni aun en el supuesto de que puedan derivarse "perjuicios de otra naturaleza".

Por último, la suspensión podrá solicitarse en cualquier momento y no necesariamente en el de interposición del recurso, como se establece en la vía ordinaria.

1.3.2. La suspensión en la vía de recurso económico-administrativo.

a) *El vigente Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico-administrativas.*

Admitida la ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública como principio general, la reclamación no impide su inmediata ejecución por los órganos de gestión tributaria.

Sin embargo, también la legislación fiscal ha previsto cauces para suspender la efectividad de las liquidaciones, cuando los contribuyentes las impugnen ante los órganos competentes.

En este sentido, el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico-administrativas (Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto)¹⁵, recogiendo el principio establecido en el artículo 727 de la Ley de Régimen Local de 1955¹⁶, dispone que "la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza el importe de la deuda tributaria".

A diferencia del Reglamento de 1959, que concedía al órgano competente para conocer de las reclamaciones absoluta discrecionalidad para acordar la suspensión, la normativa vigente atribuye automáticamente la suspensión de la ejecución siempre que se garantice la totalidad de la obligación tributaria. Si bien esto no implica la quiebra del principio de ejecutividad como regla general, ya que el automatismo de la suspensión no es tal, puesto que la sola reclamación económica no suspende la eje-

15. En desarrollo del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que, a su vez, articuló la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio.

16. Artículo 727 Ley de Régimen Local, de 24 de junio de 1955: "La suspensión se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación".

estudios

cución, para que ello ocurra es necesario que el particular asegure suficientemente la deuda tributaria.

Por eso, el artículo 80 del Reglamento de 1981, cuida de señalar el carácter ejecutivo de los actos tributarios al disponer que "la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado", para inmediatamente conceder la suspensión preceptiva –y no discrecional–, previo afianzamiento del importe de la deuda que se discute¹⁷.

Conviene recordar que el sistema de suspensión que aquí se trata se refiere únicamente a reclamaciones en vía económico-administrativa, sin que se extienda al proceso contencioso administrativo, en el que sólo procederá la suspensión cuando así se acuerde en esa vía, a tenor del artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Aunque recientemente el Tribunal Supremo ha decidido extender las reglas del procedimiento económico-administrativo a la suspensión en vía jurisdiccional.

En relación con esto, es ilustrativo el Auto, ya comentado, de 7 de junio de 1991 en el que se argumenta que "la suspensión de la efectividad del acto administrativo impugnado cuando éste es en su origen una liquidación tributaria, ofrece matices diferenciales respecto de los demás sectores, por incidir otras normas específicas y posteriores –en alusión a la legislación fiscal– en el criterio genérico que contiene la Ley propia de esta jurisdicción permitiendo un planteamiento menos rígido". Y añade que "la discrepancia entre el artículo 122 y la nueva regulación de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria es más aparente que real, pues en definitiva, la posibilidad de suspensión automática a instancia del interesado, previo afianzamiento, significa que no existe perturbación alguna del interés general". Concluyendo que "sería incongruente que en la vía gubernativa la Oficina gestora y los Tribunales Económico-Administrativos, e incluso los Delegados de Hacienda y el Ministro, pudieran suspender, a las veces sin caución, la ejecutividad de los actos de gestión, en virtud de consideraciones razonables de oportunidad y conveniencia, mientras que en el caso de la impugnación judicial haya de limitarse tal posibilidad a la hipótesis de perjuicios de imposible o difícil reparación, como exige el artículo 122. Un principio elemental de coherencia nos fuerza a aplicar el mismo tratamiento jurídico para idéntico supuesto, mientras dure su conflictividad"¹⁸.

17. El carácter preceptivo del otorgamiento de la suspensión, cuando se solicite en forma y acompañada de la oportuna caución, ha sido repetidamente declarado por el Tribunal Supremo. En este sentido se pueden citar las Sentencias de 17 de mayo y 3 de octubre de 1983, 27 de marzo de 1984, 20 de septiembre de 1985, 20 de julio de 1989, 27 y 31 de octubre y 7 y 14 de noviembre de 1990, 10 y 22 de mayo, 17 y 20 de junio de 1991. Como ejemplo de lo anterior, en el auto de 7 de junio de 1991 se sostiene que "esta regla imperativa –refiriéndose al artículo 81 del Reglamento de 20 de agosto de 1981–, como ha sido entendida jurisprudencialmente, que no permite discrecionalidad administrativa alguna, refleja una progresiva evolución en el ámbito de la potestad de autotutela de la Hacienda Pública y consiguiente ejecutividad de las liquidaciones tributarias, muy lejos del *solve et repete*".

Dolores Torregrosa Carne

En otro orden de consideraciones, la suspensión se otorga durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, quedando sin efecto una vez resuelta definitivamente la reclamación en esta vía, pudiendo entonces ejecutarse el acto en tanto no se promueva recurso contencioso, solicitando nuevamente la suspensión.

Si bien, no puede producirse automáticamente el apremio de la deuda tributaria suspendida, siendo necesario que el órgano de gestión notifique expresamente al interesado advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión señalando plazo para el ingreso en período voluntario¹⁹.

b) Garantía de la deuda tributaria.

En el régimen del artículo 81 del Reglamento, la garantía se erige en la condición imprescindible para que opere la técnica suspensiva en la vía económico-administrativa, es decir, la prestación de garantía es suficiente para que se conceda la suspensión solicitada pero, si no se constituye o se declara insuficiente la ejecución del acto administrativo no se verá afectada²⁰.

Como la suspensión se dirige a impedir temporalmente la ejecutividad, es necesario asegurar el perjuicio que ocasionaría a la Administración el hecho de que, una vez suspendido el acto, la resolución del tribunal declare la conformidad a Derecho del acto administrativo impugnado, que de otra suerte hubiera podido incidir inmediatamente

18. En la misma línea de criterio, el auto de 8 de julio de 1991, entre otros, señala que "en principio la norma rectora del pronunciamiento a que se llegue claramente está contenida en el artículo 122.2 de la Ley Jurisdiccional, precepto que ha sido profusamente interpretado por los Tribunales de Justicia, y que, a su vez, plantea la necesidad de su conugación con lo dispuesto en el artículo 22.1 del Texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, y con los artículos 81 y concordantes del vigente Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas... Se trata, por tanto, de desentrañar el alcance actual del citado artículo 122.2, habida cuenta de la evolución operada en el instituto de la autotutela del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública, abstracción hecha de la solución que proceda en otros campos".

19. Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 28 de junio de 1991.

20. En relación con este tema la sentencia de 27 de mayo de 1984 del Tribunal Supremo sostiene que "si bien es cierto que el reclamante sólo ofreció en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa prestar el aval o garantía que se le exigiese, pero sin acompañar el documento constituyendo esta garantía, no es menos cierto que presentó dicho documento antes de que el Tribunal denegara la suspensión, por lo que, por muy estricta que quiera ser la interpretación de las normas que exigen el cumplimiento de determinados requisitos, éstos no pueden ser llevados a sus últimas consecuencias, como en este caso ocurriría si se denegara la suspensión". No obstante, una vez denegada la suspensión el Tribunal no estima ajustada al procedimiento la posterior constitución de garantía. Auto de 21 de mayo de 1988.

Por lo demás, conviene recordar que la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, elimina toda limitación formalista al permitir la solicitud de la suspensión en cualquier momento de la sustanciación del recurso.

estudios

sobre la realidad concreta para que se dictó. En este sentido, la garantía se considera la contracautela correlativa que acompaña a la suspensión.

La constitución de la garantía es, pues, una medida cautelar y transitoria: cautelar por la finalidad del aseguramiento, y transitoria porque depende de la resolución sobre el fondo de lo solicitado en la reclamación.

¿Pero, cuál es la justificación de la garantía establecida en el Reglamento? Reiteradamente se ha contestado que la garantía se establece a fin de preservar los intereses de la Hacienda Pública, e impedir suspensiones caprichosas con el mero objeto de retrasar el cumplimiento de la obligación, aduciendo que una suspensión automática generalizada produciría graves perjuicios a la Administración en orden a la recaudación de los tributos.

Pero en la actualidad, puede decirse que los riesgos que corre la Hacienda Pública en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias son mucho menores que en épocas anteriores en las que las dificultades para obtener las prestaciones justificaron la aplicación del principio de ejecutividad inmediata. Más aún si se tiene en cuenta que hoy la mayor parte de los ingresos de la hacienda Pública proceden de las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, de las retenciones y de los pagos a cuenta, siendo menos importantes los que proceden de liquidaciones giradas y notificadas por la propia Administración²¹, de forma que los perjuicios que pueda sufrir en su tesorería por el aplazamiento del pago de deudas impugnadas son poco probables, y siendo así, podría seguirse un criterio más flexible en relación con la exigencia de garantía que tuviera en cuenta las situaciones individuales, especialmente en los supuestos en que la falta de medios económicos impide o dificulta la prestación de fianza.

Por ello, parece más ajustado a los principios de la justicia administrativa que la incidencia de la suspensión respecto del Tesoro público, sirviera como criterio para modular el importe de la caución, en el sentido de que ésta deba ser proporcional al interés público en juego, ya que, normalmente, al tener que garantizar toda la deuda tributaria, la suspensión no reporta muchas ventajas para quien impugna, lo que, por otra parte, encuentra fundamento desde la perspectiva de la garantía como contracautela de la suspensión, cuyo alcance, en tanto tal, debe tener en cuenta todas las circunstancias del caso concreto²².

21. Vargas Moreno y Molina. "La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía de reclamación económico-administrativa", en Gaceta Fiscal.

22. En relación con la cuantía de la caución, Cano Mata señala que por mucho que se moderase el principio de la ejecutividad administrativa, la suspensión sería inútil si, a través de elevadas cauciones, se impidiera prestar la fianza requerida. "Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa", REDA nº 37, 1983. Y Sáinz Moreno, apunta que la caución a prestar depende no sólo del importe de los posibles perjuicios, sino que también tiene que considerarse la solvencia o insolvencia del contribuyente. "Inspección del acto administrativo y caución suficiente", REDA nº 15, 1977.

Dolores Torregrosa Carne

Por otro lado, y de acuerdo con el artículo 81.4 del citado Reglamento, "la garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión será puesta a disposición del Tribunal y podrá consistir en:

a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o, en su caso, en la Corporación o Entidad interesada.

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de Crédito calificada, con la limitación, en este último caso, que establece el artículo 51, número 3, de la Ley General de Cooperativas de 19 de diciembre de 1974.

c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia sólo para débitos inferiores a cien mil pesetas."

Y según el número 5 del mismo artículo, "la garantía alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión, y un cinco por 100 de aquélla a los efectos previstos en el apartado diez del presente artículo", esto último, trae su causa de la sanción que pueda imponer el órgano competente en caso de que estime que existió temeridad o mala fe en la reclamación.

En primer lugar, hay que señalar que en relación con la regulación de la garantía se ha comentado la deslegalización efectuada por la Ley de Bases 39/1980, mediante su remisión a una norma reglamentaria, al tratarse ésta de una materia en que debe imperar el principio de reserva de Ley²³.

Pero además, el artículo 81.5 transcrito, excede la autorización operada por la Ley de Bases, puesto que ésta establece que se determine reglamentariamente la forma de garantizar el importe de la deuda tributaria pero, en ningún caso, que se determine su cuantía. Y esto es lo que hace el Reglamento –fijar la cuantía más allá de los límites legales–, cuando incluye el 5 por 100 del importe de la deuda tributaria, en concepto de posible sanción para el caso de que el Tribunal estime temeridad o mala fe en el reclamante²⁴.

En segundo lugar, conviene reparar en la limitación y estrechez de los instrumentos de garantía previstos por la norma, aún más evidente si lo comparamos con los que

23. Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio; Base tercera:

"La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza en la forma en que reglamentariamente se determine el importe de la deuda tributaria."

El comentario apuntado se recoge de Vargas Moreno y Molina, op. cit.

24. La obligación de garantizar no sólo el importe de la deuda tributaria sino, también, el 5% de la misma en concepto de sanción por temeridad o mala fe en la reclamación, es contraria a la Ley de Bases que no la establece, ni autoriza a su determinación reglamentaria. De acuerdo con la Ley, la cuantía a garantizar debe ser el importe de la deuda tributaria, constituida por los conceptos a que se refiere el artículo 58 de la LGT, entre los que se señalan las sanciones, pero sin

estudios

se admiten para los casos de solicitud de aplazamiento del pago de la deuda tributaria. Para estos últimos, el artículo 52.1 y 2 del Reglamento General de Recaudación de 1991²⁵, permite una amplitud de garantías que llega incluso a admitir "cualquiera que se estime suficiente", lo que no sucede, como se ha visto, en el supuesto de la suspensión siendo que, paradójicamente, en ésta la validez del acto es objeto de reclamación, mientras que en el aplazamiento no se discute²⁶.

Finalmente, cabe recordar la dispensa de garantías en la concesión de aplazamiento de la deuda tributaria prevista en la Disposición Adicional 31ª de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1987 y en el artículo 53 del Reglamento General de Recaudación de 3 de enero de 1991, para los casos de inexistencia o insuficiencia de bienes o en los que la ejecución inmediata del acto impugnado pueda afectar a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica.

II. LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXIGENCIA DE GARANTIA POR EL IMPORTE DE LAS SANCIONES CUANTIFICADAS EN LA DEUDA TRIBUTARIA DE LIQUIDACIONES RECURRIDAS.

La autotutela administrativa que permite a la Administración la ejecución inmediata de sus actos y resoluciones, sin previa declaración judicial, ha sido objeto de importantes manifestaciones del Tribunal Constitucional, en orden a la interpretación que tal prerrogativa –y de los preceptos que la regulan–, debe hacerse a la luz de los principios consagrados por la Constitución.

que ello permita deducir que el comentado 5% forme parte de la deuda tributaria, puesto que esta sanción no puede entenderse incluida entre las indicadas en el apartado a) del artículo 58.2. Por lo demás, valga aquí lo que se dirá más adelante en relación con la garantía del importe de las sanciones cuantificadas en las deudas tributarias recurridas.

25. Dice el artículo, "El peticionario ofrecerá garantía en forma de aval solidario de entidades de depósito, acompañando con la solicitud el correspondiente compromiso expreso de estas entidades de formalizar el aval necesario si se concede el aplazamiento.

Asimismo, podrá ofrecer algunas de las siguientes garantías:

- a) Hipoteca inmobiliaria.
- b) Hipoteca mobiliaria.
- c) Prenda con o sin desplazamiento.
- d) Fianza personal y solidaria.
- e) Cualquier otra que se estime suficiente."

26. Como ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de junio de 1991 en la que se indica que no es suficiente para obtener la suspensión de una liquidación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales impugnada en vía económico-administrativa, la anotación que se practique en el Registro de la Propiedad afectando la finca transmitida al pago de la liquidación complementaria que con posterioridad se giré, siendo necesario para su obtención prestar en todo caso aval o garantía en la forma que determina el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento.

Dolores Torregrosa Carne

Ya se ha visto la incidencia que en la doctrina del Tribunal Supremo ha supuesto la promulgación del texto constitucional, admitiendo posturas más flexibles para decidir acerca de la suspensión de los actos impugnados, incluso, extendiendo el mecanismo de la suspensión automática –previa garantía de la deuda tributaria– propio del procedimiento económico-administrativo, a la vía jurisdiccional.

Sin embargo, este sistema que parece facilitar en gran medida la suspensión de la ejecución, encuentra importantes limitaciones de carácter económico debido a que la estrechez de los instrumentos de garantía produce, en la mayoría de los casos, las mismas consecuencias gravosas que el pago de la deuda tributaria. Lo que, sin duda, puede provocar situaciones de abandono de Derechos que restarán funcionalidad a este mecanismo, conculcando, por otro lado, el derecho a la tutela judicial efectiva, que proclama y salvaguarda la Constitución. Por eso un amplio sector doctrinal –e, incluso, judicial– propugna la dispensa de garantía para aquellos supuestos en que la inexistencia de bienes o de medios económicos impida hacer frente a la misma, o en los que el afianzamiento produzca graves perjuicios o situaciones irreparables. El espíritu de la Constitución lleva a proponer soluciones individualizadas y razonables, en esta materia de la suspensión, frente a las que no cabe alegar la defensa de unos intereses generales que no siempre van a verse afectados.

Pero además, las disposiciones que regulan la suspensión del acto administrativo, exigen el previo afianzamiento por todo el importe de la deuda tributaria, de forma que las sanciones –en caso de que existan–, también deberán garantizarse.

Y esto es así porque el artículo 58 de la Ley General Tributaria, al delimitar el concepto de deuda tributaria incluye también las sanciones pecuniarias. Establece la Ley citada que:

"1. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación.
- c) El recargo por aplazamiento o prórroga.
- d) El recargo de apremio.
- e) Las sanciones pecuniarias."²⁷.

27. La doctrina distingue entre la prestación tributaria fundamental –lo que tiene por objeto la cuota– y unas prestaciones tributarias accesorias –las que tienen por objeto los recargos, los intereses o las sanciones–. Sin embargo, en el ordenamiento positivo, la deuda tributaria es una, en el sentido de que engloba todos esos conceptos si existieran, por lo que el deudor viene obligado a realizar una única prestación. Vid. Sáinz de Bujanda, "Lecciones de Derecho Financiero".

== estudios ==

La exigencia de asegurar el importe de las sanciones cuantificadas, en su caso, en la deuda tributaria pugna, cuanto menos, con el principio constitucional de la presunción de inocencia y demás principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento.

Estas garantías procedimentales, reconocidas pacíficamente por la doctrina en el marco del derecho penal, deben inspirar igualmente el ejercicio del poder sancionatorio de la Administración, puesto que éste no es sino manifestación del, más general, poder sancionador del Estado

Sin embargo, a pesar de que la diferencia entre infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas es puramente formal siendo sustancialmente idénticas –como reconoce el Tribunal Constitucional en sentencia de 8 de junio de 1981–, el régimen jurídico de ambas presenta notables divergencias que, a la luz de la Constitución, deben corregirse²⁸. En efecto, el poder sancionador de la Administración resulta desorbitado si lo comparamos con los criterios y los métodos actuales del Derecho Penal y, por ello, se hace necesario reinterpretar la normativa vigente de conformidad con los principios proclamados en el texto constitucional.

De acuerdo con lo apuntado anteriormente se pronuncia la citada sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981, al declarar que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución²⁹ y una muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales". Y sigue, en otro párrafo, que "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 del 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 artículo 9 de la Constitución".

Por tanto, principios penales, de un lado, y garantías procedimentales del artículo 24 de la Constitución –que obviamente, también operan en el orden penal–,

28. Pont Mestres, M., señala la falta de paralelismo entre la regulación vigente del ilícito penal y las infracciones tributarias. "Hacia la superación de una ceremonia de confusión: Delimitación del concepto de infracción en el Derecho Tributario vigente", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 197, septiembre-octubre, 1988.

29. El artículo 25 de la Constitución, al consagrar el principio de legalidad, con el siguiente tenor, "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento", hace referencia expresa a las infracciones administrativas, incluyéndolas, de este modo, dentro de los principios generales que regulan la punibilidad en la esfera penal. Así lo hace observar Pont Mestres en su trabajo ya citado.

por otro, deberán tenerse muy en cuenta al valorar y enjuiciar la actividad sancionadora de la Administración y, en lo que aquí interesa, al pronunciarse acerca de la efectividad de los actos sancionadores de la Administración.

II.1. Principios del ordenamiento punitivo.

Señala el Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de marzo de 1986, "que la Sala viene repitiendo, desde hace quince años al menos, que el funcionamiento de la potestad sancionadora de la Administración Pública ha de acomodarse al esquema de nuestro sistema penal, como reconoce implícitamente la Constitución".

A la luz de la sentencia transcrita, no caben compartimientos cerrados en el ordenamiento punitivo del Estado en razón a que tanto el orden penal como el orden sancionador tributario son, en rigor, manifestaciones de dicho ordenamiento punitivo.

Si esto es así, no puede independizarse el régimen sancionador tributario de los principios esenciales del orden penal, y por tanto, resulta obvio que deben concurrir los mismos requisitos y darse los mismos elementos de tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad.

En torno a la culpabilidad, como elemento integrante del concepto de infracción tributaria, existe una vieja polémica doctrinal, a la que ha dado respuesta la muy comentada sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990³⁰, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria, que, por lo demás, no hace más que recoger, en este punto, la reiterada jurisprudencia de los Tribunales ordinarios, siempre fiel a la exigencia del principio de culpabilidad.

Señala el Alto Tribunal que "El propio artículo 77.1 de la Ley General Tributaria dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia, lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa y negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados". Añadiendo más adelante que "no existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente".

30. Un extenso estudio sobre la misma tiene realizado Pont Mestre en Revista Técnica Tributaria, nº 9, abril-junio 1990. En torno a este tema, también puede verse el trabajo de Arias Velasco, "Infracciones y sanciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional".

estudios

Con todo, no era éste el criterio que latía en el Proyecto de Ley enviado al Parlamento sino que, muy al contrario, aquél presentaba claramente una orientación objetivadora de la responsabilidad en los ilícitos tributarios, si bien, en el curso del debate parlamentario se acabó por suavizar la postura inicial aceptando una enmienda de Pérez Royo al artículo 77³¹, lo que, dicho sea de paso, permitió al Tribunal Constitucional confirmar, más tarde, la constitucionalidad del precepto citado.

También, la Administración optó por renunciar a sus propósitos iniciales y rectificar su postura a través de la Circular de 29 de febrero de 1988, orientada, sin duda, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la doctrina del Tribunal Constitucional y los razonamientos del TEAC. Con ésta, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, pretendía despejar las dudas surgidas en la interpretación del artículo 77 LGT por la Inspección de los Tributos, y en este sentido, la Circular manifiesta abiertamente la recepción del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador.

Sin más dilación, por no ser el objeto de este trabajo, sentado lo anterior cabe concluir que, en la situación actual, no es posible defender la responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias, y siendo la culpabilidad requisito indispensable, no cabe imponer sanción sin dolo o culpa.

II.2. Tutela Judicial.

Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo se han pronunciado en numerosas ocasiones acerca de la eficacia del artículo 24 de la Constitución³² en relación con el principio de ejecutividad de los actos administrativos y, en este sentido, se insiste en la necesidad de matizar los preceptos que regulan en nuestro ordenamiento dicho privilegio y, más en concreto, aquéllos que establecen los mecanismos para acordar la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, pero sin que pueda llegar a entenderse, como señala el Alto Tribunal, desaparecida del ordenamiento jurídico la potestad administrativa de autotutela.

En todo caso, la doctrina jurisprudencial en este tema no es conclusiva, existiendo resoluciones de muy distinto contenido y alcance en las que se defienden posturas contrapuestas.

31. A tenor de esta enmienda, el artículo 77.1 del Proyecto de Ley quedó redactado de la siguiente manera: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia". Con lo cual, según palabras del propio artífice de la transacción, se dejaba claro que, en todo caso, no hace falta dolo, pero que por lo menos es necesaria la negligencia.

32. Reza el artículo 24.1. de la Constitución Española: "Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión".

Dolores Torregrosa Carne

Conviene, por tanto, señalar varias cuestiones. En primer lugar y en relación con el derecho a la tutela judicial, la mayor parte de sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo coinciden en diferenciar entre la impugnación del acto y la suspensión de la ejecución del mismo.

Y así se señala que, el derecho a la tutela judicial debe entenderse como la posibilidad de acceder al proceso y a los recursos previstos en la Ley sin limitación alguna, que no venga exigida por la tutela de otro derecho o libertad fundamental constitucionalmente protegida, pero que no afecta a la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, que es independiente de la impugnación misma, puesto que se puede recurrir el acto, sin solicitar su suspensión³³. Con ello se da a entender que el requisito de garantía previa para solicitar la suspensión no lesiona el derecho a la tutela judicial ni provoca indefensión, al no ser un obstáculo que impida la impugnación del acto cuya suspensión se pretende.

En este sentido, el Tribunal Constitucional no admitió la vulneración del derecho a la tutela judicial en un supuesto en el que se alegaba indefensión por la obligación de afianzar el importe de las liquidaciones recurridas a fin de obtener la suspensión de su ejecución. Dice la Sentencia que no es apreciable indefensión, "porque conforme a las reglas de procedimiento en materia económico-administrativa se puede impugnar la eficacia de una liquidación sin necesidad de pedir que se suspenda su ejecución, pues tan sólo el afianzamiento es necesario cuando se solicita la suspensión y esas exigencias por venir impuestas por normas con rango de Ley, no son impugnables".³⁴

33. Es encomiable la doctrina que viene manifestando reiteradamente el Tribunal Supremo, decididamente contraria al mantenimiento de la regla "solve et repete", que tanta literatura y jurisprudencia ha producido. Por la trascendencia que entrañó en su día, parece adecuado transcribir, en parte, la rotunda declaración efectuada en la sentencia de 26 de noviembre de 1985. Dijo el Tribunal "que esta Sala no comparte los criterios del Tribunal a quo, por entender derogado, el condicionamiento del recurso de alzada a la consignación de la multa contra la cual precisamente se recurre, por la Constitución Española, ya que al ser, dicho recurso administrativo, previo y condicionante del acceso a la revisión jurisdiccional, sobre el fondo del acto impugnado, la exigencia en cuestión implica de hecho una rémora, obstáculo o restricción impuesto al derecho fundamental de tutela judicial efectiva garantizado por el artículo 24.1 de la Constitución". Y sigue que "como quiera que el artículo 53 de la citada Ley Fundamental vincula a todos los poderes públicos a tutelar los derechos y libertades consagrados en los artículos 14 a 29 de la misma, forzoso es calificar de derogada por la Constitución la restricción de referencia". Un comentario de ésta puede verse en el artículo de Vázquez de Prada, "El pago previo de las multas en vía contenciosa: ¿inconstitucional?", en Civitas, nº 49, 1986.

34. Con el mismo criterio la Sentencia de 1 de marzo de 1988 resuelve que "el derecho a la tutela jurisdiccional queda perfectamente configurado cuando el administrado ha dispuesto de todas las garantías procesales y no le ha sido impedida la utilización de los recursos pertinentes frente a los actos administrativos que le han afectado, ni se le ha obstaculizado el acceso a los Tribunales jurisdiccionales... En realidad, lo que es aquí objeto de impugnación es todo el procedimiento reglamentario económico-administrativo y, en particular, las previsiones legales que condicionan la necesidad de afianzar el importe de las deudas tributarias para suspender el pago. Mas, sin embargo, la suspensión es el hecho trascendente que condiciona el afianzamiento,

estudios

En sentido contrario la sentencia de 7 de junio de 1986 en la que se argumenta que "pese a reiterada opinión en contra, el artículo 24 de la Constitución, que concede a los ciudadanos la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales, ha de ser interpretado en el sentido de que no sólo pueden ser fiscalizados, en cuanto al fondo, los actos administrativos, sino que esta fiscalización ha de extenderse también a todas las notas que los caracterizan, entre ellas su ejecutividad o imposición a los ciudadanos. Ello no es sino una consecuencia del Estado de Derecho, en el que no deben existir parcelas excluidas de fiscalización jurisdiccional.

Y si para poder imponer al ciudadano el mandato judicial contenido en la sentencia, se exige que ésta sea firme, con mayor razón ha de exigirse esa firmeza para los actos administrativos, aún no sometidos a fiscalización jurisdiccional, ya que en otro caso se daría el contrasentido de no poder ejecutar una sentencia que revisó un acto administrativo, anulándolo o confirmándolo, y sin embargo, se permitiría ejecutar ese mismo acto administrativo pendiente de fiscalización jurisdiccional, lo que pugna con la lógica más elemental".³⁵

Lo cierto es que, además, la ejecución del acto recurrido implica en la mayoría de los casos, que la impugnación sea ineficaz si una vez resuelta, el particular se encuentra con sus bienes ejecutados y con la imposibilidad de restaurar la situación inicial, o bien ha tenido que garantizar la deuda, con importantes consecuencias gravosas, de difícil reparación, con lo que se habrá impedido que la tutela sea efectiva, esto es, plena y sin trabas, como propugna la norma constitucional.

Así lo entiende la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1987 resolviendo que "la violación del artículo 24.1 de la Constitución se entiende producida porque la efectividad de la deuda tributaria o su afianzamiento harían peligrar la viabilidad futura de la empresa, con quiebra de los puestos de trabajo, a los que da cobertura".

Por tanto, gracias a las nuevas directrices emanadas de los Tribunales de Justicia, el alcance del principio de tutela efectiva se prevé más amplio que el de me-

no siendo necesario para impugnar una liquidación fiscal ni el previo pago ni el afianzamiento. Por consiguiente no existe un valladar u obstáculo legal que imposibilite el acceso a la revisión jurisdiccional de los actos combatidos".

35. En relación con la ejecutividad de los actos sancionadores y el principio de tutela judicial efectiva, el Tribunal Supremo argumenta lo siguiente en la sentencia de 9 de diciembre de 1986: "La ejecutividad de los actos sancionadores no es indefectiblemente contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, pues estando abierto el control judicial por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la ejecutividad, o por la suspensión, el contenido del derecho a la tutela judicial no padece; y no se podrá, acudiendo a la mención del artículo 24.1 CE, reinterpretar los textos que en nuestro Derecho contienen reglas respecto a la ejecutividad, entendiéndola desaparecida o, poniendo más el acento de aquellos intereses que en otros, relegar o despreciar otros, tanto generales como de terceros, 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". En la misma línea las sentencias de 4 y 6 de junio de 1984 del Tribunal Constitucional.

Dolores Torregrosa Carne

ro acceso al proceso sin obstáculos ni limitaciones procesales, de forma que también se violenta dicho principio cuando la ejecución del acto –cuya impugnación no se ha restringido–, conlleva la inutilidad de la impugnación misma por haber provocado una situación irreversible e irreparable.

Podrá aducirse que en estos supuestos la Ley articula el mecanismo de la suspensión –que puede ser solicitada por el recurrente precisamente para evitar daños o perjuicios de difícil reparación–, pero a pesar de ello, y de la posibilidad de fiscalizar judicialmente, en su caso, la denegación de la suspensión, la exigencia de previa garantía, y la imposibilidad de constituir la, puede llegar a significar un importante obstáculo procesal que impida finalmente la efectividad del acceso a la Justicia.

No sin razón se ha dicho que el principio de ejecutividad tendrá que ser objeto de muy profunda meditación, ya que es necesario un equilibrio entre la garantía del interés público, que podría quebrar de operarse una suspensión generalizada de la ejecutividad por la sola interposición del recurso, y el derecho a una efectiva defensa del particular, que podría ser ilusoria, si la ejecución del acto y la dilación del proceso hiciera irrecuperable la situación jurídica eventualmente violentada por la agresión administrativa o si el carácter difícilmente soportable de la ejecución pudiera provocar abandonos de derechos³⁶.

Es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de junio de 1984 en la que se declara que si bien "el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, la suspensión de la ejecución debe acordarse, una vez interpuesto el recurso, si de ella pueda desprenderse un grave daño al derecho de tutela judicial. La rigurosidad de la regla de la no suspensión, arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción, podrán dañar el derecho a la tutela judicial y justificarán que desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución se reinterpreten los preceptos que posibilitan la suspensión".

Y en Auto de 20 de diciembre de 1990, el Tribunal Supremo da un paso más al insertar decididamente la suspensión del acto administrativo en la teoría general de las medidas cautelares, manifestando que "los estrechos límites del artículo 122 de la Ley reguladora de la jurisdicción, tienen hoy que entenderse ampliados por el expreso reconocimiento a una tutela judicial efectiva en la propia Constitución, derecho que implica, entre otras cosas, el derecho a una tutela cautelar", situando como elemento esencial del mismo el "fumus boni iuris", la apariencia de buen derecho. Y concluye que "esta apariencia, aun siendo sólo eso, basta en un proceso cautelar para otorgar la protección provisional solicitada".

Finalmente, si bien puede admitirse que la vigencia del privilegio de la ejecutividad, no es siempre incompatible con la Constitución³⁷, no parece que pueda afir-

36. Lavilla Alsina, "Poder Judicial y Constitución". Madrid, cit. por Vargas Moreno y Molina, op. cit.

estudios

marse lo mismo respecto del afianzamiento que corresponde al importe de las sanciones cuantificadas en la deuda tributaria recurrida, puesto que en este caso entran en juego una serie de principios de naturaleza penal que, en modo alguno, pueden desconocerse en la ejecución de las sanciones administrativas. Y, en este sentido, los Tribunales cuando señalan que la exigencia de afianzamiento no contraviene siempre el principio de tutela judicial efectiva, por las razones anteriormente expuestas, no distinguen el alcance de su pronunciamiento en relación con las distintas partidas que componen la deuda tributaria impugnada. Es decir, admiten su decisión incluso para las sanciones que se hayan establecido. Y esto implica, como se verá más adelante, contradecir el principio, fundamental en el ámbito punitivo, de la presunción de inocencia, que exige, en todo caso, la firmeza del acto que declare la infracción.

Además, el principio de división de poderes reserva al poder sancionador de la Administración un papel complementario, auxiliar y subordinado respecto de los órganos del poder judicial, que ostentan las principales facultades en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado.

Este carácter subordinado postula, en todo caso, la posibilidad de recurrir la sanción administrativa ante los Tribunales de Justicia. Sin que tal posibilidad, protegida por el artículo 24 de la Constitución, pueda verse anulada en la práctica ni por la ejecutividad del acto sancionador, ni por la exigencia de pago previo o de garantía previa muy gravosa o de difícil prestación para el sancionado, si no se quiere dejar el derecho a la tutela judicial sin efectividad.

De este modo, el artículo 24 de la Constitución que salvaguarda, entre otros, los derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, constituye una importante limitación de la ejecución inmediata de los actos administrativos, especialmente los que conllevan sanciones, en la medida en que puede generar indefensión si no se matiza este privilegio tradicionalmente aceptado por los Tribunales y presente sólo de forma implícita en la Constitución.

II.3. Presunción de inocencia.

El derecho a la presunción de inocencia propugna que toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada firme³⁸.

37. En este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 7 de abril y 9 de diciembre de 1986, en las que se declara que "la plenitud de tutela jurisdiccional consagrada en el artículo 24.1 CE a que todos los ciudadanos tienen derecho, no precisa en ningún supuesto entender desaparecida del ordenamiento jurídico la potestad administrativa de autotutela, pues lo que aquella plenitud de tutela exige es que el Juez, ante los concretos intereses en juego, preserve el resultado del proceso, de suerte que una ejecución anticipada no drustre las consecuencias inherentes a la plenitud de amparo".

Dolores Torregrosa Carne

La jurisprudencia se ha manifestado sobre este principio en relación con los ilícitos tributarios y así, en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de abril de 1982 se declara que "el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos".

Supuesto, pues, que el principio de presunción de inocencia es de recibo en el ámbito tributario, la ejecución de los actos tributarios sancionadores requiere inexorablemente, la previa firmeza que la legitime.

Como se ha visto, la sanción tributaria presupone para su aplicación una conducta punible y culpable, que por mor del principio de presunción de inocencia, debe ser probada y legalmente declarada³⁹.

Siendo que la inocencia se *presume* mientras no se demuestre la culpabilidad por el órgano competente, la ejecución anticipada del acto sancionador impugnado transgrede, sin duda, dicha presunción, convirtiendo en certeza lo que aún no se ha probado⁴⁰.

38. Dice la Constitución en el punto 2 del artículo 24 que "todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia". Constituye este precepto la base de todo procedimiento judicial y, en lo que aquí interesa, la presunción de inocencia representa, en palabras del Tribunal Supremo, por su contenido una insoslayable garantía procesal que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad criminal de cualquier persona durante el desarrollo del proceso por estimarse que no es culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria al gozar, entretanto, de una presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad.

39. Así lo hace notar Pont Mestres, señalando que "la culpabilidad, de acuerdo con los principios generales del orden penal, ha de probarse" y que "esto es así no tanto porque se deduzca del contenido del artículo 77 y siguientes de la Ley General Tributaria, sino por exigencias sistémicas del ordenamiento jurídico general claramente puestas en evidencia por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Supremo". Recoge el autor una cita de Del Pozo en la que se afirma que "mientras la inocencia constituye presunción legal, la culpabilidad ha de ser probada y a la vez declarada por medio de la sentencia correspondiente", por lo que "la presunción de inocencia obliga a partir siempre de la inocencia y no de la culpabilidad hasta que una y otra estén establecidas con certeza jurídica firme". Pont Mestres, "Hacia la superación de una ceremonia de confusión...", op. cit.

40. Otra cosa es que la culpabilidad pueda ser, incluso, por simple negligencia, pero en todo caso, exige ser probada. En esta línea se orienta el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, al indicar que "Considerando que las normas jurídicas en general y muy especialmente las de carácter sancionador, han de interpretarse en su conjunto..., el grado de culpabilidad en el sujeto infractor no puede estar ausente a la hora de calificarse una conducta coincidente con la tipificada en la norma es o no es merecedora de sanción..."

== estudios ==

Unicamente con la firmeza del acto, la culpabilidad queda consolidada, y sólo en ese momento, y no antes, procede la ejecución del acto sancionador⁴¹.

Así lo ha entendido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1986, en la que se afirma que "la potestad ejecutoria en el ámbito sancionador, de naturaleza materialmente penal, tiene su límite más exigente en otra presunción, la presunción de inocencia configurada también constitucionalmente que impide la ejecutividad inmediata sin haberse agotado todas las instancias y, por tanto, mientras no se hubiera resuelto el recurso correspondiente. El acto que se pretendía ejecutar no era pues, firme, y en consecuencia no se podía estimar plenamente consolidada la decisión definitiva de la Administración respecto de la culpabilidad o inocencia del funcionario afectado, quebrando así esa inicial presunción y convirtiéndola en convicción o certeza. Este planteamiento, por otra parte, guarda un paralelismo sustancial con el funcionamiento de la potestad judicial de hacer ejecutar lo juzgado que sólo se inicia, según las leyes procesales, cuando las sentencias son firmes y por lo tanto, ejecutorias, según ha dicho esta Sala en más de una ocasión".

También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1986, reconoce "que por carecer el acto administrativo del requisito de firmeza, su ejecución vulnera el citado precepto constitucional –se refiere al artículo 24.2–; ya que, *primero*, el privilegio de la decisión ejecutiva de la Administración, de los artículos 44 y 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ha de interpretarse restrictivamente y por exigencia del principio de igualdad de los artículos 1º y 9.1 de la Constitución, aquí referidos de las partes en el proceso; porque, *segundo*, la tutela judicial efectiva para no convertirse en ilusoria, ha de ser plena y sin trabas, lo cual no lo sería si se ejecutara la sanción antes de su firmeza; y *tercero*, porque con su ejecución anticipada podrían ocasionarse graves perjuicios al funcionario afectado que se encuentra en situación pendiente de acreditar su inocencia sujeta al examen judicial de las pruebas".

A mayor abundamiento, sentado que la potestad sancionadora de la Administración es una manifestación del ordenamiento punitivo del Estado y que, por tanto, está sujeta a los principios esenciales del orden penal, es absolutamente irracional que en materia penal no se pueda ejecutar lo juzgado hasta que se dicte sentencia firme por un Tribunal de Justicia, mientras que la Administración, cuya legalidad de actuación está controlada por ese mismo Tribunal según el artículo 106.1 de la Constitución, pueda ejecutar sus actos sancionadores, incluso antes de su firmeza.

41. No es éste el criterio que prevalece en la actuación Administrativa, ni el que se deduce de la legislación vigente y, en este punto, como en otros, se puede decir que la ejecución anticipada de sanciones tributarias trae su causa, muy probablemente, de la teoría de la responsabilidad objetiva que subyace en esa regulación fiscal. Y esto es así a pesar de que la propia Administración manifiesta rotundamente en la Circular de 29-2-1988, que la apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica, de respeto a la dignidad de la persona y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza.

Dolores Torregrosa Carne

Con el razonamiento expuesto se quiere señalar que, en tanto un Tribunal no lo declare, las sanciones que, en su caso, hayan sido cuantificadas en la deuda tributaria de liquidaciones recurridas, no pueden ser objeto de ejecución, por todo lo que precede, y que exigir garantía del importe de aquéllas sin que, lógicamente, se haya resuelto sobre la infracción que se sanciona, es presumir la culpabilidad en el mismo momento de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, esto es, en el mismo momento de interponerse la reclamación lo que, sin duda, es contrario a la presunción de inocencia a que todos tienen derecho a tenor del artículo 24.2 de la Constitución Española⁴².

Mientras la culpabilidad no se pruebe y se declare judicialmente en sentencia firme, la sanción que corresponde a la conducta presuntamente ilícita no podrá ser ejecutada y, por tanto, no es necesario solicitar la suspensión, afianzando previamente su importe, de un acto que carece de fuerza ejecutiva y muy probablemente de legalidad.

En estos casos la autotutela administrativa, que concede a la Administración el privilegio de la ejecutividad inmediata, sin previo reconocimiento judicial de su derecho, no encuentra justificación ni respaldo constitucional.

De todo cuanto precede, puede concluirse que en definitiva, no se trata tanto de negar las potestades administrativas como de reinterpretarlas de acuerdo con las normas constitucionales y así, sin rechazar la necesidad de mantener vigentes las facultades propias de la Administración, en aras a la eficacia y celeridad en su actuación en defensa de los intereses públicos, es preciso, sin embargo, limitar su actuación en función, por una parte, de la finalidad a que debe servir cada potestad pública y por otra, de la realidad individual que la justificó.

No obstante, cuando se trata de la ejecución de actos tributarios sancionadores y, en concreto, de las sanciones cuantificadas en las liquidaciones tributarias recurridas, la potestad administrativa tiene su límite más importante en la presunción de inocencia que proclama la Constitución, y un requisito inexcusable, cual es, la firmeza del acto sancionador.

Por todo lo cual, el afianzamiento del importe de la sanción impugnada, en la medida en que es comparable a la ejecución anticipada del acto sancionador, deviene inconstitucional, puesto que presupone una cierta conducta ilícita todavía no probada y firme.

Finalmente, no hay que olvidar que el artículo 53 de la Constitución señala que "los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos". Estos derechos son, pues, de aplicación inmediata y pueden invocarse ante los tribunales ordinarios.

42. Sin embargo, la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, estima que la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares, siempre que se basen en un juicio de racionalidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues se considera que una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso.