



Roj: **STS 746/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:746**

Id Cendoj: **28079130022013100164**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2013**

Nº de Recurso: **5082/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Febrero de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 5082/2011, interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra los Autos de 22 de Junio y 19 de Julio de 2011 dictados por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en la pieza separada de medidas cautelares del recurso contencioso administrativo núm. 145/2011, seguido por la entidad Mahia Grupo Inmobiliario S.L, frente a sanción por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

Ha sido parte recurrida, la entidad Mahia Grupo Inmobiliario, S.L, representada por la Procuradora Doña Silvia Vázquez Senin.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La entidad Mahia Grupo Inmobiliario, S.L, interpuso recurso contencioso administrativo, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de Marzo de 2011, que confirmó la sanción impuesta por la falta de ingreso parcial de la cuota del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

La Inspección Regional de Galicia había incoado acta de conformidad, adecuando el reconocimiento contable de los ingresos por ventas de inmuebles incluidos en determinadas promociones a la norma de valoración 18 de la Orden Ministerial de 28-12-94 de adaptación sectorial del Plan General Contable a las empresas inmobiliarias, dado que el sujeto pasivo venía contabilizando las ventas a fecha de las correspondientes escrituras de venta y no cuando los inmuebles vendidos, en construcción, estaban sustancialmente terminados, sancionándose esta conducta por acuerdo del Inspector Jefe Regional de 18-11-2008, tipificada como leve por el art. 191 de la Ley 58/03, y calificada de negligente, en su grado mínimo del 50% de la base sancionable.

SEGUNDO.- En un otrosí, solicitó la suspensión de la ejecución de la sanción impugnada, por entender que no conllevaría perturbación grave de los intereses generales, ni de terceros, y porque la denegación de dicha suspensión y, por lo tanto, su ejecución anticipada, sin adquirir firmeza, podría hacer perder la finalidad legítima del recurso, además de suponer un quebranto de los principios constitucionales de inocencia, igualdad y tutela judicial efectiva, ofreciendo, si así se estimase oportuno, la constitución ante la Agencia Tributaria de garantía en forma de hipoteca inmobiliaria que cubra el importe de la sanción impuesta y los intereses de demora que se generen por la suspensión, que había sido admitida por la Agencia Tributaria sobre la finca núm. 13.324 del Registro de la Propiedad de Orense para garantizar la suspensión de otros actos administrativos, por no disponer de los medios necesarios para hacer frente al pago y ante la imposibilidad de obtener garantía en forma de aval bancario.

TERCERO.- Por Auto de 22 de Junio de 2011, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, acordó suspender la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, sin necesidad



de prestar caución, tras valorar los distintos intereses en conflicto a que se refiere el art. 130 de la Ley Jurisdiccional .

La fundamentación ofrecida fue la siguiente:

<<Este Tribunal debe pronunciarse sobre la suspensión de dichas sanciones, en el ámbito de la tutela cautelar, consagrada en el actual art. 130 de la Ley Judicial : "1º) Previa valoración circunstanciada de los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso.

Pues bien, en el caso de autos, valorando los distintos intereses en conflicto que el citado artículo impone al Tribunal, es decir el perjuicio económico que la parte le supondría el ingreso en los breves plazos establecidos en el procedimiento de recaudación de la cantidad correspondiente al importe de la sanción recurrida y teniendo en cuenta, de un lado, que en el caso de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria no se causa una perturbación grave de los intereses generales o de tercero como requiere el Art. 130.2 de la Ley Jurisdiccional , puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria, y de otro, que la suspensión del pago de una sanción Tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, y por ello, con el principio de presunción de inocencia consagrada en el Art. 24.2 de la Constitución Española , presunción que solo con la sentencia judicial queda consolidada, momento en el que y no antes procede la ejecución del acto sancionado, la Sala considera que debe accederse a la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta a la hoy recurrente, sin necesidad de prestar fianza o garantía alguna, pues de exigirse esta sin que previamente se haya resuelto sobre la conformidad o no a derecho de la infracción que se sanciona, sería tanto como presumir la culpabilidad de la parte demandante con infracción del citado Art. 24.2 de la Constitución Española , por ello, y en consecuencia con la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de Marzo de 2008, recurso de casación 1159/2007 , procede proveer conforme a lo anteriormente señalado>>

CUARTO.- Contra el referido Auto, el Abogado del Estado presentó recurso de reposición, por entender que ponderados los intereses en conflicto procedía denegar la medida cautelar solicitada. Subsidiariamente, interesó, si se accediese a la suspensión, la constitución de caución o garantía suficiente para responder del pago de la cantidad impugnada y de los correspondientes intereses, con señalamiento de un plazo para ello.

El recurso fue desestimado por Auto de 19 de Julio de 2011 , al haberse acordado la suspensión según la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de Marzo de 2008, rec, de cas, nº 1159/2007 , ponderando los intereses en juego, tal como ordena el art. 130.1 de la Ley 29/1998 .

QUINTO.- Preparado recurso de casación por el Abogado del Estado contra el Auto de 22 de Junio de 2011 , en cuanto acuerda suspender la sanción impugnada, correspondiente al ejercicio 2004, sin aportación de garantías, al ser su importe de 290.772,71 euros, y contra el Auto de 19 de Julio de 2011 , desestimatorio del recurso de reposición, fue interpuesto, suplicando sentencia por la que se anule el pronunciamiento contenido en el auto impugnado por el que se suspende la ejecución de la sanción tributaria impugnada sin la previa prestación de caución o garantía a favor de la Hacienda Publica, sustituyéndose por una resolución que, previa ponderación de los intereses públicos y privados en juego, subordine la eventual suspensión de la ejecución de la sanción impugnada a la constitución de garantía suficiente, en cualquiera de las formas admitidas en Derecho, para la cobertura del principal en que se concreta la sanción, más los correspondientes intereses suspensivos.

SEXTO.- Conferido traslado a la representación de la entidad Mahia Grupo Inmobiliario, S.L, se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria del mismo, con expresa imposición de las costas ocasionadas.

SEPTIMO.- Por providencia de 29 de Enero de 2013 la Sala dictó la siguiente providencia:

" Dado que según la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada en los autos principales el importe de la sanción impuesta asciende para el conjunto de los dos ejercicios 2003 y 2004 a 219.353,5 euros, habiendo limitado la representación estatal el recurso de casación en el escrito de preparación al ejercicio de 2004, por ser el único que alcanzaba a cuantía legal, al partir de un importe de 290.727,71 euros, circunstancia que aparece desconocida en el escrito de interposición por extenderse el recurso a los dos ejercicios, requiérase al Abogado del Estado para que en el plazo de cinco días justifique la cuantía de cada una de las sanciones impuestas, y que el auto impugnado es susceptible de recurso de casación por alcanzar la cuantía legal exigida."

OCTAVO.- El Abogado del Estado, cumplimentando el trámite concedido, alegó que la cuantía de la sanción referida al ejercicio de 2004 es de 290.772,71 euros, sin admitir la reducción de la misma al haber sido objeto de impugnación, estimando, subsidiariamente, que aunque se admitiese que la cuantía del recurso fuera la de



219.353,50 euros, al ser superior a 150.000 pts, cuantía aplicable al caso, el recurso sería admisible. Respecto a la sanción del ejercicio 2003, que era de 1.698,63 euros, manifiesta que no fue recurrida.

NOVENO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 20 de Febrero de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Abogado del Estado articula un único motivo de casación, al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 130.1 y 133.1 de la citada ley, en relación con la jurisprudencia sobre la suspensión de la ejecución de sanciones tributarias de tipo pecuniario recurridas en vía contencioso administrativa, representada por el conjunto de resoluciones dictadas a partir de las sentencias de la Sección Segunda de 5 de Octubre de 2004 y del Pleno de 7 de Marzo de 2005, de la que es exponente, entre otras, la sentencia de la Sección Segunda de 27 de Marzo de 2008, rec. de casación 1159/2007, en las que se declara que bajo el vigente ordenamiento jurídico tributario la suspensión de las sanciones de tipo pecuniario en vía Contencioso-Administrativa debe seguir las reglas generales del Capítulo II del Título VI de la vigente Ley Jurisdiccional Contencioso Administrativa, sin automatismo alguno, esto es, sin que el beneficio de suspensión automática de la ejecución de sanciones administrativas o tributarias impugnadas en vía administrativa tenga por qué prolongarse, con ese automatismo, a la ulterior vía Contencioso-Administrativa, de forma que para poder decretar la suspensión de la ejecución de estas sanciones ha de efectuarse la correspondiente ponderación de los intereses públicos y privados, de acuerdo con lo establecido en el art. 130.1 de la vigente Ley Jurisdiccional, y cuando de la medida cautelar puedan derivarse también perjuicios de cualquier naturaleza para los intereses públicos, que además de los inherentes a la recta ejecución de toda medida sancionadora, en el caso de sanciones pecuniarias también son de tipo financiero, la norma general del art. 133.1 conduce a la necesidad de exigir caución o garantía suficiente para responder de aquéllos.

Agrega que el auto impugnado concede la suspensión de la ejecución de la sanción prescindiendo de cualquier tipo de ponderación de los intereses públicos y privados en juego, con base en criterios abstractos como la supuesta vulneración del principio de presunción de inocencia o el carácter no esencialmente recaudatorio del acuerdo sancionador, sin efectuar valoración alguna de los concretos intereses en conflicto.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis crítico de la argumentación que sustenta el motivo de casación del Abogado del Estado, han de hacerse dos puntualizaciones:

1ª) Que el recurso de la Abogacía del Estado se circunscribe a la parte del auto recurrido que se refiere a la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria impuesta, sin la previa prestación de caución o garantía a favor de la Hacienda Pública.

2ª) Que, según precisa el Abogado del Estado recurrente, el recurso se ciñe a la sanción correspondiente al ejercicio 2004, que tiene cuantía superior a 150.000 euros, porque la sanción derivada de la liquidación correspondiente al ejercicio 2003, por su importe de 1.698,63 euros, no es susceptible de casación.

TERCERO.- Esto sentado, la Sala anticipa que procede estimar el recurso.

Como dijimos en la sentencia de 15 de diciembre de 2011 (cas. núm. 1696/2011), en la Ley Jurisdiccional se vincula la suspensión de los actos administrativos impugnados en la vía contencioso-administrativa a que la ejecución del acto administrativo "pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso" (art. 130.1 de la LJCA) y se puede denegar si por su adopción se produjera un perjuicio para el interés general o de tercero. Asimismo, se prevé que el órgano judicial pueda acordar la constitución de garantía para responder de los perjuicios que pudieran derivarse de la adopción de la medida cautelar (art. 133.1 de la misma Ley).

Tratándose de *sanciones tributarias*, tras la *entrada en vigor de la Ley 1/1998*, una reiterada jurisprudencia (sentencias entre otras de 6 de marzo de 2000, casación 3986/95, 18 de septiembre de 2001, casación 5660/00 y de 29 de enero de 2003, casación 1055/98) declaró que la suspensión sin garantías de la vía administrativa se tenía que mantener hasta el pronunciamiento del órgano judicial en la vía contencioso-administrativa, con lo que venía a mantenerse el mismo criterio que el legislador adoptaba en vía administrativa.

Sin embargo, *después de la promulgación de la Ley 58/2003*, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Sala rectificó su doctrina en la sentencia del Pleno de 7 de marzo de 2005, casación 715/1999, con remisión a una anterior de la Sección Segunda de 5 de octubre de 2004, casación 4793/1999, ante lo que establece el artículo 233.8 de la referida Ley General Tributaria: "Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el



plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante este plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada".

Según la nueva doctrina, la suspensión en vía administrativa se ha de mantener hasta la decisión que se tome en la medida cautelar, sin que en la vía jurisdiccional el órgano correspondiente se vea influenciado por la previa suspensión de carácter legal prevista en la vía administrativa, sino que habrá que valorar cada supuesto concreto, teniendo en cuenta el perjuicio que para el interés general supone que cualquier persona obtenga la suspensión de la sanción por el hecho de haber interpuesto recurso contencioso. En definitiva, viene a diferenciar la normativa reguladora de las medidas cautelares de la ley Jurisdiccional y la normativa que contempla la suspensión de las sanciones tributarias en la vía administrativa.

Con posterioridad a las sentencias de 2004 y 2005, en que se produjo un cambio en la postura del Tribunal Supremo, la Sección tuvo ocasión de pronunciarse de nuevo sobre esta materia en sentencia de 27 de marzo de 2008, casación 1159/2007, pero sin entrar sobre la interpretación que mantenía la Sala de instancia en relación a los preceptos sobre medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional al no invocarse la infracción de los mismos. En este recurso se impugnaba un Auto de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que denegaba la solicitud de suspensión de la ejecutividad de una sanción tributaria sin garantía al considerar que la suspensión automática de la sanción en vía administrativa es independiente de las medidas cautelares de la Ley Jurisdiccional, y porque no se ofreció garantía ni se acreditó el perjuicio que la ejecución podría ocasionar. La Sala desestimó el recurso de casación porque la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo que el recurrente entendía infringida por el Auto impugnado había sido superada por la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 7 de marzo de 2005, negando además que la fundamentación dada por la Sala de instancia diera lugar a vulneración de los derechos constitucionales de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia.

CUARTO.- En el presente recurso, sin embargo, se invoca la infracción del artículo 130.1 y del artículo 133.1 de la Ley Jurisdiccional, lo que obliga a pronunciarnos sobre la corrección de la decisión adoptada por la Sala de instancia.

En efecto, ante la *nueva doctrina de la Sala* y en los **casos en los que el Tribunal**, valorando las circunstancias concurrentes, **considera que procede la concesión de la suspensión de la sanción**, surge la **cuestión de la necesidad o no de condicionarla a que el recurrente garantice la misma**, toda vez que el artículo 133.1 de la Ley Jurisdiccional señala que *"cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la prestación de caución o garantía suficiente para responder de aquellos"*.

Este precepto pone de manifiesto importantes *modificaciones respecto de la regulación acogida en el antiguo 124 de la Ley Jurisdiccional de 1956*. Según este artículo, el Tribunal que acordaba la suspensión debía exigir, si podían resultar daños o perjuicios para los intereses públicos o de tercero a consecuencia de la adopción de la medida, caución suficiente para responder de aquéllos.

Ahora el actual artículo 133.1 dispone que las medidas, garantías o cauciones podrán acordarse o podrán exigirse, lo que supone dejar un amplio margen a la apreciación del órgano jurisdiccional, quién ha de valorar la conveniencia de establecer la garantía en cada caso, conciliando y ponderando todos los intereses que estén afectados de la contienda judicial y sean dignos de protección provisional, sin perder de vista que la finalidad de la caución es evitar los perjuicios que pudieran derivarse de la medida cautelar, según dice el precepto.

QUINTO.- En el presente caso, el Tribunal de instancia, después de valorar los distintos intereses en conflicto, siguiendo la nueva doctrina de esta Sala expresada en el Pleno de 7 de marzo de 2005, llegó a la conclusión de que procedía la suspensión de la sanción sin necesidad de prestar garantía, pues de exigirse ésta, sin que previamente se haya resuelto sobre la conformidad o no a derecho de la infracción que se sanciona, sería tanto como presumir la culpabilidad de la parte demandante con infracción del artículo 24.2 de la Constitución, y todo ello en concordancia con la doctrina expuesta por esta Sala en sentencia de 27 de marzo de 2008.

Esta motivación resulta insuficiente para el debido cumplimiento de lo que señala el artículo 133 de la Ley Jurisdiccional, pues la justicia cautelar no es un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia, pues éste está ligado a la resolución que impone una sanción de modo definitivo, pero no a la fase cautelar en la que no puede resolverse sobre el fondo del asunto. Por otra parte, esta fundamentación ya fue tenida en cuenta, junto con el argumento de que la finalidad de la multa no es recaudatoria, a la hora de tomar la decisión de la suspensión.

Por tanto, la Sala, prescindiendo de que se trataba de una sanción tributaria, debió ponderar, una vez que acuerda la suspensión de la sanción en sede jurisdiccional, las peculiares circunstancias del caso para



determinar si la correcta protección de los intereses públicos requería la prestación de caución, que es el medio de asegurar la efectividad del cobro por la Administración en caso de que la pretensión de fondo ejercitada se viese rechazada, y si concurrían motivos que justificasen la exclusión de dicha garantía.

SEXTO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación y anular los autos recurridos, en cuanto acuerdan la suspensión de la ejecución de la sanción sin garantía, sin ponderar las peculiares circunstancias del caso para determinar si la correcta protección de los intereses públicos requería la prestación de caución.

A su vez, la estimación del recurso lleva a examinar, conforme al art. 95.2 d) de la Ley Jurisdiccional, la cuestión planteada en la instancia, referida a la suspensión decretada sin sanción.

Pues bien, en el caso controvertido la entidad argumentó lo siguiente: "Conforme a lo dispuesto en los artículos 233.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, y 29 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, por tratarse de un expediente sancionador, la ejecución de la sanción fue automáticamente suspendida como consecuencia de la presentación de la reclamación económico-administrativa en tiempo y firma.

Entendiendo esta parte que la suspensión de la ejecución de la sanción impugnada no conllevaría perturbación grave de los intereses generales ni de terceros, y que la denegación de dicha suspensión, y por lo tanto, su ejecución anticipada, sin adquirir firmeza, podría hacer perder la finalidad legítima del recurso, además de suponer un quebranto de los principios constitucionales de inocencia, igualdad y tutela judicial efectiva es por lo que se solicita su suspensión mediante la aportación de garantía suficiente para cubrir el importe de las sanciones impugnadas, además de los intereses que se devenguen y demás cantidades que fueran procedentes para asegurar la responsabilidad económica en que pudiera incurrir mi representada".

A continuación, ofrecía la posibilidad de constituir garantía hipotecaria sobre una finca que aparecía ya hipotecada para garantizar la suspensión de otros actos administrativos, por haber entendido la propia Agencia Tributaria que no disponía de los medios necesarios para hacer frente al pago, afirmando que "en cualquier caso, el elevado importe de la sanción conllevaría perjuicios irreparables para el funcionamiento de la sociedad y un agravamiento de la penalidad por el devengo del recargo de apremio".

Finalmente, a efectos de acreditar las dificultades para el pago, aportaba cuentas anuales del ejercicio 2009, últimas lecturas con balance aprobado y estado de tesorería a 30 de Abril de 2011.

Ante las circunstancias del caso, hay que reconocer que, habiéndose ofrecido por la entidad, si la Sala lo estimaba oportuno, la constitución ante la Agencia Tributaria de garantía en forma de hipoteca inmobiliaria sobre la finca 13.324 del Registro de la Propiedad de Orense, por no disponer de los medios necesarios para hacer frente al pago y ante la imposibilidad de obtener garantía en forma de aval bancario, que dicho ofrecimiento debió ser aceptado por el Tribunal, toda vez que de la medida cautelar acordada podían derivarse perjuicios para los intereses públicos, que también debían tutelarse, sin que concurrieran suficientes motivos privados en este caso para exonerar de la prestación de la garantía a la parte.

SÉPTIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto, anulando lo Autos recurridos y, por las mismas razones, confirmar la suspensión cautelar acordada, si bien previa constitución de la garantía ofrecida, sin que se aprecien circunstancias para imponer las costas en la instancia ni en casación.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra los Autos de 22 de Junio y 19 de Julio de 2011, dictados por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, que se casan y anulan en cuanto acuerdan la suspensión de la ejecución de la sanción sin garantía del ejercicio de 2004 y, en su lugar, declaramos la procedencia de exigir la constitución de la garantía que ofreció la entidad, que deberá efectuarse en el plazo de dos meses para que sea efectiva la suspensión decretada.

SEGUNDO.- No hacer pronunciamiento de las costas procesales en la instancia ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce** D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres D. Juan Gonzalo Martinez Mico

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Secretaria. Certifico.