



Deusto

Universidad de Deusto
Deustuko Unibertsitatea

TESIS DOCTORAL

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

José Javier García Ross

Bilbao 2015



Deusto

Universidad de Deusto
Deustuko Unibertsitatea

Facultad de Derecho
Zuzenbide Fakultatea

TESIS DOCTORAL

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

Autor: José Javier García Ross

Director: Don Ramón Falcón y Tella

DIRECTOR

DOCTORANDO

Deusto – Bilbao, 26 de agosto de 2015



Deusto

Universidad de Deusto
Deustuko Unibertsitatea

Facultad de Derecho
Zuzenbide Fakultatea

TESIS DOCTORAL

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

José Javier García Ross

Bilbao 2015

***A Mari y a Silvia, por lo que ya saben,
y a mi padre, por supuesto***

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	i
INTRODUCCIÓN	1

CAPITULO I

EL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	7
1. EL CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO Y AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA.	7
2. ORIGENES Y DESARROLLO HISTÓRICO DEL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: SISTEMA DE DERECHO ADMINISTRATIVO FRANCÉS Y SISTEMA JUDICIALISTA	12
2.1. Antiguo Régimen y monarquías absolutistas.....	13
2.2. El principio de separación de poderes y la Revolución Francesa	16
2.3. La recepción del sistema judicialista de corte anglosajón.....	18
2.4. El nacimiento del privilegio de ejecutoriedad	20
2.5. La conformación del derecho administrativo moderno.....	24
2.6. Ejecutoriedad y naturaleza revisora del proceso contencioso-administrativo....	29
3. EL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD EN EL DERECHO COMPARADO.....	35
3.1. El Consejo de Estado, la producción legislativa y jurisprudencial y el privilegio de ejecutoriedad en Francia	35
3.2. <i>L'executorietá</i> en el derecho administrativo italiano	38
3.3. Eficacia jurídica directa, suspensión automática y tutela judicial efectiva en Alemania.....	40
3.4. La evolución del sistema judicialista anglosajón.....	43
3.5. Derecho comunitario	48
4. AUTOTUTELA DECLARATIVA: PRESUNCIÓN DE VALIDEZ, EFICACIA Y EJECUTIVIDAD	48
5. AUTOTUTELA EJECUTIVA: EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA	57

6. AUTOTUTELA REDUPLICATIVA O EN SEGUNDA POTENCIA: EL PRINCIPIO DE SOLVE ET REPETE	65
7. LA JUSTIFICACIÓN DOGMÁTICA Y CONSTITUCIONAL DEL PRIVILEGIO DE EJECUTORIEDAD	73
7.1. La justificación dogmática del privilegio de ejecutoriedad	73
7.2. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el privilegio de ejecutoriedad	80

CAPITULO II

LA EXCEPCIÓN A LA EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO: LA SUSPENSIÓN	89
1. LAS MEDIDAS CAUTELARES Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA	89
2. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN: NATURALEZA Y CARACTERES	101
2.1. Instrumentalidad	105
2.2. Provisionalidad	108
2.3. Urgencia	112
2.4. Funcionalidad	114
2.5. Inmutabilidad	118
3. LOS PRESUPUESTOS DE LA SUSPENSIÓN	121
3.1. <i>Periculum in mora</i>	123
3.2. La ponderación de intereses	130
3.3. <i>Fumus boni iuris</i>	137
4. PROCEDIMIENTO DE ADOPCIÓN DE LA SUSPENSIÓN	149
4.1. El procedimiento de adopción de la suspensión	149
4.2. El problema de las garantías de la suspensión	160
5. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES EN VÍA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL	165

CAPITULO III

LA EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO	173
1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DERIVADOS DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA	173
2. ACTOS DERIVADOS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.....	181
3. EJECUTIVIDAD, EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA DE LOS ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA	183
3.1. Presunción de validez y eficacia de los actos administrativos de naturaleza tributaria: la autotutela declarativa.....	183
3.2. Autotutela ejecutiva y ejecución forzosa en el orden administrativo tributario.	186

CAPÍTULO IV

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS	197
1. LA EXCEPCIÓN A LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS: LA SUSPENSIÓN.	197
1.1. La suspensión de los actos administrativos tributarios: Consideraciones generales	197
1.2. Antecedentes históricos de la suspensión de los actos tributarios.....	200
2. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS OBJETO DE SUSPENSIÓN.....	207
3. EFECTOS Y ALCANCE DE LA SUSPENSIÓN.....	213
4. LA SUSPENSIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN	224
4.1. La suspensión en los procedimientos tributarios	224
4.2. La suspensión en los procedimientos de recaudación.....	226
4.2.1. Supuestos de suspensión del ingreso.....	226
4.2.2. Supuestos de suspensión del procedimiento	242
4.3. La suspensión en el procedimiento de apremio.....	246
5. LA SUSPENSIÓN EN OTROS PROCEDIMIENTOS: LA COMPROBACIÓN DE VALORES.....	257

5.1. La suspensión en otros procedimientos tributarios	257
5.2. La suspensión en el procedimiento de comprobación de valores	262
6. EL INTERÉS DE DEMORA EN LA SUSPENSIÓN	269
6.1. Supuestos generales de interés de demora en la suspensión.....	269
6.2. Los intereses de demora en la suspensión en vía de recurso	278
7. LAS MEDIDAS CAUTELARES DE GARANTÍA.....	292

CAPITULO V

LA SUSPENSIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL	303
1. FUNDAMENTOS Y NATURALEZA DE LA SUSPENSIÓN EN VÍA DE RECURSO	303
1.1 Principio de unicidad del acto tributario	303
1.2 Efectos y alcance de la suspensión: la suspensión parcial	307
1.3 Presupuestos de la suspensión del acto tributario en vía de recurso: la suspensión automática.....	314
1.4 Prescripción y suspensión	325
1.5 Evolución normativa reciente de la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso	331
1.6 La suspensión en vía administrativa y en vía jurisdiccional	340
2. MODALIDADES DE SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO	346
2.1 Modalidades por la condición de los actos	346
2.2. Modalidades por la garantía exigida	349
2.3. Modalidades por el órgano competente para acordarla	351
2.4. Modalidades por los presupuestos	351
2.5. Modalidades por su alcance y efectos	353
3. ASPECTOS PROCEDIMENTALES: LA SOLICITUD DE LA SUSPENSIÓN	355
3.1 Legitimación activa	355
3.2 Órganos competentes	357

3.3 El momento de la solicitud.....	361
3.4 Aspectos formales de la solicitud.....	370
3.5 Efectos de la presentación e inadmisión a trámite de la solicitud	375
3.6 Concesión y denegación de la solicitud.....	387
3.7 Sistema de recursos contra la denegación de la solicitud de suspensión	393
4. LAS GARANTÍAS DE LA SUSPENSIÓN	395
4.1 La función de las garantías	395
4.2 Los tipos de garantías	398
4.3 La formalización y suficiencia jurídica de las garantías.....	401
4.3.1 Garantías para la suspensión automática.	402
4.3.2 Otras garantías	409
4.4 La cuantía y la suficiencia económica de las garantías	416
4.5 La custodia y el mantenimiento de las garantías.	425
4.6 Una propuesta ecléctica de suspensión automática sin garantías	428
5. EL TIEMPO DE LA SUSPENSIÓN EN VÍA DE RECURSO	434
5.1. Instrumentalidad, provisionalidad e inmutabilidad de la suspensión	434
5.2 La extensión de los efectos de la suspensión en vía de recurso	439
5.3 Estimación total, parcial o desestimación del recurso: fin de la suspensión. El reembolso del coste de las garantías	450
6. LA SUSPENSIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS	472
7. LA SUSPENSIÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS LOCALES.....	496

CAPITULO VI

CONCLUSIONES	503
BIBLIOGRAFÍA	521

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AJD	Actos Jurídicos Documentados
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española de 1978
CP	Código Penal. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
FJ	Fundamento Jurídico o Fundamento de Derecho
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LJCA	Ley 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LOTC	Ley 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
LRJ-PAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
NF	Norma Foral
NFGT	Norma Foral General Tributaria
ORT	Oficina de Relación con los Tribunales
PLMLGT	Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en el BOCG núm. 146-5 de 22 de julio de 2015
PLPAC	Proyecto de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas de 2015, publicado en el BOCG núm. 155-4 de 31 de julio de 2015
RAP	Revista de Administración Pública
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo

RGGI	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones de Gestión e Inspección
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación
RGRVA	Real Decreto 520/2055, de 13 de mayo, Reglamento General de Revisión en vía Administrativa
RPEA	Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
RPREA	Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCEE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TAPEA	Real Decreto Legislativo 2795\1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TEA	Tribunal Económico-Administrativo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAF	Tribunal Económico-Administrativo Foral
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

INTRODUCCIÓN

La creciente asunción de funciones por parte de la Administración del Estado, propia de la evolución de lo que conocemos como “estado del bienestar”, nos ha llevado a configurarlo como un ente casi antropomórfico desligado o alejado de sus ciudadanos. Vemos al Estado como aquella persona a la que poder achacar todos los males que sufre la sociedad actual, incluso los propios, y a la que exigir su solución. Hemos concebido nuestra existencia en torno a la idea de “papa Estado”, y como hijos suyos nos creemos en el derecho, de solicitarle que cubra nuestras carencias, tanto individuales como colectivas, y de “enrabetarnos” cuando no lo hace. Estamos en una sociedad con muchos derechos, pero con pocas obligaciones.

Para satisfacer a la “prole”, cada vez más exigente y más numerosa, el Estado necesita del sustento necesario. Y es aquí donde se plantea la paradoja, ya que deben ser los propios “hijos-ciudadanos” los que con su contribución doten al “papa-Estado” de los medios económicos suficientes para cubrir las necesidades de la familia. Cada uno de ellos contribuirá de acuerdo con su disponibilidad, pero todos se beneficiarán de las diferentes aportaciones. Así el Estado no solo se ocupará de canalizar los ingresos y de atender a los gastos, sino que además estará contribuyendo a la redistribución de la riqueza. Pasamos así de la idea de “papa-Estado” a la de “familia-Estado”, en la que todos sus miembros tienen derechos, pero también numerosas y variadas obligaciones.

Esta es la idea que subyace en el mandato constitucional que recoge el artículo 31.1 de la CE que se encuadra en la Sección 2ª de su Título I, y que gira bajo la denominación, “*De los derechos y deberes de los ciudadanos*”.

La tendencia natural encaminará al Estado hacia la pretensión de dotarse de los recursos necesarios para allegar los ingresos a las arcas públicas de la manera más inmediata posible, y poder cumplir así con su función. El propio Estado, a través del máximo órgano de representación ciudadana –en una suerte de autocomposición– proveerá los tributos y el marco en el que deben realizarse las actuaciones, tanto para la determinación de las contribuciones como para su recaudación. Dichas actuaciones deberán desarrollarse mediante un sistema tributario justo que tenga en cuenta la capacidad económica de todos y cada uno de sus ciudadanos y de acuerdo con sus directrices, ya que han sido ellos mismos, los que por medio de la Ley, han creado y regulado esos tributos.

Al ciudadano le compete, por tanto, atender al pago del tributo en el convencimiento de que está contribuyendo al cumplimiento de los objetivos comunes de la “familia”, pero también, le asiste el derecho a exigir que se dé a los ingresos el destino para el fueron creados. Aquí está la componenda entre derechos y obligaciones.

Pero esta situación idílica, más cercana a la realidad y menos utópica de lo que pensamos, tardará poco en quebrarse por los defectos intrínsecos del sistema. Por parte del Estado o de la Administración del Estado, y por el lado de los ingresos, porque intentará conseguirlos forzando la justicia del sistema tributario; y por el lado de los gastos, porque pretenderá alterar su destino. Y por la parte del ciudadano, porque evitará pagar o hacerlo en su plazo, y porque aun así, seguirá exigiendo, su participación en los gastos. No entraremos ahora en la discusión de que fue primero si el “huevo o la gallina”, o quién justifica a quién.

De este planteamiento, y con respecto a los ingresos, surge la necesidad de dotar a la Administración del Estado de los instrumentos adecuados que le permitan impedir el retraso en recibir los ingresos, pero también, que con tal pretexto, no socave los derechos del ciudadano. Obligaciones y derechos pesan a ambos lados de una balanza imaginaria; ahora bien, la dificultad estriba en fijar su punto medio, donde permanezcan estables, sin inclinación hacia un lado o hacia otro.

La Administración por tanto tenderá a consolidar su “*imperium*”, y el ciudadano, a velar por sus derechos. De este “toma y daca” surgirán dos modelos: el continental, basado en el sistema francés, y el judicialista, basado en el inglés. Por el primero los actos de la Administración (actos administrativos) gozarán de una presunción de legalidad que les permitirá proceder de forma inmediata a su ejecución; y por el segundo, al igual que ocurre en la disputas entre particulares, se dará la necesidad de impetrar del órgano correspondiente, judicial generalmente, la acreditación de su adecuación al ordenamiento antes de poder llevarlo a ejecución. Cualquiera de los modelos son válidos, pero nuestro ordenamiento se ha decantado por el continental, sin razones históricas, ni siquiera constitucionales, que no permitan discusión. Este modelo contempla el privilegio de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, por el cual se le permite a la Administración ejecutar sus propias decisiones sin el auxilio de los tribunales, salvando la oposición del administrado.

El acto administrativo tributario siempre tuvo una participación señalada en el afianzamiento de este modelo en nuestro ordenamiento, y en la evolución del derecho administrativo en general. Los actos administrativos de naturaleza tributaria, como tales actos administrativos, gozan en la actualidad de los referidos privilegios y de la presunción de legalidad en la que se apoyan. El ciudadano u obligado tributario no puede excusarse en la presunta ilegalidad de un acto de liquidación para negarse a su pago. Si así lo cree, debe instar su revisión, ante los órganos administrativos o jurisdiccionales que correspondan. Y aun así, eso no le faculta para su incumplimiento con anterioridad a que se declare definitivamente que era contrario al ordenamiento. Esta posición sitúa al Estado como “*potentior personae*” y al obligado, como súbdito. Para volver al “contrabalance” será necesario recurrir a otra figura que pueda restablecer el equilibrio, al menos temporalmente.

Esa temporalidad o vigencia, alcanzaría hasta que se ponga fin al procedimiento entablado para su cuestionamiento. Así, no existiendo proceso, el acto tributario, habiendo sido ya ejecutivo de inicio, devendrá ahora firme e inatacable. La figura que impediría su ejecución en procedimientos anulatorios será la suspensión. Suspensión con su adjetivo, de la ejecución del acto, que supone la excepción temporal a la inmediatez de aquella.

De esta manera, aun admitiéndose el privilegio, el obligado dispone de la herramienta para “defenderse”. Ahora bien, al igual que el privilegio de ejecutividad de

los actos tributarios, la suspensión está necesitada de normas que fijen sus presupuestos, procedimientos, y el marco en el que puede ser aplicada. De otra manera pudiera dar lugar a su utilización fraudulenta con el único objetivo de retrasar la producción de efectos del acto. Así, para adoptarse la medida, deberá apreciarse si la ejecución inmediata del acto es capaz de producir perjuicios de imposible o difícil reparación en el recurrente; si los intereses en conflicto –del obligado, de la Administración o de terceros- admiten la posposición temporal; o bien, si la debilidad de la presunción de validez del acto desaconsejan su ejecución.

De esto versa el presente trabajo. Reconociendo la función que cumple el tributo y de la obligatoriedad de su cumplimiento, se estudiará la forma de llevarlo a debido efecto dentro de un sistema tributario justo, en el que cada uno contribuya en lo que constitucional y legalmente le corresponda. En ese objetivo nos ayudaremos de otros principios, como el de tutela judicial efectiva, ya que si bien por si sola la ejecutividad del acto tributario no impide la interposición del recurso o el acceso para su cuestionamiento ante los Tribunales de Justicia, si puede dar lugar, a que por haber sido ejecutado, deje sin sentido el propio recurso. Aquí es donde intervienen también los recursos o reclamaciones en vía administrativa, ya que si en la tramitación de estos no es posible la suspensión, cuando finalmente se acceda a la vía jurisdiccional, el proceso habrá perdido su finalidad legítima. La tutela judicial efectiva no se predica única y exclusivamente de la vía judicial, sino también de la administrativa, como paso previo y necesario hacia aquella. Por esta razón deberán arbitrarse los mecanismos para admitir la suspensión, también ante los órganos, que en forma de justicia administrativa retenida, estén procediendo a la revisión de sus propios actos.

La naturaleza fundamentalmente pecuniaria del acto tributario contribuye a que cuando se habla de la suspensión de sus efectos, se piense en los estrictamente recaudatorios. Sin embargo, su complejidad hace que se contemplen otros, con contenido económico o sin él, y por lo tanto que la suspensión deba extenderse también para estos, para todos ellos. El acto tributario es único e indivisible, pero puede producir efectos en diferentes obligaciones, tanto del propio obligado como de terceros. A ellas atenderemos por tanto, cuando hablemos del alcance y efectos de la suspensión. De la misma manera diferenciaremos supuestos de suspensión del pago o de un determinado procedimiento, de aquellos otros de suspensión de los actos, que generalmente solo son propios de la vía de revisión.

Y es en vía de revisión donde se da la mayor parte de la casuística, y donde podemos encontrar también, el mayor número de opiniones doctrinales, resoluciones administrativas y pronunciamientos judiciales. Y aunque así es efectivamente, he preferido cambiar el enfoque que hasta ahora se la había venido dando al estudio de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, que separaban la revisión en vía administrativa –y dentro de esta la prevista para el recurso de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas- de la revisión en vía judicial, para otorgarle un tratamiento conjunto. No creo que puedan tratarse de forma separada la tutela cautelar en sede administrativa y en sede jurisdiccional, siendo ambas como son la manifestación del mismo principio constitucional de tutela judicial efectiva, del que aquella forma parte. Así, tal y como si estuviéramos en la práctica impugnando un acto tributario en todas sus instancias, iremos abordando su problemática en cada una de ellas. Problemática no solo sustantiva, sino también procesal o procedimental.

De aquí nacen asimismo otras cuestiones no menos discutidas, como ocurre con el tema de las garantías. Garantías que no son sino medidas cautelares destinadas al aseguramiento, no del objeto del litigio, sino de uno de los efectos de la suspensión, el cobro de la deuda cuando pueda verse frustrado o dificultado. La suspensión es en sí una medida cautelar, pero tiene como objetivo que el recurso no pierda su finalidad legítima. Se protege en este caso el interés del obligado o recurrente, ya que por su prematura ejecución se perdería la utilidad de su impugnación. La garantía por el contrario ve el riesgo en los intereses recaudatorios de la Administración, y su finalidad es protegerlos. Ambos juegan un papel importante en la ponderación de los intereses en conflicto que se requiere para la adopción de la suspensión: si bien la ejecución inmediata puede producir perjuicios en el recurrente, su excepción, los pudiera producir en el interés público. Este juicio a veces no se nos muestra en toda su amplitud, e incluso, en ocasiones, hasta parece que no existiera pero realmente no es así. Podríamos pensar que esto ocurre en la suspensión que puede obtener el obligado en vía administrativa por la presentación de un aval bancario, pero aun aquí, también se produce tal ponderación. Qué duda cabe que el pago de la deuda por el obligado le ocasiona algún perjuicio, que aun siendo menor, siempre será mayor, al que se le ocasione a la Administración por la suspensión al estar garantizada, porque esta tiene la certeza de que aunque tarde, finalmente cobrará.

Otro añadido que ha dado lugar a que corrieran “ríos de tinta” son los efectos que derivan del alzamiento de la medida cautelar de suspensión, entre ellos el asunto del reembolso del coste de las garantías aportadas como caución cuando se obtenga una resolución favorable a las pretensiones del obligado, en el entendimiento de que no debió plantearse en su caso nunca el recurso porque el acto no se adecuaba al ordenamiento total o parcialmente, y por lo tanto el coste al que se ha tenido que hacer frente puede achacarse al mal funcionamiento de los órganos dependientes de la Administración del Estado, y como tal procede su reintegro. Mal funcionamiento, que también habrá generado de manera directa otros gastos que no son objeto de reembolso por este procedimiento (abogados, periciales, etc...) pero que pudieran serlo por el de responsabilidad de las Administraciones Públicas.

Destaca también sobremanera la evolución que ha sufrido la ejecución de los actos por los que se impone una sanción tributaria, discusión todavía no resuelta, y que se debate entre la consideración de un supuesto de inejecutividad o de suspensión automática, con una fuerte polémica doctrinal, también en tribunales, en torno a si el fundamento puede cifrarse en el respeto al principio constitucional de la presunción de inocencia, o solo y exclusivamente, en el de tutela judicial efectiva.

Nos adentramos por tanto y a continuación, en el estudio de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria y en toda su problemática, porque aun siendo un tema que ha sido tratado recurrentemente por la doctrina todavía permite la realización de nuevas aportaciones y propuestas, estando necesitado a su vez, de una actualización a los nuevos problemas y realidades que se irán desgranando a lo largo del presente trabajo.

CAPITULO I

EL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

1. EL CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO Y AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

La propia incardinación de los actos de naturaleza tributaria dentro del conjunto de los actos administrativos en general nos obliga a comenzar este trabajo por el estudio de los segundos. No obstante no debemos perder de vista, como luego se dirá, que el nacimiento de la obligación tributaria se produce *ex lege*, sin necesidad de actuación alguna por parte de la Administración¹. Por lo tanto, la consideración del acto tributario en su sentido estricto como acto administrativo se referirá única y exclusivamente a aquellos que provengan de la concurrencia de una actividad de la

¹ El nacimiento de la obligación tributaria se produce por la simple concurrencia de la realización del hecho imponible definido en la norma del tributo, como así se dispone en el artículo 20 de La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*Boletín Oficial del Estado* de 18 de diciembre de 2003, nº 302 pág. 44.987). Cuestión distinta es que la Administración deba determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en cuyo caso, estaríamos ante un genuino acto administrativo.

Administración tributaria que derive fundamentalmente y, entre otros, del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para exigir su pago o para imponer sanciones, y que reúna las condiciones para ser calificada como tal que figuran recogidas en la doctrina general del acto administrativo que abordaremos a continuación.

Superando la más que famosa definición de acto administrativo utilizada en los diferentes manuales de Derecho Administrativo y enunciada por ZANOBINI², como toda manifestación de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizado por la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa, diremos, que si bien es cierto que se trata de todo acto jurídico dictado unilateralmente por la Administración y sometido a Derecho Administrativo distinto del reglamento, como afirman GARCIA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ³, este debe ir destinado a la creación, modificación, o extinción de una relación jurídica o a la declaración o negación de un derecho, que produzca efectos externos. Esta última característica es la que la diferencia de las meras actuaciones administrativas, y la que recoge en su seno la aplicación del principio de seguridad jurídica y su potencial sometimiento al control de los órganos jurisdiccionales.

La manifestación de voluntad que refería ZANOBINI, no puede entenderse sino en su concepción de voluntad normativa. No existe una voluntad autónoma por parte de la Administración, que debe actuar siempre con sometimiento pleno a la Ley y al derecho de acuerdo con lo que establece el artículo 103 de la CE⁴. El nacimiento del acto administrativo no depende de la voluntad, sino del cumplimiento de los términos establecidos en la norma, por lo que podemos definir estos como actos reglados. Incluso en aquellos que tienen la consideración de discrecionales, el margen dispuesto al ejercicio de la voluntad viene perfectamente delimitado por la propia norma. Atrás

² ZANOBINI, G., *Corso di Diritto Amministrativo, Volume I, Principi generali*, 8ª ed. Giuffrè, Milano, 1958, página 243.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª ed. Madrid 2011, pág. 569.

⁴ Artículo 103.1 de la Constitución Española de 1978 (*Boletín Oficial del Estado* de 29 de diciembre de 1978 nº 311.1): “La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.”

quedan las teorías que equiparaban el acto administrativo con el negocio jurídico⁵, y que partían de una concepción no normativa de la declaración de voluntad⁶.

Fijado el aspecto normativo, nos toca ahora ocuparnos del regulatorio. Los actos que interesan a nuestro estudio son aquellos que trascienden más allá del propio ámbito de la Administración, que producen efectos externos, por tanto. Decíamos que el acto administrativo debe ir destinado a regular situaciones concretas –a la creación, modificación, extinción de relaciones jurídicas o a la declaración o negación de un derecho- que afecten a personas ajenas a su círculo, a los administrados en nuestro caso. De él excluimos aquellos actos que no supongan una estricta aplicación del derecho y que produzcan efectos innovadores, como es el caso de los reglamentos. Esto nos ayudará a entender, porqué en general, los actos de mero trámite propios de un procedimiento no son recurribles, salvo los que por sí mismo produzcan los efectos externos referidos, lo que habitualmente ocurrirá con el dictado de la resolución, que es un acto en sí, que pone fin a un procedimiento.

No obstante, y continuando con el tema de los efectos, hay que añadir que estos se producen con carácter bidireccional, externamente, como ya hemos dicho, pero también internamente, si se quiere: una vez dictado el acto por parte de la Administración, este obliga al administrado, pero también a la Administración. Esto nos conduce a tener que traer aquí el principio de seguridad jurídica. Como decía MAYER y argumenta BOCANEGRA SIERRA, la declaración que supone el acto administrativo va destinada a adquirir firmeza y asegurar la necesaria estabilidad de las situaciones jurídicas creadas o declaradas por ella misma⁷. De ahí la necesidad de que deban arbitrase procedimientos de carácter excepcional para la revisión de sus propios actos por parte de la Administración.

⁵ Esta era la tesis de parte de la doctrina alemana identificada principalmente por la figura de KORMANN, K. en su obra *System der rechtsgechäftlichen Staatsakte*, en su primer edición en Berlín de 1910, editorial Springer (reimpresión en Scenia, Aalen, 1962), según cita BOCANEGRA SIERRA, R. en *La teoría del acto administrativo*, 1ª ed. Iustel, Madrid 2005, apartado de Bibliografía.

⁶ BOCANEGRA SIERRA, R., *La teoría del acto administrativo*, 1ª ed. Iustel, Madrid 2005, pág. 44-45.: “El propio Ordenamiento puede determinar con detalle cuál debe ser el contenido concreto de la declaración administrativa, pero también si se ha de producir o no y cuándo, al margen, por supuesto, además, de que el criterio para determinar la validez de un acto administrativo no consiste en comprobar si se ajusta o no a la voluntad del sujeto que actúa sino en verificar si es conforme o no con el Ordenamiento jurídico”.

⁷ MAYER, O. *Derecho Administrativo Alemán, Tomo I, Parte General*, 2ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982: “Por último, el poder ejecutivo, en la administración como en la justicia, está vinculado por la sentencia que hubiera dictado, por cada declaración de autoridad en la que él mismo haya dicho lo que debe ser derecho para el caso individual”. Pág. 103.

La introducción de la firmeza en referencia al acto administrativo, nos traslada directamente al potencial enjuiciamiento de su adecuación al ordenamiento jurídico. Los actos administrativos no sólo están sometidos al control jurisdiccional, sino que esta condición forma parte intrínseca e inseparable de su propia definición, y es, por añadidura, consecuencia directa de los citados efectos externos. Por otro lado, sólo pueden someterse a este control aquellos actos que suponen una creación o modificación de situaciones jurídicas, lo que nos devuelve de nuevo a su aspecto regulatorio⁸. Incluimos entre ellos, no sólo los actos expresos, sino también los presuntos o las actuaciones materiales que constituyan vías de hecho, como así se recoge en la LJCA⁹, aunque si bien es cierto, el ámbito competencial de la jurisdicción contencioso-administrativa es todavía más amplio, admitiéndose el enjuiciamiento de simples “actuaciones” administrativas.

El control jurisdiccional se produce siempre a posteriori, una vez dictado el acto. A diferencia de lo que ocurre en la esfera privada, en la que quién quiera hacer valer sus derechos debe impetrar el auxilio de los tribunales, en el ámbito propio de los actos administrativos estos no sólo se presumen válidos desde que se dictan, sino que además son inmediatamente ejecutivos y una vez firmes, resultan inatacables, salvo por causas excepcionales. Esto no es otra cosa, que la plasmación del llamado principio de autotutela administrativa, en sus dos vertientes, declarativa y ejecutiva, y que forma parte, como no podía ser de otro modo, de la propia configuración del acto administrativo.

⁸ Véanse las Sentencias del TS de 14 de octubre de 1979 y 30 de abril de 1984 (Aranzadi 1979\2260 y RJ 1984\2174) y del TSJ de 30 de abril de 2002 de Extremadura (Aranzadi RJCA 2002\431). Esta última, recogiendo la doctrina del Tribunal Supremo, en relación con las disposiciones interpretativas sobre la legalidad de las actividades incluidas en los estatutos de una asociación que no afectan a la revisión ni a la revocación de la resolución de la inscripción de la misma en el registro autonómico correspondiente: “(...) *considera que solamente son actos administrativos impugnables, a los efectos de su enjuiciamiento jurisdiccional, los que crean determinadas situaciones jurídicas, no siendo impugnables cualquiera otra declaración o manifestación que, aunque provenga de órganos administrativos, no sea por sí misma creadora o modificación de situaciones jurídicas, es decir, carezca de efectos imperativos o decisorios*”. En ellas subyace, por lo que a la materia tributaria corresponde, la imposibilidad de interponer recurso alguno contra las contestaciones a las consultas que refiere el artículo 89.4 de la LGT.

⁹ Artículo 25 de la Ley 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (*Boletín Oficial del Estado* de 14 de julio de 1998, nº 167 pág. 23.516): “1.- *El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos. 2.- También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vías de hecho, en los términos establecidos en esta Ley*”.

La autotutela administrativa supone una situación de la Administración con respecto a los juzgados y tribunales de carácter privilegiado que la diferencia del resto de los sujetos. En definición de GARCÍA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, la autotutela administrativa conlleva que: “La Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *status quo*, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar la tutela judicial¹⁰”.

Y así es de hecho en la práctica. En el ámbito del derecho privado, cuando un particular entra en conflicto con otro particular por intentar hacer valer su pretensión, por mucho que le asista el derecho, está obligado a acudir a los juzgados y tribunales para obtener una resolución judicial que así se lo reconozca y le otorgue fuerza ejecutoria. De esta forma, en el seno de un juicio declarativo habrá obtenido una resolución por la que el juez o tribunal habrá reconocido que su pretensión es conforme a derecho.

Aun así, una vez obtenida la resolución favorable a su pretensión, y ante la oposición del otro sujeto de derecho privado a cumplir con lo mandando por el juez o tribunal, deberá volver a solicitar de nuevo el auxilio del órgano jurisdiccional para ejecutar lo ordenado e imponer su cumplimiento. En este caso estaríamos ante la necesidad de instar un nuevo juicio, un juicio ejecutivo.

Sin embargo, los actos de la Administración están revestidos de la suficiente autoridad para que no tenga que acudir a los tribunales, no sólo para que se declare que los mismos son conformes a derecho, que se presume que lo son (autotutela declarativa), sino también, para proceder a su ejecución frente a la resistencia del administrado (autotutela ejecutiva). La autotutela se configura así como una verdadera “potestad judicial” en manos de la Administración pública, de ahí que muchos autores hayan asimilado los actos administrativos a las resoluciones judiciales¹¹. Ello no supone, por otro lado, que las funciones jurisdiccionales se limiten exclusivamente a la

¹⁰ GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho..... op.cit.* pág. 534.

¹¹ BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría del acto....op.cit.* pág. 22, parafraseando a MAYER, viene a decir que la analogía entre actos administrativos y judiciales, se encuentra en la base de la concepción del acto administrativo, “...cuya construcción sigue vigente en la doctrina alemana contemporánea, coincidiendo sustancialmente, por lo demás, en cuanto exige que se trate de una decisión vinculante, con la que maneja la doctrina francesa e, incluso, con la noción de acto administrativo propia del Derecho de la Unión Europea”.

revisión de los actos administrativos, pero sí que solamente sea posible la revisión, previa impugnación del administrado una vez que el acto haya sido dictado y haya desplegado sus efectos.

Una explicación de esta supeditación de los órganos jurisdiccionales a los administrativos en materia de revisión, la podemos encontrar en su devenir histórico y en el estudio del privilegio de la autotutela en el derecho comparado. Privilegio, más que principio, como tendremos ocasión de comprobar a continuación.

2. ORIGENES Y DESARROLLO HISTÓRICO DEL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: SISTEMA DE DERECHO ADMINISTRATIVO FRANCÉS Y SISTEMA JUDICIALISTA

El devenir histórico del privilegio de la Administración de ejecutar sus propios actos ha ido de la mano de la creación de la propia Administración, y por ende, del Derecho administrativo. La dicotomía entre la capacidad del acto administrativo de ser inmediatamente ejecutivo, o de necesitar del refrendo de los órganos jurisdiccionales para poder ser ejecutado reside, en no pocas ocasiones, en el concepto de efectividad de las actuaciones que realiza la Administración en el cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas. De ahí que en algunos momentos se haya entendido que la obligatoriedad previa de acudir a los juzgados y tribunales para declarar la validez del acto suponga cuando menos un retraso de la efectividad en su aplicación y un perjuicio para los intereses generales y para los propios de la Administración, entendida como sujeto independiente. Esta efectividad, no debe confundirse con la eficacia del acto administrativo que abordaremos en el punto siguiente y que se integra en la propia definición de la autotutela declarativa.

Los antecedentes históricos nos servirán como punto de referencia y experiencia práctica para poder entender el porqué de la actual configuración del privilegio de ejecutoriedad, así como también, la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, en base a una suerte de ponderación entre los intereses generales de la colectividad y los de los particulares; entre la consecución del interés público y el respeto a las garantías de los ciudadanos puestos de manifiesto en el

contrapeso entre los principios que informan el sistema de derecho administrativo francés y el judicialista anglosajón. Se apuntarán asimismo las ideas iniciales de esta tesis, que iremos retomando a lo largo de su desarrollo de manera recurrente, y que serán tenidas en cuenta, en buena medida, en sus conclusiones.

Siguiendo en este punto a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ¹², y también a otros muchos de los administrativistas de este país que han dedicado gran parte de sus estudios a la historia de esta rama del derecho¹³, comenzaremos por abordar la situación prerrevolucionaria anterior a 1789, para poder comprender luego las novedades que nos aporta la Revolución Francesa, y que van a conformar, aunque de manera muy incipiente, el sistema que adoptará España para configurar el moderno derecho administrativo que se aplicará en nuestro país a partir de la segunda mitad del siglo XIX. También prestaremos cumplida atención a la evolución y fundamentos del sistema judicialista anglosajón, que con matices, tuvo su trasposición y aplicación en el ordenamiento jurídico patrio a través de su normativa, en cuanto estuvo basada en los principios recogidos en la Constitución de Cádiz de 1812.

2.1. Antiguo Régimen y monarquías absolutistas

En el Antiguo Régimen, todas las actuaciones que podríamos denominar hoy como administrativas partían del mismo origen: la figura del monarca. La actividad administrativa era escasa y se centraba en la gestión de la Hacienda y la guerra principalmente, y el resto de las actuaciones desarrolladas por el propio monarca directamente o por delegación, eran consideradas funciones de justicia. No había por tanto una separación entre la Administración propiamente dicha y la Justicia, ya que ambas eran manifestaciones del mismo poder, por lo que no tenía sentido

¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho..... op.cit.* pág. 518 y ss.

¹³ Así por ejemplo, SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis del Derecho Administrativo Español en el Siglo XIX (1812-1845)*, Iustel, Madrid 2006; NIETO GARCÍA, A, "Orígenes de lo contencioso administrativo", *Revista de Administración Pública* núm. 50, Mayo-Agosto, Madrid 1966, pág. 27-50; y el propio GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*, Civitas, Edición de 1998, Madrid.

cuestionarse el sometimiento o la supeditación de una a otra, ya que operaban al mismo nivel y con la misma fuerza.

Ahora bien, la ejecutoriedad de estas actuaciones ya estaba presente en las decisiones adoptadas, aunque su fundamento no lo era tanto por su efectividad (recaudatoria, por ejemplo, en el caso de los tributos), como por constituir una manifestación del *imperium* y del poder omnímodo del rey. Así, era común encontrar en las cédulas y otros documentos de origen real, expresiones tales como: “*lo guardéis, cumpláis y ejecutéis, hagáis guardar, cumplir y ejecutar*”, que incluso, en forma similar, aunque reajustada a la actual realidad constitucional, podemos encontrar hoy en los textos normativos vigentes¹⁴.

Sin embargo, ya en este periodo se aprecia una cierta división de funciones, que no de poderes, en cuanto a la forma de ocuparse de los asuntos de la Administración y de los propios de la Justicia. Cuando las actuaciones de aquella pudieran dar, o dieran sin más lugar a un perjuicio para el particular, se propugnaba que las diferencias se solventaran “con figura y estrépito de juicio”, incluso cuando fuera la propia Administración una de las partes en el litigio¹⁵. En este mismo sentido, se puede decir que había también una cierta separación orgánica en los altos órganos entre técnicos y letrados, encargándose los primeros de las Salas de Gobierno, y los segundos de las de Justicia. Aunque viniendo del mismo poder, real en este caso, no dejaba de ser esta última a la vez, y como se dice coloquialmente, juez y parte.

Una vez que la Administración comienza a asumir mayores funciones con la creación del Estado moderno, surge la necesidad de detraer de la acción de la justicia, aunque todavía dependiente del Rey, aquellos asuntos propios de su actividad y que

¹⁴ Así, en el vigente texto constitucional: “*Mando a todos los Españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Constitución como norma fundamental del Estado.*”; y también, en la Ley General Tributaria.

¹⁵ Ley III del Título V del Libro IV de la Novísima Recopilación, bajo la rúbrica de “*Conocimiento en el Consejo, con inhibición de la Cámara, de todas las cosas tocantes á perjuicio de parte*”, venía a decir: “*Mandamos, que las cosas que tocan á perjuicio de partes, se pidan en nuestro Consejo, y se provean y libren por los del Nuestro Consejo de Justicia, y no se expidan por Cámara; y si de dieran algunas cédulas en cosa de Justicia, y la parte suplicare, que no se dé sobrecédula hasta que sea visto en el Consejo; y mandamos á los del nuestro Consejo, que entiendan en las cosas de nuestra Cámara, que no vayan ni pasen contra ello, so pena que sean obligados á pagar á las partes todos los daños é intereses que a causa de ello se les recrecieren; y revocamos y damos por ningunas todas y qualesquier sobrecédulas que contra el tenor de esta ley se hayan dado, y dieran de aquí en adelante*”. Edición digital facsímil del original perteneciente al fondo bibliográfico de la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/novisimaRecopilacionT2.pdf>

podieran “ralentizar” la gestión administrativa. Este es el caso, entre otros, de la gestión recaudatoria, que tal y como se citaba en la Novísima Recopilación, advertía a los funcionarios de Hacienda: “(...) *porque en la Administración de la Hacienda, gobierno y cobranza della, y en tomar de las cuentas, suele haber malicias y dilaciones, que embarazan el buen expediente con hacer pleyto de lo que no es; mando al Presidente del Consejo y Contaduría mayor de cuentas, que excusen semejantes dilaciones, procurando que no las haya so color de pleytos porque no se venga a perjudicar por este camino a la administración y cobranza de mi Real Hacienda, pues importa tanto la brevedad en lo uno y en lo otro*¹⁶”.

Comienza a verse así, aunque de manera tímida, un atisbo de lo que será el principio de ejecutoriedad por lo que tiene que la Administración y sus agentes llevan a debido efecto sus decisiones en propia autoridad, en este caso “convenciendo” a los interesados para que renuncien al enjuiciamiento de sus decisiones. Enjuiciamiento, que por otra parte no se encomienda a actores ajenos a la propia estructura real como ya hemos dicho, porque no los hay: todos ellos, administradores y jueces, actúan por delegación del Rey, se constituyen así en meros revisores internos de la voluntad de este último.

La situación descrita no era exclusiva del derecho patrio. Con idénticos matices se dio en los países de nuestro entorno hasta la llegada de la Revolución Francesa en 1789 (aun antes en Inglaterra); si bien la Revolución, al no incluir entre sus postulados la reducción de los privilegios de la Administración, sino todo lo contrario, supuso su reforzamiento e institucionalización, dando lugar a la semilla de la que luego germinaría el moderno derecho administrativo francés, y con él, el privilegio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

¹⁶ Ley IV del Título X del Libro VI de la Novísima Recopilación “*De la reunión del Consejo de Hacienda y Contaduría mayor de ella en un Tribunal*” Edición digital facsímil del original perteneciente al fondo bibliográfico de la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/novisimaRecopilacionT3.pdf>

2.2. El principio de separación de poderes y la Revolución Francesa

La convocatoria de los Estados Generales de 1789 en Francia acabó de manera sorpresiva con el Antiguo Régimen, y con una monarquía de corte absolutista que monopolizaba entre otras, la Administración y la justicia, y que trajo la promulgación del principio de la separación o división de poderes.

Esta separación de poderes se interpretó en su sentido absoluto, impidiendo al poder judicial inmiscuirse en los asuntos de la Administración. De esta forma se constituía una Administración todavía más fuerte e independiente de la que había venido existiendo en el último periodo de la monarquía ilustrada anterior a la Revolución. Las razones de la decisión por este modelo las definen acertadamente GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ RODRÍGUEZ¹⁷:

“Los constituyentes han vivido esa experiencia de un desviado “gobierno de los jueces” y quisieron resueltamente excluirla en adelante, tanto porque no respondía a un sistema viable y objetivo de gobierno, como porque para ellos se identificaba el hecho con el estamentalismo nobiliario, como, en fin, porque en aquel momento el poder era suyo y no admitían de grado que tuviesen que facilitar su condicionamiento o limitar las posibilidades de conformación revolucionaria que con su ejercicio se les abría (...) Como se ve, es explícita la intención de los revolucionarios de liberar el poder ejecutivo, una vez en sus manos, de los condicionamientos judiciales”.

Paralelamente a la exclusión de la revisión de los actos administrativos de la jurisdicción ordinaria, se adopta la decisión de crear una “jurisdicción especial” dentro de la propia Administración, destinada a revisar sus propios actos a solicitud de los ciudadanos, que girará bajo el principio fundamental de *que juger l’administration cést encore administrer* (“juzgar a la Administración sigue siendo administrar”). Se configura así un orden de lo contencioso-administrativo basado en el autocontrol, alejado de los tribunales. En palabras de SANTAMARIA PASTOR¹⁸, la creación de esta nueva Administración surgió del debate entre aquellos que abogaban por una separación de poderes al modelo anglosajón, que no diferenciaba entre Administración y particulares

¹⁷ GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho..... op.cit.* pág. 530.

¹⁸ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis...op.cit.* pág.67.

en cuanto a su sometimiento a la jurisdicción ordinaria (se rehusaba que esta tuviera la condición de especial -por lo que tenía de privilegio- en favor del principio de unidad de jurisdicción), con el cumplimiento de sus formalidades y consiguientes retrasos; y aquellos que desconfiaban de este control por la experiencia de los Parlamentos del régimen anterior, conformados a modo de tribunales especiales, en los que el estamento nobiliario no sólo dictaba resoluciones con fuerza de sentencia, sino que además exigían que las nuevas leyes tuvieran que registrarse como requisito para su promulgación (*enregistrement*) y con la facultad de devolución para su reconsideración (*remontrance*). En este contexto surgió una solución híbrida con el objetivo de sujetar la actuación de la Administración al principio de legalidad atendiendo a la especialidad que suponía la propia actividad administrativa, pero sometida ahora a unos órganos administrativos, más ágiles y eficientes que cualquier órgano jurisdiccional, en los que sus miembros eran elegidos por los propios ciudadanos y por un corto periodo de tiempo¹⁹.

Este modelo de Administración fue afianzándose y se consolidaría con la llegada de Napoleón (suya es la creación del Consejo de Estado y los Consejos de Prefectura, formados por funcionarios públicos) siendo este el modelo que finalmente se trasladase a España, cuyo primer intento sin aplicación práctica tendría lugar con el Estatuto de Bayona de 1808²⁰. El verdadero artífice de esta nueva Administración sería por tanto el gobierno de Napoleón, como llega a afirmar GARCÍA DE ENTERRÍA: “Napoleón le dio forma definitiva y la hizo patente para siempre. De sus manos salió configurada la poderosa Administración que la Revolución, pese a sus bases abstractas teóricas, intrínsecamente postulaba...²¹. Esta nueva forma de entender la Administración tiene entre sus rasgos definitorios la autonomía y la autosuficiencia en

¹⁹ LOZANO CUTANDA, B. “Fundamento constitucional y reserva competencial de la jurisdicción administrativa en Francia: la decisión del Consejo Constitucional de 23 de febrero de 1987” en *Revista de Administración Pública* num 126, Septiembre-Diciembre, Madrid 1991, pags.447-473, trae a colación la intervención de PEZOUS en la Asamblea Constituyente, quien tras recordar las imperfecciones de las soluciones judiciales, constata: “Ustedes han establecido sabiamente en cada departamento un directorio de ocho miembros y, en cada distrito, un directorio de cuatro miembros. Estos directorios, compuestos de hombres escogidos por el pueblo por un corto plazo y siempre en activo, deben dirigir todos los asuntos de la Administración ¿Por qué no habrían de decidir las cuestiones contenciosas que de ellos dependen?...Los administradores son sin duda más aptos que los jueces para solventar estos conflictos sin los embrollos judiciales”. Pág. 456.

²⁰ El Estatuto de Bayona de 1808, creaba la figura del Consejo de Estado, órgano propio de la Administración, que de acuerdo con el artículo 58: “*Conocerá de las competencias de jurisdicción entre los cuerpos administrativos y judiciales, de la parte contenciosa, de la administración y de la citación a juicio de los agentes o empleados de la administración pública*”. <http://www.uned.es/dpto-derecho-politico/c08.pdf>

²¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Revolución francesa y... op.cit.* pág.62.

la ejecución de sus propias decisiones, sin necesidad de escudarse en la previa vinculación al dictado de una resolución judicial: “el poder ejecutivo se ha sustantivado en un sujeto real y verdadero, autosuficiente para su desenvolvimiento en virtud de los mecanismos técnicos que ya consideramos, que le aseguran la exención respecto de otros poderes²²”.

2.3. La recepción del sistema judicialista de corte anglosajón

La recepción del modelo napoleónico en el derecho administrativo español no tuvo carácter automático ni inmediato, contrariamente a lo que se pudiera pensar. Es más, la primera Constitución española, la de Cádiz de 1812, se decantaba por un sistema judicialista importado de Inglaterra frente al sistema de derecho administrativo francés; transponiendo así, sin ambages, las teorías sobre la división de poderes de MONTESQUIEU y LOCKE²³ que habían inspirado la revolución francesa y la revolución gloriosa inglesa²⁴.

La discusión sobre el concepto de la división de poderes se centraba en la distinta atribución de las competencias a diferentes órganos, por un lado de lo contencioso (al poder judicial) y por otro de lo gubernativo (al poder ejecutivo). La Constitución de Cádiz introduce la absoluta separación entre lo administrativo y lo jurisdiccional, aplicando un sistema judicialista²⁵ inspirado en los principios de independencia judicial y unidad de jurisdicción.

²² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Revolución francesa y... op.cit.* pág.74.

²³ MONTESQUIEU en su obra el *De L'sprit des lois* (1748); y LOCKE, en *Two Treatises of Government* (1689), entre otras.

²⁴ La revolución de 1688 en Inglaterra, también llamada “La gloriosa” supuso el advenimiento de la democracia parlamentaria y la supresión de la monarquía absolutista.

²⁵ En este sentido NAVAS CASTILLO, F. afirma en su artículo “El control de la actividad administrativa en la Constitución de Cádiz de 1812”, *Revista de Derecho Político*, UNED, núm.83 enero-abril 2012, Madrid: “Sin restar importancia a las reformas introducidas por la Constitución Gaditana de 1812, lo cierto es que no es posible advertir en su texto, ni en su normativa de desarrollo, indicio alguno, aun cuando fuere a título de simple intento, de importación del modelo contencioso-administrativo francés. En efecto, la Constitución de Cádiz no contempló, explícitamente, el sistema de fiscalización administrativa; estableciendo sin embargo, la separación rígida de poderes y una regulación del Consejo de Estado que distaba sustancialmente de la de su homónimo galo, lo que ha llevado a la doctrina mayoritaria a

Esto conllevaba que los actos de la Administración solo pudieran ejecutarse frente a la resistencia del administrado si vinieren refrendados en un juicio contradictorio ante un juez o un tribunal. No existe por tanto diferencia alguna en la forma de solventarse las controversias entre Administración y particulares, o entre estos últimos: todos ellos deben acudir a la jurisdicción ordinaria para que determine si su pretensión es conforme o no a derecho, previamente a su ejecución. No hay tampoco pues, una jurisdicción especializada, como ahora lo sería la contencioso-administrativa. No existen privilegios, ni se admite principio alguno similar al de autotutela administrativa. La exclusividad de los tribunales en el ejercicio de la función jurisdiccional del artículo 242 gira bajo el axioma que se recoge en el 245, ambos de la Constitución de Cádiz, cuya formulación ha llegado casi sin mutaciones hasta nuestros días: *“Los tribunales no podrán ejercer otras funciones que las de juzgar y hacer que se ejecute lo juzgado”*.

Este sistema judicialista, heredero directo del instaurado en Inglaterra en el siglo XVII, se basaba en el hecho de que el juez se constituía en garante de la libertad privada del individuo frente a su potencial intromisión o quebrantamiento, no solo frente a otros individuos, sino también frente al Rey, y por ende, frente al poder ejecutivo y/o la Administración, de la que se había independizado. Todos ellos estaban sometidos al imperio de la Ley (*rule of law*), y los actos administrativos tenían la fuerza que derivaba de su acomodo a ella, pero careciendo de la ejecutoriedad propia del modelo de derecho administrativo francés. La resistencia del individuo al cumplimiento de lo ordenado por la Administración se sancionaba como un incumplimiento de la Ley, a modo de infracción penal; para su ejecución estaba necesitado de la declaración previa de su adecuación a la Ley por parte de los tribunales, en un juicio en el que el administrado podía oponer las excepciones que tuviera por conveniente y sin limitaciones. Juzgados y tribunales –compuestos por jueces letrados- que en cualquier caso tenían el carácter de jurisdicción ordinaria, carecían de cualquier adjetivación que denotara especialidad, ni siquiera por razón de la materia.

La Constitución de Cádiz como se ha dicho, también abogaba por la unidad jurisdiccional o unidad de fueros (artículo 248: *“En los negocios comunes, civiles y criminales, no habrá más que un solo fuero para toda clase de personas.”*), y aun así, reconocía en su artículo 278, la posibilidad de que las leyes decidieran sobre la

aseverar la opción doceañista del modelo judicialista, en el que se encomendaba a los jueces ordinarios el control judicial de la actividad administrativa”.

conveniencia de formar tribunales especiales, y entre ellos, los dedicados a la materia de la Hacienda Pública.

Hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la distinción entre lo civil y lo criminal, a la sazón jurisdicción ordinaria, no excluía en ningún caso lo administrativo ya que por aquel entonces esta rama del derecho no tenía sustantividad propia, entendiéndose subsumida en las dos anteriores (el término contencioso se utilizaba para todos los órdenes, y por oposición a lo gubernativo); y en segundo lugar, que el mantenimiento de la especialidad en los asuntos tributarios tenía cuando menos un carácter temporal hasta que se reformase el complicado sistema de rentas, que lo fue con el Decreto de 13 de septiembre de 1813, Artículo I: *“Todos los negocios contenciosos de la Hacienda Pública (...) de que han conocido hasta ahora los intendentes y subdelegados de Rentas y el Consejo suprimido de Hacienda, se proveerán en las provincias conforme al artículo 262 de la Constitución, sustanciándose y determinándose por Jueces letrados y en segunda y tercera instancia por las Audiencias respectivas así de la península como de ultramar²⁶”*. Si bien es cierto que se mantuvieron otros fueros privilegiados, consulados y tribunales de minería de América, solo lo fueron *ratione materie*, por su proximidad con el derecho internacional o “derecho público de las naciones”.

2.4. El nacimiento del privilegio de ejecutoriedad

A decir de PARADA VÁZQUEZ, el concepto de acto administrativo del que partían tanto el sistema de derecho administrativo de origen francés como el judicialista, era otro bien distinto al que hemos enunciado al inicio de esta obra. Por acto administrativo se entendía cualquier operación o hecho de la Administración en su sentido más general. En todo caso, este acto administrativo no estaba provisto todavía de la nota de ejecutoriedad que hoy le caracteriza, y que surgiría a medida que

²⁶ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis... op.cit*, pág. 94: “El sistema no puede, pues, estar más claro. Una vez reformado el sistema tributario se implantan en su pleno vigor los principios constitucionales, que exigían la competencia de los jueces sobre los negocios judiciales del Estado (téngase en cuenta que la Hacienda era a comienzos del XIX, sino todo el Estado, si la parte fundamental del mismo tanto cualitativa como cuantitativamente), esto es, la atribución de los jueces ordinarios de lo que treinta años más tarde comenzará a llamarse lo contencioso-administrativo”.

se fuera definiendo el perímetro de delimitación entre lo gubernativo y lo judicial, como veremos a continuación²⁷.

Una vez concluido el sexenio absolutista, y todavía con Fernando VII ocupando el trono, entre 1820 y 1823 (conocido como el Trienio Liberal) se vuelve a instaurar la Constitución de Cádiz de 1812 y con ella el sistema judicialista puro de corte anglosajón, ya apuntado. Sin embargo, siendo ahora la situación del país totalmente diferente, dos van a ser los aspectos principales que propicien, más que las propias reacciones absolutistas del Rey, el cuarteamiento del espíritu de los *doceañistas*: a saber, los conflictos con el estamento judicial y la crisis económica.

Difícilmente se podía hacer sostenible un sistema basado en la división absoluta de poderes, en el que la actividad de la Administración estuviera fiscalizada por los jueces, cuando estos habían sido nombrados por el poder ejecutivo y por el propio Rey en el periodo político anterior y sin tan siquiera, muchos de ellos, tener la condición de jueces letrados que refería la Constitución. Jueces, que en consecuencia, tenían poca, o ninguna intención, de hacer nada en pos del constitucionalismo²⁸. Falta de confianza esta que propiciaría en el futuro, al igual que ocurrió en la Francia postrevolucionaria, un reforzamiento de la posición de la Administración alejada de cualquier control jurisdiccional.

Excepcionando las no menos importantes revueltas políticas de la época, la causa fundamental de este “empoderamiento” administrativo, llegaría por el lado de Hacienda. La grave crisis económica y financiera heredada del régimen anterior había dejado vacías las arcas del erario público, y la urgencia para su restablecimiento chocaba con la facultad reconocida al ciudadano de excepcionar ante la jurisdicción ordinaria con tal de evitar el pago de los tributos. Además de la comentada

²⁷ PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *Revista de Administración Pública*, num.55 Enero/Abril, Madrid 1968, pág. 65-112 (pág.76).

²⁸ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis...op.cit.* pág.99 :“(...) es conocida la maniobra de boicot por parte de numerosos jueces a la legislación revolucionaria y, concretamente a las normas sobre abolición de señoríos y prestaciones señoriales; el Decreto de las Cortes de 6 de agosto de 1811, que ofrecía numerosas fisuras en favor de los señores, fue interpretado por los jueces en el sentido de no ser obligatorio para los señores la presentación de los títulos justificativos de sus prestaciones para continuar en la exigencia de éstas; los colonos, si se consideran lesionados, deben apelar judicialmente, y el juez tiene la obligación de mantener al señor en su derechos mientras el pleito no cause sentencia, interpretación que, arrojando la carga de la prueba sobre los campesinos, destruía el espíritu del Decreto de las Cortes, pero que fue acogida sin reservas por los jueces, manifestándose en este punto al lado de nobleza tradicional”.

desconfianza de los liberales en los órganos judiciales, la cuestión se agravaba por el retraso en la resolución de las causas, propios de la actividad judicial. Se abogaba entonces por una capacidad de recaudación eficaz e inmediata, sin trabas ni retrasos innecesarios, a la que no solo no daba respuesta el Decreto de 13 de septiembre de 1813, sino que aún peor, la obstaculizaba.

A raíz de lo anterior, se dictarán tres Decretos de las Cortes que van a suponer la aparición del privilegio de ejecutoriedad en el ámbito de derecho administrativo tributario, así como de otras instituciones coadyuvantes, entre ellas la conocida del *solve et repete*, que sacrificando los derechos y garantías del ciudadano reconocidos en la Constitución recién restaurada, promoverán, como hemos dicho, el reforzamiento de la capacidad recaudatoria de la Administración.

El primero de ellos fue el *Decreto de 12 de mayo de 1821*, que aunque de manera coyuntural –hasta que se solucionase el problema de Hacienda- recogía dos normas de suma importancia para nuestro estudio: por la primera de ellas se capacitaba a los intendentes para la recaudación de todo tipo de contribuciones e impuestos por sí y sin necesidad del auxilio judicial; y por la segunda, se les ordenaba, en caso de negativa u oposición, la ejecución contra el patrimonio del deudor por la vía de apremio, igualmente, sin intervención de jueces y tribunales. En otras palabras, se formulaba así la ejecutoriedad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, y la consiguiente ejecución forzosa en caso de resistencia, sin sometimiento de ambas decisiones al dictado de la jurisdicción común, como venía siendo obligado hasta la fecha.

Prácticamente un mes más tarde, la enunciada provisionalidad de estas medidas se vuelve definitiva con el *Decreto de 25 de junio de 1821*, por el que se aprueba el Sistema Administrativo de la Hacienda Pública, y en el que además se atribuye en exclusiva a la autoridad administrativa la facultad de resolver las reclamaciones en materia de contribuciones, y en detrimento de los tribunales ordinarios. Para algunos autores, como SANTAMARIA PASTOR²⁹, esto supone el germen de la actual vía económico-administrativa. Así, y para que esto fuera posible, evitando cualquier referencia a la tradicional separación entre lo gubernativo y lo judicial o contencioso, se crea un *tertius genus*: la materia administrativa, que será de la única y exclusiva competencia de los órganos dependientes de la Administración.

²⁹ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis... op.cit* pág. 105

No sólo dictará los actos ejecutorios propios de la recaudación procediendo a su ejecución forzosa si fuera necesario, sino que además, resolverá las controversias que se puedan plantear contra los mismos, eso sí, en forma de juicio.

Se mantiene sin embargo, en vía de apelación, la posibilidad de someter estas cuestiones a los tribunales ordinarios, pero no en virtud de este Decreto, sino de otro de aprobación posterior fechado el *27 de junio de 1822*, que viene a conformar la terna apuntada. En este aparece por primera vez también, el denominado principio de *solve et repete*, por el cual el pago previo de la deuda se constituye en requisito necesario para interponer cualquier demanda judicial:

“Art.I. El cobro de las contribuciones, impuestos y rentas, de cualquier clase que sean, es negocio puramente gubernativo y nunca se hará judicial, ni se admitirá demanda alguna en justicia de él, sin acreditar primero haber satisfecho la cantidad vencida y devengada.

Art.III.- La existencia de un litigio instaurado en los términos que explica el artículo I no impedirá el cobro gubernativamente de lo que se devengue después de instaurado”.

Incumpliendo el principio de corte doceañista de atribución orgánica diferenciada de las cuestiones gubernativas y de las cuestiones contenciosas, a la Administración y a los tribunales respectivamente, el legislador lleva a cabo una interesada interpretación del mismo calificando como gubernativas las cuestiones de naturaleza tributaria, sin impedir el acceso a los órganos judiciales, pero condicionándolo al previo pago de la deuda. De esta forma evita que la pendencia y las solemnidades propias del proceso retrasen la entrada del dinerario en las arcas públicas. No obstante esta interpretación no supone todavía la recepción en España del modelo de derecho administrativo francés, sino que ella misma justifica la vigencia de la Constitución de 1812, donde por otra parte ya se recogía la posibilidad de excepcionar de la unidad de jurisdicción o de fuero, lo relativo a los asuntos tributarios³⁰.

³⁰ PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Réplica a Nieto sobre el privilegio de decisión ejecutoria y el sistema contencioso-administrativo” *Revista de Administración Pública*, núm. 59 Mayo/Agosto, Madrid 1969, pág. 41-70. Pág. 62.

Con esta última afirmación no pretendo convenir la rectitud de la actuación, sino más bien al contrario. De alguna manera el pago previo al recurso ya venía recogido en el Decreto de 13 de septiembre de 1813, también para asuntos tributarios³¹: *“En las causas sobre cobranza de créditos de contribuciones no se admitirá la apelación de la sentencia condenatoria sino después de hecho el pago”*, pero como requisito procesal. Ahora además, se recoge el privilegio de la ejecutoriedad del acto (en el Art.III citado más arriba), como se pone de manifiesto a través de su generalización. La Administración es autónoma para ejecutar sus propios actos de naturaleza tributaria, sin que quepa la posibilidad de suspender su ejecución. Como vemos, aunque en sentido negativo, podemos empezar a preguntarnos por primera vez sobre la suspensión de la ejecución, pero solo por el hecho de que ahora los actos gozan del privilegio de ejecutoriedad, ya que con anterioridad, esta estaba condicionada a que fuera decretada por un tribunal. Solamente la sentencia era ejecutoria; solamente esta era título suficiente para proceder al apremio contra los bienes del deudor; por lo que en pura lógica, y hasta aquella, preguntarse sobre la suspensión de la ejecución carecía de sentido alguno, ni práctico ni teórico.

Esta situación supone un retroceso en el mantenimiento de las garantías constitucionales de los ciudadanos que va a constituir la tónica dominante en la evolución del privilegio de ejecutoriedad en periodos posteriores. Este tira y afloja entre las necesidades colectivas e individuales, entre los intereses generales representados por la Administración, y los particulares del individuo, se va a decantar finalmente del lado de la Administración mediante el reconocimiento de importantes prerrogativas de ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de las que gozan los actos administrativos en la actualidad.

2.5. La conformación del derecho administrativo moderno

A la finalización del trienio liberal con la entrada en España de los Cien mil Hijos de San Luis a las órdenes del Duque de Angulema, se reinstaura de nuevo el régimen absolutista de Fernando VII, que durará hasta la fecha de su fallecimiento en el año de 1833. Es lo que se conoce como la “ominosa década”, que traerá consigo el retorno

³¹ PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Réplica...” op.cit. pág. 59.

del despotismo ilustrado de origen francés, pero pocos avances de importancia en cuanto al desarrollo y evolución de esta rama del derecho, salvo por los tímidos intentos de trasladar la estructura administrativa propia de la época napoleónica por parte del administrativista y Ministro de Fomento, Francisco Javier de Burgos, o por la entrada de nuevo de los liberales en la escena política que conllevará la callada restauración del sistema judicialista de corte doceañista basado en la separación orgánica de lo gubernativo y de lo contencioso.

A partir de 1836, año en el que tuvo lugar el Motín de los Sargentos de la Granja, se restablece de nuevo la Constitución de Cádiz de 1812 mientras se alumbraba otra nueva Constitución. En este punto se tienen por abolidas las monarquías absolutistas en España y por finalizado el Antiguo Régimen, y comienza el auge de la burguesía española y su toma de poder. En política se alternan dos facciones de corte liberal, los progresistas y los moderados. A estos últimos deberemos la evolución y posterior conformación del derecho administrativo moderno en general, y del privilegio de ejecutoriedad en particular.

Seguimos en este punto a PARADA VÁZQUEZ³² para afirmar, que dado que el texto constitucional de 1837 adopta como modelo el de Cádiz, y por tanto, continúa abogando por una separación absoluta entre los poderes ejecutivo y judicial, los debates sobre el camino que debe tomar la reforma del derecho administrativo seguirán versando sobre las mismas cuestiones, aun no resueltas: la separación entre lo gubernativo y lo contencioso, la unidad de jurisdicción, o la jurisdicción retenida frente a la jurisdicción delegada.

Los actos que emanan de la Administración en el seno de un sistema judicialista carecen de privilegio alguno de ejecutoriedad. Las decisiones son ejecutorias porque vienen fundadas en la Ley y porque el ciudadano asume su pacífico cumplimiento. En este ámbito se mueve por tanto lo gubernativo, y los actos de la Administración activa. Ahora bien, en el momento en el que el ciudadano muestre oposición, ya no ha lugar a lo gubernativo, sino a lo contencioso. La Administración, al igual que los particulares, debe acudir a los tribunales ordinarios para hacer valer su derecho frente al administrado (tutela declarativa) y para ejecutar esta resolución frente a la resistencia del mismo (tutela ejecutiva). Ni se habla, ni existe el concepto de

³² PARADA VÁZQUEZ, J.R. "Privilegio de decisión ejecutoria..." *op.cit.* pág. 65 y siguientes.

autotutela. Por lo tanto, no es tanto la existencia de un acto administrativo, sino la oposición al mismo, lo que da lugar al contencioso. De ahí que se diga que lo gubernativo precede a lo contencioso, y que lo gubernativo es propio de la Administración, y lo contencioso de los jueces y tribunales.

En este orden de cosas, la incipiente burguesía que ya controlaba el poder legislativo, pretenderá servirse de la Administración para consolidarse, por lo que no se encontrará cómoda en el modelo judicialista. Como diría SANTAMARÍA PASTOR *“lo que la burguesía precisaba era no una Administración débil, abstencionista, descentralizada y controlada jurídicamente, como pretendía la ortodoxia liberal, sino, antes bien, una Administración fuerte, vigorosa y centralizada (...)”*³³. Para ello, se alineará con los liberales moderados y fomentará la creación de una nueva ciencia de la Administración, cuyos basamentos llegarán prácticamente intactos hasta nuestros días. A todo ello contribuirá una importante corriente de administrativas, o como los denomina TOMAS Y VALIENTE, *administrativistas-administradores*³⁴, que intentarán poner en marcha sus teorías desde el ejercicio de la política, entre ellos, Alejandro Oliván, Manuel Colmeiro, Ortiz de Zuñiga, Francisco Agustín Silvela, Gil de Zarate, o el mismo Vicente Santamaría de Paredes, inspirador de la primera ley de jurisdicción contencioso-administrativa, todo ellos vinculados a la rama moderada.

Se inicia por entonces un proceso de instrumentalización destinado a la creación de una Administración centralizada y alejada del control de los órganos jurisdiccionales, que no tiene reflejo alguno en los textos constitucionales³⁵, y que va a suponer la recepción del sistema administrativo francés de corte napoleónico. Para ello se pretenden perfilar de nuevo y con más ahínco los límites entre lo gubernativo y lo contencioso, en un marco constitucional en el que no se reconoce autonomía constitucional al poder judicial: el poder administrativo y el poder judicial, no son sino ramas del mismo poder ejecutivo, que corresponde al Monarca; la cuestión ahora por decidir es ¿quién se encarga de lo contencioso, la Administración o los jueces? Por

³³ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis... op.cit.* pág. 146-147. En cursiva en el original.

³⁴ TOMAS Y VALIENTE, F. *Manual de Historia del Derecho Español*, 2º ed., Tecnos, Madrid, 1980, pág.597.

³⁵ En contra NIETO GARCIA, A. “Sobre la tesis de Parada en relación con los orígenes de lo contencioso-administrativo” *Revista de Administración Pública* núm. 57, Septiembre/Diciembre, Madrid 1968, pág. 9-33. pág.29 “A este respecto, mi antítesis, por el contrario, dice así: al margen de que todos los autores de la época pudieran estar equivocados en su interpretación, es lo cierto, que se daba por obvia la legitimación constitucional del nuevo sistema.”

varias razones que apunta NIETO GARCÍA³⁶ –conurrencia de bienes públicos frente a particulares, especialización, orden general administrativo- finalmente se llega a la convicción de que la materia contencioso-administrativa no era propia de lo judicial, sino de la Administración, lo que dará lugar a la creación de los Consejos Provinciales primero (Ley de 2 de abril de 1845) y del Consejo Real después (Ley de 6 de septiembre de 1845) con una sección de lo contencioso en este último, que actuaría como un tribunal. Es decir, estamos ante una jurisdicción retenida, que funciona con “apariencia de juicio”.

Las actuaciones de la Administración activa no eran tampoco ahora ejecutorias, salvo por las que ejercían como *jueces administrativos de excepción* (alcaldes, gobernadores o ministros), que podían adoptar determinadas decisiones o resolver controversias en situaciones de urgencia (derribo del muro que impedía el desagüe en caso de inundaciones, deslindes previos para la construcción de carreteras, terremotos, invasiones extranjeras, y otras causas que no admitían demora), y que se dictaban en “primera instancia” con posibilidad de apelación ante el Consejo Provincial o Real. Fuera de esos casos, la división de funciones entre Administración activa y Administración contenciosa estaban perfectamente delimitadas: ni las decisiones de la Administración activa eran ejecutorias, ni la contenciosa resultaba ser revisora de los actos de la primera. Poca o ninguna diferencia existía en cuanto al ejercicio de las funciones judiciales por estos *Tribunales de la Administración* y por los órganos jurisdiccionales. La falta del privilegio de ejecutoriedad de las actuaciones obligaba a esta a acudir en igualdad de condiciones que los particulares, y solo después de haber vencido en juicio, la resolución de los Consejos Provinciales o del Consejo Real pasaba a tener fuerza ejecutoria. Así decía COLMEIRO³⁷, refiriéndose a los Consejos Provinciales:

“De ahí se deriva la importante consecuencia de que el proceso contencioso, como ocurre en los procesos civiles de primera instancia, no está sujeto a plazo de interposición que haya de descontarse a partir de la notificación de una decisión administrativa ejecutoria o ejecutoriada. Por la misma razón tampoco se plantea ningún problema en relación con la suspensión del acto administrativo, porque se respeta, como en el proceso civil, la situación posesoria previa. Asimismo se da una ausencia total de la técnica de la interposición. No existe tampoco vía administrativa previa, ni regulación, ni teorización doctrinal alguna sobre recursos administrativos...”

³⁶ NIETO GARCÍA, A. “Orígenes de lo contencioso...” *op.cit.* pág. 36-37.

³⁷ Citado por PARADA VÁZQUEZ, J.R. en “Privilegio de ejecutoriedad...” *op.cit.* pág.80.

Es en esta época cuando se reconoce a los órganos de la Administración la facultad para imponer sanciones, y dotarlas de fuerza ejecutoria. Cuestión esta que estaba atribuida en exclusiva al orden penal, y que con ciertas limitaciones se reconoce ahora a favor de alcaldes (al margen de la competencia que ya tenían en materia penal relativa al enjuiciamiento de faltas) y gobernadores, como ejercicio de una función gubernativa, que no contenciosa, propia por tanto de la Administración activa, y sin procedimiento alguno, y sobre la que tendremos ocasión de hablar al final de este epígrafe.

El sistema administrativo de 1845, siguió vigente hasta prácticamente 1888, salvo por los paréntesis del bienio progresista (1854-1856) y de la Gloriosa Revolución (1868-1875). En el primero de los periodos solo cabe destacar la sustitución de los Consejos Provinciales por las Diputaciones, y del Consejo Real por un tribunal de lo contencioso, dependiente de la Administración, que se volvería a restablecer, este último, con la denominación de Consejo de Estado a partir de 1856; y en el segundo, que durante esos años, la jurisdicción retenida pasa de nuevo, por aplicación del principio de unidad de fueros, a los órganos jurisdiccionales, Audiencias Provinciales y Tribunal Supremo.

La producción normativa de este siglo XIX va atribuyendo cada vez más importancia a la ejecutoriedad de las decisiones de la Administración –propia de su calificación como funciones gubernativas- dejando las funciones revisoras en manos de lo contencioso. Pero con este avance en el reforzamiento de la posición de la Administración activa se produce simultáneamente un retroceso en los derechos del ciudadano. El debate entre lo que se considera gubernativo y lo contencioso, trasciende de lo puramente doctrinal para llegar a la esfera jurídico-práctica del administrado, quién ve como sus posibilidades de defensa contra los actos de la Administración se limitan o se condicionan, en favor de una Administración cada vez con más “*imperium*”, que representa los intereses generales o colectivos de la comunidad, pero que cada vez actúa más como un sujeto independiente, diferente del particular y con más prerrogativas. Estos cambios se prodigan por todo el derecho administrativo pero son especialmente significativos en el área tributaria que se declara en su conjunto materia gubernativa. Sirva como ejemplo la Ley de Administración y Contabilidad de 20 de febrero de 1850, que rescata de nuevo el principio de *solve et repete* (y la ejecución forzosa por la vía de apremio), con el mismo sentido que se recogía en el Decreto de 27 de junio de 1822 del Trienio Liberal,

exigiendo el previo pago o consignación de la deuda como *conditio sine qua non* para el cambio de su calificación a materia contenciosa.

En la práctica, los excesos que pudiera cometer la Administración gubernativa adoptando decisiones ejecutorias más allá de su actuación como jueces administrativos de excepción era altamente improbable que fueran anulados por los Consejos Provinciales o por el Consejo Real, máxime cuando en la composición de estos participaban los mismos gobernadores o ministros de los que emanaba las citadas decisiones.

2.6. Ejecutoriedad y naturaleza revisora del proceso contencioso-administrativo

La generalización de las decisiones ejecutorias en la Administración activa, provoca que la jurisdicción contenciosa vaya adquiriendo cada vez más, como hemos dicho, su carácter de revisora de los actos administrativos. Administración activa que se ha apropiado para sí del privilegio de la ejecutoriedad propio de las decisiones judiciales, idea esta, que en el segundo tercio del siglo XIX, resultaba estar ya plenamente asumida tanto política como doctrinalmente.

Los debates por tanto, ya no giraban en torno a la oportunidad de la ejecutoriedad del acto administrativo, sino alrededor de la atribución orgánica de las facultades de revisión contenciosa, que darán lugar a la Ley de 13 de septiembre de 1888³⁸, que a partir de entonces se señalará como la del nacimiento de la moderna jurisdicción contencioso-administrativa, y que entre nosotros es más conocida como la LEY DE SANTAMARIA DE PAREDES, por ser este administrativa-administrador quien la inspiró y defendió en el Congreso de los Diputados.

Cinco fueron las formulas propuestas por SANTAMARIA DE PAREDES ante el Congreso³⁹, que no reflejaban sino los debates habidos a los largo de todo el siglo

³⁸ *Gaceta de Madrid* núm. 258 de 14 de septiembre de 1888, pag.773 y ss.

³⁹ Discurso pronunciado por Vicente SANTAMARIA DE PAREDES ante el Congreso el día 14 de diciembre de 1887, tomado de GARRIDO FALLA, F. "La evolución del recurso contencioso-

sobre jurisdicción retenida o delegada, y unidad de jurisdicción o jurisdicción especial, una vez prácticamente superada la dicotomía entre lo gubernativo y lo contencioso⁴⁰:

a) sistema administrativo puro, revisión de actos gubernativos por la propia Administración o de justicia retenida; b) sistema judicial puro, no se trata de revisar el acto administrativo, sino de validarlo de igual a igual frente al particular y ante la jurisdicción ordinaria; c) sistema administrativo ecléctico, se trata de que los actos gubernativos deban ser revisados por los jueces, justicia delegada; y d) sistema judicial ecléctico, con facultad revisora de las decisiones gubernativas por los tribunales ordinarios pero en salas especiales por razón de la materia; y e) sistema armónico, lo contencioso administrativo no pertenece ni a lo judicial ni al orden administrativo, tiene una naturaleza propia y que fue la que finalmente prosperó, y por las que se constituyó un Tribunal integrado en el Consejo de Estado, compuesto por funcionarios de la Administración civil y por magistrados de los tribunales civiles. Este Tribunal pasaría a formar parte a partir de 1904, como Sala de lo contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo.

administrativo en España” *Revista de Administración Pública* núm. 55 Enero/Abril, Madrid 1968, pág. 9-26, pág. 19: “Yo entiendo que en esto de la organización de los Tribunales Contencioso-administrativos hay dos sistemas radicalmente opuestos, dos sistemas eclécticos y un sistema mixto o armónico. Son sistemas radicalmente opuestos los que yo llamo sistema administrativo puro y sistema puro judicial; voy a señalar sus caracteres. El sistema administrativo puro se distingue, a mí entender, por estas tres cualidades: lo contencioso-administrativo no es más que una revisión del acto administrativo producida en la vía gubernativa; debe resolverse por la misma Administración, con jurisdicción retenida y mediante el dictamen de cuerpos consultivos. El sistema judicial puro se distingue por estos otros tres caracteres: lo contencioso-administrativo no es una revisión del acto gubernativo, es un verdadero pleito; en este Pleito el Estado puede ser demandado como un particular cualquiera, y como consecuencia del pleito el Estado puede ser condenado como un particular cualquiera también. Sin embargo, de uno y de otro campo, de una y de otra tendencia, se viene a la solución armónica, y en este camino surgen las soluciones eclécticas, La solución ecléctica, que viene del campo administrativo, es aquella que consiste en decir: lo contencioso-administrativo es una revisión, sí, del acto administrativo, pero una revisión que debe hacerse con más formalidades; vamos a prescindir de la jurisdicción retenida y vamos a convertirla en jurisdicción delegada; vamos a hacer inamovibles los funcionarios de los cuerpos consultivos, y así se han establecido las Salas de lo Contencioso-administrativo del Consejo de Estado, compuestas por Consejeros inamovibles y con jurisdicción delegada. Del camino judicial se ha venido a la solución ecléctica por otros medios; se ha dicho: no; lo contencioso-administrativo no es un pleito como otro cualquiera, tiene una especialidad; vamos a constituir una Sala especial, pero formando parte de los Tribunales de justicia, como un organismo más del Poder judicial, y claro está que con jurisdicción delegada y Magistrados inamovibles. Viene por último, la solución armónica, que es la que la Comisión propone, según la cual lo contencioso-administrativo no pertenece al orden judicial ni al orden administrativo; tiene una situación propia; ni es una segunda parte del procedimiento administrativo, ni es un pleito ordinario que exija conocimientos especiales; surge de la reunión de estos términos: lo administrativo y lo contencioso, y no debe estar supeditado ni al Poder ejecutivo ni al judicial”.

⁴⁰ Seguimos aquí a NIETO GARCIA, A. “Los orígenes...” *op.cit.* páginas 47-49.

La solución “armónica” de SANTAMARIA DE PAREDES, no hace sino institucionalizar el privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, y las facultades de revisión de los órganos jurisdiccionales. Como afirma PARADA VÁZQUEZ:

“Puede decirse, por ello, que el precio que la Administración ha exigido para dejarse enjuiciar definitivamente por los Tribunales de justicia integrados en el Poder judicial e independientes del Gobierno, será precisamente este de hacerse reconocer por sí misma potestades judiciales. Sale de aquí una nueva versión del principio de decisión [sic] de poderes sobre la idea del reparto de las funciones jurisdiccionales entre la Administración y el Poder judicial, producto de una transacción o equilibrio entre la concepción racional y judicialista de la Constituyente francesa y de las Constituciones españolas, y la versión de justicia administrativa dependiente del Gobierno, a modo de fuero privativo, que introduce Napoleón y que se consagra en nuestra Constitución de Bayona⁴¹”.

Esta ley, reformada sustancialmente por la de 22 de junio de 1894, seguirá en vigor hasta la aprobación de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956⁴², aunque el “modelo” se mantiene aún en la vigente ley jurisdiccional de 1998, no ya en su forma *armónica* sino *ecléctica judicial*, como diremos a continuación.

Con la Ley de 1956, si bien es cierto que las Salas de lo Contencioso Administrativo de las Audiencias Territoriales y la del Tribunal Supremo estarán formadas exclusivamente por jueces con experiencia o formación jurídico-administrativa, estas seguirán realizando una función revisora de los actos de la Administración. A pesar de ello, en su Exposición de Motivos, la Ley se pronunciará sobre su carácter judicialista: “*La ley es judicialista siguiendo la orientación que impuso la de cinco de abril de mil novecientos cuatro, en cuanto confía la Jurisdicción contencioso-administrativa a verdaderos Tribunales encuadrados en la común organización judicial e integrados por Magistrados Profesionales, con los deberes e*

⁴¹ PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Privilegio de ejecutoriedad...” *op.cit.* pág. 106. Cuando PARADA VÁZQUEZ habla del sistema judicialista de la Constituyente francesa, se refiere a los proyectos presentados en la Asamblea el 22 de diciembre de 1789 y 5 de julio de 1790 en los que se proponía la creación de Tribunales de Administración encuadrados dentro de la organización judicial. Pág.70.

⁴² Ley de 27 de diciembre de 1956 reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa. (*Boletín Oficial del Estado* de 28 de diciembre de 1956 num.363, pág.8138).

incompatibilidades propios de los mismos”. Pero omite la necesaria ejecutoriedad de los actos gubernativos y la mera revisión de los mismos por parte de la jurisdicción impropia del sistema judicialista puro, e incluso contrariando el principio de que los tribunales *deben juzgar y ejecutar lo juzgado*, deja esto último, la ejecución, en manos del órgano administrativo que dictó el acto⁴³.

A partir de esta Ley se generaliza el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos, hasta conformarse tal y como hoy lo conocemos. En esta generalización se contó con la inestimable colaboración de las leyes de procedimiento administrativo común y económico-administrativo, y con el creciente fortalecimiento de las facultades sancionadoras en manos de la Administración.

Así es efectivamente. La primera Ley de procedimiento administrativo surge allá por el año 1889⁴⁴, fechada en 19 de octubre y conocida como la Ley Azcarate. Nada se dice expresamente sobre la ejecutoriedad en sus escasos cinco artículos, salvo por lo que se pueda presumir en cuanto a que los acuerdos dictados por el funcionario, Jefe de Negociado o de Sección, se pondrán en ejecución en el plazo de tres días, ya que deja los aspectos procedimentales concretos para los reglamentos que apruebe cada Ministerio o dependencia. Será con las Leyes, de 20 de julio de 1957, sobre Régimen Jurídico de la Administración del Estado⁴⁵, y de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo⁴⁶, cuando se generalice el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos, que finalmente se trasladará en parecidos términos a la vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴⁷.

⁴³ Artículo 103 de la Ley de 27 de diciembre de 1956: *“La ejecución de las sentencias corresponderá al órgano que hubiere dictado el acto o la disposición objeto del recurso.”*

⁴⁴ Publicada en la *Gaceta de Madrid* el día 25 de octubre de 1889, núm. 298, Tomo IV.pág.237.

⁴⁵ Ley de 20 de julio de 1957, sobre régimen jurídico de la Administración del Estado (*Boletín Oficial del Estado* de 22 de julio de 1957, núm.187, pág. 603.) ya decía en su artículo 25: *“Los actos y acuerdos de las Autoridades y Organismos de la Administración del Estado serán inmediatamente ejecutivos, salvo los casos en que una disposición establezca lo contrario, o requieran aprobación o autorización superior.”*

⁴⁶ Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo (*Boletín Oficial del Estado* d 18 de julio de 1958, núm.171, pág. 1275), recogía en su artículo 101: *“Que los actos y acuerdos de las Autoridades y Organismos de la Administración de Estado serán inmediatamente ejecutivos...”* Habrá ocasión más adelante para tratar profusamente el empleo del término ejecutividad, y su diferencia o similitud con el privilegio de ejecutoriedad.

⁴⁷ Publicada en el *Boletín Oficial de Estado* de 27 de noviembre de 1992, núm. 285, pág. 40.300.

No obstante debe señalarse, que previamente a la extensión generalizada del este privilegio a todo el derecho administrativo, en la esfera tributaria se venían produciendo numerosos avances en esta misma línea, cuando menos, significativos⁴⁸. Recordemos por ejemplo, los tres decretos del Trienio Liberal, que facultaban a los intendentes a obrar por sí, y a proceder a la ejecución forzosa mediante la utilización de la vía de apremio, sin necesidad de recabar el auxilio judicial, y más concretamente, el Decreto de 25 de junio de 1821, por el que la autoridad administrativa retenía para sí el juicio de las reclamaciones en materia de contribuciones, dando lugar así al germen de lo que luego sería el procedimiento económico-administrativo. A mayor abundamiento, antes de la Ley Azcarate ya se había aprobado una Ley de Bases, la primera de procedimiento económico-administrativo, de 31 de diciembre de 1881, conocida como la Ley Camacho; y después de ella, el Reglamento de 15 de abril de 1890, dictado en su desarrollo, en el que se recogía la debida separación entre los actos de gestión en su sentido amplio (hoy de aplicación de los tributos) y la resolución de las reclamaciones⁴⁹, que daría asimismo lugar, a la creación, mediante Decreto Ley de 16 de junio de 1924, de los Tribunales Económico-Administrativos. En este último Decreto, se aprovechaba la justificación de la aludida separación entre actos de gestión y la resolución de las reclamaciones para reiterar de manera muy expresiva la ejecutoriedad, al menos, de los primeros: *“El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exigen un examen atento y reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual, sólo por el hecho de ser tal, puede ser precipitada*⁵⁰”. El económico administrativo siempre se constituyó como una especialidad dentro del procedimiento administrativo común, y así se ha mantenido incluso después de aprobarse la Ley de 1958, o la actual, de 1992. En él se pone de manifiesto la inmediata ejecutividad de los actos administrativos a través de una de las técnicas de lo que GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ,

⁴⁸ En el mismo sentido se pronuncia LOPEZ MENUDO, F. “Los principios generales del Procedimiento Administrativo” *Revista de Administración Pública* núm. 129, Septiembre/Diciembre, Madrid 1992, pág. 19-76, quién refiriéndose al Reglamento de lo económico-administrativo de 15 de abril de 1890 que luego citaremos, dice de él que : “(...) viene a confirmar ese constante sentido anticipativo del ramo de Hacienda respecto a la Administración General, imponiendo correctivos a las reglas generales y alumbrando nuevas técnicas para el Derecho Administrativo”. pág.38.

⁴⁹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria” *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 22, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Extremadura, Cáceres 2004, pág. 15-28.

⁵⁰ http://www.minhap.gob.es/Documentación/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf.

denominan “autotutela reduplicativa o en segunda potencia”, y que no es otra que la obligatoriedad de agotar las vías administrativas previas antes de poder acudir a los juzgados y tribunales de contencioso-administrativo⁵¹.

Las otras dos técnicas que completan las tres que, según los autores citados en el párrafo anterior, definen la “autotutela reduplicativa”, serían el principio ya comentado de *solve et repete* y la potestad sancionadora de la Administración. Esta última supone un reforzamiento de la autotutela ejecutiva en manos de la Administración, quien no solo tiene la facultad de obligar al administrado a cumplir lo ordenado en virtud de un acto administrativo dictado por ella misma, sino también y además, de sancionarle por el incumplimiento. La evolución histórica de la potestad sancionadora en manos de la Administración ha ido pareja a la creciente toma de poderes ejecutorios y en detrimento de la función estrictamente judicial de *juzgar y ejecutar lo juzgado*, originariamente atribuida a los jueces y tribunales como consecuencia del principio de división de poderes. Así, en el artículo 172 de la Constitución de Cádiz, entre las restricciones a la autoridad del Rey, ya se contemplaba la imposibilidad de que este pudiese privar de libertad a cualquier individuo o le impusiera pena alguna, función, que por virtud de lo dispuesto en los artículos 242 a 248, correspondería en exclusiva a los órganos judiciales. Pero de nuevo la necesidad de conformar una Administración eficiente, contribuyó a que esta se considerase cada vez más competente para sancionar las infracciones a los reglamentos y ordenanzas administrativos hasta llegar a la generalización en plena dictadura de Primo de Rivera, incluso sin posibilidad de recurso⁵². Aunque pueda pensarse en pura lógica, que ese reforzamiento tenía su principal fundamento en causas estrictamente políticas propias de un régimen autoritario, aun no negándolo, debemos afirmar, que tampoco se produjo, como podía ser de esperar, una vuelta atrás con el advenimiento de la II República. Como afirma PARADA VÁZQUEZ, era tan intensa la potestad sancionadora que heredó el régimen del General Franco, que

⁵¹ GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho..... op.cit.* pág. 542.

⁵² PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo I. Parte General*, 19ª ed. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2012,: “Consecuente con los principios que inspiran el régimen político, el poder punitivo de la Administración se afirma en términos absolutos, sin limitaciones en el Real Decreto Ley de 18 de mayo de 1926: *“en materias administrativas y disciplinarias, el Gobierno usará de facultades discrecionales en la adopción de medidas, imposición de sanciones, sin otro límite que el que señalan las circunstancias y el bien del país y los inspire su rectitud y patriotismo. Sobre tales determinaciones del poder público, a partir del 13 de septiembre de 1923 no se admitirá ni tramitará otro recurso que el elevado al propio Consejo de Ministros, cuya resolución será inapelable”*. pág. 436. En cursiva en el original.

no necesitó de ulteriores desarrollos⁵³. Si bien es de justicia afirmar, que en virtud de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, y de los esfuerzos de la doctrina y de los jueces, vio la luz un sistema de garantías administrativas y judiciales, que todavía se mantiene hoy en día, aunque adaptado a los nuevos tiempos, marcados por el propio reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración⁵⁴, así como de sus límites.

3. EL PRIVILEGIO DE LA EJECUTORIEDAD EN EL DERECHO COMPARADO

Al objeto de entender mejor la actual concepción del privilegio de ejecutoriedad, no solo resulta necesario acudir a su estudio desde la historia, de la que ya hemos hablado en el epígrafe anterior, sino también desde el derecho comparado actual y desde la génesis de su desarrollo en los países de nuestro entorno más inmediato, no sólo por proximidad geográfica, sino también, por la influencia que han tenido en la conformación del mismo en nuestro ordenamiento.

3.1. El Consejo de Estado, la producción legislativa y jurisprudencial y el privilegio de ejecutoriedad en Francia

A estas alturas no nos cabe ninguna duda de que la estructura de revisión de los actos administrativos recogida en el ordenamiento jurídico español ha bebido de las fuentes del *droit administratif français*, y de su concepción de la división de poderes materializada a raíz de la Revolución Francesa, y después, durante el periodo napoleónico. Es en este último periodo cuando se dota al *Conseil d'État* francés de estructura judicial, y desde entonces, de manera similar a lo que ocurre en el derecho anglosajón del *common law*, gran parte de la producción legislativa en materia

⁵³ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo...*pág.438.

⁵⁴ A sensu contrario esta potestad sancionadora está reconocida en el artículo 25.3 de la CE: "La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad".

administrativa ha tenido tradicionalmente naturaleza jurisprudencial. El referido Consejo de Estado es un órgano que tiene carácter administrativo y no judicial, pero que tiene atribuidas las funciones de revisión propias de la jurisdicción contencioso-administrativa; además, y con la debida separación de las propiamente consultivas, gozan sus pronunciamientos de gran predicamento entre la doctrina administrativista, no sólo francesa sino también europea⁵⁵. En términos generales, la distribución de los órganos con competencia en materia de revisión administrativa en Francia, comienza en primera instancia con los llamados *Tribunaux Administratifs* y en segunda instancia con las *Cours Administratives d'Appel*; el *Conseil d'État*, ejerce funciones de revisión con respecto a las resoluciones dictadas por los órganos anteriores, y también de unificación de doctrina. Esta también fue la forma que adoptó nuestra primera Ley de la Jurisdicción Contenciosa, la Ley SANTAMARIA DE PAREDES de 1888, pero en nuestro caso, esta competencia atribuida inicialmente al Consejo, se residió finalmente en el Tribunal Supremo, dando lugar a la Sala de lo contencioso-administrativo, como ya sabemos.

A diferencia de lo que ocurre en España, en el ordenamiento francés no se recoge con carácter general el privilegio de ejecutoriedad. Los actos administrativos sólo serán ejecutorios en cuanto así venga determinado expresamente por la ley, o incluso por un reglamento, de manera específica, y que normalmente vendrán referidos a situaciones de urgencia o para la ejecución de las deudas tributarias, por ejemplo. En otro caso la ejecución forzosa o acción de oficio, solo puede ser decretada en sede jurisdiccional y ordenada generalmente por el Juez de lo penal, al estar considerado su incumplimiento como una infracción propia de esta rama del ordenamiento. Es decir, la manera de compeler voluntariamente al administrado al cumplimiento de lo ordenado por la Administración no es por el dictado de la Ley, sino por el riesgo que conlleva, en caso contrario, de ser sancionado penalmente⁵⁶. Bien

⁵⁵ GARCÍA DE ENTERRIA, E. "La formación y el desarrollo en Europa de la jurisdicción contencioso-administrativa. Su adquisición definitiva de un estatus de jurisdicción plena y efectiva", *Revista de Administración Pública* num.179, Mayo/Agosto, Madrid 2009, pág. 167-183.: "La depuración constante de esta jurisprudencia, matizada y perfeccionada por un Consejo de Estado objeto de un culto y una admiración sin reservas, hizo del sistema contencioso-administrativo francés, y dentro de él, al recurso de anulación, el paradigma mismo de la excelencia". pág. 175.

⁵⁶ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo...* *op.cit.* pág. 147: "En el derecho francés la regla general es, por tanto, que la garantía de la eficacia de los actos administrativos discurre en primer lugar por la vía de la intimidación que conlleva la previsión de diversas sanciones penales. A este efecto, el dispositivo previsto comporta que dentro del Código Penal se integre una parte reglamentaria que cubre las infracciones a la Legislación especial administrativa normalmente con una sanción correccional. Como válvula de cierre y seguridad, el artículo

sea por este carácter intimidatorio, o por la jurisprudencia dictada por el Consejo de Estado, la ejecutoriedad de los actos administrativos constituye una regla fundamental del derecho público francés⁵⁷. Aun así, las resoluciones dictadas por el propio Consejo de Estado, en base al principio de separación de poderes –entre Administración y justicia- tenían tradicionalmente un carácter meramente declarativo, no pudiendo el propio Consejo proceder por sí a “ejecutar lo juzgado”. Este hecho cambiará a partir de la última década del Siglo XX mediante la aprobación de una serie de leyes que luego se unificarán en el llamado *Code de Justice Administrative* de 2000, en el que se recogerá expresamente la facultad de los propios órganos de lo contencioso-administrativo de ejecutar las sentencias dictadas. También, y por mor de una modificación posterior, se ampliaría el abanico de las medidas cautelares susceptibles de adopción, ya que hasta la fecha solo cabía la suspensión de la ejecución de los actos impugnados –*referé-suspension*-⁵⁸.

Como vemos, con el Código de Justicia Administrativa en Francia se produce un cambio sustancial, por el cual la producción legislativa en los asuntos administrativos aumenta en importancia, menoscabando la jurisprudencial, manteniendo en ambos, el principio de la inmediata ejecutividad de los actos

26.15 del Código Penal incrimina generalmente con pena de multa “*las infracciones a los reglamentos legalmente hechos por la autoridad administrativa*”

⁵⁷ DE LA SIERRA MORÓN, S., *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004. pág. 164: “El desarrollo de la tutela cautelar en Francia ha encontrado dificultades debido a la fuerte impronta del carácter ejecutivo de los actos administrativos, considerado por el Consejo de Estado como regla fundamental del Derecho Público”.

⁵⁸ MASSUCI, A.: “Formación y evolución del derecho administrativo en Francia y Alemania”, *Revista de Administración Pública* num.184, Enero/Abril, Madrid 2011, pág. 9-39. Sobre el particular dice el autor: “En la Ley de 8 de febrero de 1995, se estableció que el juez administrativo puede prever el *recours pour excès de pouvoir* incluso una condena a un *facere* frente a la Administración. Más en concreto, se previó un verdadero y propio poder de *injonction en vue de l’exécution de la chose jugée*, la previsión por el juez (solamente) de las medidas necesarias para la ejecución de la cosa juzgada. Otro evento importante que ha acercado el *recours pour excès de pouvoir* al *recours de pleine juridiction* es la aprobación de la Ley de 30 de junio de 2000. Esta Ley ha contribuido a convertir el proceso administrativo francés en un instrumento más adecuado para la tutela efectiva de los derechos del ciudadano. Se ha abandonado la regla tradicional que limitaba la tutela cautelar del ciudadano a la mera suspensión de la decisión administrativa y, sobre la estela del Tribunal de Justicia europeo y del Tribunal de Estrasburgo, han sido previstas incluso medidas cautelares aplicables a los procesos civiles”. pág. 26.

administrativos y la regla general de que la interposición de un recurso contra los mismos no suspende su ejecución⁵⁹.

3.2. L'executorietá en el derecho administrativo italiano

A diferencia de lo que ocurría en el caso francés, o en el anglosajón como veremos seguidamente, en el ordenamiento jurídico italiano se reconoce a la Administración la potestad de ejecutar sus propios actos sin necesidad de recurrir a instancias judiciales, lo que por otra parte resulta muy similar a lo que recogen los ordenamientos español, o alemán. Sin embargo, dicha potestad no aparece reflejada en un texto único, sino repartida a lo largo del ordenamiento administrativo, y planteada de un modo abstracto, ya que tradicionalmente la principal fuente de derecho administrativo ha sido la jurisprudencia. Sin embargo, gracias al aumento de la actividad codificadora en esta rama del ordenamiento, hoy en día se puede encontrar alguna que otra disposición, que con carácter general recoge ya el principio de *executorietá*, como es el caso del artículo 21. quater de la Legge 7 agosto 1990 núm.241, que refiere, que el *provvedimenti amministrativi* eficaz es inmediatamente ejecutivo (confunde el legislador aquí ejecutividad y ejecutoriedad, al igual que en la normativa española), aunque puede ser suspendido por razones graves durante el tiempo que fuera necesario. Como nos comenta PARADA VÁZQUEZ refiriéndose a la ejecución administrativa autosuficiente del derecho italiano: “El acto administrativo, como todos los actos del Estado, tiene una particular “forza” por la cual incide unilateralmente en el comportamiento de otros sujetos (...), y añade parafraseando a GIANNINI: “La variedad y contenido de estos actos no empece a que tengan una nota

⁵⁹ El artículo L.4 del Código dice: “Sauf dispositions législatives spéciales, les requêtes n'ont pas d'effet suspensif s'il n'en est autrement ordonné par la juridiction (Salvo disposiciones legislativas especiales, las demandas no tienen efecto suspensivo, a no ser que el juez ordene lo contrario). DE LA SIERRA MORON, *Tutela Cautelar....op.cit*, pág. 134 refiere el pronunciamiento del comisario de gobierno SEBAN, en las conclusiones de un asunto de fecha posterior a la entrada en vigor del Código, en la que manifiesta su inclinación por el mantenimiento la ejecutividad de los actos administrativos: “la regla del carácter ejecutivo de los actos administrativos merece hoy el mismo respeto que ayer: es una de aquellas reglas que del mismo modo que Portalis refería a las leyes, “no hay que tocar más que una mano temblorosa”.

común, constituida por el carácter autoritario que todos ellos ostentan y por virtud del cual se imponen a los sujetos que se resisten a sus mandatos⁶⁰.

No obstante, como manda la doctrina, no es al concepto de “*atti amministrativi*” al que debemos acudir cuando nos referimos a la potencialidad ejecutoriedad de las disposiciones dictadas en el ejercicio de una función pública por la Administración y destinadas a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica, sino al más concreto de “*provvedimento amministrativo*”, que -aún a pesar de que la jurisprudencia italiana utilice ambos de modo equivalente- se define en palabras de MATARELLA, como “*l’atto con il quale, a conclusione di un procedimento, viene esercitato il potere amministrativo: ponendo norme, accordando un’autorizzazione, trasferendo la proprietà di un bene, attribuendo una risorsa scarsa, irrogando una sanzione e così via. Esso è tradizionalmente considerato l’atto tipico di esplicazione delle funzioni amministrative*”⁶¹, viniendo reconocida su eficacia con la expresión *autotutela amministrativa*, en sus dos vertientes: *autotutela decisoria*, y *autotutela ejecutoria*, similares a la declarativa y ejecutiva de nuestro ordenamiento⁶².

La estructura de la *giustizia amministrativa* italiana es similar al modelo de justicia retenida francés, en cuanto existen unos órganos administrativos regionales encargados de resolver en primera instancia, denominados *Tribunali amministrativi regionali* (Tar), actuando el *Consiglio di Stato* como juez en segundo grado, pero compatibilizando estas con las funciones consultivas. En cualquier caso, aunque la interposición de un recurso no suspende la ejecutoriedad del acto recurrido, se admiten ahora la adopción de medidas cautelares de manera más amplia a lo que tradicionalmente venía siendo habitual, como así se estipula en el *Titolo II del Libro II del Codice del Processo Amministrativo* (Decreto Legislativo 2 de julio de 2010 núm.

⁶⁰ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo...* op.cit. pág. 146.

⁶¹ CASSESE, S., NAPOLITANO, G., MATARELLA B.G. y otros, *Corso di Diritto Amministrativo I*, 4ª ed., Giuffrè Editore, Milano 2012, pág.317.

⁶² CASSESE, S., NAPOLITANO, G., MATARELLA B.G. y otros, *Corso di...* op.cit. pág.349: “*All’efficacia del provvedimento viene normalmente ricondotta l’autotutela amministrativa, espressione con la quale si indicano fenomeni diversi accomunati dalla possibilità, per l’amministrazione, di fare a meno del giudice: vi rientrano l’autotutela decisoria, cioè il potere di rimuovere o modificare precedenti provvedimenti, senza un proceso di cognizione; e l’autotutela ejecutoria, cioè il potere di portare a esecuzione coattivamente i propri provvedimenti, senza un proceso di esecuzione.*”

104), que ha supuesto recientemente la codificación de la normativa relativa al proceso administrativo italiano⁶³.

La ejecutoriedad de los *provvedimenti* resulta asimismo reforzada, a modo y semejanza del sistema francés, mediante la inclusión en el Código Penal italiano de la posibilidad de sancionar con pena de arresto o multa al infractor, en determinados casos: “*Chiunque non osserva un provvedimento legalmente dato dall'autorità per ragione di giustizia o di sicurezza pubblica o d'ordine pubblico o d'igiene, è punito, se il fatto non costituisce un più grave reato, con l'arresto fino a tre mesi o con l'ammenda fino a euro 206.*” (Artículo 650 del *Codice Penale*). No obstante, debe señalarse que la ejecución no dependerá en Italia del pronunciamiento del Juez de lo penal, como si ocurría en el caso de Francia, ya que como hemos apuntado, aquí los actos administrativos gozan del privilegio de ejecutoriedad.

3.3. Eficacia jurídica directa, suspensión automática y tutela judicial efectiva en Alemania

Para entender el modelo alemán debemos partir de una concepción más estricta del acto administrativo. Como refiere DE LA SIERRA MORÓN⁶⁴, su ámbito es más reducido que en el sistema francés –porque no incluye ni los reglamentos ni los contratos-; y que en el español –ya que no puede dirigirse a otras administraciones-. El acto administrativo en la normativa alemana se constriñe exclusivamente a aquellas disposiciones concretas que producen efectos jurídicos hacia el exterior, hacia los

⁶³ Tradicionalmente, como explica FÉRNÁNDEZ SALMERÓN. M. “Nuevas tendencias de la justicia administrativa en Italia: hacia algunas quiebras de la distinción entre intereses legítimos y derechos subjetivos” *Revista de Administración Pública* num. 154, Enero/Abril, Madrid 2001 pág. 501-540, la restricción a que los tribunales administrativos regionales solo pudiesen admitir recursos fundados en el interés legítimo –y no en la infracción de derechos subjetivos atribuidos competencialmente a la jurisdicción ordinaria- limitaba la adopción de las medidas cautelares exclusivamente al instituto de la suspensión. La evolución jurisprudencial y doctrinal, en palabras del autor, aceleraron la aprobación de la Ley de 21 de julio de 2000 núm. 205, en la que se recogía la potencialidad de aplicar otras medidas además de la ya citada: “El impulso que con este precepto se ha otorgado a la tutela cautelar resulta evidente si tenemos en cuenta que el proceso administrativo italiano, como se ha visto, sólo reconocía expresamente hasta la fecha la posibilidad de suspensión del acto impugnado”. pág.537.

⁶⁴ DE LA SIERRA MORON, S., *Tutela cautelar...op.cit.* pág. 137.

administrados. Esto unido al hecho de que la doctrina⁶⁵ haya equiparado su fuerza ejecutiva a la de las sentencias, y que el texto constitucional fundase su creación sobre una “sociedad de los individuos”⁶⁶, nos da pie a entender, porqué el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos se dice en Alemania que deriva directamente de su Ley Fundamental, y también, las razones por la que debe limitarse constitucionalmente.

Se da por tanto una concreción del derecho constitucional en el derecho administrativo que se materializa en el Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, donde se reconoce la eficacia jurídica directa de los actos administrativos⁶⁷, y en la Ley de la Justicia Administrativa de 1960. Aunque esta ejecutividad, todo hay que decirlo, se recoge sin la fuerza con la que se inserta en otros ordenamientos, entre ellos el español, porque debe “ceder” ante la tutela de los derechos del administrado, y concretamente, de sus derechos fundamentales, entre los que se encuentra el principio de tutela judicial efectiva. Tanto es así, que el Tribunal Constitucional alemán ha reiterado que en los recursos de anulación, la suspensión es la regla y la ejecución constituye la excepción⁶⁸.

Los recursos contra los actos se interponen ante órganos integrados en el orden jurisdiccional, aunque generalmente debe plantearse un recurso administrativo similar al nuestro de alzada, con carácter previo a su impugnación ante aquellos (artículo 68.1 de la Ley de la Justicia Administrativa de 21 de enero de 1960). Estos órganos jurisdiccionales estarían compuestos, en primera instancia por los tribunales administrativos (*Verwaltungsgerichte*) y en segunda, por los tribunales administrativos superiores (*Oberverwaltungsgerichte*) que corresponden a los Länder. En última

⁶⁵ Como ya dijimos al inicio, entre ellos MAYER, O. *Derecho Administrativo... op. cit.* pág.125 y ss.

⁶⁶ MASUCCI, A.: “Formación y evolución... op.cit. pág.22: “En particular, la consagración de los “*Grundrechte*” en la Ley Fundamental alemana hace que se pasase de una “sociedad de la organización” a una “sociedad de los individuos”. El Derecho Público ya no era más el mero Derecho de la organización pública, sino que también y sobre todo era el Derecho que reconocía al ciudadano derechos públicos subjetivos y garantías jurisdiccionales frente al poder público. Se construye un derecho público que identifica como su eje la defensa de las libertades y tutela de los ciudadanos”.

⁶⁷ Tanto en el artículo 35, cuando se define el acto administrativo: “*Un acto administrativo es toda disposición, decisión u otra medida de poder público dictada por una autoridad administrativa para la reglamentación de un caso individual dentro del ámbito del derecho público destinado a producir una efecto jurídico inmediato*”, como en el artículo 43: “*Un acto administrativo tiene eficacia con respecto a quien le está destinado a quien le afecta en el momento que se le notifica (...)*”.

⁶⁸ DE LA SIERRA MORON, S, Tutela cautelar...*op.cit.* pág. 138.

instancia, con funciones de revisión de las resoluciones dictadas por los órganos inferiores y con funciones de interpretación y unificación de doctrina estaría la Corte Federal Administrativa o Tribunal Administrativo Federal (*Bundesverwaltungsgericht*), integrada en la Federación. Todos ellos están sometidos al dictado de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, en cuyo artículo 19.4 se recoge el principio de la tutela judicial efectiva, con la fuerza constitucional propia de esta norma, y que ha sido trasladado al artículo 80 de la Ley de la Justicia Administrativa mediante la obligatoria admisión *ope legis* de la suspensión de la ejecución de un acto, por la mera interposición de un recurso contra el mismo, salvo para los casos que en el mismo se citan, y que vienen referidos, entre otros, a la esfera tributaria, o a las medidas urgentes de carácter policial⁶⁹. Para el caso específico de los tributarios rigen los mismos requisitos que informan la suspensión en derecho administrativo español, a saber, la apariencia de buen derecho, los perjuicios de imposible o difícil reparación, y la ponderación entre el interés público y el interés particular⁷⁰. También son admisibles otro tipo de medidas cautelares, que se refieren en el artículo 123 de la misma Ley.

Como dice GARCIA MACHO, la inclusión del principio de tutela judicial efectiva en la Constitución española de 1978 estuvo inspirado por el 19.4 de la Ley Fundamental alemana⁷¹, sin embargo, no ha supuesto la traslación de la regla de la suspensión automática de la ejecución en vía de recurso, que obviamente la reforzaría en su grado máximo. En España, la inmediata ejecutividad del acto se puede excepcionar a juicio del órgano administrativo revisor o del juzgado o tribunal de lo contencioso, pero la regla general es la ejecución, y la especialidad, la suspensión. Solo se contempla una medida similar a la alemana en Finlandia y Austria, que en palabras de SOMMERMANN, supone el mecanismo más fuerte para efectuar la

⁶⁹ Artículo 80, apartado 1, de la Ley de la Justicia Administrativa: *“El recurso administrativo previo y la acción impugnatoria tienen efecto suspensivo. Esto también rige para actos administrativos constitutivos y declarativos, así como para actos administrativos de doble efecto”*.

⁷⁰ Artículo 80, apartado 4, de la Ley de la Justicia Administrativa: *“(…) También puede suspender la ejecución como medida preventiva en caso de imposición de impuestos públicos o costos previa caución. La suspensión en casos de impuestos públicos y costos debe proceder si existen dudas serias en cuanto a la legalidad del acto administrativo atacado o cuando la ejecución del pago de los impuestos y/o costos tuviera consecuencias de rigor injustas que no son exigidas por intereses públicos predominantes”*.

⁷¹ GARCÍA MACHO, R. “Acotaciones a la influencia de la Ley de la Justicia Administrativa Alemana en la jurisdicción contencioso-administrativa española”, en la obra colectiva de la Konrad-Adenauer-Stiftung, *Ley de la Justicia Administrativa Alemana. Análisis comparado y traducción*, 1ª ed., Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, pág. 69.

protección contra actos administrativos de gravamen y para impedir, en la medida de lo posible, la producción de hechos consumados⁷².

Sin embargo esta regla general tiene visos de perder terreno por las influencias del cambio del modelo de Estado que se propugna como consecuencia de la grave crisis económica iniciada en 2007, y también por el necesario aumento de la actividad intervencionista de los Estados y de las organizaciones supranacionales en los mercados a través de las medidas de ámbito regulatorio. Aspecto este que en su momento ya determinó la evolución del modelo anglosajón en Estados Unidos, y que está también presente en el Derecho Comunitario europeo.

3.4. La evolución del sistema judicialista anglosajón

El sistema de justicia administrativa anglosajón que, como ya sabemos, tiene su origen en Inglaterra antes incluso que la propia Revolución Francesa, se caracteriza por la primacía de la ley (*rule of law*), por lo que a diferencia de lo que ocurre en los sistemas continentales, aquí los actos administrativos están desprovistos de cualquier nota de ejecutoriedad, y solo tienen la autoridad que deriva de la propia Ley. Por la misma razón, las actuaciones de la Administración no se presumen válidas y siempre pueden ser cuestionadas judicialmente. Así las cosas, el incumplimiento por parte del administrado del mandato contenido en un acto conllevará, en su caso, una sanción penal, pero siempre que en juicio, y de manera previa, quede probada la conformidad del acto con el derecho vigente. En caso contrario no procederá sanción alguna, ni por supuesto, la utilización de medios de ejecución forzosa.

En aplicación del principio de la división de poderes, los jueces gozan de un poder de revisión o control (*judicial review*) sobre los actos de la Administración, que a diferencia de la jurisdicción contencioso-administrativa española, no actúa como mera revisora de actos ya de por sí ejecutivos, sino que demanda de un pronunciamiento judicial previo que los dote de fuerza ejecutoria. De manera similar a lo que sucedía en

⁷² SOMMERMANN, K.P. "El papel de la Ley alemana de la Justicia Administrativa para la realización del estado de derecho", en la obra colectiva *Ley de Justicia Administrativa Alemana. Análisis comparado y traducción*, op. cit. pág. 9.

el sistema de derecho administrativo francés, la sanción penal también coadyuva a su cumplimiento voluntario, pero en este caso, la ejecutividad de los actos administrativos no constituye una regla fundamental de Derecho Público, como afirmaba el *Conseil d'État*. Y aunque en ambos ordenamientos la decisión final sobre su ajuste a derecho está sometida al principio contradictorio en forma de juicio, la situación de las partes es diferente: en el sistema de *droit administratif français* la Administración como consecuencia del privilegio de la ejecutoriedad goza de una situación prevalente; en el sistema judicialista anglosajón, Administración y administrado, pleitean en igualdad de condiciones ante la jurisdicción ordinaria.

Este sometimiento de la Administración a los tribunales, que inca sus raíces en los primeros años del siglo XVII⁷³, ha ido aproximándose paulatinamente a los sistemas continentales, y aunque no se ha producido una merma en el denominado *judicial review*, si es verdad que la asunción por parte de la Administración de mayores funciones en materia de prestaciones sociales, y también de carácter regulatorio, la ha conducido a dotarse de poderes y facultades desconocidas para un sistema judicialista puro. En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, llega a afirmar:

“Pues bien, los países anglosajones, por el retraso histórico en el desarrollo de su sistema administrativo y por la prevalencia general y absoluta que entretanto llegaron a alcanzar los Tribunales en la formación histórica de su sistema propio, se encuentran hoy en el mismo punto de inflexión, exactamente, en que se encontraron los sistemas continentales europeos al configurar jurídicamente el absolutismo: reconocer que la Administración (y mucho más una Administración que sostiene un vasto conjunto de prestaciones, “asistencia vital” de la mayor parte de la población) necesita imperiosamente poderes de autotutela, dispensa de impetrar auxilio judicial, construcción de un espacio más o menos exento del imperio general de los jueces⁷⁴”.

⁷³ Se cifra el asunto allá por el año 1608, cuando el rey Jacobo I de Inglaterra pretendía arrogarse para sí la facultad de conocer y resolver personalmente cualquier pleito que se estuviera sustanciando ante la jurisdicción ordinaria, en el entendimiento que los jueces no eran sino sus delegados. Fue entonces cuando uno de sus jueces, Edward Coke, le hizo ver, que la impartición de justicia no estaba basada en el recto proceder o en la inteligencia del hombre, sino en la aplicación que los tribunales hacían de la ley y de las costumbre inglesas, y que en tal sentido, el propio Rey estaba sometido, no a los hombres, sino a Dios y a Ley. (tomado de SCHWARTZ B. *A History of the Supreme Court*, Oxford University Press, New York (USA) 1993. pág.3).

⁷⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Algunas reflexiones sobre el derecho administrativo norteamericano (a propósito de una nueva exposición sistemática del mismo)”, *Revista de Administración Pública* núm. 85 Enero/Abril, Madrid 1978, pág. 241-259 (pág. 249).

En esta tesitura, el debate en Gran Bretaña se centró principalmente en dos aspectos, a mi entender. El primero venía referido a la introducción de una especialidad administrativa que rompía con la tradición de una jurisdicción ordinaria única (civil y criminal); y la otra, con la atribución a la propia Administración de la facultad de control de sus actos que la dotará de una eficacia y celeridad de la que no gozaban los tribunales del orden jurisdiccional. Ambas darían lugar a la constitución de un sistema de justicia administrativa retenida⁷⁵, recogido hoy en la *Tribunals, Courts and Enforcement Act* de 2007, y representado por la figura de los llamados tribunales administrativos. Su estructura se compone del *First-tier-Tribunal*, que actúa en primera instancia, y del *Upper Tribunal*, en apelación de las decisiones del anterior. Las resoluciones de este último pueden recurrirse, a su vez, ante la *Court of Appeal*, que tiene la consideración de órgano judicial. Estos tribunales administrativos, aún compuestos por funcionarios, gozan de la independencia necesaria de la Administración y están sometidos a unas reglas procedimentales similares a las procesales (audiencia de parte, entre otras)⁷⁶, que mantienen intacto el principio del *judicial review*⁷⁷, máxime cuando la última palabra o instancia, sigue siendo la de un órgano jurisdiccional. En todo caso, las resoluciones adoptadas gozan de un *enforcement process*, que las presupone ejecutorias.

⁷⁵ La instauración de estos tribunales data de los informes del *Franks Committee* de 1957, materializados finalmente en la aprobación de la *Tribunal and Inquiries Act de 1958*. En palabras de ALLISON J.W.F. *A continental distinction in the common law. A Historical and Comparative Perspective on English Public Law*, Revised Edition, Oxford University Press, Oxford (Gran Bretaña), 2000: "In 1958, the Franks Committee decisively approved of the permanence of tribunals but as "machinery for adjudication" and not "appendages of Government Departments". It therefore recommended that the tribunals display "openness, fairness and impartiality", that their personnel be appointed by a Council on Administrative Tribunals responsible to the Lord Chancellor, and that the tribunals be subject to appeal to the ordinary courts of points of law". pág.163.

⁷⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "Algunas reflexiones... *op.cit.* pág. 256. Comparando el sistema continental y anglosajón viene a decir, que en el primero "la justicia administrativa viene siempre a posteriori y con toda frecuencia sin capacidad reparatoria completa, prestando satisfacciones más retóricas que efectivas, siempre tardías, rara vez –y no es exageración para quien tenga alguna experiencia práctica en el funcionamiento real del sistema-rara vez, repito, totalmente eficaces para deshacer el atropello previo. El Derecho anglo-americano ha volcado su esfuerzo en impedir ese atropello previo, en evitar el abuso de la decisiones tomadas en propio interés de la Administración, confiando este tipo de decisiones a órganos imparciales, actuando con unas formalidades reducidas, pero plenas en el plano de la garantía".

⁷⁷ CANE P. *Administrative Law*, 5ª ed, Clarendon Law Series, Oxford University Press, Oxford (Gran Bretaña), 2011: The idea that tribunals offer a more accesible, less formal, cheaper and quicker, specialist alternative to courts is still central to thinking about tribunals despite radical changes in both the court system and the tribunal system in the past 150 years (...). On the other hand, the values that are said to underpin the court system are essentially identical to those that underpin the tribunal system." pág. 319-320. Recordemos que las palabras inglesas *Tribunal* y *Court*, no son idénticas, solo la segunda se corresponde con órganos estrictamente jurisdiccionales.

Al otro “lado del charco”, la conformación del ordenamiento jurídico en los Estados Unidos de América se basó en un modelo de Estado centrado en el individuo, y en el que la intervención de la Administración se planteaba como innecesaria o casi nula. Como dice BALLBÉ MALLOL “el protagonista de la elaboración e interpretación de la regulación no va a ser la Administración, sino el individuo⁷⁸”. La necesidad de una Administración se planteará a medida que se vaya requiriendo la intervención del Estado en los asuntos “*inter privatos*”. Siguiendo a HERRERA GUERRA⁷⁹, para poder entender los inicios del sistema de Derecho público norteamericano hay que partir de la concepción “sacrosanta” de la propiedad privada. La relación entre Administración y administrados debe resolverse en términos de propiedad, que llevaría a enjuiciar las actuaciones en base a la legitimidad del gobierno para afectar a la esfera individual de este derecho natural. Así pues, todas las disputas deberían ser resueltas de acuerdo con el derecho común que propugnaba el sistema judicialista importado de Inglaterra, y todas las decisiones de la Administración estarían sometidas al control judicial (*judicial review*), encargándose los jueces de evaluar el grado de afectación de la libertad y de la propiedad, así como de su legitimación.

A medida que evolucionaba el mercado y aumentaban las relaciones comerciales, esta concepción del Estado como “Estado mínimo” se demostró insuficiente, demandándose por parte de los ciudadanos el establecimiento de medidas regulatorias de las que debía encargarse la Administración, que supondrían a la postre el abandono del modelo puro del *common law*, y el nacimiento del derecho administrativo. A pesar de ello, se mantendrá intacta la institución de *judicial review*, entendiéndose que las controversias entre la Administración y el administrado debían resolverse en el plano de la igualdad jurídica de las partes y con respeto a las normas de la *natural justice*.

Este afán regulatorio daría lugar a la creación de las denominadas “agencias administrativas” en ámbitos destinados a la supervisión de los mercados, la protección del consumidor, la seguridad de las nuevas tecnologías, la conservación del medio ambiente, las relaciones laborales, etc... La base sobre la que se asienta este Estado

⁷⁸ BALLBÉ MALLOL, M. “El futuro del derecho administrativo en la globalización: entre la americanización y la europeización”, *Revista de Administración Pública* núm. 174, Septiembre/Diciembre, Madrid 2007. pág. 215-276, (pág. 221).

⁷⁹ HERRERA GUERRA, C.A. “La vocación de universalidad del derecho administrativo: el Administrative Estate para un país que no es administrado por ángeles” *Revista de Administración Pública* núm.178, Enero/Abril, Madrid 2009, pág. 143-173.

Administrativo se recoge en la *Federal Administrative Procedure Act* de 1946, que viene a regular, más que la actividad de la Administración, las garantías procedimentales de la relación de esta con los administrados. En ella se define la necesidad de un debido proceso ante la ley (*due process of the law*) antes de que una decisión pase a ser ejecutoria.

Las agencias administrativas gozan por tanto de dos potestades debidamente diferenciadas, que son equiparables en parte a nuestro concepto de autotutela, en sus dos vertientes, declarativa y ejecutiva. Por un lado estaría la posibilidad de dictar actos administrativos (o incluso normas) que afecten a los derechos y obligaciones de los administrados (*rule-making*); y por el otro la capacidad de ejecutarlos por sus propios medios (*adjudication power*) después del debido *process of the law*, más ágil y eficazmente que en los procesos judiciales. Aun así, el círculo finalmente se cierra, sometiendo las resoluciones derivadas de ambos poderes a su revisión por la jurisdicción ordinaria. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA⁸⁰:

“La evolución ha conducido, pues, a que esas decisiones materialmente indiciadas [sic] o quasi judiciales sean su vez justiciables ante los Tribunales jurisdiccionales genuinos. De este modo resulta no ya fácil, sino obligado trazar un paralelo con la formación y desarrollo en los países europeos de una verdadera jurisdicción contencioso-administrativa, que puso fin a la inicial inmunidad judicial de las decisiones administrativas de autotutela, con la sola diferencia de que en los países anglosajones esa jurisdiccionalización no se ha montado en un órgano judicial separado, por evolución de un antiguo órgano administrativo de control, como ha ocurrido en el modelo europeo, sino que se ha atribuido por decisión política de la Ley a los Tribunales ordinarios, siguiendo su tradición propia.”

El sistema anglosajón se conforma así como más garantista de los derechos del administrado que el continental, basado en el mantenimiento del control judicial sobre la Administración, que llega hasta extremos, como el recogido en la *Procedure Act*, de considerar como algo normal la suspensión del acto como consecuencia de su impugnación (*pending judicial review*)⁸¹.

⁸⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Algunas reflexiones...” op.cit. pág. 252.

⁸¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho ... op. cit.* 528. El texto de la *Federal Administrative Procedure Act* es como sigue: “When an agency finds

3.5. Derecho comunitario

Acabaremos este repaso del privilegio de ejecutoriedad en el derecho comparado deteniéndonos en el derecho comunitario, no para negar su falta de aplicación, pero sí para hacer notar su especial ámbito, de manera breve y resumida.

La Unión Europea carece de una Administración tal y como se define en cualquiera de los Estados miembro. Esta indefinición se traslada al concepto de acto administrativo, que todavía hoy está por identificar a nivel comunitario, y que englobaría multitud de actuaciones de los diferentes organismos que componen la Unión, e incluso en muchos casos, que podrían interpretarse a nivel interno como verdaderas normas. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, monopoliza, sin distinción de rango ni categoría, las cuestiones que se plantean contra todos ellos; como dice DE LA SIERRA MORÓN, “los actos comunitarios de los que el Tribunal deriva su doctrina cautelar gozan de idéntico privilegio de ejecutividad y ejecutoriedad que los actos administrativos en Derecho interno”. Este privilegio se deduciría directamente, según la misma autora, de la teoría del efecto directo, la primacía y el efecto útil del derecho comunitario⁸².

4. AUTOTUTELA DECLARATIVA: PRESUNCIÓN DE VALIDEZ, EFICACIA Y EJECUTIVIDAD

La ejecutoriedad de los actos administrativos, como bien dice COSCULLUELA MONTANER no es un principio sino un privilegio, que cuenta con numerosos límites y excepciones⁸³. La importante potestad que se le reconoce a la Administración de ejecutar por sí sus propios actos sin impetrar el auxilio judicial está sometida al cumplimiento previo de unas condiciones, a unas limitaciones en cuanto a su ejercicio, y a determinadas excepciones, entre las que se encuentra la posibilidad de arbitrar determinadas medidas cautelares, y entre ellas, la suspensión de la ejecución, objeto

that justice so requires, it may postpone the effective date of action taken by it, pending judicial review”.

⁸² DE LA SIERRA MORÓN, S. *Tutela cautelar... op. cit.* pág. 140.

⁸³ COSCULLUELA MONTANER, L. *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*, 23ª Ed., Editorial Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág. 324.

del presente trabajo. Y como la Administración debe actuar con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho (artículo 103 de la CE), todas estas condiciones, limitaciones y excepciones vendrán contempladas en la normativa correspondiente, que junto con la interpretación realizada por los tribunales y por la doctrina, abordaremos a continuación.

La doctrina –cada vez menos-, la jurisprudencia o el legislador han venido confundiendo tradicionalmente, e incluso tratando de manera equivalente, conceptos como la ejecutividad, la ejecutoriedad y la ejecución forzosa de los actos administrativos. Aunque relacionados entre ellos, y en muchos casos, consecuentes los unos de los otros, tienen diferente naturaleza, y se dan en momentos procedimentales no necesariamente coincidentes. Si la ejecutividad pertenece a la llamada autotutela declarativa, la ejecutoriedad y la ejecución forzosa, formarían parte de la autotutela ejecutiva, y ambas, por supuesto, conformarían la llamada autotutela administrativa, como se ha venido indicando en apartados anteriores.

El primer pilar sobre el que se asienta este privilegio es la presunción de validez de los actos administrativos; validez, que en palabras de BOCANEGRA SIERRA⁸⁴, puede definirse como la plena conformidad a derecho del acto administrativo.

Así, el artículo 57 de la LRJ-PAC recoge indubitadamente que “*los actos de la Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos (...)*”. Partiendo del hecho de que efectivamente el concepto de acto administrativo que estamos utilizando es perfectamente subsumible en su texto –actos de la Administraciones públicas sujetos a derecho administrativo-, con lo que nos encontramos es con una presunción *iuris tantum*, que admitiría prueba en contrario, por tanto, de la validez de las disposiciones dictadas por la Administración.

Esta presunción de legitimidad, de legalidad o de validez, llámese como se quiera, sitúa a la Administración en una posición privilegiada frente al administrado. En una disputa entre particulares, aquel que pretenda hacer valer su derecho necesitará previamente de una declaración que reconozca su conformidad con el ordenamiento jurídico, que sólo podrá obtener de los jueces y tribunales. La Administración sin

⁸⁴ BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría...* op. cit. pág.107.

embargo, “juega con ventaja”, sus decisiones se presumirán siempre válidas, no necesitará de resolución alguna que declare que su actuación es conforme a derecho, que sólo se podrá enervar en sentido negativo, mediante la impugnación por parte del administrado. Como tiene reconocido el Tribunal Supremo⁸⁵, esto no supone que se invierta la carga de la prueba en el procedimiento de impugnación, sino simplemente, que la iniciativa de accionar cae del lado del administrado.

La validez requiere del cumplimiento de las condiciones en el momento en el que se dicta el acto, tanto formales –competencia, procedimiento, forma- como materiales de adecuación al ordenamiento-, pero su acreditación se fía a un momento posterior, al de su impugnación. Un acto administrativo nulo de pleno derecho es inválido, pero se presume válido hasta que no se pruebe lo contrario, produciendo los

⁸⁵ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 3 de febrero de 1999 (Aranzadi RJ 1999\1380) afirma en su Fundamento de Derecho Segundo, en relación con la carga de la prueba para determinar la potabilidad del agua suministrada por la recurrente a un Polígono Industrial de Barcelona, en materia de Corporaciones Locales y procedimiento sancionador, que: *“Ninguna de estas conclusiones queda desvirtuada por la presunción de legitimidad de los actos de las Corporaciones Locales que proclama el artículo 4.1 e) de la Ley de 7/1985, y que no constituye otra cosa sino la plasmación del principio de validez presunta de los actos de la Administración en general, proclamado en el artículo 45.1 de la Ley de 1958 y en el 57.1 de la Ley 30/1992, que despliega una eficacia meramente extraprocesal al permitir la ejecutoriedad de dichos actos, siquiera su validez no se haya acreditado, pero que en ningún caso supone una presunción irrefragable de su corrección legal, ni tampoco permite un desplazamiento de la carga de la prueba que «conforme a las reglas por las que se rige (artículos 81 y 88 de la Ley de Procedimiento Administrativo) corresponde a la Administración, cuyas resoluciones han de sustentarse en el pleno acreditamiento del presupuesto fáctico que invoquen» (Sentencias de esta misma Sala de 22 de mayo, 30 de junio y 3 de noviembre de 1981. Ese mismo criterio ha sido ratificado por las de 21 de junio de 1988, 13 de junio de 1990 y 31 de marzo de 1998, entre otras muchas. Más concretamente todavía, la de 29 de septiembre de 1989 (parcialmente reproducida, con fecha equivocada, en el escrito de interposición del recurso de casación) enseña que la presunción de legalidad sentada por el artículo 4.1 e) de la Ley 7/1985 se limita a trasladar al administrado la carga de accionar frente a los actos de la Administración, pero no afecta a la carga de la prueba que ha de distribuirse con arreglo al artículo 1214 del Código Civil; sin olvidar que la Sentencia de 27 de abril de 1998, formula este mismo principio, desde la necesaria perspectiva de que la Administración ha de desplegar una actividad que contradiga la presunción de inocencia, cuando se trate de un proceso de tipo sancionador”.* Otra sentencia de la misma Sala de 27 de abril de 2000 (Aranzadi RJ 2000\4951), en cuanto a la impugnación de una solicitud de denegación de una licencia de construcción, obliga a la mercantil demandante a probar que la construcción proyectada se adecuaba al Plan General de Ordenación Urbana, que entendemos no contradice la anterior, ya que aunque se cita la presunción de validez de los actos administrativos, la desestima en base al principio general *«incumbit probatio ei qui dicit, non ei qui negat»*. Finalmente la del Tribunal Supremo, de 4 de diciembre de 2002, recoge determinadamente la diferencia entre presunción de validez y carga de la prueba en su Fundamento de Derecho Segundo (Aranzadi RJ 2002\3198): *“La presunción de que los actos administrativos se acomodan a la legalidad no altera, sin embargo, las reglas de distribución de la carga de la prueba que fijaba el antiguo artículo 1214 del Código Civil (en la actualidad el 217 de la Ley 1/2000), ni suponen otorgar presunción de certeza a los hechos que en las resoluciones de la Administración se declaren probados”.* En el mismo sentido que esta, pero en materia tributaria, la Sentencia del Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2001 (Aranzadi JT 2002\1383).

efectos que le fueran propios. La revisión, tanto en vía administrativa o jurisdiccional, se produce siempre a posteriori.

Este aspecto nos traslada directamente al asunto de la eficacia del acto, que también viene regulado en el propio artículo 57.1 de la LRJ-PAC: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*”. El término eficacia se utiliza aquí como sinónimo de capacidad para producir efectos⁸⁶, resaltando sobre todo el momento en el que se entiende comienza la citada producción de efectos: cuando se dictan.

Siguiendo la más acreditada doctrina alemana de la mano de BOCANEGRA SIERRA⁸⁷, diferenciaremos dos tipos de eficacia, la externa y la interna. La *eficacia externa* refiere los efectos hacía el exterior (hacia el administrado en nuestro caso) que se producen en el momento en el que acto administrativo se notifica o se publica, mediante el cual el interesado adquiere pleno conocimiento de su contenido y existencia, así como de su deber a cumplirlo en sus exactos términos. Estos efectos, serían por tanto, las consecuencias jurídicas derivadas de su propia existencia, con independencia de su conformidad o no la ley. En la *eficacia interna* se residenciaría la obligatoriedad del acto, determinada al momento de su entrada en vigor, por la adecuación de su contenido y forma al ordenamiento. La notificación o publicación vincula a su receptor, y forma parte del propio contenido formal del acto, de ahí que generalmente ambos tipos de eficacia coincidan en el tiempo. Así por ejemplo, una liquidación provisional por el impuesto sobre la renta sería eficaz internamente cuando se haya dictado en cumplimiento de las normas procedimentales que recoge la LGT, su contenido sea conforme a derecho, y además haya sido notificada; su eficacia externa también comenzará en ese mismo momento, en el de la notificación, tanto para el administrado -en cuanto al pago o a su impugnación- como para la Administración, en cuanto a poder utilizar sus facultades de revisión o revocación⁸⁸. En

⁸⁶ Como luego se dirá, el principio de eficacia que refiere el artículo 103 de la CE, los es más a la eficiencia que a la efectividad.

⁸⁷ BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría... op. cit.* pág. 107 y sig.

⁸⁸ El Proyecto de Ley de Procedimiento Administrativo Común de la Administraciones Públicas, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 31 de julio de 2015, recoge en su artículo 39 (equivalente al 57 de la LRJ-PAC) en dos puntos nuevos, el punto 4 y el 5, esta obligatoriedad de los actos dictados, no solo para los propios órganos sino para todos los que conforman las Administraciones Públicas. Concretamente el punto 4, dice lo siguiente: “Las

la interna se requiere la validez del acto, ya que en ella misma se funda su eficacia y fuerza obligatoria; y en la externa, se recogen sus consecuencias jurídicas, con independencia de si el acto es válido o no.

El caso paradigmático en el que la eficacia interna y externa no van de la mano es en el de los actos nulos de pleno derecho. El acto nulo de pleno derecho es ineficaz internamente, pero eficaz externamente, en base a la presunción de validez de los actos administrativos. Mientras el acto no sea impugnado y declarada su nulidad, seguirá produciendo efectos, sin que pueda contrariarse⁸⁹. Efectos tanto para el administrado, como para la Administración. En el ejemplo anterior, si la liquidación provisional se hubiese dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido, el contribuyente no podría escudarse en ese hecho para no pagar el importe de la deuda tributaria; y si la Administración hubiera tomado conciencia de que dicha liquidación es nula, ya no podría revocarla por sí misma, debiendo esperar a su firmeza (artículo 102 de la LRJ-PAC, y para este supuesto concreto, artículo 217 de la LGT)⁹⁰. No tratándose de un acto de naturaleza tributaria, sería posible solicitar además la suspensión en base a la citada nulidad (artículo 111.2 de la LRJ-PAC), lo que no hace sino corroborar, que los efectos, en cualquier caso, se han producido⁹¹.

normas y actos dictados por los órganos de la Administraciones Públicas en el ejercicio de su propia competencia deberán ser observadas por el resto de los órganos administrativos, aunque no dependan jerárquicamente entre sí o pertenezcan a otra Administración.”

⁸⁹ Así lo corroboran GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T.R. *Curso de derecho... op. cit.*, cuando dicen que en el terreno de los principios a los actos nulos no se les puede reconocer eficacia jurídica alguna, “En el terreno de la realidad hay que tener en cuenta que la eficacia de un acto es un problema de hecho y que la Administración puede imponer materialmente sus actos, siempre que el acto mismo sea susceptible por sí de producir alguna clase de efectos. Dicho de otro modo, salvo en el supuesto de actos inexistentes (pueden tenerse por tales la multa de tráfico impuesta por un simple particular o la orden de un agente público de ir a la luna en automóvil), todos los demás actos administrativos, aun los afectados por un vicio de nulidad de pleno derecho, pueden ser materialmente eficaces, y esta eficacia material sólo puede ser destruida por el particular que la soporta utilizando las vías de recurso procedentes”. pág. 607.

⁹⁰ BOCANEGRA SIERRA, sin embargo afirma, “(...) que, cuando menos en los supuestos de nulidad más graves, la Administración podría evitar la eficacia del acto nulo aunque dicha nulidad no se haya declarado” tomando como ejemplo el ordenamiento jurídico alemán. (*La teoría... op. cit.* pág. 117). Concretamente entendemos que se refiere a la expresión que recoge el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo Alemana de 25 de mayo de 1976 que dice: “*Un acto administrativo nulo no produce efectos jurídicos.*”

⁹¹ En materia tributaria, en virtud de la especialidad recogida en la Disposición Adicional Quinta de la LRJ-PAC no sería, en principio posible. Sin embargo, CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico-administrativa de los actos administrativos tributarios*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nº 13, Editorial Aranzadi, Pamplona 1999, con cita de abundante jurisprudencia, ya reconocía que la Disposición Adicional Quinta no puede ser un obstáculo a la extensión a la esfera tributaria del tratamiento de la suspensión en los supuestos

La obligatoriedad del acto por tanto estaría en su vertiente interna, y sus consecuencias jurídicas, en la externa. Todos los actos administrativos son eficaces, aunque no produzcan efectos externos. Así por ejemplo, el otorgamiento de una licencia al propietario de una cafetería para ocupar el dominio público con unas sillas y unas mesas, que finalmente no son colocadas por falta del mobiliario, es eficaz, pero no da lugar a ninguna actuación material. Esta eficacia, como bien dice el artículo 57.1 de la LRJ-PAC es inmediata (y constante)⁹², salvo que en el propio acto se disponga otra cosa. Esta vinculación inmediata de los actos administrativos, es lo que conocemos como ejecutividad inmediata. Por lo tanto, ejecutividad no es más que un sinónimo de eficacia. Y un acto administrativo es eficaz o ejecutivo, porque se presume válido, y si no lo fuera, seguiría siendo eficaz o ejecutivo igualmente, hasta que no se dictamine lo contrario.

En cuanto al comienzo de la eficacia, esta será inmediata al momento en el que se dicte, salvo que en el propio acto se disponga lo contrario. El apartado primero del artículo 57 establece pues, una excepción general a esta inmediatez de la ejecutividad del acto, que condiciona a que en el mismo se diga que su ejecutividad se traslada a otro momento, posterior o anterior. En cuanto a la eficacia demorada, o sea posterior, el apartado segundo del mismo artículo 57, establece los supuestos en los que es admisible: cuando así lo exija su contenido, o quede supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior. Por último el apartado 3 nos habla de la posibilidad de que los actos retrotraigan sus efectos a un momento anterior, que serían los supuestos de retroactividad. Como entiendo que excede del contenido de este trabajo el abordar la cuestión de la eficacia demorada y de la retroactividad, simplemente y de manera ilustrativa señalaré que la eficacia solo puede condicionarse a la notificación cuando no se trate de actos favorables al administrado, ya que en otro caso, la Administración, que tiene en sus manos la facultad de retrasar a su voluntad la notificación actuaría en contra de los intereses del administrado; y en cuanto a la retroactividad, solo será posible cuando se trate de actos favorables al interesado y no se perjudique con ello a terceros.

en los que concurra una causa de nulidad de las contempladas en el artículo 62 de la LRJ-PAC, y de la forma que establece el 111.2 b) de la misma norma, pág. 69.

⁹² La eficacia de los actos administrativos no sólo es inmediata, sino también constante: la obligación de cumplimiento se mantiene durante toda la vida del acto (hasta que agota sus efectos por cumplimiento o se declara su anulación) incluso cuando adolezca de vicios consistentes en infracciones graves del ordenamiento. MUÑOZ MACHADO, S. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público en general. Volumen IV*. Iustel, Madrid 2011. Pág. 101.

Sí tenemos que detenernos sin embargo, aunque sea brevemente, en la ejecutividad de los actos con contenido sancionador, en los que de acuerdo con el dictado del artículo 138.3 de la LRJ-PAC, se dice que no serán ejecutivos hasta que pongan fin a la vía administrativa. Se ha querido entender que si no se interpusiese recurso alguno, nunca se agotaría la vía administrativa y por tanto, los actos administrativos sancionadores nunca serían ejecutivos; pero los términos en los que se mueve la citada afirmación ha sido meridianamente desmentidos por el artículo 21 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora, llegando a la conclusión de que las sanciones sólo serán ejecutivas cuando no se haya presentado recurso en vía administrativa o cuando habiéndose presentado recurso, no se haya obtenido una resolución estimatoria a las pretensiones de su anulación, no cabiendo recurso ulterior en vía administrativa⁹³.

La afirmación anterior nos da pie a establecer las diferencias entre ejecutividad del acto administrativo y firmeza. Mientras en materia del ejercicio de la potestad sancionadora decíamos que las resoluciones derivadas del procedimiento sancionador no eran ejecutivas hasta que agotasen la vía administrativa, lo que realmente estábamos diciendo, era que sólo serán ejecutivas una vez sean firmes en esta misma vía. En relación con el resto de los actos administrativos, la interposición de un recurso contra los mismos en el plazo procedimental o procesal establecido al efecto, no tiene por qué afectar a su ejecutividad: el acto sigue siendo ejecutivo a pesar de su impugnación o en su ausencia. Por lo tanto no hay relación directa entre ejecutividad y firmeza. Mientras la primera refiere una característica de todos los actos administrativos, la segunda nos remite a la situación procedimental o procesal para cuestionar su adecuación a Derecho, que como sabemos, no afecta en modo alguno a su ejecutividad, ya que esta está cubierta por la presunción de legitimidad del acto. Otra cuestión diferente, que traeremos a colación en el epígrafe siguiente, sería la de posponer la utilización de los medios de ejecución forzosa al momento en el que la

⁹³ Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora (*Boletín Oficial del Estado* de 9 de agosto de 1993 nº 189, pág. 24.050) Artículo 21: “1.- Las resoluciones que pongan fin a la vía administrativa serán inmediatamente ejecutivas y contra las mismas no podrá interponerse recurso administrativo ordinario. 2.- Las resoluciones que no pongan fin a la vía administrativa no serán ejecutivas en tanto no haya recaído resolución del recurso ordinario que, en su caso, se haya interpuesto o haya transcurrido el plazo para su interposición sin que esta se haya producido.” El artículo 90.3 del PLPAC de 2015, es incluso más explícito, salvando así los posibles errores de interpretación: “La resolución que ponga fin al procedimiento, será ejecutiva cuando no quepa contra ella ningún recurso ordinario en vía administrativa,,...”

resolución adquiriera firmeza, pero esto no contradice el carácter ejecutivo del acto, como tampoco lo hará la suspensión de su ejecución mientras dure la sustanciación del recuso, es más, la reafirma. También puede ocurrir, como en el caso de las sanciones, que el legislador decida demorar la eficacia del acto hasta que por la interposición de los correspondientes recursos, este devenga firme, pero esta es una opción legislativa que en nada afectaría al principio general de ejecutividad de los actos administrativos, aunque sí al momento de la determinación del inicio de su eficacia en este tipo de actos en concreto, ya que dejaría de ser inmediata⁹⁴.

Los actos administrativos son ejecutivos, de eso ya no cabe ninguna duda a estas alturas, pero esta ejecutividad tiene su fundamento en la validez, legalidad o legitimación del propio acto. Ahora bien, esta aseveración nos llevaría inexorablemente a una conclusión inmediata: los actos inválidos no son eficaces, no son inmediatamente ejecutivos. Sin embargo como sabemos, la realidad es otra bien distinta. El ordenamiento jurídico español ha optado por condicionar la ejecutividad, y lo que de ella deriva, no a la validez del acto, sino a la presunción de la validez del acto. Si la hubiera condicionado a la primera, el simple cuestionamiento ante los tribunales de la legalidad del acto exigiría obtener una declaración previa de conformidad a derecho para considerarlo ejecutivo, sin necesidad de instar su suspensión. Que no es el caso.⁹⁵ Aun así, hay que añadir, que la presunción de legalidad no es exclusiva de los actos administrativos, sino que también es propia de los actos entre particulares. Según ha escrito PARADA VÁZQUEZ, “ciertamente la misma presunción se extiende a los actos jurídicos de los particulares, presumiéndose

⁹⁴ Así al menos se pronunciaba el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2010 (Aranzadi RJ2010\8247), que trataba sobre el alcance del artículo 16.4 ya derogado, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio) en materia de actos administrativos de valoración de operaciones vinculadas que hubieran sido recurridos, dictaminaba la suspensión de su eficacia hasta el momento en el que adquiriesen firmeza, determinando el tribunal que esta firmeza era única y exclusivamente en vía administrativa, porque en otro caso, el reglamento excedería el contenido de la Ley. Fundamento de Derecho Cuarto: “(...) *ante el principio positivizado de la ejecutividad de los actos administrativos, que en principio es inmediata, el citado precepto, respetando dicha regla, como no podía ser de otra forma, puesto que el reglamento no puede excepcionar a la ley, no hace más que diferir la reconocida ejecutividad al último momento en el que, sin quebrarlo, puede hacerse efectiva, que es aquel en el que adquiere firmeza administrativa el acto.*”

⁹⁵ DOMÉNECH PASCUAL, G. “El principio de presunción de validez” en la obra colectiva *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, Madrid 2010, pág. 1.031-1.060, llega a afirmar con cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1985 de 23 de mayo, y el Auto del mismo Tribunal 171/2002, de 30 de septiembre, que los actos o normas que emanan del poder legítimo disfrutan de una presunción de legitimidad que, si bien puede ser cuestionada por quien entienda su derechos vulnerados por aquellos o estas, obliga a considerar como excepcional la posibilidad de suspender su vigencia o ejecutoriedad. pág. 1.044.

que son válidos los contratos, los testamentos, los actos dictados por las organizaciones privadas, pues no hay en principio razón alguna para dudar de su legitimidad, y porque sería inviable un sistema jurídico que impusiera la necesidad de homologar judicialmente todos los actos jurídicos privados⁹⁶. Incluso algunos de estos actos privados llegan a ser ejecutivos, como ocurre, por ejemplo, con los actos relativos al derecho mercantil de sociedades, en los que los acuerdos de la Junta General son válidos y son ejecutivos, salvo que sean impugnados⁹⁷. En otras palabras, en derecho privado también existe una “autotutela declarativa”, pero a diferencia de la autotutela administrativa, aquella carece de su vertiente ejecutoria, ya que existiendo oposición, no es posible proceder a su ejecución forzosa, sin el auxilio de los tribunales. Además, la ejecución de un acto privado puede ser suspendida a resultas de su impugnación ante los jueces y tribunales, en cualquier momento, antes, durante y después de haberse producido; el acto administrativo solo puede ser atacado una vez se entiende perfeccionado, nunca antes. Por último, la posición de las partes en el proceso o procedimiento, es diferente en cuanto a los actos entre particulares, que entre particulares y la Administración. En estos últimos, la Administración goza de una posición privilegiada ya que el acto proseguirá su ejecución a pesar de su impugnación, incumbiéndole como hemos dicho, al administrado la obligación de accionar y de solicitar la suspensión de la ejecución, bien ante los órganos jurisdiccionales o bien ante la propia Administración, ya que todavía tiene esta la posibilidad de revisar sus propios actos en vía de recurso administrativo.

Por lo tanto, la importancia de la presunción de legalidad y del principio de ejecutividad del acto administrativo, no es otra que la de constituirse en presupuestos necesarios de la ejecutoriedad, que a su vez, legitimarían la utilización de los medios de ejecución forzosa, en caso de resistencia del administrado y sin intervención judicial. Atribuciones cuasi-jurisdiccionales, que dicho sea de paso, no entran en contradicción con las funciones constitucionales, exclusivas de los juzgados y tribunales en virtud de lo que dispone el artículo 117.3 de la CE –únicos competentes

⁹⁶ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo... op. cit.* pág. 138.

⁹⁷ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (*Boletín Oficial del Estado* de 3 de julio de 2010 núm. 161. Pág. 58.472). A modo de ejemplo repárese en el dictado del artículo 202.3: “Los acuerdos sociales podrán ejecutarse a partir de la fecha de la aprobación del acta en la que consten.”

para juzgar y ejecutar lo juzgado- ya que los actos, administrativos, son esencialmente revisables y revocables por los órganos judiciales⁹⁸.

5. AUTOTUTELA EJECUTIVA: EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA

Paradójicamente, la declaración de que los actos administrativos son ejecutivos se incluye en la LRJ-PAC incluso antes de la declaración de la presunción de legalidad y de la eficacia, concretamente en su artículo 56: *“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley”*. No tiene mucho sentido este artículo, ya que no aporta nada nuevo que luego no se vaya a decir en los artículos siguientes. Así, si se refiere a la eficacia como sinónimo de ejecutividad, de ello ya se encargará el artículo 57.1 siguiente; si por contra se refiere a la ejecutoriedad, que entiendo que no es el caso, estaría sistemáticamente mal ubicado ya que tenemos un capítulo concreto, el Capítulo V del Título VI de la LRJ-PAC, que se ocupa específicamente de esta cuestión.

La ejecutoriedad de los actos administrativos es una característica objetiva de estos por la que se reconoce a la Administración la posibilidad de proceder por sí a la ejecución de sus propios actos declarativos, y sin necesidad de acudir al auxilio de otros poderes del Estado, incluso contra la oposición del administrado, a través de los medios de ejecución forzosa que le reconoce la Ley. Esta, como hemos dicho, es la verdadera condición de los actos administrativos de derecho público que los diferencia de los actos privados. El resto de las condiciones, presunción de legalidad y ejecutividad, no están sino a su servicio.

⁹⁸ BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicios de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995: “Es más, en la medida en que los órganos que ejercen constitucionalmente la función jurisdiccional van a ser los encargados de revisar los actos administrativos, es claro que estos no pueden ser calificados de jurisdiccionales ni, en consecuencia, puede pretenderse, desde el punto de vista jurídico-constitucional, equiparación alguna entre ellos y las sentencias que plasman el ejercicio de la función jurisdiccional. Y, en fin, en la medida en que un recurso contra un acto administrativo permite a los titulares de la función jurisdiccional ejercerla en toda su plenitud, parece que ninguna asimilación es posible.” pág. 187.

Si partimos del hecho ya apuntado que todos los actos son ejecutivos por haber sido dictados por la Administración, a la que nos hemos referido como un hecho integrado dentro del concepto de autotutela administrativa declarativa, convendremos también, que no todos los actos –ejecutivos- son susceptibles de ser ejecutados. En otras palabras, que todos los actos ejecutivos no son necesariamente ejecutorios. Solo van a resultar ejecutorios aquellos actos que tengan un contenido obligacional, los meramente declarativos se agotarán en sí mismos. Así por ejemplo, la concesión de una licencia o una autorización no es un acto ejecutorio en el sentido apuntado más arriba, porque en pura lógica, no está en condiciones de ser ejecutado por la Administración utilizando los medios de ejecución forzosa.

La ejecutoriedad se circunscribe al hecho de la “potencialidad” de ejecutar el acto, salvando la resistencia del administrado. La actividad material de ejecución por parte de la Administración sería estrictamente lo que denominaríamos como ejecución forzosa. Por lo tanto, es totalmente factible que un acto ejecutorio nunca llega a tener que ejecutarse forzosamente, por haberse cumplido voluntariamente por el administrado.

La ejecutoriedad o acción de oficio deriva de la ejecutividad, pero lo mismo que no se entiende aquella sin esta, tampoco tiene sentido la segunda sin la primera. ¿De qué nos sirve declarar la eficacia o ejecutividad del acto administrativo sino es para poder proceder posteriormente a su ejecución? Así la ejecutoriedad, a mi modo de ver, cumple dos funciones, por un lado la ya comentada de facultar a la Administración para que pueda dar cumplida cuenta de sus propios actos por sí frente a la oposición del administrado; y por otro, para mi más importante, la que subyace en el hecho de promocionar su cumplimiento voluntario ante la amenaza de su ejecución forzosa. Ambas forman parte indisoluble del concepto de autotutela administrativa, pero la que realmente importa para el cumplimiento de sus fines, es la vertiente ejecutiva, más que la declarativa. Aunque la ejecutoriedad, a mi modesto modo de entender, puede estar “a caballo” entre una y otra –es declarativa en cuanto supone la posibilidad de la Administración de dictar sus propios actos ejecutorios; y ejecutiva, por la potencialidad de utilizar los medios de ejecución forzosa sin auxilio judicial- GARCIA DE ENTERRIA

y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, definen exclusivamente como autotutela ejecutiva aquella que refiere la realización de las operaciones materiales de ejecución⁹⁹.

Sea como fuere, lo que no cabe duda, es que todos los actos administrativos son ejecutivos, pero solo aquellos que tienen contenido obligacional serán ejecutorios; y de estos, solo serán objeto de ejecución forzosa los que no hubieran sido cumplidos voluntariamente por el administrado. Así, quedan delimitados los conceptos de ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa, tal y como apunta BARCELONA LLOP¹⁰⁰.

Dejando para un epígrafe posterior el reflejo constitucional del privilegio de ejecutoriedad, si lo hubiere, debemos ahora acudir de nuevo a la LRJ-PAC, para comprobar su fundamento legal. La LRJ-PAC, dedica el Capítulo V del Título VI a este asunto que rubrica bajo el título de *Ejecución*. Sin embargo, se producen también aquí, imprecisiones terminológicas, comenzando por la del artículo 94, al que adjudica el título de *Ejecutoriedad*, pero que incluye el siguiente texto: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 y 138, y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior.*” A la vista de la lectura anterior, no nos costará mucho comprender que lo que define este artículo como ejecutoriedad, no es sino, ejecutividad de los actos administrativos, máxime cuando las referencias a los artículos 111 y 138, hablan, el primero, de la suspensión de la ejecución de los actos en general; y el segundo, de la demora en la eficacia de los sancionadores hasta su firmeza en vía administrativa. La suspensión, como comentaremos en los apartados siguientes, se refiere de la ejecutividad, y no de la ejecutoriedad, aunque si bien es cierto, que cesando temporalmente la primera no es posible, proseguir con la segunda. A su vez, en los actos administrativos sancionadores, no hay eficacia/ejecutividad mientras dure su impugnación en vía administrativa, con lo que, tampoco, serían potencialmente ejecutorios.

⁹⁹ GARCIA DE ENTERRIA, E y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de Derecho...op cit.* pág. 540: “Así como la autotutela declarativa se manifiesta en una declaración o en un acto, la ejecutiva supone el paso al terreno de los hechos, del comportamiento u operaciones materiales, concretamente al uso de la coacción frente a terceros.” y pág. 549: “En la autotutela declarativa o decisoria la Administración define derechos ejecutoriamente, como en la ejecutiva los impone forzosamente (...).”

¹⁰⁰ BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, op.cit.* pág.48 y ss.

En cuanto a las excepciones que recoge el mismo artículo, estas, como no podía ser de otro modo, también se refieren a la ejecutividad. Así, la expresión, “y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario” nos reenvía a las excepciones que figuren en la Ley específica, que nos remiten a su vez, a la ausencia de eficacia inmediata *ope legis*. A diferencia de lo que decía el artículo 57.1 de la LRJ-PAC, “salvo que en ellos se disponga lo contrario” en los que el condicionante de la eficacia se imputaría a la voluntad de la Administración autora del acto; en este caso, esta viene pospuesta de manera previa por la Ley, sin margen alguno para la actuación del órgano administrativo correspondiente. En cuanto a los requisitos de aprobación o autorización posterior, también forman parte de la que llamábamos eficacia interna. Ejecutividad, por tanto.

Por su parte, el resto de los artículos del Capítulo V recogen los presupuestos de la ejecutoriedad y de la ejecución forzosa, así como los medios de esta. En referencia a los primeros, comenzaremos por el estudio del título ejecutivo, sin el cual no es posible iniciar la ejecución para el cumplimiento íntegro del contenido material del acto.

Al igual que ocurre en el procedimiento civil, la acción ejecutiva debe fundarse en un título que lleve aparejada su ejecución¹⁰¹. El artículo 93.1, de la LRJ-PAC, primero del Capítulo V, viene a decir que: “Las Administraciones Públicas no iniciarán ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico”. Esta resolución, sería el acto administrativo, ejecutivo y ejecutorio, y hace referencia al principio “*nulla executio sine titulo*”, reconocido expresamente en varias Sentencias del Tribunal Supremo, a través de la llamada vía de hecho¹⁰² sobre todo en materia expropiatoria, de 21 de noviembre de 2012 (Aranzadi RJ 2013\322), de 20 abril de 2009 (Aranzadi RJ2009\740) y de 9 de octubre

¹⁰¹ Artículo 517 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (*Boletín Oficial del Estado de 8 de enero de 2000*, núm.7 pág.575)

¹⁰² HAURIU, M. *Précis de droit administratif et de droit public*, Éditions Dalloz, 12^a ed., Paris 2002 (reedición de la obra de 1933), en su formulación clásica en el derecho francés, establecía dos clases de vías de hecho, por falta de competencia (*manque de droit*), o falta del procedimiento (*manque de procédure*); en este caso de la primera: “En dehors du droit d’expropriation ou du droit de réquisition militaire, l’administration n’a aucun pouvoir de s’emparer d’une chose appartenant à un particulier, spécialement elle n’a point le droit de confiscation”. pág.27.

de 2007 (Aranzadi RJ 2007\3294)¹⁰³. Además, hay que añadir, aunque no lo dice la norma, que la ejecución forzosa subsiguiente, debe ser consecuente con el acto administrativo del que trae su causa, y que MAYER encuadraba en el principio de legalidad, y que refería a que la ejecución debe estar en línea directa de continuación del acto¹⁰⁴.

Otro elemento de importancia es la notificación del acto: como requisito previo a la ejecución forzosa, que ya citamos al hablar de la ejecutividad, y como un elemento determinante de su eficacia, tanto interna como externa. El apartado 2 del artículo 93, no hace sino recoger la necesidad de notificación general de los actos administrativos,

¹⁰³ Más clara y determinante es la Sentencia del mismo Tribunal de 12 de febrero de 2004 (Aranzadi RJ 2004\1920), que refiriéndose a la exhumación de un cadáver sin el consentimiento y conocimiento de los familiares que contrariaba un reglamento aprobado por el Ayuntamiento de Sevilla, sin que hubiera un acto administrativo previo, dictaminó en su Fundamento de Derecho Cuarto: *“Dicho recurso debe ser estimado, pues de las argumentaciones de las partes y de los escasos datos que se deducen del expediente administrativo, se infiere que se llevó a cabo la actuación material de exhumación de los restos transcurridos siete años después del enterramiento en un nicho sin que mediara, como fundamento de esta actuación material, una resolución que le sirviese de fundamento jurídico. Se vulneraban así, no solo las normas reguladoras de la materia que invocaban las partes, sino además el principio general que contiene nuestro ordenamiento en este sentido y que establece el artículo 93.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre”*. Añade, a mayor abundamiento que: *“Por otra parte la actuación material se llevó a cabo sin que se practicase notificación ninguna, con lo que se vulneró asimismo el número 2 del artículo 93 de la Ley citada”*, que constituye otros de los presupuestos de la ejecutoriedad, que trataremos seguidamente.

¹⁰⁴ MAYER, O. *Derecho Administrativo...op.cit.* pág. 131: “El acto administrativo no se limita a decidir que el súbdito será compelido a algo (...) Al mismo tiempo, el poder público está obligado a procurar la ejecución asegurando que se observe y se realice lo que se haya decidido, por lo menos durante el tiempo que el acto administrativo permanezca en vigor y con tal de que no intervenga un poder especial para detener su efecto”. En el mismo sentido lo cita PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo...op.cit.* pág.162, añadiendo que de este principio deriva la posibilidad de impugnar en vía contenciosa los actos de ejecución que vayan más allá de lo permitido por el acto de cuya ejecución se trata. También ha sido citado en varias Sentencias del Tribunal Supremo, como las de 14 de febrero de 1977 (Aranzadi RJ 1977\765), 1 de julio de 1979 (Aranzadi RJ 1979\2629) y de 13 de julio de 1987 (RJ 1987\6893), estando vigente la anterior Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, cuya artículo 100.1 era de similar redacción al actual 93.1 por lo que a este asunto se refiere (*“La Administración pública no iniciará ninguna actuación material que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la decisión que le sirva de fundamento jurídico”*). Concretamente la última de ellas, dictada en referencia a un Bando del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Madrid por el que se regulaba la expedición de un distintivo para residentes que les facultase para poder estacionar en la vía pública sin limitación horaria, y que exigía, entre otros requisitos, que se estuviera al corriente del pago del Impuesto Municipal de Circulación, venía a decir, que el impago del citado Impuesto podía y debía desencadenar la puesta en marcha de la vía de apremio, pero no cabía que dicho impago pudiera por vía de adición, impedir el aparcamiento, *“(...) que la ejecución ha de estar en línea directa de continuación del acto: se limita a realizar el «contenido» del acto administrativo que el obligado no ha cumplido, sin transformar dicho contenido y sin añadir ninguna obligación nueva. Sólo cuando la Ley lo autoriza puede agravarse la posición del administrado con nuevos contenidos no establecidos ya en el programa de conducta recogido en el acto administrativo a ejecutar forzosamente (...)”* (Fundamento de Derecho Sexto).

ahora en relación con la ejecución. La falta de notificación no puede suplirse nunca con la comunicación del apercibimiento que citaremos a continuación, por una razón muy sencilla: si la notificación del acto administrativo es un elemento inexcusable de su eficacia, en su ausencia, la ejecutoriedad del acto no podrá prosperar porque no sería previamente ejecutivo.

Una vez haya sido notificado el acto, comenzarían sus efectos materiales para el administrado en cuanto al cumplimiento de lo que en él se indica; pero también para la Administración, que en aplicación del principio de seguridad jurídica ya no podrá revocarlo, entre otras consecuencias que pudieran derivarse de su contenido. En esta situación, el administrado puede optar por su cumplimiento íntegro en la forma y plazo que se indica en el mismo. Siendo así, este acto ejecutivo y con contenido obligacional, se puede afirmar que sigue siendo o ha sido –si se ha agotado por la realización de lo ordenado- ejecutorio, a pesar de que no haya habido necesidad de proceder materialmente a su ejecución forzosa. Con independencia de lo anterior, el interesado siempre estaría facultado para impugnarlo en los plazos procedimentales o procesales establecidos al efecto. Como ya se apuntó al hablar de la ejecutividad, que el acto no sea firme no empece para que no pueda desplegar sus efectos. Las opciones del administrado que opta por interponer un recurso contra él serían tres, a saber: cumplir con lo ordenado en el acto, solicitar (y obtener) la suspensión de la ejecución, o incumplirlo. En todas estas situaciones el acto ya ha desplegado su inmediata eficacia, con la peculiaridad, en el segundo caso, de que comenzada la misma, cesaría temporalmente, y con ella, se paralizaría también, el procedimiento de ejecución forzosa. En el supuesto de incumplimiento, la ejecutoriedad desplegaría toda su potencialidad, pudiendo los órganos de la Administración proceder a la ejecución del acto administrativo. Solamente de manera motivada la Administración pudiera excusarse en iniciar o continuar el procedimiento de ejecución forzosa, entre otras razones, porque entienda que es conveniente esperar a la firmeza del acto (no suspendido), o porque el interés público así lo aconseje, teniendo siempre en cuenta, que habiendo otros interesados en su cumplimiento, estos podrían instar su ejecución¹⁰⁵.

A pesar del incumplimiento, y antes de iniciar el procedimiento de ejecución forzosa, la LRJ-PAC todavía otorga al administrado una nueva posibilidad para que se

¹⁰⁵ Sobre el particular se explica perfectamente BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ...op.cit.* pág.304 y ss.

decida a cumplir de forma voluntaria mediante el apercibimiento que recoge el artículo 95: *“Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, (...)”*. Este requerimiento lleva consigo la apertura de un nuevo plazo para acceder a la realización de lo ordenado. El procedimiento de ejecución comenzará por tanto, después de que habiendo sido apercibido, y transcurrido el nuevo plazo, el administrado persista en su incumplimiento. El apercibimiento no forma parte del procedimiento de ejecución pero es un requisito inexcusable que determinará la legalidad de las actuaciones posteriores. Al menos así lo tiene reconocido el Tribunal Supremo en Sentencias de 6 de junio de 1997 (Aranzadi RJ 1997\5022)¹⁰⁶ y de 5 de Junio de 2003 (Aranzadi RJ 2003\5779). En la segunda, y en relación con el cierre de una emisora de televisión local decretado por el Ayuntamiento de Palafrugell (Girona) en el que los agentes municipales procedieron directamente al precintado de una caseta de titularidad municipal donde se encontraba el repetidor, alegando la defensa del Ayuntamiento que se habían producido el requerimiento y la ejecución de manera simultánea, el Tribunal dictaminó en su Fundamento de Derecho Tercero, que *“los agentes municipales, antes de llevar a cabo la ejecución material del acto impugnado en su día, mediante la actividad de impedir el acceso a la antes mencionada caseta, no hicieron a los titulares de la emisora de televisión el apercibimiento a que se refiere el artículo 95 de la Ley 30/1992, de 26 Nov. En consecuencia, deben acogerse las alegaciones del segundo motivo de casación relativas a la falta de competencia municipal, la inaplicación del procedimiento establecido con las debidas garantías, y la ausencia de apercibimiento antes de proceder a la ejecución material del acto”*. Volveremos sobre esta cuestión del apercibimiento al estudiar la providencia de apremio en el procedimiento de ejecución

¹⁰⁶ Esta Sentencia cuestiona que una mera comunicación de constatación de la falta de ventilación en un baño y un trastero no puede tener la condición de apercibimiento para proceder a la realización de las obras oportunas, y dar lugar a la aplicación de una multa coercitiva (Fundamento de Derecho Segundo: *“Conforme al artículo 102 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (lo mismo que según el artículo 95 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 26 de noviembre de 1992) (...)El citado apercibimiento previo es presupuesto para la posterior actuación coactiva de la Administración y garantía inexcusable para el administrado por lo que ha de reunir una precisión suficiente para permitirle conocer con toda exactitud qué es lo que se espera de él y qué consecuencia derivarían de su incumplimiento (...) En rigor, tal apercibimiento se limita a poner de manifiesto una deficiencia, la inidoneidad de la ventilación existente en esas dependencias, pero no aporta solución a la misma; pretende del administrado un resultado, la eliminación de las humedades, pero no le impone la realización de obra de tipo alguno, como sería lo propio en un procedimiento de ejecución, de tal modo que frente al requerimiento recibido el administrado no puede tener la certeza de que pueda liberarse de la multa coercitiva ejecutando lo acordado por la Administración, sencillamente porque ésta no ha sido capaz de determinar qué tipo de obra pretende de aquél”*.

forzosa de los actos de naturaleza tributaria, para hacer notar allí, que la citada providencia, que constituye el apercibimiento, se integra en el propio procedimiento de ejecución.

El artículo 95 continúa con otros dos presupuestos, en este caso enunciados de forma negativa: que el acto estuviera suspendido, lo que impediría como ya hemos indicado, la ejecutoriedad; y que la ejecución se atribuya a los órganos jurisdiccionales en virtud de la CE o de la Ley. Cuestión esta última que supondría que la Administración dictara un acto administrativo declarativo, pero que su ejecución forzosa se llevase a debido efecto por los jueces y tribunales, y que en la actualidad carece de aplicación práctica¹⁰⁷.

Para finalizar quedaría que la Administración optase por uno de los medios de ejecución que refiere el artículo 96 de la LRJ-PAC: apremio sobre el patrimonio, ejecución subsidiaria, multa coercitiva o compulsión sobre las personas. Clasificación que no es del todo pacífica entre la doctrina¹⁰⁸. En lo que sí coinciden, es que la Administración no goza de discrecionalidad para elegir uno y otro medio, la propia LRJ-PAC, en los artículos 96 y siguientes, va recomendado la más adecuada para cada uno de los casos: así por ejemplo, el apremio sobre el patrimonio en cuanto se refiere al incumplimiento de obligaciones pecuniarias, o la ejecución subsidiaria cuando se trata de obligaciones de hacer no personalísimas.

¹⁰⁷ En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de Derecho....op.cit.* pág.541: “En el terreno de la ejecución está especialmente subrayada la prohibición de inmisión judicial, la constitución de este ámbito de autotutela como un ámbito necesario reservado formalmente a la Administración, que los jueces no puede interferir sino por la vía estricta que permite el recurso contencioso-administrativo.” También, BARCELONA LLOP, J, *Ejecutividad,... op.cit.* pág. 323, en relación con la necesidad de autorización judicial para la entrada en el domicilio a efectos de la ejecución de los actos administrativos del 96.3 de la LRJ-PAC, llega a afirmar que en tales casos “no hay ejecución forzosa judicial del acto sino intervención judicial en garantía del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que es completamente distinto.”

¹⁰⁸ BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría.... op.cit.* pág 153, considera el desahucio administrativo como integrado en la compulsión sobre las personas; BARCELONA LLOP, J *Ejecutividad...op.cit.* pág. 345 coincide con él contrariando a GARRIDO FALLA, F, “La eficacia de los actos administrativos en la nueva Ley de Procedimiento” *Revista de Administración Pública* núm. 26, Mayo/Agosto, Madrid 1958, pág. 207-229 (pág. 217) que no sólo citaba el desahucio administrativo como medio independiente, sino que incluía además la utilización de la fuerza por razón de orden público; o PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo op. cit* pág, 143, quién añade a los citados medios la ocupación, entre la que se incluye el desahucio administrativo como una de sus modalidades, y suprimiría la multa coercitiva, por lo que tiene de multa coercitiva “económica” contra las personas.

No procede en este trabajo por exceder de su contenido, ocuparnos del estudio de todos y cada uno de los medios de ejecución forzosa, baste por tanto con lo ya dicho, salvo por lo que se refiere al apremio, que como hemos apuntado, se tratará en los epígrafes dedicados a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos tributarios.

6. AUTOTUTELA REDUPLICATIVA O EN SEGUNDA POTENCIA: EL PRINCIPIO DE *SOLVE ET REPETE*

Utilizamos en este punto la terminología acuñada por GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, para dar entrada a otras manifestaciones de la autotutela con la intención de detenernos en la técnica del *solve et repete*, tradicionalmente enraizada con la institución de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria, y de los actos administrativos sancionadores.

Hablan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ de autotutela reduplicativa o en segunda potencia para referirse a las manifestaciones de la autotutela que van más allá de la meramente declarativa o ejecutiva, y de manera concreta a sus tres técnicas: la obligatoriedad de recurrir en vía administrativa como requisito previo para acceder a la vía judicial; la potestad sancionadora de la Administración; y el principio de *solve et repete*¹⁰⁹.

En relación con la primera, los autores citados constatan el hecho de que la impugnación de los actos administrativos –dictados por la Administración y provistos de los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad- no puede llevarse a cabo directamente ante los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo, si no se ha agotado previamente la vía administrativa. Ello nos lleva a que el acto administrativo –que goza de presunción de validez- cuando sea cuestionado por el administrado, deba ser revisado necesariamente por la propia Administración, retrasando así el acceso a la jurisdicción. Como se ve es una especie de “autotutela superpuesta”, que incide sobre el principio constitucional de tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 24.1 de la CE. Aun siendo así efectivamente, esta

¹⁰⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de Derecho... op.cit.* pág. 542.

“autorrevisión” si se realiza con la debida celeridad y con las debidas garantías y despejada de todo interés parcial por parte de la Administración, puede ser incluso útil en la práctica, ya que evita pérdidas de tiempo y costes innecesarios; en unos casos porque se pondrá de manifiesto de manera motivada la conformidad a derecho del acto recurrido, y en consecuencia, las escasas posibilidades de obtener una resolución favorable en vía jurisdiccional; y en otros, porque habiendo sido admitido el recurso, decaerá por lógica, la pretensión primera de acudir a los juzgados y tribunales. Pero desgraciadamente, son contadas las excepciones en las que los órganos administrativos encargados de la revisión se deciden por resolver las controversias de manera fundada, y sin estar aquejados de imparcialidad.

La segunda técnica refiere la potestad sancionadora, de la que tendremos ocasión de hablar más extensamente en su vertiente tributaria. Por ella se faculta así a la Administración, no sólo a utilizar los medios de ejecución forzosa para quebrar la resistencia del administrado, sino a sancionar la conducta incumplidora, como si de una infracción penal se tratara, arrojándose la Administración para sí funciones generalmente atribuidas al orden penal. Tanta es la similitud con la pena, que se reconoce por la doctrina y la jurisprudencia la aplicación de los principios del orden penal al procedimiento sancionador¹¹⁰. Rige aquí en todo caso y por el mismo motivo, el principio constitucional a la presunción de inocencia (artículo 24.2 de la CE), de ahí que en materia sancionadora se condicione la eficacia del acto a su firmeza en vía administrativa, como ya se apuntó más arriba.

La tercera técnica, es la del *solve et repete*, propia de la impugnación de actos administrativos con obligación pecuniaria de pago (de naturaleza tributaria, generalmente) y también sancionadores. Por esta técnica, como es sabido, se compele al recurrente al pago previo a la interposición y como condición de admisión del recurso (primero paga, y luego reclama). Su origen en nuestro ordenamiento viene de la necesidad de evitar retrasos en el flujo del dinerario a las arcas públicas como consecuencia del cuestionamiento por los ciudadanos, en vía administrativa o judicial, de los actos administrativos de recaudación, en su sentido más amplio. En una época en la que se diferenciaban los asuntos de lo contencioso –propios de los tribunales- de los asuntos gubernativos –propios de la Administración- se recurrió a la técnica del *solve et repete*, para dificultar la interposición de recursos judiciales con el único

¹¹⁰ Sobre el particular puede consultarse mi artículo, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias” *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 2\1997, Aranzadi, Pamplona 1997 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1114).

fundamento ya dicho, de retrasar el pago de las contribuciones, que luego tornaría de modo más técnico, pero con el mismo efecto, en la exigencia del previo pago para que los asuntos de la Hacienda, gubernativos, pudieran convertirse en contenciosos, y ser por tanto impugnados ante los órganos jurisdiccionales. Reconocido inicialmente en las leyes tributarias –y también en las referidas a la jurisdicción contencioso-administrativa- llegó a desaparecer de aquellas y ya no figuraría como tal en la Ley General Tributaria de 1963, para quedar únicamente plasmado en la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956¹¹¹, pero no como una obligación general sino como una exigencia, la de acompañar el documento justificativo del previo pago a la interposición del recurso contencioso, pero solamente, cuando así viniera establecido por la Ley reguladora del tributo. El principio fue perdiendo fuelle a golpe de las decisiones jurisprudenciales¹¹², y con la entrada en vigor de la actual Constitución se le tiene por expulsado definitivamente del ordenamiento.

La importancia para nosotros en este momento se ciñe a determinar si el meritado principio deriva del privilegio de ejecutividad o ejecutoriedad de los actos administrativos. Como ya se habrá podido intuir, aunque sólo sea por estar recogido entre las técnicas de la “autotutela reduplicativa o en segunda potencia”, la respuesta debe ser negativa: no se trata de un aspecto aplicativo de la autotutela administrativa, sino de un reforzamiento o garantía del crédito, que facilita o evita el tener que acudir a los medios de ejecución forzosa. En nada afecta, y nada aporta el principio de *solve et repete* a la ejecutividad, el previo pago es independiente de la inmediata ejecutividad de los actos, como también lo es con respecto a la presunción de legitimidad. También es ajeno a la ejecutoriedad y la utilización de los medios de ejecución forzosa, ya que a falta de aquel, los actos seguirán siendo ejecutorios, y la Administración podrá ejecutar sus actos, de igual manera, contra el patrimonio del administrado rebelde.

No obstante, su concurrencia sí puede dar lugar a determinadas consecuencias prácticas y materiales, que ponen de manifiesto el objetivo y los fines para los que fue

¹¹¹ Artículo 57.2, que recogía la relación de los documentos a acompañar junto con el escrito de interposición, señalando en su apartado e): “*El documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro público o de las Corporaciones locales, en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda , en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes (...)*”.

¹¹² Véase al respecto, VÁZQUEZ DE PRADA, V.R. “La interpretación jurisprudencial del “*solvo et repete*” y la Ley 10/1973, de 17 de marzo, de revisión de la reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa” *Revista de Administración Pública* núm.75, Septiembre/Diciembre, Madrid 1974, pág. 175-229.

creada esta técnica. Por el lado de la ejecutividad no había necesidad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, por cuanto esta se circunscribe al pago, y este ya ha sido satisfecho. Por el lado de la ejecución forzosa, esta dejaba de tener sentido una vez efectuado el pago, que se asimilaría así, al cumplimiento “voluntario” de la obligación. En consecuencia, lo que se conseguía con ello es que el recurrente pagase –adelantando así el proceso de cobro y minimizando el perjuicio económico derivado del retraso de la entrada de lo recaudado en el erario público-; que sirviese como revulsivo para al administrado ante la idea de interponer el recurso; y la más importante, y que finalmente fue la que llevo a su extinción, el establecimiento de limitaciones al acceso a los tribunales en el ejercicio de su facultad revisora en contra de lo recogido en el artículo 24.1 de la CE, para todos aquellos que no tuvieran disponibilidad para el pago. En palabras de BARCELONA LLOP, parafraseando a PARADA VÁZQUEZ, si la Administración podía proceder contra el administrado utilizando los medios de ejecución forzosa, y además, la impugnación no suspendía la ejecutividad de la medida, esta técnica se adoptaría simplemente por comodidad, es más complicado acudir al procedimiento de apremio que establecer el previo pago como requisito obligatorio para recurrir:

“Lo que ocurre es que dicha comodidad se ganaba a costa de los derechos de los ciudadanos que se veían en la obligación a satisfacer, total o parcialmente, el importe de la multa si querían que un juez llegara a examinar la posible ilegalidad de la misma. Y eso no tiene nada que ver con la autotutela ni con ninguno de los principios informadores del sistema administrativo, pero sí con la negación de una de las más elementales exigencias del Estado de Derecho¹¹³”.

Pero esto tampoco debe resultarnos extraño, ya que el nacimiento y posterior mantenimiento de este tipo de instituciones gira en torno a la convicción del legislador de que a mayores garantías para el administrado, es menor la eficacia en el actuar de la Administración o viceversa, como ocurre en este caso. Aunque esta vez en concreto la balanza ha caído finalmente del lado del administrado por lo que la regla supone de

¹¹³ BARCELONA LLOP, J, *Ejecutividad*,... op.cit. pág. 87-88. Nótese que la cita anterior viene referida a las multas, donde todavía es más grave el aserto a la vista de las circunstancias actuales, ya que las limitaciones a la revisión de las disposiciones sancionadoras no es que atente contra el principio constitucional de tutela judicial efectiva regulado en el 24.1, que también, sino contra el de la presunción de inocencia, del 24.2, ambos de la CE. En relación con estas también puede consultarse el artículo de GONZÁLEZ ALONSO, A. “El régimen jurídico normativo y jurisprudencial de la potestad sancionadora y de los privilegios de la Administración Pública” *Actualidad Administrativa* num.5, La Ley-Wolters Kluwer, Madrid 2009 (www.leydigital.es).

menoscabo del principio de tutela judicial efectiva de acuerdo con los pronunciamientos de los tribunales, antes incluso de que fuera reconocido constitucionalmente¹¹⁴ y luego también, en las del propio Tribunal Constitucional¹¹⁵. Así, en la STC 141/1988 de 12 de julio de 1988 (Aranzadi RTC 1988\141), referida al artículo 57.1 del Real Decreto 3050/1980 de 30 de diciembre, por el que se aprobaba del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹¹⁶ que estipulaba que ningún documento que contuviera actos o contratos sujetos a este Impuesto, se admitiría o surtiría efecto ante Tribunal, Oficina o Registro Público sin que se justificase el pago, exención o no sujeción de aquel, reconoció su inconstitucionalidad por que indirectamente aplicaba la regla del *solve et repete*¹¹⁷; o en la STC 341/1993, de 18 de noviembre de 1993 (Aranzadi RTC 1993\341), que en relación con el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero (más conocida como la “Ley Corcuera”), sobre Protección de la Seguridad Ciudadana¹¹⁸, establecía que las sanciones serían inmediatamente ejecutivas una vez agotada la vía administrativa, y que, mediante su Disposición derogatoria dejaba sin efecto la suspensión automática de las sanciones pecuniarias a que hacía referencia el artículo 7.5 de la Ley 62/78, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona¹¹⁹, declaró por contra su adecuación a la Constitución, manifestando en su Fundamento de Derecho Décimosegundo, que ni el artículo 38.1 refleja la llamada regla del *solve et repete* ya que no pretendía condicionar la admisión o la viabilidad del recurso al pago –

¹¹⁴ GARCÍA DE ENTERRRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso... op.cit.* pág. 544.

¹¹⁵ Además de las que se citan a continuación, STC 110/1993, de 25 de marzo de 1993 (Aranzadi RTC 1993\110), y STC 72/1998, de 30 de marzo (Aranzadi RTC 1998\72), aunque no referidas a materias contencioso-administrativas sino a la obligación de consignar el importe de una jura de cuentas de un procurador como requisito previo a la admisión de la impugnación de la minuta, en base al artículo 8 de Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, vigente por aquel entonces.

¹¹⁶ *Boletín Oficial del Estado* de 3 de febrero de 1981, núm. 29 pág. 2442.

¹¹⁷ “El art. 57.1 obliga en todo caso a justificar el pago, o bien la exención o la no sujeción, situaciones jurídicas declaradas o negadas unilateralmente por la Administración. Consecuencia de ello es que el interesado, para evitar el efecto obstativo del mencionado precepto, tiene forzosamente que pagar la cantidad que la Administración le señale y si, pese a ello, quiere promover reclamación económico-administrativa y utilizar las vías de recurso contra dicha liquidación puede sin duda hacerlo, pero, al tener que satisfacer en todo caso la deuda tributaria que discute, se le está aplicando en definitiva –indirectamente- la regla *solve et repete*, todo lo cual supone también, en relación con la liquidación impositiva realizada por la Administración, una agravación de la limitación de la tutela judicial efectiva, en el sentido de obstáculo reduplicado para acceder a los Tribunales y defender ante ellos los propios derechos e intereses.” (Fundamento de Derecho Noveno).

¹¹⁸ *Boletín Oficial del Estado* de 22 de febrero de 1992 núm. 46, pág. 6.209.

¹¹⁹ *Boletín Oficial del Estado* de 3 de enero de 1979, núm. 3, pág. 76.

deslindándola así de la ejecutividad-, ni la supresión de la suspensión automática atentaba contra el principio de tutela judicial efectiva, ya que *“Los derechos fundamentales quedan garantizados ante la actuación administrativa que les afecte por medio de las vías jurisdiccionales existentes y, en lo que aquí interesa, mediante la posibilidad de alcanzar una medida de protección cautelar(...).”*

En conclusión, el principio de *solve et repete*, no tiene su fundamento en la ejecutividad o en la ejecutoriedad de los actos administrativos, pero aun así he querido destacarlo por la situación contrapuesta que mantiene con respecto a la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, sobre todo con los de naturaleza tributaria. Si partimos del hecho de que mientras estuvo vigente incluso se llegó a “dulcificar” permitiendo sustituirse el pago por el aval, el depósito o la consignación, nos podríamos llegar a preguntar ¿en qué se diferencian entonces de la exigibilidad de garantías para obtener la suspensión de la deuda tributaria en vía de recurso? Y la contestación sería muy sencilla. En el primer caso, el aval, el depósito o la consignación operaban como requisito para la admisión del recurso, afectando al principio de tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE por impedir el acceso a la jurisdicción a los potenciales recurrentes faltos de recursos; en la actualidad, la aportación de la garantía no impide la tramitación del recurso, ni lo condiciona, simplemente sustenta la suspensión de la ejecutividad del acto en determinados casos –no en todos, ya que es posible obtener la suspensión con dispensa de garantía– resultando compatible por tanto, con el respeto al principio de la tutela judicial efectiva y sin incurrir en indefensión. Sirva como ejemplo de lo apuntado la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2000 (Aranzadi RJ 2000\796), que en relación con el artículo 33.3 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de Orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social¹²⁰, después de un extenso análisis de la jurisprudencia sobre el principio del *solve et repete*, declaró no conforme a derecho la expresión *“no admitiéndose a trámite los recursos en que no concurren tales requisitos”* –siendo los requisitos la prestación de aval bancario o la consignación– porque *“si se reconociera la legalidad del precepto cuestionado, se vulneraría el derecho de acceso a los jurisdicción y se realizaría una interpretación que no sería acorde con el principio general favorable al examen del fondo de la pretensión y con el que informa toda aplicación de los postulados constitucionales del artículo 24.1 de la Constitución”*.

¹²⁰ *Boletín Oficial del Estado* de 3 de junio de 1998, núm. 132, pág. 18.299.

Apréciese la diferencia de esta redacción con la actual del citado artículo 33.3¹²¹: “*Si se hubiese interpuesto recurso de alzada contra el acto administrativo liquidatorio, y se hubiese garantizado su importe con aval suficiente o consignado el mismo, se suspenderá el procedimiento recaudatorio hasta los quince días siguientes a aquel en que se notifique la resolución recaída sobre el recurso de alzada, en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social*”. Ahora opera como requisito para la suspensión de la ejecución, pero no para la admisibilidad del recurso.

Para aquellos que pensábamos que el principio *solve et repete* había sido desterrado definitivamente del ordenamiento jurídico, nos vimos sorprendidos con la aprobación de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses¹²², y por la que, como sabemos, se requiere el pago de una tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional originada por la interposición de, entre otros, demandas y recursos en los órdenes civil, social y contencioso-administrativo, y que en su artículo 8.2, exige que el justificante de pago se acompañe al escrito procesal correspondiente; que en su ausencia el Secretario judicial dé traslado al sujeto pasivo para que subsane por plazo de diez días no dando curso al escrito hasta que sea llevada a debido efecto; y lo que es más grave, si a pesar del requerimiento, no se aporta el justificante (trascrito literalmente): “*(...) dará lugar a la preclusión del acto procesal y a la consiguiente continuación o finalización del procedimiento, según proceda*”. Por lo que se ve, volvemos de nuevo a exigir el pago del tributo como *conditio sine qua non* para la admisión de la demanda o del recurso, desconociendo la posibilidad de utilizar la vía de apremio u otros medios de ejecución forzosa, de manera muy similar a como se contemplaba en la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, y que como entonces, puede suponer también un ataque frontal al principio de la tutela judicial efectiva. Si bien es cierto, que como se cita en el preámbulo de la norma, el Tribunal Constitucional en Sentencia 20/2012, de 16 de febrero (Aranzadi RTC 2012/20) declaró conforme a la CE la tasa judicial, lo hizo en base a su redacción por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre¹²³, y al

¹²¹ Modificado por Real Decreto 772/2011, de 3 de junio (*Boletín Oficial del Estado* de 21 de junio de 2011 núm.147 pág.65.311).

¹²² *Boletín Oficial del Estado* de 21 de noviembre de 2012 núm. 280, pág. 80.820.

¹²³ Artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*Boletín Oficial del Estado* de 31 de diciembre de 2002, núm. 313, pág. 40.086).

orden civil que afectaba solo a empresas personas jurídicas, cuyo volumen de facturación fuera superior a los 10 millones de euros –los únicos sujetos pasivos de la tasa-, lo que introducía un factor de cualificación superado con la nueva Ley, y con su generalización. En tal sentido, me adhiero a lo que sobre el particular decía FALCON Y TELLA¹²⁴: “En este contexto, no es improbable que las nuevas tasas, tal como están reguladas, sean una fuente de continuos litigios, en lugar de evitarlos, especialmente en el orden contencioso-administrativo, en que normalmente no puede acudir a la alternativa de un arbitraje, y en el que no tiene sentido la exigencia de un pago previo a quien recurre, que recuerda la regla de *solve et repete*, claramente inconstitucional”. Finalmente, no sé si por las consideraciones apuntadas o por el propio clamor popular, las tasas se han vuelto a circunscribir al ámbito de las personas jurídicas, excluyendo expresamente a las personas físicas, en virtud de la exención que recoge ahora el artículo 4.2., apartado a) de la Ley 10/2012, redactado por el Real Decreto Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de cargas financieras y otras medidas de orden social¹²⁵.

También con anterioridad, se había pronunciado MARTÍN QUERALT, quien además de abordar la cuestión en base al texto de la Ley 53/2002 y llegar a las mismas conclusiones¹²⁶, deja para un posterior debate la Ley 1/2009, de 3 de noviembre, complementaria de la Ley de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina judicial, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial¹²⁷, añadiendo una disposición adicional 15ª a la propia LOPJ, por la que: “1.-*La interposición de recursos ordinarios y extraordinarios, la revisión y la rescisión de sentencia firme a instancia del rebelde, en los órdenes jurisdiccionales civil, social y contencioso-administrativo, precisarán de la constitución de un depósito a tal efecto*”, a lo que añade en su apartado 7: “*No se admitirá a trámite*

¹²⁴ FALCON Y TELLA, R. “Las nuevas tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional ¿freno a la litigiosidad o nueva fuente de litigios? *Quincena Fiscal* núm 22/2012, Aranzadi, Pamplona 2012(www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3458).

¹²⁵ En vigor desde el 1 de marzo de 2015. *Boletín Oficial de Estado* núm. 51 de 28 de febrero de 2015, pág.19.058.

¹²⁶ MARTÍN QUERALT, J. “La tasa judicial o la reviviscencia de la regla *solve et repete*”, *Tribuna Fiscal* núm. 247, Mayo 2011, Editorial Ciss, Wolters Kluwer, Madrid 2011(www.laleydigital.es ref. La Ley 11751\2011):”Aplicando estos mismos argumentos a la limitación introducida por la tasa judicial, es fácil advertir que la falta de pago como condición de procedibilidad no sólo se convierte en una reedición de esa regla del *solve et repete*, sino que puede considerarse incluso como una auténtica sanción –siquiera sea impropia–, pues quien no paga puntualmente, pudiendo hacerlo, ve frustradas sus expectativas de obtener, en cualquier caso, la tutela de los Jueces y Tribunales”.

¹²⁷ *Boletín Oficial del Estado* de 4 de noviembre de 2011 núm. 266, pág. 92.089.

ningún recurso cuyo depósito no esté constituido". Más de lo mismo, pero en este caso, sin llegar a tener siquiera naturaleza tributaria. Desgraciadamente parece que la historia se repite, pesando más en la balanza del legislador la consabida eficacia de la Administración que las garantías del justiciable.

7. LA JUSTIFICACIÓN DOGMÁTICA Y CONSTITUCIONAL DEL PRIVILEGIO DE EJECUTORIEDAD

7.1. La justificación dogmática del privilegio de ejecutoriedad

Tomo prestada una cita de PARADA VÁZQUEZ, para anticipar las conclusiones de este epígrafe, cuando decía, que el hecho mismo de que se utilice el término "privilegio", "privilegio de decisión ejecutoria", para designar esta potestad administrativa de la autotutela ejecutiva lleva a la sospecha de que algo oscuro e inconfesado hace dificultosa la justificación plena de la singularidad de los actos administrativos¹²⁸. Y así lo va a ser finalmente. Cuestión diferente es que esta dificultad, en cuanto a su justificación dogmática, e incluso constitucional, nos aboque a negar a estas alturas la existencia misma de la autotutela administrativa, cuando no cabe duda, de que la potestad de la Administración para ejecutar sus propios actos en la actualidad es una realidad incuestionable.

En primer lugar, y desde el punto de vista de la tradición histórica, no resulta fácil mantener la afirmación de que la facultad de la Administración de ejecutar por sí sus propios actos sin acudir al auxilio de los tribunales haya estado presente en el modelo de derecho administrativo de manera inmutable. Aquellos autores que pretendan remitirnos a la historia para justificar el enraizamiento de la institución, se van a encontrar, para su desgracia, con el primigenio modelo judicialista, más propio de la tradición anglosajona, como sabemos, que de la continental, y que fue el primer modelo de derecho administrativo constitucional en su caracterización de judicialista puro (Constitución de Cádiz). Modelo en el cual a la Administración, salvo raras excepciones, le estaba vetada la capacidad de proceder a la ejecución forzosa para hacer cumplir con lo ordenado en sus actos y vencer así la resistencia del

¹²⁸ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho... op. cit.* pág. 141.

administrado. Si es verdad, que paradójicamente con el enunciado de estos principios, se arbitraron determinadas “excepciones” principalmente de naturaleza tributaria, que habilitaban a los órganos encargados de la recaudación a acudir a la vía de apremio. ¿Suponía ya por aquel entonces un cambio de modelo? Personalmente entiendo que no. Se trataba de una fórmula adoptada por el legislador para potenciar la eficacia, en este caso recaudatoria, pero en nada suponía la recepción del modelo de *droit administratif français*, de justicia retenida, cuyo primer intento fallido de implantación ya se había producido fecha atrás con el Estatuto de Bayona. La evolución posterior se mantuvo por los mismos derroteros, y aunque, con la excusa de la eficacia en la actuación de la Administración esta se iba dotando cada vez con más fuerza de poderes ejecutivos, tanto la doctrina como la legislación, y los textos constitucionales que se fueron sucediendo, seguían abogando por la separación entre las funciones gubernativas propias de la Administración y las contenciosas –entre ellas las de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado- atribuidas en exclusividad a los tribunales. También nuestro texto constitucional actual recoge el espíritu judicialista en su artículo 117.3, referencia capital de la citada exclusividad, y en el artículo 106, cuando afirma que los Tribunales controlarán la legalidad de la actividad administrativa. Sin embargo no resulta categórico afirmar que nuestro derecho administrativo tenga uno u otro carácter, y aunque la historia más reciente se ha decantado de manera decidida por la permanencia del citado privilegio, también se han producido movimientos en sentido contrario, como lo ha sido el derivado del avance del principio de tutela judicial efectiva.

En todo caso el fundamento histórico no nos aporta argumentos lo suficientemente válidos y contundentes para atribuir al mismo la propia existencia del privilegio de ejecutoriedad, que perfectamente, y por este sólo motivo pudiera ser alterado, y dirigido hacía la restricción de su alcance en favor del control judicial previo de los actos administrativos, sino total, si al menos, parcialmente.

En segundo lugar, la doctrina aboga por el fundamento dogmático de la eficacia de la Administración. Nótese que hablamos de eficacia de la Administración, que no de los actos administrativos. En este sentido, la eficacia se refiere a la utilización de los medios adecuados para conseguir sus fines, que no serían otros, que la satisfacción de los intereses generales y la consecución del interés público. Así, la ejecutividad y la ejecutoriedad se presentan como necesarias para impedir la paralización de la actuación administrativa en el entendimiento de que sin estos privilegios, dicho fines

se verían retrasados o dificultados. Recordemos que este fue el planteamiento histórico para introducir las primeras trabas a la revisión judicial previa de los actos de la Administración allá por 1821 (*Decreto de 12 de mayo de 1821*): la eficacia, en este caso era estrictamente recaudatoria, como sabemos. Sin embargo, como reconocen GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ¹²⁹, en el modelo judicialista inglés, la carencia de estos privilegios ha coexistido de manera pacífica y sin mermas para la eficiencia de la Administración, ni para sus actuaciones. ¿Cuál es entonces el fundamento del modelo anglosajón? Desde mi modesto punto de vista pudiera serlo la confianza. La presunción de legitimidad de los actos de la Administración no necesita ser recogida en un texto legal, sino que tiene que ser el propio ciudadano, por el hecho de conocer que el acto proviene de la Administración, quien presume su adecuación a derecho. Pero no porque lo diga una norma, sino porque viene avalado por sus actuaciones. No quiero decir con esto que un acto administrativo deba ser ejecutivo o ejecutorio por el simple hecho de derivar del ejercicio de potestades administrativas, sino porque exista el convencimiento de que es legítimo, al igual que ocurre con los actos privados.

Así es. Cuando firmamos un contrato de compraventa de una vivienda en calidad de parte compradora, por el principio de confianza procederemos a la entrega de la cantidad pactada como señal en la presunción de que el mismo se va a cumplir, y de que la parte vendedora hará entrega del inmueble en el plazo y en las condiciones acordadas. Confianza que hemos adquirido mediante una previa investigación: la visita al inmueble, la entrevista con el vendedor o la consulta en el Registro de la Propiedad para comprobar su titularidad y cargas, entre otras, que podríamos denominar antecedentes. El contrato por tanto es eficaz al igual que los actos administrativos, y es eficaz porque se presume válido. Si la parte vendedora hace entrega del inmueble tal y como estaba pactado, tiene derecho a recibir el resto del precio. En otro caso, quiebra la presunción, desaparece la confianza, y el contrato deviene ilegítimo; pero a diferencia de lo que ocurre con el acto administrativo, tal condición debe ser declarada por el juez civil, y ninguna de las partes podrá compeler a la otra, por sí misma, a su cumplimiento sin el auxilio judicial.

¹²⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo...op.cit.*: “Aunque hemos visto también que todo el mundo anglosajón desconoce una autotutela subjetiva del tipo que estamos exponiendo y no por ello podría decirse que las Administraciones que siguen tal sistema sean ineficaces o, aun, siquiera menos eficaces que las nuestras, aunque resulte cierto, sin embargo, que son, en un amplio sentido, más respetuosas con la libertad (...)” pág. 536.

Del mismo modo, si la Administración goza de la confianza de la ciudadanía, si orienta todas sus actuaciones hacia el cumplimiento de los intereses generales, si se sitúa como garante y valedor de los intereses públicos con respeto a los intereses de los ciudadanos a los que sirve, sus actos gozarán de la presunción de legitimidad, y serán por tanto eficaces, y ejecutivos, pero no por atribución, sino por convencimiento, dando lugar así al cumplimiento voluntario de lo ordenado. Por el contrario, si la Administración actúa primando determinados intereses particulares, abusando habitualmente de su autoridad frente al ciudadano, dando señales de ineficiencia mediante multitud de comportamientos antijurídicos, y actuando sin respeto a las garantías del administrado, la lógica nos dirá, que si queremos que los actos de esta Administración se cumplan, forzosamente debemos reconocerle el privilegio de la ejecutoriedad. La eficacia aquí por tanto opera en sentido opuesto: una Administración será más eficiente en cuanto ajuste sus actuaciones a la legalidad, y menos eficiente, en cuanto se separe de ella. No será más eficiente porque pueda ejecutar legalmente sus actos contra la voluntad del administrado, sino porque este acceda convencido a su cumplimiento. A partir de ahí la legalidad en sus actuaciones se le presupone porque el administrado confía en su recto ejercicio. Y solamente en aquellos supuestos en los que la actuación sea manifiestamente antijurídica se perderá tal presunción, pudiendo ser entonces cuestionada su adecuación a derecho ante los tribunales, o ante determinados órganos administrativos.

Como ya dijimos, y reitera BARCELONA LLOP, la presunción de legitimidad no es un fundamento de la eficacia de los actos administrativos, y por ende, de su posterior ejecutoriedad, en su caso, sino un instrumento de estas. Los actos privados gozan de la citada presunción y sin embargo, carecen de esa eficacia¹³⁰.

En tercer lugar estaría el fundamento de la consecución del interés público. La Administración sirve a los intereses generales y tiene como fin y objetivo la consecución del interés público. Para lograr los citados objetivos, la Administración precisa de la facultad de imponerse al administrado incluso en contra de su voluntad, lo que nos lleva inexorablemente a considerar a la Administración desde un punto de vista subjetivo: representa al interés público, que parece ser un interés opuesto al de los administrados, cuando en realidad no debe ser sino complementario de este.

¹³⁰ BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad, ...op.cit.*: "En definitiva, y veámoslo o no como una regla vacía e inútil, entre presunción de legalidad o de validez del acto y ejecutividad media una relación instrumental de la primera en beneficio de la segunda, por lo que aquella no es algo previo a ésta capaz de otorgarle fundamento dogmático e institucional". pág.102.

Según tiene reconocido el TC en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (Aranzadi RTC 1984\18), este no es un fin exclusivo de la Administración, también los particulares pueden contribuir al mismo¹³¹.

Sobre la configuración del interés público como fundamento dogmático de este privilegio, MAURER, aludiendo a la diferenciación entre acto administrativo y sentencia judicial, cuya similitud está fuertemente arraigada en la doctrina histórica alemana como sabemos, acude al estudio de los procedimientos para adoptar uno u otra, con el objeto de explicitarnos que el procedimiento judicial está formalmente configurado y sujeto a numerosas garantías procesales para asegurar la decisión materialmente correcta, sin embargo, el procedimiento administrativo está configurado “en interés de una Administración rápida y orientada a la consecución de sus fines, de manera informal y queda sujeto a escasas garantías procesales¹³²”. De esta forma, da entrada así, a las constatación de la existencia de un interés, cuando menos específico de la Administración y enfrentado al del administrado, diferente del propio interés público, aunque pudiendo estar orientado hacia él. Con ello lo único que quisiera poner de manifiesto es que además del interés como fin, convive otro interés como medio, en el que la Administración actúa con una subjetividad propia, y en el que la “herramienta” de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, goza de una posición prevalente.

El interés público no es pues el fundamento jurídico de la ejecutoriedad, sino más bien su fundamento político como dice ZANOBINI¹³³. Pero tampoco desde la política se contribuye a que el ciudadano vea a la Administración como una entidad eficiente en el cumplimiento de este objetivo. Esta visión lo único que provoca es una disociación entre el interés general y el de los particulares, que lleva a la desconfianza de estos cuando aquella esgrime el interés público como fundamento de la atribución de determinadas potestades para la consecución del mismo. Según el profesor de sociología, JAIME CASTILLO, existe una convicción generalizada de que es necesario

¹³¹ Dice esta Sentencia en su Fundamento Jurídico 3º, en referencia a determinados entes, como las Cajas de Ahorros, en este caso, que: “*La configuración del Estado como social de Derecho viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado y agudiza la dificultad tanto de calificar determinados entes, cuando no existe una calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica.*”

¹³² MAURER, H. *Derecho Administrativo. Parte General*. Marcial Pons, Madrid, 2011. pág. 242.

¹³³ ZANOBINI, G. *Corso di diritto....op.cit.* pág.294.

mejorar la gestión pública; convicción que llega a veces hasta la denuncia de la moralidad de los gestores en el entendimiento de que “la corrupción es el extremo de la mala gestión, pues supone una desviación de los caudales públicos para fines privados¹³⁴”.

Por ello, aunque pueda coincidir inicialmente con LINDE PANIAGUA, cuando afirma que la Constitución Española de 1978 justifica el mantenimiento de la autotutela administrativa siempre que, de acuerdo con el artículo 103.1, esta se condicione a servir con objetividad los intereses generales, no en otro caso, en los que resultarían insostenibles estos privilegios, como ocurre cuando actúa como sujeto de derecho privado¹³⁵; debe también admitirse que, actuando en el ejercicio de potestades administrativas, puede tener también otros objetivos diferentes a estos, a pesar de que se le presupongan.

Esto nos devuelve de nuevo a manifestar la ausencia de relación directa entre la consecución del interés público y la ejecutoriedad. Entiendo que son cuestiones totalmente diferentes, y que la primera no justifica jurídicamente la segunda. La Administración puede mantener la protección de los intereses generales –dejando a salvo las medidas de policía- sin necesidad de que sus actos puedan ser potencialmente ejecutorios. De hecho, la aplicación de medidas de ejecución forzosa son la excepción frente al cumplimiento voluntario; pensar que esto es así porque se debe al miedo del administrado a la ejecución nos llevaría a entender que estamos en un Estado de corte autoritario que basa su imperio en el ejercicio de la fuerza. En otras palabras, la Administración no necesita de la acción de oficio para cumplir sus objetivos, sino del convencimiento de que los actos que dicta gozan de la legalidad precisa para ser cumplidos voluntariamente. Es en el cuestionamiento de la legalidad donde debe valorarse si el acto va destinado a la consecución del interés público o de otros intereses; cuestionamiento que podemos incluso residenciar en los órganos de la

¹³⁴ JAIME CASTILLO, A.M. “Servicios públicos y ciudadanía” en la obra colectiva, *Administración Pública y Estado de Bienestar*, Civitas, Madrid 2004. Partiendo de indicadores comparados a nivel internacional sobre el descontento de los países de norte de Europa en relación con la gestión del dinero público, viene a afirmar que: “La situación no es muy distinta en los países del Sur de Europa tradicionalmente desconfiados de los servidores públicos. En 1982, un 68% de los españoles suscribía las afirmaciones de que el gobierno desperdicia algún dinero o tira por la ventana una gran parte del dinero público. En 1992, este porcentaje se situaba en el 83%. A pesar de que las escalas de medida no son equivalentes, queda manifiesto en cualquier caso que, a nivel de las sociedades industriales avanzadas, la gestión pública es percibida como poco eficiente”,pág. 221.

¹³⁵ LINDE PANIAGUA, E. *Fundamentos de Derecho Administrativo. Del Derecho del poder al Derecho de los ciudadanos*, Colex Editorial, Madrid 2010, pág.302.

propia Administración que tengan atribuidas exclusivamente funciones revisoras independientes, si se quiere, o en los órganos jurisdiccionales, y sólo después de que se haya determinado que así es, facultar a esta o a los tribunales, para proceder a la ejecución forzosa de lo ordenado.

En resumen, el único fundamento dogmático que tiene el privilegio de la autotutela es el de su reflejo legal: la Administración puede ejecutar sus propios actos no porque los mismos gocen de presunción de legalidad, tampoco porque provengan del ejercicio de potestades administrativas o sea necesario para su eficacia, ni mucho menos porque tenga como objetivo atender a los intereses generales o la consecución del interés público, sino simple y llanamente, porque el legislador ha querido que así sea; pero igualmente podría haber querido lo contrario. Su fundamento, en consecuencia, es exclusivamente legal. Reiterando a BARCELONA LLOP, con respecto a esta cuestión acaba por concluir¹³⁶:

“De ahí se desprende una consecuencia fundamental: la autotutela debe venir establecida de algún modo en las normas jurídicas. Es cierto que estamos ante un principio general pero no es ni mucho menos un principio implícito. El ordenamiento, las más de las veces a consecuencia de un proceso histórico que conjuga diversos factores y argumentos, ha de optar expresamente en favor de otorgar o no a los actos de la Administración una determinada eficacia jurídica sin que sea admisible deducir ésta de criterios ajenos a los que se desprenden del derecho positivo”.

Partiendo por tanto del hecho de que la autotutela administrativa tiene un fundamento estrictamente legal, y que de manera indubitada se encuentre recogida en los artículos ya referidos más arriba de la LRJ-PAC, cabe ahora preguntarnos si el citado privilegio goza también de un respaldo constitucional.

¹³⁶ BARCELONA LLOP, J.: *Ejecutividad, ejecutoriedad, ...op.cit.* pág.113.

7.2. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el privilegio de ejecutoriedad

La Constitución Española de 1978 recoge profusamente artículos con referencias explícitas a la Administración, pero el que destaca por antonomasia es el 103.1, que me permito transcribir de nuevo literalmente a continuación: *“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”*. Por lo que a nuestro estudio resulta de interés, nada se dice sobre la necesaria ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, ni por la vinculación de estas con el servicio a los intereses generales. Al menos en otros países de nuestro entorno, la ausencia de estos privilegios no ponen en cuestión los objetivos de la Administración, por lo que debe entenderse, como ya dijimos en párrafos anteriores, que su existencia no está ligada ni fundamentada en el hecho de servir con objetividad a los intereses generales, que es la función constitucional propia de la Administración. Repárese sin embargo, en la inclusión del adverbio de modo “objetividad”, que yo modestamente traduciría como aquella actuación que se realiza sin la interferencia de otros intereses diferentes de los generales, y que supondría en caso contrario un atentado contra el principio de legalidad y contra el hecho de que sus actuaciones deban realizarse con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. Que la Administración deba tener un estatus diferente al del administrado por la importancia de los derechos que tutela, no es óbice ni justifica que pueda dotarse de determinados medios que le permitan excusarse de tener que probar que su actuación es legal, pudiendo proceder a su ejecución incluso cuando el acto sea contrario a tal principio (sometimiento pleno a la ley y al derecho). Al menos la CE, no recoge en su articulado expresamente los privilegios de ejecutividad y ejecutoriedad, pero también es cierto, que no los rechaza. Esta indefinición o ambigüedad ha dado pie a que determinadas sentencias del TC hayan “justificado” su existencia basándose en esta posición prevalente de la Administración y en su función principal de defensa y promoción de los intereses generales.

En este sentido se manifestaba el TC en su Sentencia 14/1986, de 31 de Enero (Aranzadi RTC 1986\14) y 60/1989, de 16 de marzo (Aranzadi RTC 1989\60), pero sobre todo en la 76/1990, de 26 de abril por lo que tiene de paradójica. Veamos esta última. En ella se cuestionaba la constitucionalidad, entre otros asuntos, de la

diferencia de trato recogida en la anterior Ley General Tributaria¹³⁷, en cuanto al cómputo de los intereses cuando era el administrado el deudor en el pago de impuestos (intereses de demora, en su definición el interés legal más un 25%) y cuando era deudora la Administración en la devoluciones de ingresos indebidos (interés legal sin adicciones), resultando inferior en este último caso. Pues bien el Tribunal declara que no se da la inconstitucionalidad alegada por las siguientes razones: en primer lugar porque la Administración no está al mismo nivel que el administrado, sino por encima de este; y en segundo lugar, porque el interés público es preferente al del administrado, ya que un interés inferior al del mercado conllevaría que el particular optase por invertir ese dinero antes de abonar la deuda tributaria (Fundamento Jurídico 9):

“No cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes. (...) La clave de la diferenciación normativa –el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en los intereses de demora- se halla, como se ha visto, en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Y no parece que se pueda dudar del carácter objetivo y de la razonabilidad de preservar aquel interés público”.

No nos es desconocido, que la situación de la Administración y del administrado no son equiparables, pero también sabemos que en determinadas actuaciones (como sujetos de derecho privado, por ejemplo) operan en el mismo plano de igualdad. La cualificación de esa superioridad puede venir justificada, según dice la Sentencia, porque la actuación se desarrolle en el ejercicio de su función de garante

¹³⁷ Ley 230/1963, de 28 de diciembre (*Boletín Oficial del Estado* de 31 de diciembre de 1963 núm. 313, pág. 18.248). En concreto, y por la Ley 10/1985, de 26 de abril (*Boletín Oficial del Estado* de 27 de abril de 1985 núm. 101, pág. 11691), se introduce la diferenciación entre el interés de demora y legal su artículo 58.2.

de los intereses generales: en este caso, la Administración manifiesta su imperio, y el administrado, pasa a tener la condición de súbdito. A mi modesto entender, se equivoca la Sentencia en cuanto pretende justificar los “privilegios” de la Administración en aras de una pronta e inmediata recaudación, y sin el mínimo respeto de los derechos del administrado. No hay paralelismo entre la defensa del interés público y los privilegios de la Administración, ya que hay otras vías, incluso más efectivas, para alcanzar tales fines. El potencial “riesgo” puede ser solventado por la vía de la imposición, pero también, con el favorecimiento al cumplimiento. Si una modificación legislativa propiciase la voluntaria recaudación no habría necesidad de recoger medidas como la cuestionada; y a eso se llega abogando por el cumplimiento voluntario como se hace en la actualidad, entre otras, con la regulación de los recargos por presentación extemporánea o también, con la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal¹³⁸, en relación con el delito de defraudación tributaria. Sea como fuere, y a pesar de la Sentencia, el legislador tuvo ocasión de retractarse, y la equiparación de los tipos de interés es norma desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de derechos y garantías de los contribuyentes¹³⁹. La evolución posterior de la normativa y de las actuaciones de los diferentes órganos en materia tributaria ha venido considerando este axioma del cumplimiento voluntario, como el mejor modelo para allegar los recursos a la Hacienda Pública ágilmente, por resultar más eficaz que por la propia ejecución forzosa.

Por último, y para acabar con la Sentencia anterior, cabe que nos fijemos en un hecho: cuando al administrado se le reconoce una devolución de ingresos indebidos, es porque, valga la repetición, el ingreso era indebido, es decir, no se ajustaba a derecho. Ha existido por tanto una actuación revisoría anterior en la que se pudo constatar su inadecuación al ordenamiento. Sin embargo, cuando es el administrado el obligado al pago por un acto de liquidación, solo se da una presunción de legalidad, y sin embargo, el efecto resarcitorio en el segundo caso es mayor que en el primero, además de las sanciones que fueren aplicables, en su caso. Soy consciente de que no es posible establecer paralelismo alguno entre la función del interés moratorio y la presunción de legalidad, pero resulta curioso que el mayor resarcimiento se dé cuando concurre una menor intensidad en la legalidad de la actuación.

¹³⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (*Boletín Oficial del Estado* de 24 de noviembre de 1995 núm. 281, pág. 33.987).

¹³⁹ *Boletín Oficial del Estado* de 27 de febrero de 1998 núm.50, pág. 6.881.

No obstante la importancia que el artículo 103.1 de la CE tiene con respecto al estudio del fundamento constitucional del privilegio de ejecutoriedad, reside en la exigencia de eficacia en la actuación de la Administración, como bien dice VELASCO CABALLERO¹⁴⁰, cuando afirma que la fiscalización constitucional del privilegio de ejecutoriedad ha tenido lugar en varios escalones sucesivos: la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, y la 66/1984, de 6 de junio (Aranzadi RTC 1984\22 y Aranzadi RTC 1984\66, respectivamente).

En la primera de ellas se reconoce, sin solicitarlo de manera expresa por las partes, que la ejecutoriedad deriva directamente del principio de eficacia que la Constitución exige de la Administración en el referido artículo 103.1 (Fundamento Jurídico 4):

“La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse, el de eficacia “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”, significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución (...)”

En palabras de PARADA VÁZQUEZ, nadie podía pensar que sobre tan endeble argumento pudiera construirse el fundamento constitucional de tales atribuciones¹⁴¹. Y así se entiende, en efecto, porque yerra hasta en el propio concepto de eficacia que utiliza, ya que este no es más que una instrucción que informa o debe informar la actuación de las Administraciones Públicas al objeto de que sean efectivas, pero que

¹⁴⁰ VELASCO CABALLERO, F. *Administraciones públicas y derecho a la tutela judicial efectiva* Bosch, Barcelona, 2003, pág. 63. Es esta una obra de recomendada lectura porque propone la potencial aplicación del principio de tutela judicial efectiva del artículo 24.1 en la situación procesal de las pretensiones de la Administración, y su relación con el privilegio de ejecutoriedad. Así habla de una perspectiva constitucional de la ejecutoriedad administrativa que consiste en excluir la vigencia plena del artículo 24.1 de la CE a favor de las Administraciones Públicas, cuando acuden a proceso investidas del privilegio de ejecutoriedad.

¹⁴¹ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Curso de derecho administrativo... op. cit.* pág. 154.

en modo alguno, puede dar lugar a entender, que de tal principio derive necesariamente la ejecutoriedad de sus actos, ya que como hemos comentado, la citada efectividad se puede conseguir por otros medios e instrumentos.

No es posible equiparar, a mi modesto modo de entender, eficacia de los actos administrativos, y efectividad de la Administración. Una Administración Pública que se aparta en sus actuaciones de las directrices constitucionales no pierde la posibilidad de utilizar los medios de ejecución forzosa en su favor y en contra del administrado, y sin embargo deja de ser una administración efectiva por que actúa sin respeto a los intereses generales. Así, y en aras de su efectividad o eficacia podría ejecutar decisiones contrarias a la legalidad aunque destinadas a la consecución del interés público (por ejemplo, en situaciones de crisis económica con el objetivo de aumentar la recaudación para atender al aumento del gasto social), pero estaría soliviantando la paz social que recoge el artículo 10.1 de la CE¹⁴². No existe relación directa entre el privilegio de ejecutoriedad y la eficacia en la actuación de la Administración. Como ya se apuntó, es más efectivo el respeto a la legalidad que su contravención, la composición que la imposición, el cumplimiento voluntario que la ejecución forzosa, y todo ello se resume en los objetivos constitucionales que vinculan al derecho administrativo, y que MARTÍN REBOLLO, en una conferencia impartida ante la Asamblea de Cantabria resumía así¹⁴³:

“Primero: potenciar unas Administraciones públicas prestadoras de servicios en términos de calidad, agilidad, rapidez y eficacia, capaces de actuar los fines constitucionales de un Estado que se califica asimismo de “social”. Segundo: garantizar el adecuado control de la Administración por parte de los ciudadanos y de los grupos en que se integran, como contrapartida inexcusable del potenciamiento y mayor presencia pública de la Administración en la vida social. Y tercero: facilitar la integración social y evitar el alejamiento e inhibición de los administrados respecto de la Administración, potenciando una mayor imbricación entre el Estado y la Sociedad, acercamiento necesario en la medida en que ambos términos no aparecen como enfrentados, de forma que uno de los dos, se debilite frente al otro, sino que ambos

¹⁴² Así lo afirma PAREJO ALFONSO, L. en su colaboración en el libro colectivo *Constitución y control de la actividad administrativa*, titulada “Interés público como criterio de control de la actividad administrativa”, Cuadernos de Derecho Judicial XII-2003, Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación, Madrid 2004, pág. 131: “(...) no existe eficacia sino dentro de la legalidad, pero es posible una ineficacia que cumpla la legalidad”.

¹⁴³ La cita está sacada del libro de RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. *Derecho Administrativo y Constitución*, Publicaciones del Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada 2000, pág.88 y ss.

tiendan a la consecución de los mismos intereses generales constitucionalmente determinados, sin perjuicio del pluralismo y de los distintos puntos de vista a la hora de concretarlos por parte de una sociedad que no es homogénea sino efectivamente plural”.

Y añadido, esa disociación se produce por la utilización de privilegios exorbitantes de difícil comprensión por el administrado y con la potencialidad de ser impuestos coactivamente, sin dar lugar tan siquiera, a comprobar previamente su adecuación a la legalidad.

Acierta sin embargo la Sentencia cuando asume que no existe reflejo constitucional expreso de este privilegio, y que es el legislador ordinario, el que valiéndose de aquella autorización que le hace la Carta Magna, ha tomado la decisión de servirse del instrumento de la ejecutoriedad de los actos administrativos, para conseguir sus fines. Es decir, si bien la Constitución no reconoce literalmente tales privilegios, tampoco los niega. Y en base a esa falta de negación, ha sido el legislativo el que ha optado por incluirlos en el ordenamiento patrio. Pero de ahí a entender que existe un respaldo constitucional todavía queda un trecho.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional es consciente de que esa falta de determinación en cuanto a la no admisión expresa y la falta de rechazo, no pueden dar lugar a que el legislador ordinario entienda que goza de “carta blanca” para reconocer a la Administración privilegios sin límite alguno. El mismo Fundamento Jurídico, en el párrafo siguiente, señala sus límites:

“Una vez admitida la conformidad con la Constitución de la potestad administrativa de autotutela, en virtud de la cual se permite que la Administración emane actos declaratorios de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata, hay enseguida que señalar que la Administración, que a través de sus órganos competentes procede a la ejecución forzosa de actos administrativos, tiene en los actos de ejecución que respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la ejecución”.

Entre estos derechos fundamentales encontramos el *principio a la tutela judicial efectiva* recogido en el artículo 24.1 de la CE, por el que todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de

sus intereses legítimos, sin que en ningún caso, pueda producirse indefensión; y que se va a constituir en el principal freno a la ejecutoriedad de los actos administrativos y en el fundamento de la institución de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos y de otras medidas cautelares.

Con base en la anterior afirmación, el propio Tribunal volvió a reiterarse en la vigencia del meritado privilegio, aunque en este caso con referencia al ámbito de la suspensión de la ejecución inmediata de los actos administrativos sancionadores, que a mi modo de entender, como diré más adelante y en parte recoge el Tribunal, está más cerca del principio de presunción de inocencia (24.2 de la CE) que del de tutela judicial efectiva. Este pronunciamiento se recoge en la STC 66/1984, de 6 de junio, ya apuntada (Fundamento Jurídico 3):

“En el caso presente, estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son, junto a los de las partes en eventual litigio, intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva no padece (...) no se podrá, acudiendo a la mención de aquel precepto constitucional, entenderse desaparecida la ejecutividad o, poniendo más el acento en uno de aquellos intereses que en otro, 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”.

Dejando el estudio de las peculiaridades de los actos administrativos sancionadores para el momento en el que se aborde la suspensión de su ejecución no podemos por menos que apuntar, que aunque con un fundamento endeble, lo cierto es que el Tribunal Constitucional ha declarado que el privilegio de la ejecutoriedad no es contrario a la Constitución, y que tiene su engarce directo en la noción de eficacia de la actividad administrativa. Pero es cierto también, que ha reconocido, que dicho privilegio no es omnímodo, ni en cuanto a su regulación, ni en cuanto a su aplicación, ya que en estas siempre estaría limitada su actuación por el respeto a los derechos y libertades de los ciudadanos. Entre las Sentencias del TC que han reiterado la doctrina sentada por la 22/1984 y 66/1984, encontramos, entre otras, la STC 148/1993, de 29 de abril o la 189/2004, de 2 de noviembre (Aranzadi RTC 1993\148 y RTC 2004\189,

respectivamente), la primera referida al ejercicio del derecho fundamental de huelga y la segunda, a la inviolabilidad del domicilio –que ya fue cuestión tratada por la 22/1984- y que reiteran ambas de nuevo la relación autotutela no prohibida y eficacia, y derecho a la tutela judicial efectiva y ejecutoriedad¹⁴⁴.

Este último binomio nos llevaría directamente al siguiente epígrafe: la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, como excepción a su ejecutoriedad y como garantía del derecho a la obtención de una tutela judicial efectiva.

En cualquier caso y para concluir este apartado, es preciso recordar, que tal y como dijimos, no existe un fundamento dogmático que informe el privilegio de la autotutela administrativa que no sea el legal, por estar así recogido en el articulado de la LRJ-PAC; ni tampoco existe un reconocimiento de rango constitucional, sino que la CE se limita a dejar en manos de legislador la posibilidad de elegir las herramientas de las que tenga a bien disponer para conseguir la eficacia en sus actuaciones en aras al cumplimiento de los intereses generales que tiene encomendados. En consecuencia, y aún a pesar de ser reiterativo, si me gustaría insistir en el hecho de que, de igual manera que el legislador ordinario ha optado por facultar a la Administración para ejecutar por sí sus propios actos, sin auxilio judicial y salvando la resistencia del administrado, también hubiera podido decantarse por lo contrario, permitiendo que el

¹⁴⁴ STC 148/1993, de 29 de abril (Fundamento Jurídico 4): *“Ciertamente el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de la CE (STC 22/1984), y en términos generales y abstractos la ejecutividad de sus actos tampoco resulta incompatible con el artículo 24.1 de la CE (STC 66/1984, y AATC 458/1988, 930/1988 y 1095/1988). Pero de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional de adoptar medidas cautelares. La efectividad se predica de la tutela judicial respecto de cualesquiera derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar las adecuadas medidas cautelares que aseguren la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso (STC 14/1992). Es más, la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la CE comporta que el control judicial se extienda también al carácter inminentemente ejecutivo de sus actos (STC 238/1992)”. STC 189/2004, de 2 de noviembre (Fundamento Jurídico 4): *“En el presente caso estamos ante una actividad de la Administración de ejecución forzosa de sus propios actos amparada en el privilegio de la denominada autotutela administrativa, que no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, 238/1992, de 17 de diciembre, 148/1993, de 29 de abril, 78/1996, de 20 de mayo, 199/1998, de 13 de octubre). Esta prerrogativa, sin embargo, no puede primar sobre el contenido de los derechos y libertades de los ciudadanos (...) por lo que en los actos de ejecución la Administración tiene que respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de ella, de suerte que cuando resulten necesarios la entrada o registro en el domicilio de una persona, para llevarlos a cabo será preciso dar cumplimiento a los requisitos del artículo del artículo 18 CE”.**

administrado no tuviera que pechar con ejecución alguna que no viniese previamente avalada por la decisión de la adecuación del acto administrativo al ordenamiento por parte de un juez o un tribunal para posteriormente poder ser ejecutada. Pero la realidad es la que es, y cambiarla ahora puede resultar un tanto difícil. No obstante en beneficio de la eficacia de la Administración, entiendo que sería posible arbitrar alguna solución intermedia mediante la que, cediendo terreno en el ámbito de ese suprapoder en favor de las garantías del administrado, se obligase a que el acto no sólo fuera presumiblemente legítimo, sino que al menos, antes de su ejecución pudiera haber pasada un primer filtro de legalidad –incluso efectuado por un órgano propio de la Administración- que le dotase de esa fuerza ejecutiva.

CAPITULO II

LA EXCEPCIÓN A LA EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO: LA SUSPENSIÓN

1. LAS MEDIDAS CAUTELARES Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Una vez sentada la ejecutividad o eficacia de los actos administrativos, se nos plantea ahora el reto de comprobar si en el ordenamiento jurídico cabe la posibilidad de encontrar supuestos en los que esta última no resulta ser inmediata, o al menos, que siéndolo, puede quedar demorada temporalmente. Y para ello no debemos ir muy lejos.

En la propia ley de LRJ-PAC se recoge que la eficacia demorada puede venir impuesta por el propio acto (artículo 57.1: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*”); porque así se

establezca por Ley (artículo 94: “Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 y 138, y en **aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario** o necesiten aprobación o autorización superior”); y como no, por la suspensión en vía de recurso, de oficio o a instancia del administrado, en vía administrativa –o judicial- (artículo 111: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver **el recurso**, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, **podrá suspender, de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto impugnado...**”). A diferencia de las dos primeras, en esta tercera, los actos en cuestión resultan eficaces desde el mismo momento en el que se dictan (o se cumplan todos los requisitos que condicionan su eficacia, como la notificación o la publicación) pero dejan de serlo temporalmente, como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación y por decisión legal o del propio órgano judicial o administrativo.

En este momento, y dejando para líneas posteriores el estudio de la eficacia demorada en los supuestos de determinación legal o impuesta por el propio acto administrativo, quisiera centrarme en la excepción a la ejecutividad más generalizada y extendida, que es la que se produce en vía de recurso. Y aquí enlazamos con lo apuntado en el epígrafe anterior.

Decía el Tribunal Constitucional que el privilegio de la ejecutoriedad no es absoluto, sino que tiene límites. Esa limitación se cifraba, como ya vimos, en el respeto a los derechos y libertades de los ciudadanos, en palabras del TC. En este sentido cabe señalar, que la inmediata ejecutividad del acto se refuerza por el hecho de que la potencial falta de adecuación al ordenamiento del acto administrativo pueda ser cuestionada ante los tribunales de justicia. Así se manifestaba en la STC 66/1984, y se reiteraba en otras posteriores como la 199/1998, de 13 de octubre (Aranzadi RTC 1998\199)¹⁴⁵. Pero a veces este “cuestionamiento”, que no interrumpe la ejecutividad del acto, puede conllevar que la revisión judicial resulte finalmente inútil, bien porque, entre otras razones no sea posible reponer la situación a su estado al momento de la interposición del recurso sin menoscabo del objeto litigioso, bien porque el acto se agote en su propia ejecución, o bien porque no haya lugar a resarcimiento alguno que

¹⁴⁵ Fundamento Jurídico 2º.

compense los efectos negativos que la misma ha producido en sede del administrado. Todas estas razones tienen su causa principal en la propia pendencia del procedimiento, ya sea este administrativo o judicial.

En otras palabras, la pendencia o el retraso del procedimiento o del proceso, pueden poner en cuestión la efectividad del principio constitucional de tutela, no sólo judicial, sino también administrativa, en tanto en cuanto esta resulta ser anterior, y en muchas ocasiones, preceptiva para poder acceder a aquella.

La verdadera tutela judicial para ser efectiva está necesitada de una tutela cautelar que permita en determinadas ocasiones excepcionar la ejecutividad inmediata del acto, tanto negativa como positivamente. Las medidas cautelares por tanto, como veremos a continuación, forman parte indisoluble del principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la CE, y suponen una limitación al privilegio de la ejecutoriedad del acto administrativo.

En este sentido tuvo ocasión de pronunciarse por primera vez el Tribunal Supremo en Auto de 20 de diciembre de 1990 (Aranzadi RJ 1990\10412), que supuso para el ordenamiento español, a juicio de algunos autores como GARCIA DE ENTERRIA, el alumbramiento de una nueva doctrina en materia de medidas cautelares¹⁴⁶.

Estando en vigor por aquel entonces la preconstitucional Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, el texto sólo contemplaba como única medida cautelar posible la suspensión de la ejecución del acto. Concretamente titulaba la Sección II del Capítulo V del Título IV, *Suspensión de la ejecución del acto o de la disposición objeto de recurso*, y recogía en su artículo 122.1: “*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*”. Se trataba, y se trata hoy, de la principal de las medidas cautelares, de carácter negativo, y que se prodiga en los recursos de anulación de los actos administrativos. Ante tal estrechez, el Tribunal, recepcionando la nueva corriente

¹⁴⁶ GARCIA DE ENTERRIA, E.: “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: La recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, en su obra *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y Proceso Contencioso-Administrativo Español*, Thomson-Civitas, 3ª ed., Madrid, 2004, pág. 201.

doctrinal europea sobre medidas cautelares puesta de manifiesto en la famosa Sentencia *Factortame* del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas –ahora Tribunal de Justicia de la Unión Europea- Asunto C-213/89, de 19 de junio de 1990 (Aranzadi TJCE 1991\12), llegaba a afirmar en su Fundamento de Derecho Segundo:

*“Pero este Tribunal Supremo debe añadir que los estrechos límites del artículo 122 de la Ley reguladora de esta jurisdicción tiene hoy que entenderse ampliado por el expreso reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva en la propia Constitución (art.24), derecho que implica, entre otras cosas, el derecho a una tutela cautelar. Y es necesario recordar también que está fuerza expansiva del citado artículo 24 de la Constitución y su eficacia rompedora de toda irrazonable supervaloración de los privilegios administrativos como el de la presunción de validez de los actos administrativos, viene impuesta hoy por ese principio general de derecho comunitario a que aluden las conclusiones del Abogado general en la Sentencia *Factortame* del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 19 de junio de 1990, principio que implícitamente hace suyo el propio Tribunal, y que se resume en la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para quien tiene la razón”.*

Doctrina esta que fue reiterada en posteriores pronunciamientos del mismo Tribunal¹⁴⁷, y que se vino a consolidar constitucionalmente mediante las Sentencias del TC 14/1992, de 10 de febrero (Aranzadi RTC 1992\14) y sobre todas ellas, con la 238/1992, de 17 de diciembre (Aranzadi RTC 1992\238).

La primera no se refiere a materia contencioso-administrativa sino al planteamiento de varias cuestiones de constitucionalidad en relación con el artículo 1.435 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 en la modificación introducida por la Ley 34/1984, de 6 de agosto, referida a la determinación de la cantidad líquida exigible en los procesos de ejecución por deudas contraídas con entidades financieras. Sin embargo, en ella se recoge por primera vez expresamente y sin ambages, la relación

¹⁴⁷ Entre otras la Sentencia de 17 de mayo de 1996 (Aranzadi JUR 2005\121568) y el Auto de 12 de julio de 2004 (Aranzadi RJ 1996\3930). Este último, en su Fundamento de Derecho Primero y en referencia a la Sentencia de 20 de diciembre de 1990, llega a decir: *“Esta resolución proclama lo que llama “derecho a la tutela cautelar”, inserto en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva “lo que visto por su envés, significa el deber que tiene tanto la Administración como los Tribunales de acordar la medida cautelar que sea necesaria para asegurar la plena efectividad del acto terminal (resolución administrativa, o en su caso, judicial).”*

directa entre tutela judicial efectiva y tutela cautelar. En su Fundamento de Derecho Séptimo, viene a decir:

“Como ya se ha dicho, el embargo preventivo es decretado inaudita parte debitoris, pero ello no puede merecer reparo de inconstitucionalidad, pues en sí misma considerada la orden de embargo no es más que una medida cautelar, cuya emisión no requiere plena certeza del derecho provisionalmente protegido, ni es forzoso tampoco que se oiga con antelación a quien la sufre (ATC 186/1983). Es más, la audiencia previa del afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar, y siempre la retrasaría en detrimento de su eficacia, lo cual podría llegar a menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en el artículo 24 de la Constitución, pues la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”.

Esta Sentencia tiene su importancia desde el mismo momento en el que la Ley Jurisdiccional de lo Contencioso-Administrativo (la de 1956 entonces y la de 1998, ahora) declaran la aplicación supletoria de la Ley de Enjuiciamiento Civil a este tipo de procesos. Pero lo más destacable es que mientras en los pronunciamientos de este Tribunal de 1984 se centraba la atención en la conexión entre la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos y la excepción en su suspensión, la presente viene a considerar que en la misma definición de tutela judicial efectiva se integra una tutela cautelar genérica, donde cabe la suspensión, pero también, cualquier otra medida cautelar positiva. Se enuncia así el principio, que nos va a acompañar en materia medidas cautelares y que resultará ser el fundamento en torno al que girarán sus presupuestos.

Más concreta y definitiva fue la Sentencia 238/1992, de 17 de diciembre de este mismo Tribunal, en la que se cuestionaba la constitucionalidad de un inciso del artículo 6.2 de la Ley 34/1979, de 16 de noviembre, sobre Fincas Manifiestamente Mejorables, en el que en referencia a los procedimientos de expropiación (medida de ejecución forzosa) si bien se recogía la posibilidad de impugnar el Decreto que la declarase, se decía que su interposición en ningún caso suspendería su ejecución. Al respecto el Tribunal, aludiendo al hecho de que la suspensión se configura como un límite a la ejecutividad de las resoluciones de la Administración, explicitaba en su Fundamento Jurídico Tercero cual era el objetivo primero de una medida cautelar:

“Pero la acomodación a la Constitución de tal prerrogativa no permite desconocer que, en determinadas circunstancias, su ejercicio pudiera implicar, cuando el acto administrativo hubiera sido impugnado en vía jurisdiccional, una merma de la efectividad de la tutela judicial. La potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional: esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el artículo 24.1 de la CE) desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de situaciones contrarias al derecho, o interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento.”

Y finaliza, recogiendo el axioma que ya apuntó la STC 14/1992:

*“En consecuencia, reconocida por ley la ejecutividad de los actos administrativos, no puede el mismo legislador eliminar de manera absoluta la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar la efectividad de la Sentencia estimatoria que pudiera dictarse en el proceso contencioso-administrativo; pues con ello se vendría a privar a los justiciables de una garantía que, por equilibrar y ponderar la incidencia de aquellas prerrogativas, **se configura como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva**. Para que ésta se considere satisfecha, es, pues, preciso que se facilite que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, pueda resolver sobre su eventual suspensión (STC 66/1984, fundamento jurídico 3º). Ello desde luego, sin perjuicio del margen de discrecionalidad del legislador para modular o condicionar la concesión de esa suspensión y del margen de apreciación del juzgador para conceder o negar, ponderadas las circunstancias del caso, la suspensión pedida”(la negrita es mía).*

Además de lo anterior, y en contestación a la afirmación del Abogado del Estado de que la ejecutividad solamente debía ceder ante la defensa procesal de un derecho fundamental, el Tribunal aprovecha para dejar meridianamente claro, que *“la efectividad de la tutela judicial es exigible en favor de cualesquiera “derechos e intereses legítimos” y no sólo de los derechos incluidos en la Sección 1ª del Capítulo II del Título I de la CE”*.

Por último es necesario resaltar el contenido del Fundamento Jurídico 6º, en lo que refiere a la llamada que hace al principio constitucional recogido en el artículo 106 de la CE de control judicial de la actividad de la Administración (*“Los Tribunales*

controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”), cuando dice que:

“La prerrogativa de la ejecutividad no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular, en uso de su libertad de configuración, las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige. Al haberlas suprimido aquí por entero se ha venido también a desconocer, en definitiva, el mandato de plena justiciabilidad del actuar administrativo presente en el artículo 106.1”.

Merece la pena traer aquí, como hemos hecho, los párrafos extractados por la importancia que tienen en cuanto a los principios que recogen, así como por la manera tan clara de explicitarlos: identidad entre tutela judicial efectiva y tutela cautelar, señalamiento de límites a la ejecutividad, control judicial de las actuaciones de la Administración, admisión de medidas cautelares en sentido amplio, y presupuestos de las excepciones a la ejecutividad. Ni que decir tiene que esta doctrina se ha mantenido de forma reiterada en multitud de pronunciamientos posteriores¹⁴⁸ entre los que se puede destacar la STC 218/1994, de 18 de julio (Aranzadi RTC 1994\218), o la 78/1996, de 20 de mayo, (Aranzadi RTC 78/1996) que supuso, al menos esta última, la institucionalización de la imposibilidad de ejecutar un acto administrativo mientras el Tribunal no resuelva sobre la suspensión (Fundamento Jurídico 3º: “*Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se hubiera convertido en Juez*”). GARCÍA DE ENTERRIA, se permite señalar también la ya citada Sentencia 148/1993, de 29 de abril, relativa al derecho de huelga y servicios mínimos, por lo que tiene de consolidación del principio de idoneidad en la tutela judicial ejercitada para no frustrar la efectividad de la Sentencia (admisión de otras medidas cautelares distintas de la suspensión y superación del carácter meramente revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa¹⁴⁹).

A la vista de lo anterior, seguimos coincidiendo con este último autor cuando afirma en referencia a la suspensión –y por extensión a todas las medidas cautelares-

¹⁴⁸ STC 177/2011 de 8 de noviembre (Aranzadi RTC 2001\177), STC 159/2008, de 2 de diciembre (Aranzadi RTC 2008\159) y ATC 271/2008, de 15 de septiembre (Aranzadi RTC 2008\271 AUTO); y del Tribunal Supremo, STS de 28 de enero de 2008 (Aranzadi RJ 2008\3931), STS de 22 de diciembre de 2006 (Aranzadi RJ 2006\9859) y STS de 16 de diciembre de 2003 (Aranzadi RJ 2003\6988).

¹⁴⁹ GARCIA DE ENTERRÍA, E: *La batalla por las medidas cautelares... op.cit*, pág.343.

que esta está llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso en tanto se produzca una decisión definitiva sobre la validez del mismo¹⁵⁰. Situación de provisionalidad, que conforma su propia definición¹⁵¹. PARADA VÁZQUEZ, llega también a afirmar que los recursos administrativos y los procesos judiciales dejarían de tener sentido si los actos hubiesen sido ejecutados sin posibilidad de vuelta atrás, es decir, si no fuera posible la reconstrucción de la situación anterior a la ejecución, a la que obligaría una resolución o sentencia estimatoria de aquellos¹⁵².

El fin, en consecuencia, determina la instrumentalidad de la medida cautelar¹⁵³. Pero no olvidemos que la justicia cautelar existe porque los actos son ejecutivos y potencialmente ejecutorios. No estaríamos en esta “guerra” si la potencial ejecución de los actos administrativos estuviera condicionada a la previa declaración de su adecuación al ordenamiento y posterior ejecución, por parte de un órgano administrativo o judicial. En este caso la pendencia del proceso no pondría en entredicho la configuración del derecho a la tutela judicial efectiva, salvo en los supuestos en los que mediase un recurso contra la primera decisión que decretase su ejecutividad. La medida cautelar estaría así más fundada en el retraso en el dictado de una resolución, que en la eficacia inmediata del acto recurrido. Pero aun así,

¹⁵⁰ GARCIA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de derecho administrativo...op.cit.* pág.615.

¹⁵¹ MARINA JALVO, B., alude al artículo 72.1 de la LRJ-PAC (“*Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolverlo, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficiente para ello*”) para dar una definición de medidas provisionales que centra en sede administrativa y que pretende diferenciar del término de medidas cautelares propio de la vía jurisdiccional: “En consecuencia las medidas provisionales pueden ser definidas como actos administrativos de carácter urgente e interno acordados antes o durante la tramitación de un procedimiento con el fin de evitar que en tanto éste concluye puedan mantenerse situaciones o conductas que, de forma directa o indirecta, privarían de efectividad práctica la resolución final.” *Medidas provisionales en la actividad administrativa*, Lex Nova, 1º ed., Valladolid 2007, pág.19. Parece por tanto, que la provisionalidad es una característica propia de las medidas cautelares, pero que el concepto de medidas provisionales abarca otras situaciones: “Así, quedarían excluidas de esta categoría las medidas de carácter provisional que entran en vigor automáticamente a consecuencia de la incoación de un procedimiento (...) de este modo, no tendrían la consideración de medidas provisionales los supuestos en los que la interposición del correspondiente recurso conlleva la suspensión automática del acto impugnado, como es el contemplado en el artículo 44.3 de la Ley General Penitenciaria”, pág. 40.

¹⁵² PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo... op.cit.* pág. 155.

¹⁵³ Y su instrumentalidad determina su provisionalidad, por estar condicionadas al procedimiento al que sirven, agotado el cual pierden su sentido. Como dice GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Una visión práctica*, Editorial Colex, Madrid 2001, pág. 15: “La vocación de las medidas cautelares es, pues, la provisionalidad. Nacen para regir durante un tiempo limitado, por más que pueda ser indeterminado, y no para convertirse en definitivas”.

habríamos ganado en seguridad jurídica, porque la eficacia del acto se basaría en un pronunciamiento previo, y no traería su causa de una simple presunción de legalidad.

Las medidas cautelares son pues necesarias para asegurar la efectividad de la tutela. Medidas que deben prodigarse tanto en la vía administrativa como en la judicial, y que forman parte del mismo principio. Ante la denegación de la medida cautelar en sede administrativa que provocase por su ejecución la pérdida del objeto litigioso, de nada serviría que esta se reconociese en sede judicial. Ambas tutelas se suceden en el tiempo: la tutela en vía administrativa tiene por objeto que no se frustre la posterior tutela judicial, y para ello está obligada a mantener el objeto o la situación tal y como estaban conformados al momento del recurso administrativo para que cuando se pronuncie el órgano jurisdiccional, pueda llevarse a debido efecto¹⁵⁴. En otro caso, no habría tutela, ni judicial ni efectiva. Ya lo decía como hemos visto, el TC en la Sentencia 238/1992: *“La potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional”*.

Líneas arriba condicionaba la existencia de las medidas cautelares a la ejecutividad, lo que en términos generales no es del todo exacto, al menos no en todas las ramas del ordenamiento. Cuando hablábamos de la ejecutividad de los actos administrativos, decíamos que también los actos *inter privados*, gozaban de alguna manera de la referida ejecutividad, si bien la nota determinante o diferenciadora con respecto a aquellos no resultaba ser esta, sino la de su ejecutoriedad. En materia civil, la potencial ejecución forzosa estaba necesitada, si se me permite la expresión, de dos

¹⁵⁴ En la STC 237/1991, de 12 de diciembre (Aranzadi RTC 1991\237), la parte recurrente alegaba la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por la denegación de una medida cautelar en vía administrativa –la suspensión de la ejecución de unas liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-, sin embargo el Tribunal estimó que no se había producido tal vulneración porque no habiéndose pronunciado el órgano jurisdiccional sobre la procedencia de las liquidaciones mediante el dictado de una resolución *ad hoc*, no podía *“entenderse denegada en virtud de defectos o errores cometidos en fases intermedias, o incidentes cautelares del procedimiento, si éstos no prejuzgan o hacen imposible la efectividad de la tutela judicial: y ello independientemente de las irregularidades procesales que hayan podido producirse en el transcurso del procedimiento, siempre que no representen por sí mismas la lesión de otro derecho fundamental sustantivo, y si no suponen que ese procedimiento no pueda ya alcanzar sus fines, es decir, si no implican la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende, o si no prejuzgan irreparablemente la decisión final del proceso (...)* No cabe considerar, por lo dicho, que el derecho a la tutela judicial efectiva se haya visto vulnerado, por cuanto no se impide un pronunciamiento final sobre el fondo del asunto en el que o bien se deniegue la pretensión principal del recurrente, o bien se estime, reparando los daños que las liquidaciones impugnadas le hayan supuesto” (Fundamento Jurídico 2º).

procesos, uno previo de cognición y otro de ejecución. Este segundo no es posible sin el primero, ya que en él tiene lugar la creación del título ejecutivo habilitante para la posterior ejecución. En este caso, la mera reclamación judicial del particular exigiendo el cumplimiento de un contrato no le habilita para proceder a la ejecución forzosa ni a adoptar medidas contra el patrimonio (o la libertad del demandado). Aun así, pudiera ocurrir que el propio proceso y el tiempo en su sustanciación, pusieren en peligro la ejecución posterior una vez obtenido un pronunciamiento favorable a las pretensiones del recurrente. Este razonamiento constituye el fundamento y la explicación de la existencia de las medidas cautelares en el proceso civil.

Su admisión en las leyes procesales civiles está más extendida y sistematizada. Ya decía CHIOVENDA, que la actuación de la ley en el proceso puede asumir tres formas: cognición, conservación y ejecución¹⁵⁵. Sin duda alguna, como así se apresuró a apostillar CALAMANDREI, en la de conservación se pone en claro la existencia de una función cautelar como forma autónoma de tutela¹⁵⁶. Por su propia condición, esta tutela cautelar, y por derivación, las medidas cautelares, han tenido en el proceso civil un mayor desarrollo y aplicación, aunque su objetivo viene siendo el mismo: *“Ser exclusivamente conducente a hacer posible la efectividad de la tutela judicial que pudiera otorgarse ante una eventual sentencia estimatoria, de modo que no pueda verse impedida o dificultada por situaciones producidas durante la pendency del proceso correspondiente”*(Artículo 726.1.1ª de la LEC¹⁵⁷). Así, en la propia Ley ritaria se recoge un extenso y concreto catálogo de esta medidas atendiendo a su clasificación doctrinal¹⁵⁸: específicas –artículo 727, entre otras el embargo preventivo de bienes, la intervención y administración judiciales, el depósito de cosa mueble, la anotación preventiva de la demanda o la suspensión de los acuerdos sociales-;

¹⁵⁵ CHIOVENDA, G. *Instituciones de derecho procesal civil Tomo I, Conceptos fundamentales La doctrina de las acciones*, (Traducción y notas de GÓMEZ ORBANEJA, E.), Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954, pág. 39.

¹⁵⁶ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Colección Clásicos del Proceso Civil, Librería “El Foro”, Buenos Aires, 1996 (Traducción de Marino Ayerra Merín), pág.34. Decía CHIOVENDA, G. en *Instituciones de derecho... op.cit.* pág. 39, que “(...) En otros casos se trata de proveer con urgencia al mantenimiento del *status quo*, de modo de asegurar la futura satisfacción después de su declaración. A estos pronunciamientos, con los cuales se realiza la *tutela de conservación*, corresponden las acciones *aseguradoras*” (La cursiva es del original).

¹⁵⁷ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, *Boletín Oficial del Estado* de 8 de enero de 2000, núm. 7, pág.575.

¹⁵⁸ TESO GAMELLA, P. *Medidas cautelares en la Justicia Administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia 2007. pág. 94; GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares...op.cit* pág.15; SOSPEDRA NAVAS, F.J , PEREZ BORRAT, M.L. y PUIG BLANES, F.P., *Práctica del Proceso Civil Tomo I*, 2º ed. Civitas, Madrid 2007, pág. 417.

especiales –recogidas en la propia LEC pero para un clase concreta de procesos-; sectoriales –reguladas en leyes especiales; e innominadas, que ya se citan en el apartado 2 del artículo 726, y también, en el apartado 11 del artículo 727-“*Aquellas otras medidas que, para la protección de ciertos derechos, prevean expresamente las leyes o que se estimen necesarias para asegurar la tutela judicial que pudiera otorgarse en la sentencia estimatoria que recayese en el juicio*”- y que abren una ventana a la innovación en esta materia¹⁵⁹ .

En el orden contencioso administrativo esta clasificación se nos muestra cuando menos inadecuada, prefiriendo aquella que distingue por sus efectos entre las medidas de aseguramiento, conservación o satisfactivas¹⁶⁰. Las de aseguramiento se limitan, como su propio nombre indica, a asegurar la efectividad de la sentencia declarativa y su ejecución posterior, entre ellas el embargo preventivo, el depósito o la anotación preventiva de embargo, más propias del orden civil; las de conservación se adoptan con el mismo fin que las anteriores pero ante situaciones de riesgo que ponen de alguna en manera en peligro el cumplimiento de la resolución definitiva si se continúa con su ejecución-como sería la suspensión de los acuerdos sociales en materia mercantil, o la suspensión de los actos administrativos- o que ordenan que se continúe con la misma, conservando así la situación inicial –se mantenga el cumplimiento de lo dispuesto en un contrato¹⁶¹-; y las satisfactivas, que darían lugar a

¹⁵⁹ Un estudio sobre las medidas cautelares solicitadas (217) ante los Juzgados de Primera Instancia y de lo Mercantil de la demarcación de Barcelona, señala, entre otras cuestiones, que la medida más adoptada con diferencia es la del embargo preventivo, y que los abogados no son propensos a la solicitud de medidas atípicas o innovativas. Es de destacar la importancia de aquellas que el ámbito de lo mercantil instan la suspensión de los acuerdos sociales, en tanto y cuanto, fueran asimilables a las solicitudes de anulación de los actos administrativos en este otro orden jurisdiccional. MALLANDRICH MIRET, N. “La adopción de medidas cautelares en los Juzgados de Instancia. Un estudio empírico.”, *Diario La Ley*, num.8012, Sección Doctrina, 30 de enero de 2013, La Ley, Madrid 2013 (www.leleydigital.es ref. La Ley 49/2013).

¹⁶⁰ ORTELLS RAMOS, M. Y OTROS Derecho Procesal Civil, 6º ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2005, pág.933. y BARONA VILAR, S. en la obra colectiva, de MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A y BARONA VILAR, S., *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia 2010, pág. 697.

¹⁶¹ Utilizando esta misma clasificación, dice ORTELLS RAMOS, M. en la obra colectiva, de GIMENO SENDRA, V., ASENCIO MELLADO, J.M., LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T., ORTELLS RAMOS, M. Y PEDRAZ PENALVA, E. *Proceso Civil Práctico, Tomo IX*, 4º ed., La Ley, Madrid, 2010, pág.1.175, que “La nueva LEC ha dado el paso necesario en esa dirección y permite que los efectos de las medidas cautelares consistan no sólo en ordenes de abstención iguales a las que puede formular la sentencia (...) sino también en ordenes de que se continúe realizando una prestación, que, hasta el momento de iniciarse el litigio, estaba siendo cumplida (...). Con ello los efectos de las medidas cautelares pueden llegar a conservar la situación existente al plantearse el litigio, evitando su alteración, tanto por una conducta activa, como por una omisiva, cuya legitimidad o conformidad a Derecho precisamente ha de resolver la sentencia del proceso principal”.

nuevos efectos, que de alguna manera suponen una anticipación en parte de la resolución final, y entre las que se encontrarían la obligación de alimentos o las medidas provisionales en los procesos civiles de filiación y matrimoniales, respectivamente (artículo 768 y 771 de la LEC), y las medidas cautelares positivas, en el contencioso administrativo.

Hasta la entrada en vigor de la LJCA, en el ámbito procesal contencioso-administrativo solo se recogía normativamente, y como única medida cautelar, la de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado (artículo 122 de la LJCA de 1956). Sin embargo, como diremos al abordar la medida de suspensión, los tribunales ya venían admitiendo otras, incluso de carácter positivo, aunque no en base a la aplicación supletoria del entonces artículo 1.428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, sino por así demandarlo una concepción amplia del concepto de tutela cautelar incardinado en el principio de tutela judicial efectiva reconocido por la doctrina que de manera reiterada emanaba del TC. Por la propia condición primigenia de los tribunales y jueces del orden contencioso administrativo de revisores de la actividad de la Administración, y también, como consecuencia de la existencia del privilegio de ejecutoriedad de sus actos, la medida “estrella” en este orden siempre ha sido la suspensión de la ejecución. La propia instrumentalidad de la medida quedaba y queda condicionada generalmente a la pretensión anulatoria de los actos, pero ello no impide que puedan solicitarse, y asimismo adoptarse, otras medidas que con el mismo fin, procuren el aseguramiento de la decisión definitiva y su cumplimiento, tanto en su carácter negativo, como positivo cuando contengan una obligación de dar, hacer o no hacer para la Administración. En tal sentido, y en el ámbito estrictamente administrativo, el PLPAC de 2015, añade un apartado 3 al actual artículo 72 (artículo 56 del Proyecto) de la LRJ-PAC, relativo a las medidas provisionales, a modo de catálogo de medidas que remite al 727 de la LEC¹⁶².

¹⁶² “3.- De acuerdo con lo previsto en los dos apartados anteriores, podrán acordarse las siguientes medidas provisionales, en los términos previstos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, Enjuiciamiento Civil: a) Suspensión temporal de actividades; b) Prestación de fianzas; c) Retirada o intervención de bienes productivos o suspensión temporal de servicios por razones de sanidad, higiene o seguridad, el cierre temporal del establecimiento u otras causas previstas en la normativa reguladora aplicable; d) Embargo preventivo de bienes, rentas y cosas fungibles computables en metálico por aplicación de precios ciertos; e) El depósito, retención o inmovilización de cosa mueble; f) La intervención y depósito de ingresos obtenidos mediante una actividad que se considere ilícita y cuya prohibición o cesación se pretenda; g) Consignación o constitución de depósito de las cantidades que se reclamen; h) La retención de ingresos a cuenta que deban abonar las Administraciones públicas; i) Aquellas otras medidas que, para la protección de los derechos de los interesados prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de la resolución”.

2. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN: NATURALEZA Y CARACTERES

En conclusión, la suspensión de la ejecución de los actos administrativos no sólo es una especie dentro del género de las medidas cautelares, sino que es la principal y más importante, tanto en materia contencioso-administrativa como administrativa. Ello se debe fundamentalmente a su idoneidad para frenar la ejecutoriedad de los actos dictados por la Administración en los procesos y procedimientos en los que se insta su anulación como consecuencia del cuestionamiento de su adecuación al ordenamiento. Como tal medida cautelar podría calificarse como de negativa y conservativa, teniendo en común con todas ellas su instrumentalidad, puesta al servicio del proceso principal; y su finalidad, el aseguramiento de la efectividad del pronunciamiento judicial.

En cualquier caso, la adopción de esta medida no conlleva directamente la suspensión de la ejecutoriedad, sino de la ejecutividad de los actos. Esta ejecutividad puede venir determinada por la Ley o, en virtud de esta, por el propio acto, como ya se dijo, pero en su ausencia no operaría la suspensión. En otras palabras, no siendo el acto eficaz, nada habría que suspender; solo en los supuestos de eficacia demorada habría que esperar al cumplimiento de los requisitos que la condicionan, como pudieran ser su notificación, publicación o el mero transcurso del tiempo, para solicitar la referida medida cautelar; u otras, como se ha indicado y se insistirá en los párrafos venideros.

En la presunción de legitimidad del acto reside el fundamento de su ejecutividad inmediata, pero la única manera de poder enervar tal presunción es a través de su impugnación ante los órganos de la Administración con función revisora o ante los propios órganos jurisdiccionales. En otro caso, serán momentáneamente eficaces hasta que se declare su nulidad, o definitivamente, cuando siendo anulables, devengan firmes.

Los actos administrativos objeto del presente estudio si recordamos, eran aquellos que teniendo efectos externos conllevaban una obligación para el administrado. Pero esos efectos externos estaban condicionados a la eficacia de los

actos, presumiéndose eficaces o ejecutivos, salvo que la Ley o el propio acto determinasen lo contrario (artículo 57 y 94 de la LRJ-PAC).

Siquiera brevemente, y siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ¹⁶³, diremos que la eficacia demorada viene regulada en el apartado 2 del artículo 57 de la LRJ-PAC: “*La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior*”. En el primer supuesto, “*cuando así lo exija el contenido del acto*” refiere a que su eficacia inmediata queda demorada hasta el momento en el que se den las condiciones necesarias para producir efectos. Así por ejemplo, cuando la Administración tributaria comunica un acto administrativo a una empresa para que proceda al embargo de las cantidades que adeuda a un determinado obligado frente a la Hacienda Pública, este no estará en condiciones de ejecutarse hasta la fecha o fechas de vencimiento de los pagos debidos al deudor¹⁶⁴. Por otro lado, no existiendo importe alguno a pagar, o en el caso más que habitual en la práctica de encontrarnos ante empresas que hubieran cesado en sus relaciones comerciales años antes al recibo de la comunicación, se daría la imposibilidad de ejecutarlo, resultando ineficaz definitivamente.

En lo que respecta a la notificación, como ya se dijo, esta forma parte de la eficacia externa del acto, y por tanto, la falta de la misma impide que despliegue su ejecutividad. No es tanto, en mi modesta opinión, una eficacia demorada, sino una demora en su inmediatez, ya que no ha desplegado efecto alguno todavía –como también ocurría en el caso del embargo anterior-. En igual sentido con respecto a la publicación, que no es más que una notificación colectiva a un número indeterminado de destinatarios, a uno u varios destinatarios desconocidos, o conocidos de los que se ignora su domicilio, o bien como medida de garantía de la notificación individual. En relación con la aprobación superior, habrá que atender a su casuística, pero en palabras de los autores citados, se refiere a la tutela que unos entes administrativos

¹⁶³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*.... *op.cit.* pág. 607 y ss.

¹⁶⁴ Artículo 81 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (*Boletín Oficial del Estado* de 2 de septiembre de 2005, núm. 210, pág. 30.089).

ejercen sobre otros, siendo el acto dictado válido y perfecto, aunque no eficaz hasta el momento en el que no sea aprobado por la autoridad superior¹⁶⁵.

El momento de la eficacia también puede venir determinado por la propia Ley. Así al menos se dice en el artículo 94 de la LRJ-PAC cuando bajo el título de ejecutoriedad refiere de nuevo que los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos, salvo por lo previsto en los casos de suspensión y en materia de sanciones que trataremos más adelante, o cuando necesiten de aprobación o autorización superior y “*en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario*”. En este ámbito, y a modo de ejemplo, entrarían aquellos actos en los que legalmente se supedita su eficacia al cumplimiento de una condición, como lo es al hecho de que adquieran firmeza o agoten la vía administrativa, y que en la propia Ley se predica de los actos sancionadores (artículo 138.3), pero que pudiera aplicarse a otros de diferente naturaleza¹⁶⁶, aunque lo habitual es que sea más propio de aquellos mediante los cuales se reconocen derechos a favor del administrado que de los que imponen alguna obligación, que son los que nos ocupan ahora¹⁶⁷.

Los supuestos anteriores abordan la demora en la ejecutividad inmediata de los actos administrativos, o lo que es lo mismo, hablan de la posposición del momento en el que comienza a operar su eficacia si fuere diferente a aquel en que se dictan: por venir derivado del propio contenido del acto, determinado por la propia disposición

¹⁶⁵ Insisto sobre lo mismo que he dicho con respecto a la notificación: Si la eficacia queda supeditada a la aprobación superior, es un elemento necesario para la misma, por lo tanto y hasta que no se dé, el acto puede ser perfecto y válido pero no será eficaz, al menos no lo será inmediatamente.

¹⁶⁶ GONZALEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 4^o ed., Civitas, Cizur Menor 2007, pág.1.664 (Tomo I). Los autores, entre los supuestos de eficacia inmediata demorada no contemplados en el artículo 57, citan aquellos en los que se exija que el acto ponga fin a la vía administrativa: “Así como por lo general el agotamiento de la vía administrativa o la firmeza del acto no son requisito de la eficacia, a veces sí se exige que concurra alguna de aquellas circunstancias para que los actos sean ejecutivos, como los sancionadores, según el artículo 94, LRJPA”.

¹⁶⁷ No considero que este sea el caso que recoge el artículo 93.2 de la LRJ-PAC, a pesar de que así haya sido manifestado por BARRIOS FLORES, L.F. en la obra colectiva GARBERÍ LLOBREGAT, J. y OTROS *El Procedimiento Administrativo Común (Comentarios, Jurisprudencia y formularios)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2007, pág. 1.665 (Tomo II), cuando con cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2.002 (Aranzadi RJ 2002\10235) atribuye la cualidad de una condición dispuesta por la Ley, a la notificación. El acto no es ejecutivo hasta que ha sido notificado. Forma parte de su eficacia interna. Y aunque así fuera, la notificación goza de una regulación específica en la LRJ-PAC.

administrativa, notificación, publicación, autorización o aprobación, o por el cumplimiento de otro tipo de condición determinada por la Ley.

Sin embargo, también es posible que habiendo sido eficaz de manera inmediata esta quede postergada temporalmente por el hecho de la interposición de un recurso, en vía administrativa o jurisdiccional. Este caso, por tanto, es sustancialmente diferente de los anteriores porque aquí el acto administrativo ya ha devenido eficaz –por su notificación al administrado, por ejemplo- y habiendo comenzado a desplegar sus efectos, cesan estos temporalmente. Hablamos entonces de suspensión de la ejecución del acto, dando lugar así al cese temporal, provisional o transitorio de la eficacia del acto¹⁶⁸. No ya inmediata, sino general.

La suspensión, como ya se ha apuntado, es una medida cautelar, y como tal, tiene como fin el aseguramiento de la integridad del objeto litigioso, y su fundamento, en el de la propia tutela cautelar puesta al servicio de la tutela judicial efectiva. Tutela que no debe adjetivarse exclusivamente de judicial, sino también de administrativa, para evitar la frustración de la primera¹⁶⁹. Tomando como eje los propios de las medidas cautelares en general, veremos a continuación cuales con los caracteres que específicamente la definen, dejando para otro estudio posterior, aquellos que fueren exclusivos de otras medidas diferentes a la suspensión.

Como se ha venido insistiendo por activa y por pasiva, la suspensión es una medida cautelar propia de las pretensiones anulatorias que se sustancian en vía de recurso contra los actos administrativos que imponen al administrado una obligación de dar, hacer o no hacer, y también de soportar. En su condición de medida conservativa su objetivo viene definido por el mantenimiento de la situación previa tal y como estaba al momento anterior al que se dictó el acto, como si este nunca hubiera existido, al menos en cuanto a la producción de efectos, y como excepción al privilegio de ejecutoriedad, de los actos en sentido estricto, en primera instancia, y de las resoluciones de los procedimientos de revisión administrativos, en segunda. En consecuencia sus características serían las siguientes: instrumentalidad, provisionalidad, urgencia, funcionalidad e inmutabilidad.

¹⁶⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. *Curso de derecho administrativo... op.cit.* pág. 615.

¹⁶⁹ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., en *Curso de Derecho Administrativo...op.cit.* pág.557.

2.1. Instrumentalidad

Tanto en el artículo 129 y 130 de la LJCA, como en el 111 de la LRJ-PAC, subyace el hecho de que la suspensión, y por extensión, el resto de las medidas cautelares están supeditadas y sirven al procedimiento principal. En palabras de CALAMANDREI:

“Estas consideraciones permiten alcanzar la que, en mi concepto, es la nota verdaderamente típica de las providencias cautelares: las cuales nunca constituyen un fin por sí mismas, sino que están ineludiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva, el resultado práctico de la cual aseguran preventivamente. Nacen, por decirlo así, al servicio de una providencia definitiva, con el oficio de preparar el terreno y de aprontar los medios más aptos para su éxito (...) La tutela cautelar es, en relación al derecho sustancial, una tutela mediata: más que a hacer justicia contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia. Si todas las providencias jurisdiccionales son instrumentos del derecho sustancial que se actúa a través de ellas, en la providencias cautelares se encuentra una instrumentalidad cualificada, o sea elevada, por así decirlo, al cuadrado; son en efecto de una manera inevitable, un medio predispuesto para el mejor éxito de la providencia definitiva, que a su vez es un medio para la actuación del derecho; esto es, son en relación a la finalidad última de la función jurisdiccional, *instrumento del instrumento*¹⁷⁰”.

La instrumentalidad de la suspensión, como así lo tiene reconocido el TC, deriva directamente de su fundamento, y supone la vinculación de la medida con el desarrollo del procedimiento o proceso principal: *“La potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde así a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional : esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el art. 24.1 C.E.) desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de situaciones contrarias al derecho o interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento”*(STC 238/1992, de 17 de diciembre, Fundamento Jurídico 3. Aranzadi RTC 1992\238)¹⁷¹. Por lo tanto no es posible la existencia de aquella, sin este.

¹⁷⁰ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio...* op.cit. pág. 44 y 45.

¹⁷¹ En el mismo sentido la ya citada del TC 148/1993, de 29 de Abril o 115/1987, de 7 de Julio, Aranzadi RTC 1993\148 y 1987\115, respectivamente), y del Tribunal Supremo, Sentencia de

La potencialidad de que se frustré la finalidad legítima del recurso está directamente relacionada con la necesidad de conservar su objeto hasta que se haya dictado la sentencia que ponga definitivamente fin al proceso. Por lo tanto, coincidiremos con BOTIA TORRALBA¹⁷², cuando dice que el criterio relativo a la producción de daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, que seguidamente abordaremos al tratar el tema de los presupuestos de la suspensión, es un supuesto dentro de la categoría más amplia que representa la finalidad legítima del recurso. Dado que este también es un presupuesto que a efectos de la adopción de la suspensión de la ejecución del acto debe tenerse en cuenta en la vía administrativa (artículo 111.2 de la LRJ-PAC), deberemos hacer extensible la idea de instrumentalidad y de vinculación con el procedimiento principal a los recursos que se sustancien también, ante los órganos de este orden, con función revisora. Así las cosas, nos encontraremos con un proceso cognitivo y otro de ejecución, y un verdadero proceso cautelar incardinado entre ambos, que teniendo sustantividad propia, no aparece en la normativa definido de manera independiente (el artículo 131 de la LJCA, le refiere como el *incidente cautelar*). En todo caso, este proceso cautelar también es de suyo un procedimiento declarativo en cuanto a la adopción de la medida, y de ejecución una vez acordada la misma, con posibilidad de la articulación de recursos –judiciales y administrativos- contra su denegación, falta o incorrecta ejecución, pero ello no desvirtúa su necesaria vinculación con el procedimiento principal¹⁷³.

No desmerece la meritada vinculación el momento de la solicitud de la suspensión. Esta puede solicitarse en cualquier momento una vez interpuesto el escrito que diere lugar al inicio del procedimiento principal, pero también antes de su

21 de octubre de 2004 (Aranzadi RJ 2004\7339) y el Auto de este mismo Tribunal de 19 de junio de 2002 (Aranzadi RJ 2002\7052), entre muchos otros. Concretamente esta última Sentencia de 21 de octubre de 2004, manifiesta en el apartado b) de su Fundamento de Derecho Tercero, con cita de otras: “Es indiscutible que «la suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos es una medida provisional establecida para garantizar la efectividad de la sentencia que en su día pueda recaer en el proceso principal» Sentencia de este Tribunal de 20 de febrero de 2004”.

¹⁷² BOTÍA TORRALBA, P. *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Madrid 2007, pág. 40.

¹⁷³ En palabras de DE LA SIERRA MORON, S. *Tutela cautelar... op.cit.* pág.56: “En primer lugar la función de la tutela cautelar es la garantía de la pretensión principal, en torno a la cual se desarrolla todo el procedimiento. En segundo lugar, como ya se vio, los trámites procedimentales también indican que se trata de un procedimiento que carece de las características conformadoras de un procedimiento autónomo especial, distinto de los de declaración y ejecución. La normativa vigente en España no ha previsto un modelo de proceso específico para la tutela cautelar, algo que sí ha ocurrido en los ordenamientos jurídicos distintos del español, como son el francés y el portugués”.

interposición, como ocurre en los supuestos en los que agotada la vía administrativa se mantiene la suspensión de la ejecución si así lo solicita el recurrente, hasta que el juez o tribunal de lo contencioso se pronuncie sobre la misma (artículo 111.4 de la LRJ-PAC), o en la impugnación en la contenciosa en los supuestos de inactividad o vía de hecho (artículo 136.2 de la LJCA). La vinculación se da en todos los casos, y aunque podamos llegar a entender que los procesos cautelar y principal son independientes de facto, su interconexión es más que evidente. Tanto es así, que en los supuestos de solicitud previa, la falta de interposición dejaría sin efecto la suspensión acordada.

Es oportuno destacar que esta vinculación puede llegar a ser incluso orgánica, atribuyendo la competencia para adoptar la suspensión de la ejecución de un acto administrativo nacional dictado en ejecución de un reglamento comunitario, al mismo juez nacional que tiene la competencia decisoria en el procedimiento sobre el fondo del asunto, entre otros requisitos, cuando proceda de manera previa a la interposición de una cuestión prejudicial –de acuerdo con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁷⁴- ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, único competente para resolver cuestiones relativas a la interpretación del derecho comunitario (Asunto *Zuckerfabrik*, STJUE de 21 de febrero de 1991, Asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89). La adopción de la medida cautelar queda así conectada al proceso principal del que se ocupa el órgano nacional, con independencia de que la parte declarativa quede incidentalmente en manos de otro órgano jurisdiccional, en este caso de ámbito comunitario, con el objetivo de que el recurso no pierda su finalidad legítima¹⁷⁵.

La instrumentalidad o la puesta a disposición de la suspensión al servicio del proceso o procedimiento principal, también viene justificada por el retraso o la lentitud en la obtención de un pronunciamiento definitivo, máxime cuando concurre, como es el

¹⁷⁴ Instrumento de Ratificación del Tratado por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hecho en Lisboa el 17 de diciembre de 2007 (Boletín Oficial del Estado de 27 de noviembre de 2009 num.286, pág. 100.309) versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea* de 29 de octubre de 2012, num. C 326.)

¹⁷⁵ GARCIA DE ENTERRÍA, E. *La batalla por las medidas...op.cit.* pág.141. Con respecto a esta Sentencia, sobre la que volveremos al tratar los presupuestos de la suspensión, viene a decir: “Así pues, en el orden de los principios queda establecida esta regla fundamental: el Derecho Comunitario habilita a los jueces nacionales para suspender a título cautelar la aplicación de las normas de ese Derecho. La tutela cautelar, como exigencia de la efectividad de la tutela judicial sobre el fondo, y en concreto, para evitar la frustración de esta, ha de considerarse como una exigencia indeclinable”.

caso, con el privilegio de ejecutoriedad. Esto se debe, en unas ocasiones, a la propia irreversibilidad de la ejecución, o a los daños producidos por la misma, y en otras, al “cansancio” que provoca en el recurrente la propia pendencia, que le lleva, en no pocas ocasiones a desistir de su pretensión, dando lugar a la conformación de la idea de que estamos luchando contra un “gigante” contra el que cualquier arremetimiento resulta ser inútil. En palabras de SANTAMARIA PASTOR, “El impacto que esta situación ha terminado creando en una parte de la opinión pública ilustrada es desolador; y sería ilegítimo emplear eufemismos piadosos para ocultarlo: en la actualidad la sensación generalizada es que el proceso contencioso es un instrumento prácticamente inútil para frenar las actuaciones ilegales o arbitrarias de la Administración¹⁷⁶”. Ante la imposibilidad de obtener una resolución sobre el fondo del asunto de manera breve o inmediata, la suspensión, o las diferentes medidas cautelares, se erigen como la tabla de salvación de todos estos males, dejando patente una vez más su estrecha relación con el proceso principal, sin el cual, carecerían de sentido. También en sede administrativa, más cercana al ciudadano pero igual de lenta en muchas ocasiones, se genera la necesidad de suspender para obtener la paralización de la ejecutividad inmediata, y garantizar así los derechos que le asisten al administrado, durante la sustanciación del procedimiento, y hasta el dictado de la resolución que lo dé por finalizado.

El condicionamiento de la suspensión al pleito o procedimiento principal, nos da pie para abordar a continuación su temporalidad.

2.2. Provisionalidad

No debemos confundir instrumentalidad¹⁷⁷ de la suspensión de la ejecución, con la provisionalidad de la medida, a pesar de que esta derive de aquella por su

¹⁷⁶ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora de la Jurisdicción-Contencioso Administrativa. Comentario*, 1ª ed., Iustel, Madrid 2010, pág. 1.259-1.260.

¹⁷⁷ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio... op.cit.* pág 37, afirmaba que la medida cautelar es provisional en cuanto está al servicio del proceso principal: “La provisoriedad de las providencias cautelares sería, pues, un aspecto y una consecuencia de una relación que tiene lugar entre los efectos de la providencia antecedente (cautelar) y lo de la providencia subsiguiente (definitiva), el inicio de los cuales señalaría a cesación de los efectos de la primera.”

vinculación al proceso o procedimiento principal. Mientras la instrumentalidad refiere de la conexión entre medida y proceso en cuanto que la primera no es posible sin la existencia del segundo, la provisionalidad, sin embargo, nos remite a su temporalidad: se trata de una situación que necesariamente se adopta por un plazo determinado, que está condenada a extinguirse, y que, aunque puede resultar confirmada por la sentencia que se dicte sobre el fondo del asunto, nunca tendrá carácter definitivo.

En cualquier caso, la característica de la temporalidad, que es condición general e intrínseca de la suspensión o de cualquier otra medida cautelar, no nos informa del plazo de su vigencia, sino solamente, del hecho de que no puede ser definitiva. La provisionalidad va más allá, remitiéndonos de nuevo al proceso principal, y a la vinculación de su duración máxima a la del proceso al que sirve (STC 34/2010, de 19 de julio, Aranzadi RTC 2010\34)¹⁷⁸. La suspensión puede durar hasta el momento en el que se dicte una resolución o una sentencia definitiva sobre el asunto. Puede haber comenzado en la vía administrativa y extenderse hasta la vía contencioso-administrativa¹⁷⁹, pero desaparecerá como tal, cuando el Juzgado o Tribunal del orden contencioso se pronuncie definitivamente sobre la pretensión principal, o cuando la resolución que ponga fin al procedimiento en sede administrativa, devenga inatacable como consecuencia de su firmeza. En la generalidad de las situaciones, la suspensión se adopta en garantía de la efectividad de una resolución o sentencia sobre la pretensión anulatoria de un acto administrativo. Si la resolución o la sentencia es desfavorable a la tesis del recurrente, puede

¹⁷⁸ Esta Sentencia remarca el carácter provisional de las medidas cautelares, concretamente la suspensión de la emisión de un programa televisivo por vulneración de los derechos y libertades fundamentales, que el juzgador de instancia decretó como de definitiva, y que fue rechazado por el Tribunal Constitucional en base al siguiente argumento (Fundamento Jurídico 6º): *“En ese sentido, resulta contrario a la habilitación legal, y consecuentemente a la Constitución, una medida cautelar que venga a impedir de manera definitiva o indefinida la difusión de una obra informativa sin el procedimiento declarativo correspondiente (...) la Audiencia Provincial de Salamanca considera que la importancia de los derechos a proteger puede servir para justificar la adopción de una medida de protección cautelar sin necesidad de que exista la cobertura de un proceso principal (...) Con todo ello se viene a justificar que la medida cautelar haya sido adoptada de manera tan atípica que no dependa de un juicio declarativo principal, perdiendo su carácter preventivo respecto al mismo y su sentido provisional (...) Este carácter provisional, instrumental a un juicio declarativo sobre el fondo de la cuestión, resulta especialmente ineludible cuando se trata de la restricción de un derecho fundamental...”*

¹⁷⁹ ESCUIN PALOP, V. “La suspensión del acto en vía administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo* num.148/2010, Civitas, Madrid 2010 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2010\2203): “Su provisionalidad, la naturaleza de la medida es temporal, ya que, en principio, termina con la decisión definitiva del recurso. Sin embargo, la conexión de los recursos administrativos con los jurisdiccionales lleva a su prórroga, en los términos que señalaremos, más allá de la decisión adoptada por la Administración autora del acto”.

extender su duración a los recursos subsiguientes –si así procediera de acuerdo con los requisitos legales y jurisprudenciales previstos a tal efecto- pero llegará un momento en el que inevitablemente se dará un pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto; y en ese mismo momento, la suspensión, si se hubiera mantenido hasta entonces, se agotará en si misma por falta de objeto¹⁸⁰. Si finalmente fuera favorable, la medida cautelar no se tornaría en definitiva, sino que se extinguiría igualmente por la finalización del proceso, y por la concurrencia de una resolución o sentencia que habría decretado la anulación del acto.

Si como decimos, la solicitud o el mantenimiento de la suspensión de la ejecución puede tener sentido en vía administrativa a medida que se van sucediendo los recursos, e incluso en la primera instancia de la contenciosa hasta que se dicte una sentencia definitiva, deja de tenerlo cuando va asociada a un recurso jurisdiccional contra esta última. Esto pone una vez más de manifiesto la estrecha conexión entre la vigencia temporal de la suspensión y la del proceso principal, ya que la sentencia definitiva del juzgado o tribunal de instancia sobre el fondo del asunto marca también el fin y la procedencia de la suspensión, incluso cuando aquella no fuera firme¹⁸¹. Así al menos lo ha manifestado el Tribunal Supremo cuando refiriéndose a la oportunidad de la solicitud de la suspensión en un recurso contra una sentencia, afirma que en este caso estaríamos ante la solicitud de ejecución provisional o anticipada de la misma, y no ante una solicitud de una medida cautelar:

“Así, esta Sala viene reiterando (entre otras, en las sentencias de 23 de septiembre, 21 de noviembre de 1995, 28 de octubre de 2003, y 20 de enero de 2004, que “en los supuestos de haberse pronunciado sentencia, aunque esta no sea firme por haber sido recurrida en casación, al ser susceptible de ejecución, carece de significado

¹⁸⁰ Por todas, en cuanto se relaciona en ella la jurisprudencia anterior sobre el mismo asunto, la STS de 4 de noviembre de 2013 (Aranzadi RJ 2013\7217), Fundamento Jurídico Segundo: *“Como señalan, entre otros muchos desde antiguo, los Autos de esta Sala de 13 de diciembre de 1989, y más recientemente los de 7 de octubre de 1996, 13 de junio de 1997, 1 y 24 de abril de 1998, 4 de octubre de 1999 y 9 de octubre de 2000, la suspensión de la ejecutoriedad de los actos objeto de impugnación es una medida precautoria establecida para garantizar la efectividad de la resolución judicial que en su día pueda recaer en el proceso principal, lo que hace que sea obvio que dicha decisión carezca de sentido cuando tal resolución ha recaído ya, como acontece en el presente caso, pues como ya ha quedado expuesto, se ha dictado sentencia el 20 de mayo de 2013 en los autos principales de que esta pieza dimana. Esta misma doctrina se confirma en las sentencias, entre otras, de 27 de junio, 16 de octubre de 1996, 28 de octubre y 18 de noviembre de 2003, y 16 de julio de 2009”.*

¹⁸¹ GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares...op.cit* pág. 15: *“De ahí, que como ya he dicho, debe diferenciarse de la ejecución provisional, con la que tienen en común la nota de provisionalidad, pero de la que se diferencia por que para éste es precisa la existencia de una sentencia...”*

la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, ya que no se está ante la ejecutividad de éste sino ante la ejecución de una sentencia recurrible en casación, de manera que, una vez pronunciada sentencia por la Sala de instancia, huelga cualquier consideración o resolución sobre la suspensión o no de la ejecución del acto, pues únicamente cabe solicitar la ejecución de la sentencia firme o, si ésta no lo fuese por haberse preparado recurso de casación, pedir al Tribunal de instancia que acuerde su ejecución provisional o anticipada” (Fundamento Jurídico Segundo de la STS de 16 de julio de 2009, Aranzadi RJ 2209\7094).

El carácter provisional no solo se refiere a su eficacia temporal limitada, sino al hecho de suplir interinamente la falta de una resolución que todavía no se ha producido¹⁸². Esta nota la diferencia de las resoluciones que ponen fin a los procedimientos sumarios que también se tildan de provisionales: mientras en estas últimas la calificación les viene por la posibilidad de ser revisadas de nuevo en un procedimiento ordinario o plenario, a las cautelares se las tilda de provisionales porque suplen la falta de la resolución hasta el momento en el que se dicte¹⁸³.

No obstante, tampoco se puede decir que la suspensión acordada por el órgano administrativo o por el órgano jurisdiccional debe durar necesariamente lo que dure el proceso. La medida adoptada puede ser revocada en cualquier momento si cambian las circunstancias que condicionaron su admisión. O así al menos puede inferirse para la vía contenciosa de la lectura del artículo 132.1 de la LJCA, donde además se recoge nítidamente el carácter provisional de las medidas: *“Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que está finalice por cualquier de las causas previstas en la Ley. No obstante podrán ser modificadas o revocadas durante el curso de procedimiento si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran adoptado”*¹⁸⁴. La doctrina refiere esta posibilidad como resultado de la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*¹⁸⁵ en las dos modalidades que recoge el

¹⁸² MARINA JALVO, B. *Medidas provisionales...op.cit.* pág.30.

¹⁸³ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio...op.cit.* pág.39.

¹⁸⁴ Sobre la innecesidad de la firmeza de la sentencia definitiva, la ejecución provisional de esta y la inadmisión de la suspensión, ya comentados, baste ahora la cita de varios pronunciamientos del Tribunal Supremo, en el mismo sentido: Sentencias de 22 de febrero, 10 de marzo, 29 de marzo y 7 de junio de 2011 (Aranzadi RJ 2011\1268, RJ 2011\2040, RJ 2011\2670 y RJ 2011\4242); y Autos de 7 de diciembre de 2006 (Aranzadi JUR 2007\22756), 29 de junio y 4 de octubre de 2007, (Aranzadi JUR 2007\209438 y JUR 2007\315349), y Auto de 23 de febrero de 2005 (JUR 2005\228.364).

¹⁸⁵ DE LA SIERRA MORON, S. *Tutela Cautelar...op.cit.* pág.209 y ss.

artículo citado, de revocación y modificación. Por lo que se refiere a la segunda y en relación con la suspensión, salvo que fuere admisible parcialmente, no creo que pudiera tener una generalizada aplicación práctica. En cuanto a la sustitución por otro tipo de medida cautelar, tampoco se me ocurre cuáles de las otras medidas resultaría ser más oportuna que la suspensión para evitar la ejecutividad de un acto o de una resolución administrativa. En contra de esta posibilidad también opera el hecho de que la suspensión se adopta en la mayoría de los casos para suplir el retraso del proceso principal y la revocación no haría sino introducir un elemento que agravaría seguramente la pendencia. Además, entre las nuevas circunstancias no pueden encontrarse aquellas que tengan su origen en los avances del propio proceso o procedimiento principal, entre otras razones, que esgrime el apartado 2 del citado artículo 132 de la LJCA¹⁸⁶: *“No podrán modificarse o revocarse las medidas cautelares en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso respecto al análisis de las cuestiones formales o de fondo que configuran el debate, y, tampoco, en razón de la modificación de los criterios de valoración que el Juez o Tribunal aplicó a los hechos al decidir el incidente cautelar”*.

Como decimos, la pendencia del proceso delimita temporalmente la vigencia de la suspensión, y el riesgo en la pendencia, su urgencia.

2.3. Urgencia

Con la característica de la urgencia o de la sumariedad, nos referimos a la necesaria celeridad con la que debe adoptarse la medida de la suspensión en aras a garantizar el objeto del recurso, y a evitar que el tiempo de su adopción no deje sin argumento a la sentencia o resolución que ponga fin al procedimiento.

¹⁸⁶ STS de 11 de mayo de 2012 (Aranzadi RJ 2012\5261). Se pronuncia en este caso el Tribunal sobre la procedencia de un Auto de levantamiento de la suspensión de una resolución administrativa que daba lugar a la constitución de una servidumbre de paso de línea aérea eléctrica por los terrenos de la recurrente, sin que hubieran cambiado las circunstancias que motivaron su adopción: *“En definitiva, la propia Sala declara con toda claridad que persistiendo las circunstancias ya presentes cuando se adoptó la suspensión, ha modificado la ponderación que en su momento hizo de los intereses aducidos por la recurrente en orden a la pérdida de la finalidad legítima del recurso (fundamento segundo del Auto de 4 de diciembre de 2008) frente a los intereses públicos afectados”* (Fundamento Jurídico Tercero).

Volvemos de nuevo pues, sobre la instrumentalidad del proceso cautelar, pero también, sobre la independencia de este con respecto al proceso principal. Así, los tiempos y las formas de cada uno van a resultar diferentes, aunque no por ello dejen de estar entrelazadas. La urgencia deriva de la propia pendencia del proceso y de la inmediata ejecutividad del acto. De la primera, en cuanto a que si fuera posible obtener una sentencia sobre el fondo del asunto en un plazo razonablemente corto, no tendría razón de ser la adopción de medida cautelar alguna. Y de la segunda, en cuanto a que si los actos administrativos no fueran inmediatamente ejecutivos, como ya se ha dicho por activa y por pasiva, nada habría que suspender.

El incidente cautelar –como así lo denomina la LJCA- al igual que ocurre en el proceso principal, tiene una fase de cognición y otra de ejecución. Si los tiempos del principal y de la pieza separada donde se discute sobre la suspensión fueran acompasados, carecería de significado esta última. Por otro lado, si en la fase declarativa de la pieza de suspensión fuera posible realizar una investigación de todos y cada uno de los extremos sometidos al debate, el pronunciamiento tendría el carácter de definitivo, al haberse llegado a la convicción y certeza precisas para resolver la controversia. En este caso, tampoco sería necesaria la suspensión. En estos mismos términos puede trasladarse a la vía administrativa, *mutatis mutandis*. Es por ello, y por las razones apuntadas, que el juicio sobre la suspensión tiene como objetivo alcanzar una hipótesis previa, no sobre la certeza y el peligro, como afirma CALAMANDREI¹⁸⁷, sino sobre la concurrencia de los presupuestos para la suspensión, a saber: el riesgo de que la resolución o sentencia definitiva no pueda ser objeto de aplicación, a través de la cuantificación y valoración de los riesgos que se deriven del tiempo que dure el proceso; y de los perjuicios que pudiera ocasionar al propio recurrente, al interés público, y a los intereses de un tercero, a través de su ponderación. Para que la presunción de certeza pudiera dar lugar a acordar la suspensión esta debiera ser lo suficientemente cualificada para que pudieran obviarse los requisitos citados. En todo caso, la convicción del juzgador o del órgano administrativo debe obtenerse en un breve plazo de tiempo, con la seguridad

¹⁸⁷ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio... op.cit* pág.77.: “Para poder llenar su función de prevención urgente las providencias cautelares deben, pues contentarse, en lugar de que con la certeza, que solamente podría lograrse a través de largas investigaciones, con la apariencia del derecho, que puede resultar a través de una cognición más expeditiva y superficial que la ordinaria (summaria cognitio). Diremos, pues, que los extremos para obtener la providencia cautelar (condiciones de la acción cautelar) son estos dos: 1º *aparición de derecho*; 2º *peligro de que este derecho aparente no sea satisfecho*”.

necesaria para entender que no yerra en su apreciación, y con efectos de ejecución inmediatos. En otro caso no hay suspensión efectiva.

La urgencia también informaría la suspensión previa derivada de la mera interposición de la solicitud hasta que se dé el pronunciamiento expreso sobre la misma, la suspensión automática, la que pudiera adoptarse *inaudita parte* antes del proceso, o incluso las contracautelas, sobre las que hablaremos largo y tendido en este trabajo.

Aunque la convicción alcanzada sobre la admisión o inadmisión de la suspensión se debe realizar en todo caso sumariamente en cuanto al objeto principal, sin entrar a valorar el fondo del asunto, esta debe estar debidamente fundada y razonada. Esta certeza en la convicción, como veremos de seguido, dará lugar a que la medida nazca con una clara vocación de inmutabilidad y de permanencia a la par del proceso principal, siendo tasados los supuestos de modificación o revocabilidad.

Antes de entrar en este asunto, veamos primero la funcionalidad o adecuación de la medida de la suspensión, de entre las posibles, a los procesos o procedimientos en los que se solicite la anulación de un acto administrativo inmediatamente ejecutivo.

2.4. Funcionalidad

La funcionalidad no puede sino formularse en el contexto general de las medidas cautelares. Así, CHINCHILLA MARÍN la define indicando que la medida cautelar que haya de adoptarse estará en función de la clase de pretensión que se ejercite¹⁸⁸. De esta manera, entenderemos por funcionalidad la corresponsabilidad que necesariamente debe existir entre la concreta medida cautelar y la pretensión principal del proceso al que sirve. Este planteamiento requiere, de manera previa, de la existencia de un catálogo de medidas cautelares que puedan ser aplicables y de la posibilidad legal o jurisprudencial de elegir entre ellas. En este sentido, y a modo de ejemplo, procede traer a colación aquí el artículo 727 del LEC, de aplicación supletoria

¹⁸⁸ CHINCHILLA MARIN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, 1ª ed., Madrid 1991, pág. 38.

al orden contencioso-administrativo (y el artículo 56.3 del PLPAC de 2015), en el que específicamente se recoge una relación de medidas, entre las que el juzgador podrá escoger aquellas que, como dice el artículo precedente “(...) consistan en ordenes o prohibiciones de contenido similar a lo que se pretenda en el proceso...” (Artículo 726). Dicho catálogo, por el dictado del ordinal 11º del mismo artículo 727 (y del apartado i) del artículo 56.3 del PLPAC), está abierto a su vez, a la innovación, permitiendo expresamente la adopción de otras que se estimen necesarias “(...) para asegurar la tutela judicial que pudiera otorgarse en la sentencia estimatoria que recayere en el juicio”.

Hasta la entrada en vigor de la actual LJCA de 1998, la única medida admisible en vía contencioso-administrativa, normativamente hablando, era la de suspensión, recogida en el artículo 122 de la anterior ley de jurisdicción de 1956. Sin embargo, en la práctica los tribunales de este orden habían venido admitiendo otro tipo de medidas¹⁸⁹, que finalmente tendrían reflejo en la redacción actual del artículo 129 de la LJCA, donde se recoge expresamente la posibilidad de adoptar “(...) cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia”, de manera abierta e innominada. En la vía administrativa también cabe la posibilidad de adoptar, de oficio o a instancia de parte, diferentes tipos de medidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 72 de la LRJ-PAC: “Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolverlo, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficiente para ello”. Y entre ellas, la suspensión de la ejecución regulada en su artículo 111; aunque el fundamento de aquellas y de esta, como dice

¹⁸⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La batalla por las medidas.... op.cit.* pág.233, con cita de la Sentencia del TS de 20 de diciembre de 1990 (Aranzadi RJ 1990\10412), pionera en este y otros ámbitos referidos a la tutela cautelar, venía a decir: “La admisión general, como consecuencia de ese nuevo planteamiento, de las medidas cautelares “que sean necesarias para asegurar la plena efectividad del acto terminal” o Sentencia, sin limitarse obligatoriamente a la mera suspensión del acto recurrido, y ello tanto al amparo de la cláusula general del artículo 24 de la Constitución, donde el derecho a la tutela cautelar tiene su origen, y que se sobrepone por su rango y por haberla derogado en cuanto se oponga a él sobre la regulación preconstitucional de la Ley de la Jurisdicción, como por virtud del texto reformado en 1984 del artículo 1.428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable subsidiariamente en el proceso contencioso-administrativo según la disposición adicional sexta de la ley Jurisdiccional, que rellena la laguna creada por el choque entre el artículo 24 de la Constitución y el artículo 122 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

MARINA JALVO, sea diferente: de eficacia en las primeras, y de aseguramiento en las segundas¹⁹⁰.

En cualquier caso, la medida cautelar más adecuada sería aquella que esté en conexión directa con la que pueda resultar de la ejecución de la resolución o de la sentencia definitiva. En palabras de CHINCHILLA MARIN: “Evidentemente, las medidas cautelares que mejor van a cumplir su *función* respecto a la pretensión principal serán aquellas que más se parezcan a las que tendrán que tomarse cuando se llegue a la ejecución de la sentencia¹⁹¹”. Entra en juego aquí una característica que, si bien deriva de la funcionalidad, tiene sustantividad propia: la homogeneidad de las medidas cautelares con las medidas ejecutivas. La tutela cautelar supone de alguna manera adelantar en el tiempo los efectos de la futura sentencia, por lo que la similitud o aproximación entre ambas, garantizaría el mejor cumplimiento de su función: la eficacia de la sentencia¹⁹². No debemos olvidar, sin embargo, sus diferencias, ya que mientras las medidas ejecutivas o de ejecución forzosa son tales por la existencia de un título ejecutivo basado en la certeza obtenida en un proceso declarativo definitivo, las cautelares, se deben instrumentalmente al proceso principal, y su previa certeza no es sino verosimilitud, obtenida mediante cognición limitada y sumaria, que como tal quedaría pendiente de confirmación posterior, y sus efectos circunscritos al tiempo que dure aquél.

Tomando como punto de referencia lo apuntado hasta ahora, veamos a continuación como estas dos características generales de las medidas cautelares, se manifiestan en la suspensión de la ejecución de los actos administrativos en vía de recurso.

¹⁹⁰ MARINA JALVO, B. *Medidas provisionales.... op.cit.* pág 69: “(...) las medidas del artículo 72 de la LRJPAC pretenden de modo principal garantizar la eficacia de la Administración, mientras que a suspensión en vía de recurso persigue fundamentalmente evitar los daños que la ejecución de la resolución impugnada podría ocasionar al recurrente.”

¹⁹¹ CHINCHILLA MARIN, C., *La tutela cautelar... op.cit.* pág.38.

¹⁹² DE LA SIERRA MORON, S. *Tutela Cautelar Contencioso-Administrativa...op.cit.* pág.59: “Ello es coherente con la función de las medidas cautelares de garantía de la eficacia de una sentencia que no desplegará completamente sus efectos en tanto no haya sido ejecutada”. CALAMANDREI, P. (*Introducción al estudio...op.cit* pág. 136) decía sin embargo, que como no necesariamente y en todos los casos, deberá llegarse en un futuro a la ejecución forzada, más que anticipar los efectos ejecutivos de la providencia principal, a lo que tiende la cautelar es a anticipar sus efectos decisorios.

Volviendo al hecho de que los actos administrativos en los que hemos centrado nuestro estudio son aquellos que dan lugar a una obligación de dar, hacer, no hacer o de soportar, no resulta difícil de entender que las pretensiones de los recurrentes sean generalmente anulatorias y fundamentadas en la ilegalidad de los actos. Siendo esta la naturaleza de la pretensión, qué duda cabe, que la medida cautelar que más se ajustaría o aproximaría a la decisoria final y a sus efectos, sería una medida de carácter conservativo, con la que evitar la alteración de las situaciones ya existentes, y cuya modificación pudiera poner en entredicho el pronunciamiento final sobre el fondo. Y de entre estas medidas conservativas destacaría como la más idónea, la suspensión.

La reacción natural contra una orden imperativa aparentemente contraría al ordenamiento es la de la negativa a su cumplimiento. Contra tal negativa, los poderes públicos pueden servirse de los medios de ejecución forzosa para salvar la resistencia, sin previo cuestionamiento de su legalidad. La orden por su parte, supone una alteración del *status quo* del administrado, que de cumplir o soportar, supondría, al menos preventivamente, una injusticia. El cuestionamiento ante los tribunales no evitaría tampoco la ejecución de lo ordenado, con lo que pudiera darse el caso, que una vez decretada su inadecuación al ordenamiento, no cupiera restaurar la situación a su estado originario. La suspensión de la ejecución de la orden o del acto administrativo, conseguiría anticipar así la eficacia del mandato hasta que se haya determinado definitivamente su legalidad, dejando la situación del administrado inalterada hasta dicho momento. La suspensión, es por tanto, la medida provisional por excelencia en los procedimientos de revisión de la legalidad de dichos actos¹⁹³. O dicho de otra manera, la suspensión es la medida funcionalmente más adecuada, a las pretensiones anulatorias de los actos administrativos por cuestiones de legalidad¹⁹⁴.

¹⁹³ MARINA JALVO, B. *Medidas provisionales....op.cit.* pág. 141.

¹⁹⁴ La excepción vendría constituida por los actos de contenido negativo puro, denegatorios de licencias de autorizaciones o permisos, en los que la suspensión supone a *contrario sensu* el otorgamiento provisional de las mismas, siendo más adecuadas aquellas medidas cautelares que hemos calificado como de positivas. Sentencia del Tribunal de Justicia del País Vasco de 21 de marzo de 1991, comentada por GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La batalla por las medidas....op.cit.* pág.251 y ss. Sin embargo, sí sería admisible la suspensión, para lo actos administrativos aparentemente negativos, que serían aquellos que vienen a suprimir un derecho preexistente, ya que la enervación provisional mantendría la situación previa a la adopción del acto. JIMENEZ PLAZA, C. *El fumus boni iuris. Un análisis jurisprudencial*, Iustel, 1º ed., Madrid 2005, pág.49. Sobre el particular: Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 1995 (Aranzadi RJ 1995\6609), y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 6 de febrero de 2009 (Aranzadi JUR 2009\191726).

La pretensión del recurrente no es otra que la de que el órgano administrativo con funciones de revisión, o el órgano jurisdiccional, decrete la inaplicación del acto por ser contrario al ordenamiento jurídico. La suspensión anticipa esos efectos en el tiempo con las mismas consecuencias que las que luego resulten de la sentencia definitiva, en su caso. Es clara y manifiesta, por tanto, la homogeneidad de la suspensión, tanto con el sentido de la decisión que finalmente se adopte en el proceso principal, como, en su caso, con la posible ejecución de la resolución o fallo.

2.5. Inmutabilidad

Como ya se apuntó al tratar la provisionalidad de la suspensión, esta nace con carácter temporal, y por su vinculación al proceso, se extingue con este. La conformación de la voluntad del órgano *ad hoc*, se lleva a cabo, en cuanto al fondo del asunto de manera sumaria, pero en cuanto a la estimación de los presupuestos necesarios para su adopción, con plena certeza¹⁹⁵. Es por tanto comprensible que para el primero no se den los efectos de cosa juzgada, pero también, que para el segundo, se propugne la inmutabilidad general de la medida durante el tiempo que dure el proceso.

La formulación de este principio se recoge, tanto en la LJCA como en la LRJ-PAC, a través de su enunciación positiva, con cita de las condiciones concurrentes para modificar o alzar la suspensión adoptada a lo largo del procedimiento. Así, en la LJCA, con la cita del artículo 132, ya dijimos que resultaba necesario para modificar o revocar la medida, que se produjera una variación en las circunstancias tenidas en cuenta con posterioridad al momento de su adopción; y que no podían modificarse ni revocarse como consecuencia de los avances en el proceso, ni tampoco por un cambio en los criterios de valoración del juez o tribunal. Por su parte, en la LRJ-PAC, también viene a explicitarse que: *“Las medidas provisionales podrán ser alzadas o modificadas durante la tramitación del procedimiento, de oficio o a instancia de parte, en virtud de circunstancias sobrevenidas o que no pudieron ser tenidas en cuenta en el momento de su adopción”* (artículo 72.4).

¹⁹⁵ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático...op.cit.* pág.77-78.

La escasa aplicación práctica de esta opción, derivada de los efectos negativos que producirían en cuanto al incremento temporal de la pendencia del proceso o del procedimiento principal, así como la limitación de las circunstancias suficientes para provocar la modificación o revocación sugerida, definen a contrario, la inmutabilidad de la suspensión. Además, debiéramos tener en cuenta que, a diferencia de lo que pudiera ocurrir con otras medidas cautelares, los supuestos de modificación de la suspensión ya adoptada son cuando menos difíciles de encontrar, ya que por su propia naturaleza esta se acuerda o se rechaza, salvo en el supuesto de que lo que se suspenda no sea en sí el acto, sino alguna de sus consecuencias.¹⁹⁶ En teoría, pues, seguiremos hablando de modificación o revocación, pero los efectos prácticos más comunes quedarían circunscritos al alzamiento o revocación de la medida.

En la misma línea por tanto, cabe admitir, que solo circunstancias muy cualificadas permitirían la modificación o revocación de la medida¹⁹⁷. Como nos dice GARCÍA GIL:

“La regla general de los apartados transcritos del artículo 132 se establece en beneficio de quien obtiene la tutela cautelar y busca impedir que la tutela ya otorgada pueda ser reconsiderada en su contra. Por eso, una vez que se obtiene la medida provisional, el beneficiado por ella queda salvaguardado por la Ley en el sentido de que la protección provisional otorgada no podrá ser alterada hasta el fin del pleito (*rebus sic stantibus*, se entiende), de manera que si los interesados enfrentados (esto es, los que se opusieron a la adopción de la medida provisional) plantean, fuera de esos limitados casos la alteración de las circunstancias, la reconsideración y consiguiente

¹⁹⁶ Puede ocurrir, que la misma infracción dé lugar a la imposición de varias sanciones de naturaleza diferente, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Así por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2013 (Aranzadi JUR 2013\30765), se confirma el acuerdo de denegación de la suspensión de una sanción pecuniaria y de admisión de otra de clausura de la actividad de un establecimiento de hostelería por el plazo seis meses, derivadas de la misma infracción e impuestas en el mismo procedimiento. De igual manera en las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 2001 (Aranzadi RJ 2002\7521) y 12 de junio de 2002 (Aranzadi RJ 2002\5633).

¹⁹⁷ RUIZ PIÑEIRO, F.L., LOPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F.L., y GARRIDO BENGOCHEA, L.A. *Las medidas cautelares en la Ley 29/1998, de 13 de julio de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial*, 2º ed., Aranzadi, Cizur Menor 2008, dicen al respecto que: “El principio de modificabilidad de la medida cautelar tiene su base en el carácter provisional de la misma y, por tanto, cabe su revocación y revisión a lo largo del procedimiento, pero debe ser por cambio de las circunstancias en virtud de las cuales se hubiera adoptado, es decir, por cambio de las circunstancias inicialmente valoradas por el Tribunal. Pero, junto a ello, también recoge la rigidez de la medida, pues sólo se habilita su modificación y revocación si concurren las específicas causas que recoge el precepto y, desde luego, nunca en los supuestos del apartado segundo del artículo” (se refiere al artículo 132 de la LJCA), pág. 75.

modificación o revocación de la cautelar ya adoptada, se alzaría frente a tal intento la tajante regla procesal del art.132¹⁹⁸.

Otra cuestión diferente sería aquella en la que es el propio recurrente, quien en su momento solicitó del tribunal la suspensión, el que solicitase ahora la modificación o la revocación. Si instare su modificación, el órgano jurisdiccional debería valorar las circunstancias y resolver en consecuencia; si instare la revocación, dado su carácter rogado y la razón de su adopción en aras a la protección de su posición procesal, debería admitirse sin más, entendiéndose, que ha desaparecido el peligro y que lo ordenado en el futuro por la sentencia podrá ser llevado a debido efecto, sin merma para la finalidad legítima del recurso¹⁹⁹.

En resumen, la medida no sólo se adopta para que se mantenga durante el tiempo que dure el proceso principal –lo que es propio de su provisionalidad- sino también, para que, como regla general, se mantenga inalterable, salvo que concurren otras circunstancias, referidas a los hechos, que no hubieran sido tenidas en cuenta al momento de su adopción, lo que define por tanto su carácter excepcional. Cuestión aparte sería que se diese la finalización del proceso principal por causa diferente a la sentencia definitiva o con anterioridad a esta, lo que inexorablemente dejaría sin contenido a la suspensión; o que hubiere lugar a la ejecución provisional, desplazándola (Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2014 –Aranzadi RJ 2014\958- y 2 de noviembre de 2012 –Aranzadi RJ 2012\10339-, referidas a la innecesaria adopción de medida cautelar alguna por pérdida sobrevenida del objeto en el pleito principal; y del mismo Tribunal, de 20 de octubre de 2008 (Aranzadi RJ 2008\5750) en la que expresamente se alude al hecho de que: *“Cuando se insta dicha ejecución provisional, su régimen normativo se superpone, desplazándolo, al propio de las medidas cautelares, pudiendo así acordarse en ejecución provisional una situación, un estado de cosas distinto e incluso contrario al que en su día se acordó en el incidente cautelar”*) (Fundamento de Derecho Cuarto).

Para finalizar con la inmutabilidad, sirva por todas la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Mayo de 2012 (Aranzadi RJ 2012\6803), en la que en relación con la suspensión acordada de la ejecución de un requerimiento de

¹⁹⁸ GARCÍA GIL, F.J. *La medida cautelar de suspensión de la ejecución de actos y disposiciones en el proceso administrativo*, 1ª ed. La Ley, Madrid 2010, pág.26.

¹⁹⁹ GARCÍA GIL, F.J. *La medida cautelar... op.cit.* pág. 27

información tributaria dirigido a una financiera de unos conocidos grandes almacenes sobre las operaciones realizadas por sus clientes en los ejercicios 2006 y 2007, y ante la inminente prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración tributaria para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, viene a decir lo siguiente en su Fundamento Jurídico Tercero:

“(...) en tanto que la naturaleza instrumental y provisional de las medidas cautelares excluye que la decisión adoptada accediendo a la suspensión o a cualquier otra medida cautelar produzca efectos de cosa juzgada; la medida cautelar no es definitiva ni irrevocable. Pero siendo la regla general la vista, su irrevocabilidad, y la excepción la modificación o revocación, se prevén legalmente cautelas que son necesarias salvar para posibilitar la alteración de la medida (...) En el caso que nos ocupa, como pone de manifiesto el auto impugnado, la Sala de instancia sí tuvo en cuenta a la hora de decidir, la alegación del Sr. Abogado del Estado sobre la posible prescripción de la acción de la Administración y la imposibilidad de futuro de obtener datos para posibles procedimientos inspectores, si la prescripción se anuda al transcurso de un plazo previamente determinado, el paso del mismo no es un acontecimiento novedoso, las circunstancias fácticas del transcurso del tiempo eran las mismas al tiempo de la evaluación que hizo la Audiencia Nacional cuando tomó su decisión; cosa distinta es que la Sala no lo considerara relevante para denegar la suspensión o siquiera para limitarla, pues lo cierto es que a pesar de pronunciarse sobre dicha posible prescripción, el auto accediendo a la suspensión no fue recurrido, dejándole ganar firmeza”

3. LOS PRESUPUESTOS DE LA SUSPENSIÓN

Una vez definidas las características del instituto de la suspensión, damos paso a los presupuestos sustantivos para su adopción, sobre los que podemos encontrar, como veremos, nutrida doctrina y jurisprudencia. Así será efectivamente, al tratarse de los elementos de este instrumento que más polémica han generado, no sólo en cuanto a su aplicación práctica, sino también, por la evolución de su reflejo legislativo, acorde con la anterior.

Lejos de establecer la tradicional separación entre el estudio de los presupuestos de la suspensión en la vía administrativa y en la contencioso-

administrativa, se abordarán los mismos de manera simultánea destacando sus diferencias y similitudes. Esta opción metodológica parte del hecho de que la tutela cautelar como parte inseparable de la tutela judicial efectiva, debe garantizarse previamente en vía administrativa para que no pierda su adjetivo de efectiva en la judicial. En la misma línea de continuidad los presupuestos debieran ser los mismos, o al menos similares, aunque de una primera lectura de los artículos de la LRJ-PAC y de la LJCA referidos a la suspensión y a las medidas cautelares, respectivamente, pudiera pensarse lo contrario; y a pesar incluso, de las afirmaciones de determinados autores como ESCUIN PALOP, quien cita entre las notas diferenciales, las causas que legitiman la adopción de la medida, "ya que se ha producido con la nueva LJCA, una separación de las justificativas en vía administrativa y en vía jurisdiccional, que no existía en la LJCA de 1956²⁰⁰".

La suspensión de la ejecución, como se ha venido indicando, tiene su fundamento en la ejecutividad inmediata de los actos administrativos (y en su consecuente potencial ejecutoriedad), en la imposibilidad de obtener una sentencia o resolución sobre el fondo del asunto con la celeridad que fuera necesaria, y en la propia pendencia o retraso en la emisión de un juicio sobre la legalidad del acto administrativo, que pudiera poner en peligro la finalidad legítima del recurso, así como causar otro tipo de perjuicios de imposible o difícil reparación al recurrente. En el aforismo latino, el *periculum in mora*.

En menor medida, la presunción de legalidad, por lo que tiene de premisa para la ejecutividad, también pudiera constituirse en una causa para la suspensión, o al menos la apariencia de ilegalidad del acto administrativo, que no es otra cosa que la enunciación en sentido negativo del principio del *fumus boni iuris*, o aroma de buen derecho.

En todos los casos, la adopción de la suspensión, a su vez requiere de la ponderación de los intereses en conflicto, ya que partiendo de que la ejecutividad sirve a la eficacia de la Administración que actúa en aras del interés público, una medida

²⁰⁰ ESCUIN PALOP, V. y BELANDO GARIN, B. *Los recursos administrativos*, 1º ed. Editorial Civitas, Cizur Menor 2011. Además de la anterior, el autor señala también que con respecto a la vía administrativa los plazos de interposición y resolución son más cortos, y se da una mayor proximidad entre la resolución y la solicitud de suspensión, así como entre los órganos que dictaron los actos y quien debe resolverlos. pág 158-159.

que impide la ejecutividad inmediata, cuando menos afectaría a ese interés, o incluso a los de terceros, que deberán ser tenidos en consideración.

A continuación me ocuparé, por tanto, de todos estos presupuestos de manera detallada.

3.1. *Periculum in mora*

A diferencia de lo que puede ocurrir en la jurisdicción civil, en la jurisdicción contencioso-administrativa y en la propia vía procedimental administrativa partimos del hecho de la inmediata ejecutividad de los actos objeto de recurso. Así al menos se expresa el apartado 1 del artículo 111 de la LRJ-PAC, reiterando lo ya recogido en sus artículos 57.1 y 94, cuando afirma que: *“La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado”*. Dicha ejecutividad, y su consecuente ejecutoriedad, condiciona el hecho de que sean más numerosas que en la vía civil, las situaciones en las que una vez dictada la sentencia o la resolución definitiva no quepa la posibilidad de llevarla a debido efecto. Existe por tanto “un peligro” o un riesgo mayor en este orden, de que por la mora procesal, y por otras causas asociadas a ella, la tutela de los jueces pierda todo su sentido; o dicho con otras palabras, es mayor la probabilidad de que el retraso en dictar la sentencia conlleve la pérdida de la finalidad legítima del recurso en la vía administrativa y contencioso administrativa por la ejecutividad inmediata, que en la civil.

Como decía CALAMANDREI, la función de las providencias cautelares nace de la relación que se establece entre dos términos: “la necesidad de que la providencia, para ser prácticamente eficaz se dicte sin retardo, y la falta de actitud del proceso ordinario para crear sin retardo una providencia definitiva²⁰¹”. La sentencia definitiva requiere de un regular y meditado desarrollo y de la realización de determinadas actividades durante un periodo de tiempo, para que nazca con las mayores garantías de justicia. Esta mora choca frontalmente con la necesaria urgencia en adoptar una medida, que anticipando el resultado final del proceso, asegure la potencialidad de la

²⁰¹ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático...* op.cit. pág.43.

ejecución de la resolución declarativa que ponga final al mismo²⁰². En este contexto, es CHIOVENDA el que formula su máxima, de que *la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quién tiene la razón*, y que se va a convertir en uno de los ejes de la justicia cautelar:

“Tenida en cuenta que la actividad del Estado, para obrar la actuación de la ley, requiere tiempo y gastos, es necesario impedir que aquel que se encuentra en la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón, sufra daño por el tiempo y por el gasto requeridos (...)”²⁰³

Así las cosas, surge el concepto de los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la duración del proceso, y la pérdida de la finalidad legítima al recurso, como partes del mismo principio, el *periculum in mora*, que se recoge tanto en el artículo 111.2 de la LRJ-PAC, como en el 130.1 de la LJCA.

No se trata como ya apuntamos de cuestiones diferentes, sino de una sola con la misma raíz; o como mucho, y en palabras del Consejo de Estado, de que la primera deba ser considerada como el género y la segunda como la especie²⁰⁴. Esta dicotomía surge con la entrada en vigor de la LJCA vigente, que a diferencia de lo que ocurría con la anterior de 1956 (artículo 122), que refería a la misma circunstancia con el mismo texto que el recogido en la LRJ-PAC, los perjuicios de imposible o difícil

²⁰² Resulta muy didáctico seguir en este punto a CALAMENDREI: “Las providencias cautelares representan una conciliación entre las dos exigencias, frecuentemente opuestas, de la justicia: la de la celeridad y la de la ponderación; entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien pero tarde, la providencias cautelares tienden, ante todo, a hacerlas pronto, dejando que el problema del bien y mal, esto es, la justicia intrínseca, se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación, en las reposadas formas del proceso ordinario. Permiten de este modo al proceso ordinario funcionar con calma, en cuanto aseguran preventivamente los medios idóneos para hacer que la providencia pueda tener, al ser dictada la misma eficacia y el mismo rendimiento *práctico* que tendría si se hubiera dictado inmediatamente.” *ibidem* pág. 43-44.

²⁰³ CHIOVENDA, G. *Instituciones de derecho procesal...op.cit.* pág. 185-186.

²⁰⁴ Con ocasión del Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1995, el Consejo de Estado emitió un Dictamen, Número de Expediente: 503/1995 de 15 de junio, en el que ante la redacción propuesta del artículo 130.1 en la que se facultaba al órgano jurisdiccional para acordar la suspensión, previa ponderación de los intereses en conflicto, cuando a) la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso, y b) Cuando la ejecución del acto pudiera causar al recurrente perjuicios de imposible o difícil reparación, afirmaba que :”Cabe preguntarse, por otro lado, si los párrafos a) y b) del artículo 130.1 del anteproyecto recogen dos supuestos en esencia distintos. Más bien se diría que el supuesto del párrafo b) es el género y el párrafo a) la especie, toda vez que la pérdida de finalidad de un recurso por ejecución del acto es un ejemplo de daño de imposible o difícil reparación causado por la ejecución del acto. <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-1995-503>

reparación, introduce ahora en el artículo 130.1 como condición de necesaria concurrencia para adoptar medidas cautelares, la de que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso. Sin embargo, insiste en el ello el Tribunal Supremo, ambas deben identificarse con el *periculum in mora*²⁰⁵. La finalidad de aseguramiento que propugna ahora la Ley Jurisdiccional, no puede desvincularse de los perjuicios, ya que la pérdida de la efectividad de la resolución constituye en sí misma un daño, al principio fundamental de la tutela judicial efectiva²⁰⁶, que puede ser inicialmente jurídico, pero que traerá consigo, inexorablemente, otros daños materiales o morales.

No se debe olvidar, dicho sea de paso, que la medida general resulta ser la ejecutividad inmediata de los actos administrativos, y la suspensión –o la adopción de las medidas cautelares- la excepcional. En este orden de cosas, hubiera sido deseable que el legislador definiera con una mayor claridad y aproximación objetiva el criterio o criterios que de concurrir determinarían sistemáticamente la adopción de la medida; pero ni la LJCA, ni la LRJ-PAC, hacen tal cosa, sino todo lo contrario. La quiebra de principio general no se contempla de manera automática, porque el concepto de perjuicio no está completamente definido, lo que obliga al órgano, administrativo o

²⁰⁵ Entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de febrero y de 8 de marzo 2001 (Aranzadi RJ 2001\2845 y RJ 2001\2848), 24 de abril de 2002 (Aranzadi JUR 2002\120909) y la de 29 de abril de 2003 (Aranzadi JUR 2003\125589), que en su Fundamento de Derecho Segundo, viene a decir: *“El artículo 130.1 de la Ley de la Jurisdicción 29/1998 establece que, previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso. Debemos entender este concepto en el sentido de que el recurso pierde su finalidad si el recurrente, caso de obtener una sentencia favorable a su pretensión impugnatoria, no podría alcanzar la satisfacción de su derecho. Por ello hemos de vincular el concepto a la idea de que la ejecución pueda causar unos perjuicios que hagan ilusoria la estimación del recurso. El recurso perdería su legítima finalidad si, caso de prosperar, los perjuicios que la ejecución del acto hubieren causado al recurrente impidiesen que la estimación de su pretensión pudiese tener plena efectividad.”*

²⁰⁶ Matizó sin embargo, y por una sola vez, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de enero de 2008 (Aranzadi RJ 2008\683), Fundamento de Derecho Décimo: *“Si bien, ha de tenerse en cuenta que el aseguramiento del proceso, nuevo parámetro esencial, para la adopción de la medida cautelar, no se agota, en la fórmula clásica de la irreparabilidad del perjuicio, sino que su justificación puede presentarse, con abstracción de eventuales perjuicios, siempre que se advierta que de modo inmediato puede producirse una situación que haga ineficaz el proceso, si bien se debe tener en cuenta que la finalidad asegurable a través de las medidas cautelares es la finalidad legítima que se deriva de la pretensión formulada ante los Tribunales.”* A mayor abundamiento, repárese en el dictado del texto del artículo 56.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional (*Boletín Oficial del Estado* de 5 de octubre de 1979 número 239, pág. 23.186): *“Ello no obstante, cuando la ejecución del acto o sentencia impugnados produzca un perjuicio al recurrente que pudiera hacer perder al amparo su finalidad, la Sala, o la Sección en el supuesto del artículo 52.2, de oficio o a instancia del recurrente, podrá disponer la suspensión, total o parcial, de sus efectos, siempre y cuando la suspensión no ocasione perturbación grave a un interés constitucionalmente protegido, ni a los derechos fundamentales o libertades de otra persona.”* (El subrayado es mío).

judicial, a tener que acudir necesariamente al estudio de los elementos del caso concreto que se le plantea, y sólo después, denegar o conceder la suspensión. La casuística, por lo tanto, va ser fundamental, así como la interpretación del concepto de perjuicio de imposible o difícil reparación.

En palabras de CHINCHILLA MARÍN, la indagación y comprobación de la certeza del daño exigen una actividad probatoria de parte del recurrente que solicita la suspensión. Este deberá probar que los daños o perjuicios son realmente irreparables o de difícil reparación y que estos daños se derivan precisamente de la ejecución del acto administrativo²⁰⁷. Compete pues al administrado acreditar debidamente ante el órgano *ad hoc*, que de atenderse a lo ordenado se produciría un daño o perjuicio, que dicho daño o perjuicio está directamente relacionado con el hecho de la ejecución, que es irreparable o de difícil reparación, y que es inminente.

La dualidad entre perjuicio o daño nos puede llevar, según DE LA SIERRA MORÓN, a confundir los procedimientos de medidas cautelares, con los procedimientos de responsabilidad, por la equiparación de daño con lesión, más utilizado en este último contexto. En mi modesta opinión, no creo que sea esta una cuestión sustantiva, sino más bien adjetiva: la importancia no reside en la denominación de perjuicio o de daño, sino en que sea irreparable o difícil reparación, al menos en cuanto a su aplicación práctica en nuestro ordenamiento jurídico²⁰⁸. Los daños o perjuicios, deberán ser reales y efectivos, pudiendo ser actuales o futuros o eventuales, materiales o morales, pero en todo caso concretos o susceptibles de concreción²⁰⁹, y que generalmente serán propios del recurrente, aunque pudieran serlo también de terceros²¹⁰.

²⁰⁷ CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva...op.cit.* pág.43.

²⁰⁸ DE LA SIERRA MORÓN, S. *Tutela cautelar Contencioso...op.cit.* La autora basa su afirmación acudiendo al derecho comunitario y francés: “En Derecho comunitario se ha indicado que, pese al uso indiferenciado que de ambos términos realiza el Tribunal de Justicia, los conceptos se han de separar, debido precisamente al vínculo del “daño” con la acción de responsabilidad. También en Francia, FÉVRIER se ha manifestado partidario de emplear el término “conséquence” en vez de “préjudice” para evitar la identificación del procedimiento cautelar con el contencioso de la responsabilidad.” pág. 226-227.

²⁰⁹ CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva...op.cit.* pág.43. MARINA JALVO, B. *Medidas provisionales...op.cit.* pág. 99: “...el órgano competente debe evitar invocaciones abstractas del mismo, haciendo referencias concretas a los bienes e intereses en peligro...”

²¹⁰ Son varias las Sentencias y Autos del Tribunal Supremo en relación a la adopción de la suspensión de órdenes que conlleven el cese de la actividad o el cierre de establecimientos mercantiles o fabriles, cuando este pudiera afectar al mantenimiento de las relaciones

El daño o perjuicio debe ser consecuencia directa de la ejecución del acto administrativo, ya que la falta de conectividad entre uno y otro, dejaría sin efecto la medida suspensiva. La suspensión perdería así su carácter instrumental al quedar desconectada del procedimiento o proceso principal.

Pero la característica fundamental del daño, es su condición de irreparable o de difícil reparación, como venimos apuntando. La celeridad con la que debe adoptarse la suspensión no permite entrar a juzgar el fondo del asunto, ya que en otro caso, el procedimiento al que sirve carecería de objeto en sí mismo. Aun así, la convicción del órgano revisor debe ser de certeza como ya apunto CALAMANDREI²¹¹, cuando para adoptar la medida cautelar deba calibrar, entre otras condiciones, la concurrencia de los requisitos que identifican aquellos perjuicios que pudieran afectar al potencial cumplimiento o incumplimiento de la sentencia definitiva. Estos son los cimientos sobre los que se asienta la irreparabilidad, o su dificultad, en los procesos principales con pretensiones anulatorias: la necesidad de anticipar los efectos que se producirían al momento de la ejecución de la resolución definitiva (anulación del acto) por el riesgo de que la pendencia del proceso conlleve la pérdida del objeto litigioso, y con él su finalidad legítima. Dicha valoración compete al órgano administrativo o al órgano jurisdiccional a la vista de las circunstancias de cada caso concreto. La suspensión es en este punto, por tanto, extremadamente casuística. Como dice SANTAMARIA PASTOR²¹²:

“La jurisprudencia ha advertido esta circunstancia en muchos casos, señalando que, en materia de adopción de medidas cautelares, la cita de doctrina jurisprudencial tiene una utilidad muy relativa, porque incluso en supuestos muy similares, la solución justa puede ser otra en función de la disparidad de los factores que concurren en los procesos, factores diferenciales tan imperceptibles en ocasiones como relevantes a la hora de decidir: “la “doctrina jurisprudencial” en materia de medidas cautelares sólo lo es en apariencia, porque la práctica totalidad de las decisiones son *ad causam*; no

laborales. Entre ellas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008 (Aranzadi RJ 2008\321) y el Auto de 30 de octubre de 1990 (Aranzadi RJ 1990\8429). Esta última, en relación con una orden de demolición de las instalaciones de un Bar-Restaurante en Torremolinos (Málaga), dictaminó, en contestación a las circunstancias concurrentes aludidas por la propiedad para justificar la paralización (Fundamento de Derecho Tercero): “(...) Y en cuanto a lo segundo, que al servicio de esta empresa, se hallan nada menos que doce empleados, inscritos en la Seguridad Social, lo que evidencia de una manera el volumen del negocio.”

²¹¹ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático de.... op. cit.* 47.

²¹² SANTAMARIA PASTOR, J.A., *La Ley Reguladora de la Jurisdicción...op.cit.*, pág. 1.273

pretenden por lo general, sentar criterios generales, porque sencillamente no puede haberlos”.

Así, y siguiendo la evolución jurisprudencial que nos cita JIMENEZ PLAZA del antiguo artículo 122 de la LJCA, que recordemos, sólo recogía como única medida cautelar posible la suspensión, y como único presupuesto, el de los perjuicios de imposible o difícil reparación, constatamos por ejemplo, que se venía generalmente acordando la suspensión de los actos administrativos en materia urbanística cuando ordenaban la demolición de una edificación (alteración o desaparición de la realidad físicas) y no se admitía, como ya se apuntó, en los llamados actos negativos puros²¹³. Más problemático era cuando de actos con contenido económico se trataba, como nos indica la misma autora, y ello a pesar de que en la propia Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 1956, se decía “*que no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución se valorara económicamente*”:

“La experiencia jurisprudencial muestra cómo los pronunciamientos de la Administración con contenido económico era normalmente ejecutados de inmediato, porque una vez anulados, se devolvía al administrado la cantidad inicialmente ingresada, todo ello al margen de la presunta ilegalidad o no del acuerdo, o de lo gravoso o no de hacer frente a tal eventualidad, ya que estos condicionantes, aplicando sólo el *periculum in mora*, carecían lógicamente de relevancia para retrasar la ejecución (...)”²¹⁴.

Como bien dice CHINCHILLA MARÍN, no debe confundirse irreparabilidad o dificultad en la reparación, con irresarcibilidad, ya que quien solicita la tutela cautelar quiere que el bien tutelado permanezca íntegro y no que se le asegure una indemnización²¹⁵. Afortunadamente, con la entrada en vigor de la CE y de su artículo 24, esta doctrina, que no permitía entrar a valorar la oportunidad de la medida cuando se trataba de un daño cuantificable económicamente, fue cediendo terreno en favor de la valoración del conjunto de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que una cosa es la solvencia de la Administración, como garantía de cobro, y otra cosa bien distinta, es el tiempo que se pueda tardar en hacer efectivo el pago, retraso que sería

²¹³ JIMENEZ PLAZA, C. *El fumus boni iuris*.... op.cit. pág. 44 y siguientes.

²¹⁴ *Ibidem*.

²¹⁵ CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia*...op.cit. pág. 42-43.

la causa de los perjuicios o daños que se pudieran ocasionar al administrado. De nuevo aquí el tiempo correría en su contra. Esta evolución se ponía de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1990 (Aranzadi RJ 1990\8244) relativa a la orden de cierre de un establecimiento, con extensa cita en su Fundamento de Derecho Sexto de muchas otras del mismo Tribunal; o por ejemplo, y entre otras, en la de 17 de junio de 2008 (Aranzadi RJ 2008\3253), en la que se trataba de un tema tan polémico, del que luego hablaremos, como es el de la suspensión de las sanciones –en este caso pecuniarias- y que en su Fundamento de Derecho Cuarto, refiriéndose a la apreciación del *periculum in mora*, que el artículo 130.1 de la LJCA recoge como único e indispensable para otorgar la suspensión, reconocía que no debía decretarse de plano la inadmisión por este tipo de perjuicios, pero la condicionaba a su prueba: *“Tratándose de desembolsos de cantidades pecuniarias, la existencia de este requisito debe derivar de una prueba que demuestre la existencia de daños de difícil o imposible reparación que se producirían con la inmediata ejecución de la sanción. La carga de esta prueba corresponde al que solicita la medida de suspensión, si bien no es necesaria una prueba absoluta y plena, pudiendo el juzgador apreciar las particulares circunstancias de cada caso, con el fin de deducir con la mayor aproximación posible, que aquel efecto puede producirse”*.

La condición de la inminencia del daño nos remite directamente a la necesidad de la urgencia para adoptar la medida, o mejor, a la de cohonestar el momento de la solicitud con el de la producción del daño. Generalmente el daño será temporalmente coetáneo a la interposición del recurso contra el acto administrativo y a la de generación de efectos de este, pero también puede ser anterior –como así se infiere de la interpretación del artículo 136.2 de la LJCA para los supuestos de inactividad y vías de hecho y del 72.2 de la LRJ-PAC- o posterior, nada lo impide. Ahora bien, los perjuicios, como ya dijimos, pueden ser actuales o futuros, pero en todo caso ciertos y probados. La medida tendrá sentido cuando de adoptarse esta pueda evitarse aquellos, no ya cuando hubieran sido ejecutados, o cuando ya hubieran dejado de ser, o no fueran, susceptibles de ejecución. De nuevo estas cuestiones deberán ser objeto de apreciación caso por caso, incluso en aquellos en los que la propia celeridad del procedimiento para la adopción se torne insuficiente, y deba acudir al regulado en el artículo 135 de la LJCA, que contempla las denominadas medidas “provisionalísimas” pensadas para situaciones de especial urgencia. El objetivo en todo caso es el mismo, evitar que la mora del proceso –o de la

adopción de la medida cautelar, en este último y especial supuesto- haga peligrar la finalidad del recurso.

El *periculum in mora* constituiría el presupuesto positivo cuya apreciación daría lugar a la concesión de la suspensión, pero ni tiene carácter exclusivo, ni puede considerarse aisladamente. Si acudimos al dictado del artículo 111.2 de la LRJ-PAC o 130 de la LJCA, descubriremos que conjuntamente con aquel debe atenderse, de manera sucesiva, al presupuesto negativo de la ponderación de los intereses en conflicto, y concretamente, a los efectos que en aquellos produciría la medida con respecto al administrado o recurrente, a la Administración o a terceros.

3.2. La ponderación de intereses

De forma distinta a como se viene ordenando la cita de los presupuestos de la suspensión o de la adopción de las medidas cautelares en los artículos doctrinales, y también en los manuales de derecho administrativo, me decanto en su utilidad práctica, por tratar en primer lugar la ponderación de los intereses en conflicto frente a la tradicional sistemática de colocar en esta posición la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*. Las razones como digo, atañen a su importante trascendencia jurídico-práctica: así, el presupuesto o método de la ponderación de intereses está expresamente reflejado en la normativa tanto administrativa como jurisdiccional, y por lo tanto resulta inexcusable y de aplicación obligatoria; y el del *fumus*, es una creación doctrinal y jurisprudencial, que salvo sonados pronunciamientos judiciales, carece de la necesaria continuidad en su aplicación, como si la tiene, por el contrario, la ponderación. Los fundamentos de este razonamiento se verán en el punto siguiente dedicado al estudio del *fumus boni iuris*.

El artículo 111.2 de la LRJ-PAC, incluso antes de hablar de los perjuicios que la eficacia inmediata de los actos administrativos pudiera ocasionar al recurrente, ya recoge expresamente la necesaria ponderación entre estos y los que pudieran ocasionarse al interés público o a terceros, y compele al órgano competente para resolver el recurso a tomarlos en consideración antes de admitir la suspensión solicitada. También el artículo 130.2 de la LJCA alude a la meritada ponderación: “La

medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará de forma circunstanciada". Hablamos así de una serie de medidas excepcionales de aplicación consecutiva que suponiendo la quiebra de determinados principios generales o presupuestos opuestos entre sí, pretenden el equilibrio entre ellos. Así como la suspensión supone una medida excepcional con respecto a la inmediata ejecutividad de los actos administrativos y el *periculum in mora* su presupuesto, la protección de los intereses generales o de terceros se conforma como una medida restrictiva de aquella, que impediría su concesión generalizada con la sola constatación de la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación para el recurrente.

No es en todo caso una novedad de las vigentes LRJ-PAC, y LJCA, sino que ya se recogía en otras normas anteriores como la Ley Santamaría de Paredes de 13 de septiembre de 1888²¹⁶ o en la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1956. En el artículo 123.2 de esta última se exhortaba al Abogado del Estado a que mostrara su oposición a la concesión de la suspensión cuando pudieran seguirse grave perjuicio para los intereses públicos, siendo más expresiva aún en su Exposición de Motivos: *"Al juzgar sobre su procedencia 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 que el interés público esté en juego (...)"*. También en otras normas, como la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona²¹⁷ se establecía en su artículo 7.4 la suspensión automática, que excepcionaba cuando se justificase la existencia o perjuicio grave para el interés general; y en otro ámbito, como es el del recurso de amparo, el artículo 56.2 de la LOTC, también condicionaba y condiciona la adopción de la suspensión total o parcial del acto o sentencia impugnados siempre y cuando no ocasionase perturbación grave a un interés constitucionalmente protegido, ni a los derechos fundamentales o libertades de otra persona. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por influencia del *balance of*

²¹⁶ Ley 13 de septiembre de 1888 (*Gaceta de Madrid* nº 258 de 14 de septiembre de 1888, pág.773 y ss.), artículo 100: *"Si el fiscal se opusiese la suspensión, fundado en que de ésta pueda seguirse perjuicio al servicio público (...)"*

²¹⁷ *Boletín Oficial del Estado* núm. 3 de 3 de enero de 1979, página 76 y ss.

convenience inglés, también ha asumido este presupuesto, como afirma DE LA SIERRA MORÓN²¹⁸.

La ponderación más que de intereses lo es de perjuicios (o beneficios)²¹⁹, bien respecto al recurrente, o bien respecto a los intereses, no solo generales o públicos, sino también de terceros. Si se quiere, supone un juego de pesos y contrapesos, entre la inmediata ejecutividad puesta al servicio de la consecución de los objetivos del sector público, y su excepción en aras a la protección de los derechos del administrado. Se vuelve de nuevo así, al menos indiciariamente, a la originaria prevalencia de los intereses generales o públicos en los que se justificaban los principios de ejecutividad y la ejecutoriedad de los actos administrativos.

Sin embargo estos pesos y contrapesos no son ahora generales, sino que deben ser concretados y ponderada la intensidad con la que se manifiestan, según afirma CHINCHILLA MARÍN²²⁰. Algunos autores como DE LA SIERRA MORÓN, llegan a aseverar que la ponderación de intereses no es un presupuesto, sino un método o un mecanismo de argumentación²²¹, que se ha erigido hoy en el eje de la tutela cautelar contencioso-administrativa. No diría yo tanto, y tampoco la circunscribiría al ámbito estrictamente contencioso, porque, como hemos visto, el primer presupuesto que debe acreditarse sigue siendo el *periculum in mora*, y también, porque la ponderación de intereses no es exclusiva de la vía judicial.

²¹⁸ DE LA SIERRA MORÓN, S. *La tutela cautelar contencioso....op.cit.* pág. 362: “El derecho comunitario, al igual que el derecho francés, no recoge la noción de ponderación de intereses en el Derecho positivo. Sin embargo, como en otros ordenamientos, este concepto ha sido objeto de desarrollo jurisprudencial. En concreto es una elaboración del Tribunal de Justicia primero, y del Tribunal de Primera Instancia, más tarde, en aplicación, entiende un sector de la doctrina, del principio de proporcionalidad”.

²¹⁹ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La ley reguladora de la Jurisdicción.... op.cit* pág.1.277: “La ponderación, como acabamos de explicar, no se refiere a la relevancia de los intereses respectivos, sino al balance de perjuicios/beneficios que puede ocasionar una medida concreta en el interés privado y en el interés público”.

²²⁰ CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva....op.cit.* pág. 185:”En la línea de flexibilidad aquí propuesta, creo que no debe rechazarse –aparte de que no se pueda porque está en la Ley- este criterio de ponderación que consiste en medir la intensidad de las exigencias del interés general frente a la ejecutividad del acto administrativo, en cada caso concreto. Se trata del *test* que permite averiguar si la desigualdad ante la ley que produce la prerrogativa de la ejecutividad de sus actos está o no justificada y si es o no discriminatoria y, por ende, constitucional”.

²²¹ DE LA SIERRA MORÓN, S. *Tutela cautelar.... op.cit.* pág.368.

La casuística de las medidas cautelares determina que estas no puedan ser adoptadas sino a la vista del caso concreto. También influye en que los pronunciamientos legales sobre las mismas solo puedan ser generales y abstractos. En este orden de cosas, quedan para el órgano administrativo o jurisdiccional no ya la apreciación de los perjuicios para el recurrente, sino también la propia ponderación de intereses, que como dice el artículo 130.2 de la LJCA, deberá serlo de forma circunstanciada. No se trata sin embargo de una actividad discrecional, sino reglada, y en todo caso motivada o suficientemente razonada (artículo 111.2 de la LRJ-PAC).

Esta concreción se manifiesta en el hecho de que no puede oponerse a la concesión de la suspensión el interés general o público genérico, o considerar a este como prevalente sobre los intereses del recurrente por el sólo hecho de su condición de público. Así al menos se expresa el Tribunal Supremo²²² en su Sentencia de 15 de junio de 2002 (Aranzadi RJ 2002\8374), en relación con la denegación de la suspensión solicitada al momento de la interposición de un recurso contra un acto denegatorio del derecho de asilo (Fundamento de Derecho Quinto):

“(...)que la adopción de medidas cautelares, y concretamente la tradicional de suspensión de la ejecutividad de los actos de la Administración, requiere que se efectúe en cada caso concreto un juicio de ponderación entre los intereses contrapuestos (público y privado) para decantarse por aquel que resulte más digno de protección, lo que no ha hecho la Sala de instancia en la resolución recurrida, al limitarse a proclamar la prioridad de los intereses públicos sobre los particulares y el principio general de ejecutividad de los actos administrativos.”

Por otro lado estaría, dentro de esa concreción en la ponderación, la comprobación de la intensidad en la perturbación para el interés público, que en todo caso debe ser calificada de grave. En otras palabras, una vez acreditada la concurrencia del presupuesto de que la mera pendencia del proceso pudiera poner en entredicho la finalidad legítima del recurso, los riesgos o perjuicios para el interés

²²² Véanse en materia urbanística las de mismo Tribunal de 12 y 25 de mayo de 2004 (Aranzadi RJ 2004\2687 y RJ 2004\4925). También el artículo 123.2 de la Ley jurisdiccional de 1956, exigía tal concreción: *“Solicitada la suspensión se oirá al Abogado del Estado o representante procesal de la Administración demandada y a las partes demandadas y coadyuvantes, si hubieren comparecido, por término común de cinco días, y si el Abogado del Estado o representante procesal de la Administración demandada se opusiere a la misma, **fundado en que de ésta puede seguirse grave perturbación a los intereses públicos, que concretará, no podrá el Tribunal acordarla sin que previamente informe el Ministerio o Autoridad de que procediese el acto o la disposición del recurso**”* (la negrita es mía).

general deberán serlo en el grado de graves si con ello se pretende impedir la adopción de la medida. Apréciase, como dice SANTAMARIA PASTOR, que la gravedad se predica de la perturbación a los intereses públicos, y no de los perjuicios para el recurrente, que podrán serlo en cualquier grado, y además, como añade el autor "(...) e incluso en este caso la Ley no impone la denegación automática de la medida solicitada, sino sólo la posibilidad de tal denegación ("podrá denegarse")²²³". La perturbación deberá concretarse por el representante de la Administración o del tercero que pretenda oponerse a la solicitud de suspensión del recurrente, debiendo acreditar también el grado de la misma, que tendrá que ser de mayor entidad que el que se pueda producir a este último. No hay en esta comparación intereses prevalentes, el interés privado y el público, se encuentran al mismo nivel, son los perjuicios los que determinarán que la balanza se incline de uno u otro lado.

En los términos de la ponderación pueden entrar también los potenciales perjuicios que pueda ocasionar la suspensión a los intereses de terceros, que de acuerdo con la LJCA y la LRJ-PAC, estarían asimismo protegidos. Aunque en la generalidad de los actos administrativos, y por su propia condición, es más probable que la medida cautelar afecte a los públicos, también es posible que aparte del interés general o en su ausencia, pudiera comprometerse el *status quo* de personas singulares o de colectivos concretos, como resultaría, por ejemplo, por la supresión o autorización de determinados servicios públicos por concesión, y como ocurre en el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2010 (Aranzadi RJ 2011\752) en la que se confirmaba la denegación de la suspensión cautelar en la impugnación de un acuerdo por el que se adjudicaban concesiones de ámbito local

²²³ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La ley reguladora....op.cit.* pág. 1.277. Interesante también es la apreciación que hace DE LA SIERRA MÓRON, S. *La tutela cautelar....op.cit.* pág.338 sobre este particular, que en referencia al recurso de amparo y al artículo 56.1 de la LOTC, con cita del Auto 67/2002, de 22 de abril (Aranzadi RTC 2002\67) y en torno a la intensidad de la gravedad dice lo que sigue: "Una vez superado el primer análisis, el referido a la regla según la cual la no suspensión haría perder al amparo su finalidad, la gravedad del perjuicio a los intereses generales o de tercero se ha de medir en función del resultado de dicha regla, esto es, ha de ser un perjuicio equiparable al perjuicio causado al justiciable por la eliminación, en la práctica, de la posibilidades de un recurso, en la medida en que no va a poder disfrutar de los beneficios de una sentencia favorable. Por ello, no cualquier perjuicio grave justifica la restitución de la ejecución, sino sólo aquel perjuicio de gravedad superior a la determinada por la finalidad del amparo. Si se constatará que la gravedad es equiparable, habría que estarse al tenor general del artículo, que no es otro que el carácter favorable a la suspensión del acto".

para la explotación, en gestión indirecta, de programas de televisión digital terrestre, entre otras razones, por los intereses privados de las empresas adjudicatarias²²⁴.

Establecer una doctrina general sobre la ponderación de intereses, y por extensión, sobre los criterios para adoptar la suspensión, es cuando menos una entelequia, como también lo es establecer una formulación general de lo que se entiende por intereses generales o públicos, por oposición a los intereses particulares. Desde el punto de vista estrictamente teórico se suele afirmar que la Administración pública actúa siempre en aras del interés público, o del interés general, que salvo disquisiciones a nivel totalmente abstracto, no son sino sinónimos. Desde el mismo punto de partida, en un Estado Social de Derecho, se asume la máxima de que el interés particular o privado debe ceder frente al interés general. Sin embargo a la hora de ponderar los perjuicios al recurrente por la ejecución del acto administrativo o al interés general por la adopción de la medida cautelar ya sabemos que no cabe acudir a formulaciones genéricas y muchos menos abstractas: las decisiones son totalmente casuísticas, alejadas de planteamientos teóricos generales. Tampoco existe una línea jurisprudencial de actuación definida, que fije el camino a seguir, ya que en casos similares es posible que se den soluciones totalmente opuestas. Como nos dice SANTAMARIA PASTOR en el ámbito profesional, las medidas cautelares se solicitan con la misma fe con la que se rellena un boleto de la lotería primitiva²²⁵.

Esta situación se debe fundamentalmente al hecho de la falta de una definición del interés público, y al uso tan manido que tanto el legislador como la doctrina y los tribunales hacen de él (o los políticos y la prensa). A modo didáctico se podría decir que de la misma manera que cuando la Administración actúa se presume que lo hace en el interés general, cuando un padre regaña a su hijo, se presume que lo hace en su beneficio; pero todos los que somos padres y antes fuimos hijos, sabemos que unas veces esta presunción se cumple y otras no, porque en ocasiones los intereses no solo no coinciden sino que son contrapuestos, y no digamos nada cuando los padres

²²⁴ De manera similar la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 y 25 de febrero de 2011 (Aranzadi RJ 2011\1653 y RJ 2011\1516) y de 25 de noviembre de 2013 (Aranzadi RJ 2013\7392). También es cuando menos curioso pero muy significativo el Auto de 30 de mayo de 2011 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Málaga, por el que se accede a la suspensión de la ejecutividad del acto que impedía al médico recurrente ejercer su derecho a la objeción de conciencia para proceder a la realización de interrupciones voluntarias de embarazo, cuando por la existencia de otros profesionales en el centro y mediante la mera reorganización laboral, no se veía perturbado ni el interés público ni el de las potenciales pacientes, siendo prevalente la irreparabilidad del perjuicio de la recurrente en caso de denegación de la suspensión. (Aranzadi RJCA 2011\439).

²²⁵ SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora...op.cit.* pág. 1.264.

discrepan entre ellos en cuanto a la decisión a adoptar. En otras palabras, y siguiendo en este punto a RODRIGUEZ PONTÓN, se puede afirmar que no existe un único interés general opuesto a los intereses particulares, sino que hay una pluralidad de intereses públicos, que pueden incluso mantener relaciones de conflicto entre ellos²²⁶, siendo también posible, que los intereses particulares o de determinados colectivos puedan ser considerados públicos por el fin que persiguen. Así las cosas, el uso genérico del interés general o público nada aporta y en nada justifica, como se dijo en su momento, ni la pretendida eficacia y ejecutoriedad de los actos administrativos, ni ahora, la negación de la adopción de la medida de suspensión. Debemos acudir en todo caso a un interés general o público específico y constatable para cada caso concreto.

Una vez constatado el interés general o de terceros, específico y concurrente, y los perjuicios de la inmediata ejecutividad del acto para el recurrente, el órgano *ad hoc* deberá valorar de forma razonada cuál resulta ser el prevalente en el asunto concreto. La carga de la prueba de que la ejecución inmediata del acto pudiera conllevar perjuicios de imposible reparación recae en este caso sobre el recurrente; la de probar los perjuicios concretos al interés general o a terceros y la gravedad de los mismos, a la Administración (o a los terceros). No obstante, no se puede olvidar, que la tutela cautelar forma parte indisoluble del principio de tutela judicial efectiva, que no es sino un derecho fundamental reconocido en la CE, por lo que sólo perjuicios de cualificada gravedad pudieran dar lugar a la denegación de la medida, siempre y cuando sean de una intensidad superior a los del administrado²²⁷. Y así debe ser, porque el acto administrativo ya tuvo su primera oportunidad con el reconocimiento de su presunción de legalidad y de su inmediata ejecutividad, y ahora vuelve a gozar de una segunda, que necesariamente será más restrictiva. El principio recogido en el artículo 24 de la CE debiera prevalecer sobre el daño al interés general o de terceros, pero también es cierto, que se podrá exigir caución, o como las denominaba CALAMANDREI

²²⁶ RODRÍGUEZ PONTÓN, J. *Pluralidad de intereses en la tutela cautelar del proceso contencioso administrativo*, 1ª ed., Cedecs Editorial, Barcelona 1999, pág.104.

²²⁷ STS de 18 de julio de 2013 (Aranzadi RJ 2013\6192), retirando doctrina del propio TS en virtud de Auto de 2 de junio de 1997 (Aranzadi RJ 1997\5049) insiste en esta argumentación (Fundamento de Derecho Tercero): “*Como reitera hasta la saciedad la jurisprudencia "cuando las exigencias de ejecución que el interés público presenta son tenues bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión; por el contrario, cuando aquella exigencia es de gran intensidad, sólo perjuicios de elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución del acto"*”.

“contracautelas”²²⁸, para asegurar esos intereses, y que abordaremos en los puntos siguientes.

Como ya apuntamos, además del *periculum in mora* y de la correspondiente ponderación, la doctrina y la jurisprudencia han venido considerando también la apariencia de buen derecho de la pretensión del recurrente que solicita la suspensión. Su aplicación práctica como veremos a continuación, sin embargo, que deriva de la imposibilidad de prejuzgar el fondo del asunto, se antoja muy limitada. En cualquier caso, si este fuera el criterio único para la admisión de la medida, debieran también ponderarse con los intereses en conflicto.

3.3. *Fumus boni iuris.*

El *fumus boni iuris*, o como se ha venido traduciendo, el humo o a la apariencia de buen derecho, está íntimamente ligado con la presunción de legalidad que a su vez sirve de base para el principio de la inmediata ejecutividad de los actos administrativos. Como ya decíamos, que el acto administrativo devenga ejecutivo y posteriormente ejecutorio, tiene su primer fundamento en su presumible adecuación al ordenamiento jurídico. Esta presunción solo puede ser enervada mediante su impugnación, y la consiguiente acreditación de su inadecuación a derecho plasmada en una sentencia o resolución administrativa, o dicho de otro modo, solo puede ser enervada mediante un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Pero mientras llega la sentencia o resolución definitiva, la propia pendencia puede dar lugar a que se produzcan perjuicios de difícil o imposible reparación para el administrado recurrente, o que le haga perder al recurso su finalidad legítima. La tutela judicial efectiva requiere entonces de la adopción de medidas cautelares, como la

²²⁸ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático.... op.cit.* pág.64. Con cita a CHIOVENDA, viene a decir: “Aquí la caución funciona, pues, en calidad de cautela de la cautela, o como se ha dicho autorizadamente, de contracautela: mientras la providencia cautelar sirve para prevenir los daños que podrían nacer del retardo de la providencia principal, y sacrifica a tal objeto, en vista de la urgencia, las exigencias de la justicia a las de la celeridad, la caución que se acompaña a la providencia cautelar sirve para asegurar el resarcimiento de los daños que podrían causarse a la contraparte por la excesiva celeridad de la providencia cautelar, y de este modo restablece el equilibrio entre las dos exigencias discordantes.”

suspensión de la ejecución del acto, que aseguren el objeto litigioso hasta que se obtenga un pronunciamiento definitivo. La suspensión tiende así al aseguramiento de la efectividad del pronunciamiento, no a la anticipación del sentido de la resolución, propia del proceso principal.

La presunción de legalidad no está condicionada por actuación previa o condición alguna –hasta los actos nulos de pleno derecho gozan de esta presunción-. El incidente cautelar a su vez, no resulta ser el medio más adecuado donde deba resolverse sobre la legalidad del acto; si así fuera, supondría una anticipación de la resolución definitiva, que dejaría sin sentido el proceso principal²²⁹. La apariencia de buen derecho se conforma así como una consideración sumaria sobre la legalidad del acto administrativo impugnado, sin entrar en el fondo del asunto, y que si se adopta como presupuesto de la suspensión, puede tener tanto carácter positivo como negativo.

De la lectura de los párrafos anteriores ya se puede inferir lo que veníamos apuntando: el *fumus boni iuris* no es un presupuesto en el que se pueda fundamentar por sí mismo –como sí lo era el *periculum in mora*- y previa ponderación de los intereses en conflicto, la adopción de una medida de suspensión. Y no lo es porque, según manifiesta la jurisprudencia, requiere del cuestionamiento de la legalidad de los actos impugnados, que no le corresponde por su naturaleza al incidente cautelar sino al proceso principal, salvo que aquella fuera tan evidente que no requiriese de un juicio cualificado, como veremos; y además, porque ante la inexistencia de perjuicios, resulta irrelevante a todas luces para excepcionar la ejecutividad del acto que la razón le asista al recurrente.

En primer lugar debe quedar meridianamente claro que el *fumus boni iuris* es una creación tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, y que como tal no tiene un reflejo claro y expreso en los textos legales.

²²⁹ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora....op.cit.* pág.1.278, va incluso más allá, pero en sentido contrario, cuando afirma que la demora en resolver ha terminado por convertir en escasamente útiles una buena parte de los fallos, y para ello utiliza la expresión de que “*la suerte del litigio se decide en el incidente de medias cautelares*” (en cursiva en el original).

A pesar de lo que pueda afirmar algún autor²³⁰, el artículo 72.1 de la LRJ-PAC no se refiere al *fumus* cuando dice que el órgano administrativo “podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte, la medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello”, ya que en mi opinión, los elementos de juicio suficientes no aluden a la presunta legalidad o ilegalidad del acto, o al menos, no en exclusiva²³¹, sino a la concurrencia general de los presupuestos para adoptar la medida destinada al aseguramiento²³². Por su parte, el artículo 111, sí que alude a una cierta apariencia de buen derecho como presupuesto de la suspensión, pero solamente en aquellos casos en los que concurra una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en su artículo 62.1, y siempre, como dice la jurisprudencia, que esta sea ostensible y manifiesta²³³, siendo trasladable aquí lo que se dirá sobre la misma en referencia a la vía jurisdiccional.

²³⁰ JIMÉNEZ PLAZA, C. *El fumus boni iuris... op.cit.* pág.246, nota al pie 290.

²³¹ LÓPEZ NIETO Y MALLO, F. *El Procedimiento Administrativo de la Administraciones Públicas*, Bayer y Hnos, Madrid, Barcelona 1993. Dice esta autor, en referencia al citado artículo 72 de la LRJ-PAC, que: “La medida provisional debe estar justificada, debe haber motivo razonable para ser adoptada.” (pág.367), como vemos con carácter general para todos ellos.

²³² En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011 (Aranzadi RJ 2011\7568), en referencia a la suspensión de la determinación del justiprecio en una expropiación en la que la hoja de aprecio estaba siendo impugnada mediante el procedimiento de lesividad, no se fija en la presumible ilegalidad del acto administrativo cuestionado, sino en los riesgos potenciales derivados de la pendencia hasta que se decrete o no, la nulidad del acto (Fundamento de Derecho Segundo): “Y en el supuesto examinado, conforme a lo datos obrantes en las actuaciones, existían elementos de juicio bastantes para acordar la citada medida de suspensión. Así lo que ha entendido la Sala de instancia cuando apela a los conceptos de “riesgo adicional” y “situación especial” –cuestionados por la recurrente- derivados de la declaración de lesividad de la hoja de aprecio instada por el Ayuntamiento de Segovia (...). Por lo demás, la demora en la fijación del justiprecio ninguna consecuencia negativa o perjudicial puede tener para el expropiado pues, a tal efecto, la propia LEF ya contempla los supuestos de demora en la determinación del justiprecio (artículo 56) o el retraso en el pago del mismo (artículo 57), que se atiende mediante el abono de los correspondientes intereses, que representan un desplazamiento patrimonial –una “indemnización” en la dicción del artículo 56 citado- que se impone a la Administración, o beneficiario, en razón de la demora en la determinación del justo precio y su abono al interesado”.

²³³ Aunque con posterioridad se profundizará sobre esta cuestión en la vía jurisdiccional, sirva aquí lo que sobre este particular afirman GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., en *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas...*, *op.cit.* pág. 2.637: “No basta alegar como motivo del recurso administrativo la supuesta nulidad de pleno derecho del acto, ya que en este supuesto quedaría en manos del recurrente la posibilidad de enervar la ejecutoriedad del acto impugnado, sino que el órgano competente deberá verificar en trámite previo incidental la seriedad del motivo, y por tanto, hasta qué punto está fundada la pretensión deducida. Es necesario que el vicio de la nulidad surja patente y notoriamente sin necesidad de que deba realizarse nada más que la comprobación del hecho para constatar su existencia.”

Curiosamente, la evolución hacia la conformación y posterior aprobación de la vigente LJCA, muestra los vaivenes jurisprudenciales del principio de la apariencia de buen derecho. Siguiendo en este punto a TERRERO CHACÓN²³⁴, podemos apreciar que tanto en el Proyecto de 1995 –en la Exposición de Motivos- como en el Proyecto de 1997 –en su artículo 124- se recogía expresamente el principio –en el primero reprobándolo y en el segundo admitiéndolo- que finalmente no se incorporaría a la Ley. La exposición de motivos de la LJCA de 1998, nada dice al respecto sobre el *fumus boni iuris*, y centra toda su atención en el riesgo de pérdida de la finalidad legítima del recurso y en la ponderación de intereses. Esta ausencia, sin embargo, ha llevado a diferentes autores a inferir que como nada se dice, debe admitirse, tomando como fundamento el Proyecto de 1995, y su expresa negativa²³⁵, lo que no es sino llevar hasta sus últimos y peligrosos extremos el axioma de que “quién calla otorga.”

No procede sin embargo, hacer una negación a ultranza del principio como presupuesto en su sentido general, aunque debe matizarse, y para ello es necesario definir de qué *fumus* estamos hablando cuando realizamos estas afirmaciones. Utilizando un símil gastronómico, el *fumus* sería como el café, los podemos encontrar, al menos en dos variedades: suave e intenso. El primero sería aquel que subyace en la adopción de cualquier medida cautelar, en coexistencia con el *periculum in mora* y la ponderación de intereses. Se trata de la apreciación en grado mínimo de que la pretensión del recurrente es razonable para enervar la legalidad del acto impugnado justificativa de la presunción general de validez de los actos administrativos, que está presente en cualquier resolución o auto de admisión de medidas cautelares, y que operaría en sentido positivo, dando paso al estudio de la concurrencia del resto de los

²³⁴ TERRERO CHACÓN, J.L. en la obra colectiva dirigida por ALCUBILLA ARNALDO, E, y FERNÁNDEZ VALVERDE, R., *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 3º ed, El consultor de los Ayuntamientos (LA LEY), Wolters Kluwer, Madrid 2007, pág. 1.086. Repárese, en la tajante negativa que el redactor del Proyecto de 1995 hace con respecto a la apariencia de buen derecho: “la justicia cautelar se desnaturalizaría, con riesgo de convertirse en una especie de justicia sumaria, si se fundará en meras apariencias jurídicas, insuficientemente constatables en el momento de acordarse la decisión incidental que corresponda. Su finalidad no es anticipar el resultado del proceso, sino prevenir los perjuicios que puedan producirse mientras se tramita. La nueva regulación legal no puede dejar de inspirarse asimismo en estas consideraciones.”

²³⁵ JIMENEZ PLAZA, C. *El fumus....op.cit.* pág. 243-244 y TERRERO CHACÓN, J.L. *Comentarios....op.cit.* pág. 1.087. Este último llega a afirmar: “El criterio del *fumus* no estaba expresamente excluido de la LJCA, y su Exposición de Motivos no recogía referencia alguna a la apariencia de buen derecho en términos negativos, como se hacía en la Exposición de Motivos del Proyecto de 1995”.

presupuestos. En sentido negativo, pudiera inclinar al juzgador hacía rechazo de la medida solicitada.

En la modalidad intensa ocurre un poco lo mismo o lo opuesto, según se mire. Sólo razones o circunstancias de especial significación referidas a la nulidad del acto impugnado le permitirían configurarse como supuesto exclusivo: que exista una resolución que anula el acto o un criterio jurisprudencial reiterado, entre otras, que pongan de manifiesto, *prima facie*, de una manera notoria y ostensible, y sin necesidad de entrar en el fondo del asunto, que el acto es nulo. De esta forma se recoge en la vía jurisdiccional lo que ya decía el artículo 111 de la LRJ-PAC, en la administrativa.

Por lo tanto, y partiendo de estas dos variedades, cuando hablamos de que la apariencia de buen derecho esta admitida en la teoría de las medidas cautelares del ordenamiento jurídico español, hablamos de ella en su modalidad suave; pero cuando *strictu sensu*, nos referimos a la apariencia de buen derecho como supuesto que debe informar la adopción de aquellas, estamos aludiendo a su modalidad intensa, más limitada en su aplicación. Y esta última, salvo por lo que luego diremos, sólo se recoge expresamente en la LRJ-PAC para la vía administrativa, y en la jurisdiccional, como consecuencia de la producción jurisprudencial, que no legislativa. Y en ambos casos, con un grado de cualificación importante.

La excepción, que también sirve a la doctrina para aseverar sus afirmaciones de que el humo de buen derecho está incorporado de forma generalizada y plenamente en la LJCA, se recoge en el artículo 136.2, que refiriéndose a las vías de hecho y la inactividad de la Administración, viene a decir que: “(...) *la medida cautelar se adoptará salvo que se aprecie con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos o la medida ocasione un perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará de forma circunstanciada*”. Es lo que conocemos como el *fumus inverso*. En este caso la regla general es a favor de la adopción de la medida cautelar mediante un *fumus* suave de ilegalidad, exigiéndose en grado de intenso de legalidad, para su denegación.

Por último, y en relación con su reflejo legislativo, se acude también a la aplicación supletoria de la LEC, que en su Exposición de Motivos²³⁶, y también en el artículo 728.2²³⁷, reconoce expresamente la aplicación de este principio. El hecho de que la nueva LJCA, superando las restricciones de su antecesora de 1956, abogue por la admisión de cualquier tipo de medida cautelar, puede dar pie a entender que lo dispuesto en la LEC también resulta de aplicación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Pero como decimos, su origen, evolución y constatación derivan de la jurisprudencia, y de las aportaciones doctrinales, que de aquella han realizado los tratadistas, y de entre ellos y como más destacado, el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA.

El *fumus boni iuris* es tan viejo como las medidas cautelares, como afirma SANTAMARIA PASTOR²³⁸, sin embargo su formulación o aplicación actual tiene su origen en la doctrina emanada de los tribunales a nivel comunitario. Así, se cifra su formulación en la famosa Sentencia *Factortame* de 19 de junio de 1990, Asunto C-213/89-The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte Factortame- (Aranzadi TJCE 1991\12), que en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, pone de relieve cuales son los fundamentos y el alcance de la tutela cautelar (estando en vigor la LJCA de 1956):

“No es solo el afán de evitar perjuicios irreparables, como pretende el artículo 122 de la Ley, pues la protección cautelar no debe ser otorgada si a la pretensión del demandante le falta la apariencia de buen derecho (o, desde otra perspectiva, si la posición de la Administración aparece *prima facie* como fundada); el *fumus boni iuris*, ni mencionado en la ley, ni utilizado que yo sepa por la jurisprudencia, es siempre la

²³⁶ “El «*fumus boni iuris*» o apariencia de buen derecho, el peligro de la mora procesal y la prestación de caución son, desde luego, factores fundamentales imprescindibles para la adopción de medidas cautelares.” Título XVIII de la Exposición de Motivos de la LEC.

²³⁷ “El solicitante de medidas cautelares también habrá de presentar con su solicitud los datos, argumentos y justificaciones documentales que conduzcan a fundar, por parte del Tribunal, sin prejuzgar el fondo del asunto, un juicio provisional e indiciario favorable al fundamento de su pretensión. En defecto de justificación documental, el solicitante podrá ofrecerla por otros medios de prueba, que deberá proponer en forma en el mismo escrito”.

²³⁸ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La ley Reguladora*....*op.cit.* pág.1.280.

verdadera causa; la irreparabilidad de los perjuicios, o mejor la frustración en otro caso de la Sentencia es una condición previa²³⁹.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es más bien conciso²⁴⁰ en su pronunciamiento, limitándose a esgrimir el principio de primacía del derecho comunitario sobre el nacional, ya puesto de manifiesto por aquel entonces entre otras en las Sentencias Costa E.N.E.L. de 15 de julio de 1964 Asunto C-6/64 y Simmenthal de 9 de marzo de 1978 Asunto C-106/77²⁴¹; siendo el Abogado General Giuseppe TESAURO en sus Conclusiones, quien incide sobre la importancia del *fumus*, y del que toma GARCÍA DE ENTERRÍA los argumentos para realizar sus afirmaciones, y el propio Tribunal sus fundamentos para sus posteriores pronunciamientos sobre medidas cautelares. Dice el Abogado General en el punto 22 de sus Conclusiones²⁴²:

“Por consiguiente, no hay certidumbre (con la consiguiente presunción de validez) acerca de una disposición o incertidumbre acerca de la otra, *sino apariencia de la normativa en su conjunto, tanto de la una como de la otra disposición enfrentadas*), incumbiendo al órgano jurisdiccional valorar si la apariencia puede imponer la tutela del derecho cautelar o bien denegarla según criterios materiales, vinculados a la menor o mayor apariencia de legalidad de la disposición controvertida (*fumus boni iuris*, cualquiera que sea, por otra parte, el nombre que se dé a este concepto), así como la posibilidad o imposibilidad de que una u otra de las partes enfrentadas experimente un perjuicio a la espera del resultado definitivo del proceso (*periculum in mora*).”

En nota al pie²⁴³ el Abogado General cita el principio clásico enunciado por CHIOVENDA, que posteriormente va a ser utilizado por la doctrina para defender la apariencia de buen derecho, de que la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quién tiene la razón, pero que más que

²³⁹ GARCIA DE ENTERRÍA, E. *La batalla por las medidas cautelares... op.cit.* pág. 129.

²⁴⁰ “Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que esté conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, debe excluir la aplicación de una norma de Derecho nacional que considere que constituye el único obstáculo que le impide conceder medidas provisionales” (Punto 23).

²⁴¹ Se pueden consultar en www.curiaeuropa.eu.

²⁴² También en www.curiaeuropa.eu.

²⁴³ En la nota al pie número 9 de las Conclusiones, y con cita del pronunciamiento en Italia de la Corte *Costituzionale* n° 190 de 28 de junio de 1985.

fundamentar este principio, justifica la propia existencia de las medidas cautelares en su conjunto, así como el resto de sus presupuestos²⁴⁴.

La doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el *fumus boni iuris* –doctrina en general que se constituye en una forma de interpretación cualificada en relación con el derecho comunitario, cercana a su consideración como fuente del derecho- se reitera de manera continuada hasta conformarse como principio que debe informar la tutela cautelar, al menos en el orden comunitario²⁴⁵. El Tribunal Supremo la acoge para sí, en su no menos famoso Auto de 20 de diciembre de 1990 (Aranzadi RJ 1990\10412), y también, en el de 17 de enero de 1991²⁴⁶ (Aranzadi 1991\503). El ponente de la segunda, el Excmo. Sr. Delgado Barrio, se expresa de la siguiente manera:

“En la misma línea ha de recordarse el principio de que la «necesidad de acudir al proceso para obtener la razón no debe perjudicar a quien tiene la razón», principio

²⁴⁴ Ya se apuntó en su momento que CHIOVENDA G., la integraba, entre otras publicaciones, en el siguiente párrafo de su libro *Instituciones de Derecho Procesal Civil* (*op.cit.*, pág. 185), en el que más que la apariencia de buen derecho se vislumbraban los daños y la pérdida de la finalidad legítima del recurso: “Tenida cuenta la actividad del Estado, para obrar la actuación de la Ley, requiere tiempo y gastos, es necesario impedir que aquel que se encuentra en la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón, sufra daño por el tiempo y gasto requeridos...”. Nótese que se dice “para obtener la razón”, ya que la razón plena no se obtendrá hasta la sentencia o resolución definitiva, Determinar de manera previa que se tiene la razón al momento de la interposición del recurso supondría entrar a prejuzgar el fondo de litigio principal.

²⁴⁵ Sentencias Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991 Asunto C-143/88 y C-92/89 (Aranzadi TJCE 1991\135) y Atlanta de 9 de noviembre de 1995 Asunto C-465/93 (Aranzadi TJCE 1995\196), y más recientemente, Auto Jean Marie Le Pen de 31 de julio de 2003, Asunto C-208/03 (Aranzadi TJCE 2003\243), Sentencia ABNA y otros de 6 de diciembre de 2005, Asuntos C-453/03, C-11/04 y C-12/04 (Aranzadi TJCE 2005\364), y Auto de 8 de abril de 2014, Asunto Anko C-78/14 (Aranzadi TJCE 2014\161), que recoge en su punto 15 un resumen expreso de esta doctrina: “Por lo que se refiere al requisito relativo a la existencia de un *fumus boni iuris*, es preciso recordar que éste se cumple cuando, en fase del procedimiento de medidas provisionales, existe una controversia jurídica de hondo calado cuya solución no se evidencia de manera inmediata, de forma que, a primera vista, el recurso de casación no carece de fundamento serio (véanse, en este sentido, autos del Presidente del Tribunal de Justicia Publishers Association/Comisión, 56/89 R, EU:C:1989:238, apartado 31, y Comisión/Artogodan y otros, C-39/03 P-R, EU:C:2003:269, apartado 40). En efecto, dado que la finalidad del procedimiento de medidas provisionales es garantizar la plena eficacia de la futura decisión definitiva, al objeto de evitar una laguna en la protección jurisdiccional que depara el Tribunal de Justicia, el juez de medidas provisionales debe limitarse a apreciar «a primera vista» el fundamento de los motivos formulados en el marco del litigio en cuanto al fondo para determinar si existe una probabilidad lo suficientemente grande de que prospere el recurso [auto del Vicepresidente del Tribunal de Justicia Comisión/Alemania, C-426/13 P(R), EU:C:2013:848, apartado 41].”

²⁴⁶ Tanto estas dos como las del TJCE en los Asuntos Zuckerfabrik y Atlanta, aparecen comentadas extensamente por GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en *La batalla por las medidas cautelares... op.cit.*

este reconocido no sólo por esta Sala –sentencias²⁷ de febrero, 20 de marzo y 4 de diciembre de 1990- sino también por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –así, sentencia del caso Factortame de 19 de junio de 1990- y que da lugar a una amplia configuración de las medidas cautelares –el Auto ya citado de 20 de diciembre de 1990 es bien expresivo al respecto-, en la que la apariencia del buen derecho ha de ser la base determinante –Autos del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 10 de octubre de 1989 y 28 de junio de 1990 (...)En definitiva, resulta claro que el «fumus boni iuris» que emana de la pretensión del en su día recurrente y ahora parte apelada, es bastante para entender que el concreto acto aquí impugnado no merece la ejecutividad que en general caracteriza al acto administrativo”.

Esta preponderancia de la apariencia de buen derecho sobre los demás presupuestos de la suspensión pronto se abandona por el propio Tribunal Supremo²⁴⁷, en base a la imposibilidad de entrar a prejuzgar el fondo del asunto, para evitar su incidencia sobre el principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la CE, al realizarse en una fase sumaria y de urgencia sin las garantías propias de una apreciación completa de la prueba, de los hechos y de las circunstancias concurrentes, que permitan al juzgador formarse un criterio fundado y veraz sobre su objeto. Así se pone de manifiesto en diversos Autos y Sentencias²⁴⁸ que darían lugar a la conocida como teoría de las nulidades, que nos define magistralmente DE LA SIERRA MORÓN²⁴⁹:

“La operatividad de la teoría de las nulidades es, por tanto doble. De un lado los pronunciamientos judiciales sobre nulidad previamente existentes y que guardan relación con el proceso cautelar deberán ser tenidos en consideración por el juez a los efectos de valorar el *fumus*. De otro lado, en las causas que hayan de ser por primera vez objeto de conocimiento por el juez, éste acudirá excepcionalmente a los criterios que le guían en la apreciación de la nulidad. En este sentido, el juez cautelar se

²⁴⁷ Autos de 9 de noviembre de 1992 (Aranzadi RJ1992/8753), Fundamento de Derecho Segundo: “(...) finalmente la teoría que se ha venido en llamar del «fumus boni iuris» o apariencia de buen derecho, no hay motivo alguno para que sea aplicada en el presente caso en favor de la tesis del apelante ya que es ésta una expresión conceptual que hay que manejar con extremada cautela para no incurrir en equívocas incursiones en el fondo del asunto. Con ese condicionamiento la ha venido aplicando esta Sala en algún caso en que al resolver en apelación sobre el Auto de suspensión dictado en la instancia, ya se había pronunciado en determinado sentido la Sala «a quo» sobre el fondo del asunto, lo que en principio propiciaba esa apariencia de buen derecho.” Y Autos de 30 diciembre, 30 de septiembre y 11 de marzo de 1992 (Aranzadi RJ 1992\10416, RJ 1992\6995 y RJ 1992\3271), entre otros.

²⁴⁸ Autos de 22 de noviembre de 1993 (Aranzadi RJ 1993\8943) y de 7 de noviembre de 1995 (Aranzadi RJ 1995\8937) y Sentencia de 14 de enero de 1997 (Aranzadi RJ 1991\131).

²⁴⁹ DE LA SIERRA MORÓN, S. *Tutela cautelar....op.cit.* pág.292.

muestra firmemente partidario de adoptar la suspensión u otra medida que se considere oportuna en los supuestos en los que el acto impugnado se haya dictado partiendo de una norma que se ha declarado nula previamente, o bien cuando sea repetición de uno idéntico que también haya sido declarado nulo.”

En consecuencia, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con mayor insistencia a partir de la entrada en vigor de la LJCA²⁵⁰, sólo va admitir el principio como presupuesto para adoptar la suspensión de la ejecución en su modalidad más intensa y en sentido negativo: cuando la ilegalidad sea lo suficientemente manifiesta, relevante y notoria, que el juzgador no necesite entrar a valorar el fondo del asunto para apreciarla. Y esto sólo ocurrirá cuando hubiera sido anulada la disposición general de la que el acto traía su causa o cuando el acto impugnado fuera idéntico a otro declarado nulo. No se admitirá por el contrario, cuando se base en la alegación de las partes con independencia de la calidad de su motivación, salvo que concurren aquí las condiciones apuntadas. Por todas, el Fundamento de Derecho Octavo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2003 (Aranzadi RJ 2004\402)²⁵¹:

“La jurisprudencia, al considerar el aspecto positivo o habilitante del fumus boni iuris, advierte frente a los riesgos de perjuicio (Dogma vom Vorwegnahmeverbot en la doctrina alemana), declarando que «la doctrina de la apariencia de buen derecho, tan difundida, cuan necesitada de prudente aplicación, debe ser tomada en cuenta al solicitarse la nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición general, declarada previamente nula de pleno derecho o bien cuando se impugna un acto idéntico a otro que ya fue anulado jurisdiccionalmente, pero no [...] al predicarse la nulidad de un acto, en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión en el proceso principal, pues, de lo contrario se prejuzgaría la cuestión de fondo, de manera que por amparar el derecho a una efectiva tutela judicial, se vulneraría otro derecho, también fundamental y recogido en el propio

²⁵⁰ PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Justicia administrativa e irresponsabilidad de los poderes públicos” *Revista de Administración Pública*, núm. 153 Septiembre-Diciembre, Madrid 2000, pág.71-90 Este autor deja constancia del cambio de tendencia que se produce en contra del *fumus* después de la Sentencias del TS de 1990 y 1991, y que se consolidaría con la entrada en vigor de la LJCA: “No obstante, con posterioridad surgió una línea doctrinal descalificadora de los elementos sustentadores de las medidas cautelares, del *fumus boni iuris* y la imposibilidad de anticipar el fallo del proceso antes del debate plenario. Una tendencia jurisprudencial que la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998 ha frenado con una nueva regulación de las medidas cautelares”. (pág.84).

²⁵¹ En el mismo sentido pueden asimismo consultarse los siguientes pronunciamientos del Tribunal Supremo: Sentencias de 20 de Septiembre de 2011 (Aranzadi RJ 2011\894), 25 de junio de 2010 (Aranzadi RJ 2010\5900) y 6 de junio de 2009 (Aranzadi 2010\321), y Autos de 18 de diciembre de 2009 (Aranzadi RJ 2010\2313) y 28 de abril de 2006 (Aranzadi RJ 2006\1956).

artículo 24 de la Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba, porque el incidente de suspensión no es trámite idóneo para decidir la cuestión objeto del pleito”.

Así las cosas, no bastará con la mera alegación de la concurrencia de la nulidad del acto impugnado para obtener la suspensión –ni siquiera en vía administrativa, como ya se dijo- sino la de una circunstancia de mayor cualificación como es la de que el acto o la norma habilitante hayan sido declarado nulos. Ahora bien, esta causa tan intensa, también pudiera dar lugar incluso a la misma inadmisión del recurso contencioso-administrativo, como así se contempla en el artículo 51.2 de la LJCA, que faculta al Juzgado o a la Sala a inadmitirlo cuando se hubieran desestimado otros sustancialmente iguales por sentencia firme, con lo que dejaría sin contenido a la propia medida cautelar.

En resumen, la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, constituye un presupuesto que está presente intrínsecamente en la adopción de cualquier medida cautelar, y que opera simultáneamente junto con el *periculum in mora* y la ponderación de intereses, en su modalidad suave y en sentido negativo con respecto a su concesión. El órgano administrativo con funciones revisoras, o el juez o tribunal, apreciará la verosimilitud de la pretensión del recurrente como requisito previo para pasar después a comprobar el resto de los requisitos de la suspensión. No dándose aquella, podría decretar la inadmisión del incidente, de ahí el sentido negativo.

Otra cosa es que se defienda la aplicación del *fumus* en su modalidad intensa y positiva a la concesión, es decir como presupuesto exclusivo que de concurrir permitiese la adopción de la medida sin necesidad de entrar a valorar los perjuicios e intereses en conflicto. Esta es la que la LJCA no recoge²⁵² –tampoco la LRJ-PAC-, y que la jurisprudencia ha modulado en función al respeto a un proceso con las debidas garantías constitucionales que no es posible en piezas incidentales como la de la

²⁵² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en “Observaciones sobre la tutela cautelar en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 ¿tienen efectiva potestad de acordar tutela cautelar las salas de los Tribunales de Justicia y de la Audiencia Nacional?, *Revista de Administración Pública* num.15, Enero/Abril, Madrid 2000, pág. 251-277. con alusión a la Sentencia del Tribunal Constitucional 148/1993, de 29 de abril, que ya citamos en su momento al comienzo del Capítulo II, en la que dice se recoge la constitucionalización del principio, reconoce expresamente que la LJCA no recoge la apariencia de buen derecho: “Queremos sólo significar que el legislador de la LJ de 1998 se ha apartado de manera deliberada, y desde luego errónea, de una línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional...” pág.263.

suspensión, salvo que concurren causas cualificadas que permitan adoptarla mediante una apreciación *prima facie*, sin prejuzgar el fondo del asunto, por resultar ostensible y evidente. Evidencia que solo se dará cuando se haya decretado la nulidad de la disposición en base a la cual se dictó el acto, o se hayan anulados actos administrativos idénticos. Ni siquiera la falta de oposición fundada por parte de la Administración a la medida solicitada o de ausencia de contestación por su parte en el incidente, podrán enervar la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos.

A la vista de los textos legislativos y de la jurisprudencia vigente, no puedo sino concluir con SANTAMARIA PASTOR²⁵³ y en contra de la doctrina más entusiasta, que la teoría del *fumus boni iuris* no siendo ningún disparate en el fondo, carece de la funcionalidad universal y excluyente que se predica de ella. Hoy por hoy, nuestros tribunales nacionales se mueven en los estrechos márgenes que les marca nuestra legislación, y aunque los comunitarios en este campo puedan ser más proclives a su consideración, lo serán con respecto a la interpretación de sus normas de las que el juez nacional como sabemos tiene también la condición de juez comunitario, pero no con respecto del derecho interno. No se trata de una modulación de la tutela judicial²⁵⁴, sino de diferentes criterios para diferentes ramas del ordenamiento, como pudiera

²⁵³ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora....op.cit.* pág.1.280.

²⁵⁴ TERRERO CHACÓN, J.L., con cita a GARCÍA DE ENTERRÍA, E. sostiene una postura opuesta, *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio...., op.cit.* pag.1.087: “De no admitirse la aplicación del criterio del *fumus* en el ámbito del derecho interno, se llegaría a la anómala situación de que los Tribunales españoles al aplicar el Derecho Comunitario dispondrían de más facultades que cuando aplicaran su propio Derecho nacional, lo que sería un caso de discriminación *in peius* de los justiciables españoles, que presumiblemente violaría o el artículo 7 del Tratado de la CEE o los artículos 6 y 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, o los dos instrumentos, además, evidentemente, del artículo 24 de la Constitución, que no parece admitir grados de “efectividad de la tutela” más reducida en unos procesos que en otros.” Solo me quedaría traer aquí, en prueba de mi afirmación, la Sentencia del TJCEE de 21 de febrero de 1991 en el asunto Zuckerfabrik, en la que se decía que la suspensión de la ejecución de un acto nacional dictado en ejecución de un Reglamento comunitario no puede ser acordada por una jurisdicción nacional más que cuando esta jurisdicción tenga dudas serias sobre su validez, y además –añade la Sentencia del TJCEE de 9 de noviembre de 1995 en el asunto Atlanta– formule una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea salvo que este estuviera ya conociendo de ella; y el comentario al respecto del propio GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en *La batalla de las medidas cautelares...op.cit.* pág .144 “(...) el problema de que el juez nacional ha de considerarse como el juez ordinario o de “derecho común” del Derecho Comunitario, pero que su actuación ha de integrarse en una uniformidad aplicativa que preside necesariamente el Tribunal de Justicia. Especialmente delicada la función de suspender cautelarmente la aplicación del Derecho Comunitario, el juez nacional que crea justificado hacerlo ha de utilizar para ello no sus propios poderes como órgano de jurisdicción nacional, sino los que le corresponden como juez del propio Derecho Comunitario, entendido éste en la forma, compleja y delicada, como lo interpreta y aplica el Tribunal de Justicia, poniéndose en el papel de éste, estudiando su jurisprudencia y buscando esa “evidencia” de que cualquier juez del cualquier Estado miembro habría de llegar a la misma conclusión”.

ocurrir y de hecho ocurre, por ejemplo, con el diferente tratamiento que se da a determinadas instituciones en vía administrativa y jurisdiccional, entre ellas, la ejecutividad de las sanciones.

4. PROCEDIMIENTO DE ADOPCIÓN DE LA SUSPENSIÓN

4.1. El procedimiento de adopción de la suspensión

A la hora de afrontar los aspectos procedimentales relativos a la adopción de la medida cautelar de suspensión, tenemos que volver necesariamente sobre cuestiones más propias de su naturaleza, como son la instrumentalidad y la celeridad. Instrumentalmente el procedimiento de medidas cautelares está supeditado en todo momento a la existencia de otro procedimiento en el que debe solventarse la pretensión principal, derivada en nuestro caso de la impugnación del acto administrativo. El retraso en la obtención de una resolución definitiva y el riesgo que conlleva de pérdida del objeto litigioso, condicionan la propia existencia de la suspensión y la celeridad con la que la medida debe adoptarse para cumplir su función primordial de aseguramiento.

La obligatoriedad de agotar la vía administrativa para poder someter a la consideración de los juzgados y tribunales de lo contencioso la impugnación del acto, determina a su vez, que existan dos regulaciones procedimentales generales en torno a la adopción de las medidas cautelares: las recogidas, en la LRJ-PAC y en la LJCA. Al igual que ocurría con la naturaleza y los presupuestos de la suspensión, los principios que las informan, e incluso la tramitación, desarrollo y finalización, gozan de tal similitud que no resulta procedente realizar su estudio por separado, máxime cuando ambas constituyen manifestaciones del mismo principio constitucional: el principio de tutela judicial efectiva. Si atendemos al dictado del artículo 130 de la LJCA, convendremos que no es posible mantener la finalidad legítima del recurso contencioso si el acto impugnado ya hubiera sido ejecutado en vía administrativa cuando esta ejecución hubiera producido daños irreversibles. La tutela por tanto se garantiza primero en la vía administrativa, y luego en la judicial. Veamos a

continuación los aspectos procedimentales y procesales de la suspensión, por este mismo orden.

En el mismo artículo 111 de la LRJ-PAC, se recogen tanto los aspectos sustantivos como los procedimentales de la suspensión en vía de recurso. Estos recursos son, el preceptivo de alzada, a resolver por el superior jerárquico y que agota la vía administrativa (artículos 114 y 115); el potestativo de reposición ante el mismo órgano que dictó el acto (artículos 116 y 117); y el recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes (artículo 108, 118 y 119)²⁵⁵. Las medidas cautelares, aunque nada se dice, se sustanciarán dentro de estos procedimientos como pieza separada. La pieza separada, como explicita SANTAMARIA PASTOR, no es más que una carpeta anexa a la del procedimiento principal, pero “separada” de esta²⁵⁶.

La solicitud de suspensión se podrá realizar en escrito separado al de interposición del recurso, o lo que es más habitual en la práctica, mediante otrosí, en el propio escrito de interposición, estando legitimados activamente, tanto el recurrente²⁵⁷ como la Administración (artículo 111.2 de la LRJ-PAC). La solicitud en todo caso debe estar debidamente motivada con alusión expresa al cumplimiento de los presupuestos de la suspensión²⁵⁸, acompañando la documentación que los acredite (no existe un periodo de prueba como tal), y se presentará ante el órgano que dictó el acto impugnado o ante el competente para su resolución. Tratándose de un recurso de alzada presentado ante el órgano que dictó el acto, este deberá preparar un informe, que junto con el expediente, trasladará al órgano superior antes de diez días (artículo 114 de la LRJ-PAC).

²⁵⁵ Además de los anteriores la LRJ-PAC, recoge también la revisión de oficio (artículos 102 y ss.) que tienen un régimen propio de suspensión regulado en el artículo 104.

²⁵⁶ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora...op.cit.* pág.1.329.

²⁵⁷ Según afirma VEGA LABELLA, J.I., en la obra colectiva *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 2º ed., Aranzadi Editorial, Cizur Menor 2002, pág. 781, ningún otro interesado al margen del recurrente puede demandar la solicitud. Sobre la suspensión de oficio véase la Nota siguiente.

²⁵⁸ TORRES FERNÁNDEZ, J.J. nos dice: “Debe recordarse que la Administración puede de oficio decretar la suspensión, en cuyo caso el examen del expediente administrativo debe permitir deducir que la ejecución provocará la irreparabilidad o la dificultad extrema en la reparación de los daños.” *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común Tomo I*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 1993, pág. 716.

En cuanto al momento de la interposición, tampoco hay un plazo expreso, pero por su vinculación con el recurso, deberá efectuarse durante la tramitación del mismo²⁵⁹, y antes de que el acto impugnado haya sido ejecutado, esto último por razones obvias. Cabe, por otro lado, y en casos de urgencia, la presentación previa y anterior al inicio del procedimiento administrativo, como así se asevera en el artículo 72 de la LRJ-PAC y tiene por admitido la jurisprudencia²⁶⁰, siempre que sean confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento que deberá efectuarse antes de transcurran quince días desde su adopción.

Finalmente el órgano ante el que se esté solventando el propio recurso deberá emitir una resolución expresa y motivada sobre la suspensión como así lo indica el artículo 89.4 y el apartado d) del artículo 54.1 de la LRJ-PAC, respectivamente. No se establece un tiempo determinado para dictar la resolución, pero la falta de contestación por el plazo de treinta días a contar desde la presentación de la solicitud conllevará la suspensión automática de la ejecución del acto sin más trámite (artículo 111.3). Esta medida va encaminada a evitar conductas impropias de la Administración como la de no dictar una resolución expresa sobre la solicitud hasta que se produzca la desestimación del recurso dejando sin fundamento la tutela cautelar. Transcurrido dicho plazo, el órgano competente podrá dictar todavía la resolución, pero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.3 a) de la LRJ-PAC –y siempre que se den las condiciones que refiere el 111.2 para su concesión- deberá serlo en el mismo sentido que la presunta (adoptando la suspensión). No es posible acceder a la suspensión de la ejecución por silencio administrativo sin que se cumplan los requisitos que determinarían la admisión de la medida por resolución expresa (en otro caso estaríamos antes un supuesto de acto nulo de pleno derecho recogido en el artículo 62.1 f) de la LRJ-PAC), ni que la Administración emita esta extemporáneamente en sentido contrario eludiendo la eficacia de la estimación presunta. No obstante, y aun teniendo los mismos efectos que la resolución expresa,

²⁵⁹ MORCILLO MORENO, J. en la obra colectiva bajo Dirección de GARBERÍ LLOBREGAT, J. *El Procedimiento Administrativo Común (Comentarios, Jurisprudencia y Formularios)*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2007, recoge expresamente (pág.1.996) que: “La ausencia de un plazo legal en el artículo 111 que indique cuándo se debe formular la solicitud de suspensión conduce a entender que la misma podrá hacerse en cualquier momento durante la tramitación del recurso administrativo, pues la finalidad de la suspensión es paralizar la ejecutoriedad del acto hasta tanto no se resuelva el recurso”.

²⁶⁰ Por todas las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2007 (Fundamento de Derecho Quinto) y de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2014, (también en su Fundamento de Derecho Quinto). (Aranzadi RJ 2007\8548 y JUR 2014\276024, respectivamente).

no se puede entender que esta se haya producido, ni que exista un acuerdo sobre la suspensión.

Si el órgano administrativo competente desestimase la solicitud de suspensión, contra la misma podrá interponerse el correspondiente recurso de alzada, y potestativamente el de reposición, antes de tener esta vía por agotada, y poder acceder así a la jurisdiccional, en base a lo que dispone el artículo 107.1 de la LRJ-PAC²⁶¹.

Contra la resolución sobre el fondo del asunto que ponga fin al procedimiento principal, como sabemos, podrá interponerse recurso contencioso-administrativo ante los juzgados y tribunales de este mismo orden. Al respecto, el apartado 4 del artículo 111 extiende los efectos de la suspensión en vía administrativa hasta el momento en el que el órgano jurisdiccional dicte una resolución sobre la misma a instancias del recurrente²⁶². Para ello será necesario, además de la reiteración de la solicitud, que exista un acuerdo de suspensión dictado por el órgano administrativo (no se da en el caso de estimación por silencio administrativo), y que la caución o garantía aportada en su caso, en esta vía –de las que hablaremos en el siguiente punto- extienda o pueda extender sus efectos hasta la contenciosa. Como afirma VEGA LABELLA²⁶³ :

²⁶¹ Artículo 107.1: “Contra las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos, podrán interponerse por los interesados los recursos de alzada y potestativo de reposición, que cabrá fundar en cualquiera de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 62 y 63 de esta Ley. La oposición a los restantes actos de trámite podrá alegarse por los interesados para su consideración en la resolución que ponga fin al procedimiento”. COBO OLVERA, T., *El régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial*, 3º ed., LA LEY, Madrid 2008: “Del mismo modo, las medidas cautelares no son actos de trámite: «el supuesto en el que en el acuerdo de incoación del expediente se adopte alguna medida que afecta de manera inmediata a los derechos de la persona afectada (como ocurre con las medidas cautelares de suspensión). En este supuesto entiende la Sentencia de 28 de enero de 1985 que la pretensión relativa a la imposición de una medida de suspensión cautelar de funciones es separable de la que hace referencia a la incoación del expediente por tratarse de actos distintos y es susceptible de ser admitida por no poder considerarse dicha imposición como acto de trámite» (STS 11-5-1999).” pág.637-638.

²⁶² La LRJ-PAC, vino a recoger en este apartado la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78), que incardinando de nuevo la institución de la suspensión en el derecho a la tutela judicial efectiva con cita de la ya reiterada 66/1984, de 6 de junio, decía lo siguiente (Fundamento de Derecho Tercero): “***Sí, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez.***” (la negrita es mía). Doctrina esta que tiene y ha tenido tradicionalmente una aplicación destacada en el ámbito tributario”.

²⁶³ VEGA LABELLA, J.I. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas...op.cit.*pág. 788.

“Por lo demás, prolongada la suspensión, la paralización de la actividad ejecutiva persistirá hasta que expire el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo sin haber sido interpuesto, hasta que se interponga el recurso contencioso sin solicitar la suspensión o hasta que el juez o tribunal contencioso desestime la solicitud”.

En la vía contencioso-administrativa, la solicitud de suspensión se presentará en escrito independiente al de interposición del recurso, o bien mediante un otrosí en este mismo, de forma similar a como se indicó para el caso de los recursos administrativos. No debemos olvidar que en este orden, si bien el escrito de interposición se limita exclusivamente a anunciar el recurso, dejando la fundamentación para el trámite posterior de demanda, la solicitud en cuanto a la concurrencia de los presupuestos de la suspensión, debe estar debidamente razonada.

Como manda el artículo 131 de la LJCA, la solicitud se sustanciará en pieza separada y por el trámite de los incidentes, sin suspender el curso de los autos (artículo 137 de la LJCA). En cuanto al momento oportuno, puede serlo en cualquier estado del proceso principal, aunque generalmente coincidirá con el de la presentación del escrito de interposición del recurso o de la demanda en el proceso abreviado del artículo 78. No obstante conviene señalar, que la interposición en un momento posterior pueda dejar en entredicho la urgencia de la misma, colocando al juzgador en una situación de claro desfavor hacia la adopción de la medida. A pesar de la generalidad con la que se expresa el artículo 131, hay dos claras excepciones: una que obliga a la presentación simultánea con el escrito de interposición o demanda, cuando se impugnen disposiciones generales (artículo 129.2); y otra que faculta a la presentación de la solicitud antes de iniciarse incluso el proceso principal, en aquellos supuestos de vías de hecho o inactividad de la Administración, que ya citamos con referencia al *fumus boni iuris inverso* (artículo 136.2).

Este último caso, no supone una ruptura con la instrumentalidad de la solicitud ni de la medida –siempre supeditada a la existencia de un proceso principal- ya que queda condicionada a la petición de ratificación posterior al momento de la presentación del escrito de interposición, que deberá producirse en el plazo improrrogable de diez días a contar desde la notificación de la adopción de la medida. En caso contrario, esta quedaría sin efecto, con obligación a cargo del solicitante de

indemnizar los daños y perjuicios producidos. La justificación para la anticipación no se basa en la urgencia –como se citaba para la vía administrativa en el artículo 72 de la LRJ-PAC- y los plazos tan estrechos para la interposición del recurso nada aportan en la práctica, teniendo en cuenta que por la sencillez del escrito puede perfectamente simultanearse con la solicitud²⁶⁴.

A diferencia de lo que ocurría en el procedimiento administrativo, la legitimación activa para solicitar la suspensión corresponde de manera exclusiva al interesado, no siendo posible que esta sea acordada de oficio por el Juez o por el Tribunal. Interesado como tal se entiende, que podrá serlo tanto el propio demandante como cualquier tercero que haya comparecido en el proceso principal²⁶⁵.

En relación con la competencia para conocer del incidente, esta se atribuirá al órgano al que corresponda el conocimiento del fondo del asunto (artículo 7.1 de la LJCA).

En función de su carácter sumario, los plazos para su desarrollo procesal deberán ser cortos. Así se recoge en el artículo 131 de la LJCA, donde se dice que una vez incoado el incidente, el Secretario judicial dará traslado a la parte contraria por plazo de diez días para que manifieste lo que a su derecho convenga, y se resolverá finalmente por auto dentro de los cinco días siguientes (artículo 131). Se mantiene, por tanto, el principio de contradicción a pesar de la brevedad en los tiempos. Ahora bien, puede ocurrir que cuando se dé traslado a la Administración (parte contraria en la generalidad de los casos) esta no haya comparecido, en cuyo caso, las actuaciones se entenderán con el órgano que dictó el auto. De la misma manera, y ante la urgencia y sumariedad, es posible que al momento de adoptar una decisión sobre la solicitud, no

²⁶⁴ Dice acertadamente SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora...op.cit.* pág.1.326: “La posibilidad de la solicitud de las medidas cautelares antes de la interposición del recurso carece de toda justificación; nada se gana con ella (salvo complicaciones que resulta del precepto que comentamos), porque la redacción de un escrito de interposición ordinario no lleva más de diez minutos a cualquier profesional; más aún, porque el escrito anticipado de la solicitud de medidas cautelares debe contener todas menciones del escrito de interposición para poder ser físicamente tramitado”.

²⁶⁵ GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares en el proceso...op.cit.* pág. 57, viene a decir que “(...) la Ley menciona a los “interesados”, no a los “actores” o “demandantes”, habiendo sido criticada la utilización de ese concepto, aunque puede encontrar su justificación en la posibilidad de que, como veremos, la solicitud de medidas cautelares se realice en el escrito de interposición o, incluso en determinadas ocasiones, antes de la presentación de dicho escrito. Por lo demás, entiendo que los “interesados” no pueden ser otros sino los que como “legitimados” van a poder ser parte en el proceso principal.”

se haya remitido el expediente al Juzgado o Tribunal (20 días de acuerdo con el artículo 48.3 de la LJCA), con lo que la importancia de las alegaciones vertidas en la solicitud adquieren una mayor relevancia, así como la prueba acompañada. No hay referencia alguna al periodo de prueba, pero este debe darse para aseverar los hechos en los que se fundamenta la concesión de la medida; aunque entiendo que lo procedente es acompañar la misma junto con el escrito de solicitud, teniendo en cuenta que con respecto a los medios y por el carácter mismo del proceso contencioso-administrativo, estos serán principalmente documentales²⁶⁶.

Lo referido en el párrafo anterior lo es con carácter general, pero la LJCA también contempla algunas especificidades en casos de especial urgencia –las llamadas medidas provisionalísimas- o en las ya citados del artículo 136, vías de hecho e inactividad de la Administración. En el primero, la necesidad de acordar la suspensión por el riesgo grave e inminente, faculta a la adopción de la medida incluso *inaudita alteram partem*, con un carácter temporal muy limitado, ya que en la propia resolución deberá citarse a las partes para que comparezcan (por escrito o en vista oral) en los tres días siguientes, para discutir sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la misma. La falta de acreditación de la “especial urgencia”, conllevará que esta solicitud se tramite por el procedimiento general de los incidentes cautelares. El mismo procedimiento especial podrá aplicarse cuando se trate de impugnaciones contra las vías de hecho o la inactividad de la Administración recogidas en los artículos 29 y 30 de la LJCA, con la posibilidad de hacerlo antes de la interposición de recurso, como ya vimos.

La resolución sobre la adopción o denegación de la suspensión adoptará la forma de auto. La suspensión así acordada, se mantendrá, como afirma el artículo 132.1, hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento principal, o hasta que finalice por otras causas previstas en la Ley. Sobre su inalterabilidad me remitió a lo ya dicho en relación con la cláusula *rebus si stantibus* al tratar las diferentes cuestiones referentes a su naturaleza jurídica. De nuevo se pone de

²⁶⁶ Al respecto, y sobre otras cuestiones como la posibilidad de celebrar una vista oral, RUIZ PIÑEIRO, F.L., LÓPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F y GARRIDO BENGOCHEA, L.A., *Las medidas cautelares...op.cit.* pág 72, opinan al respecto: “En cualquier caso, la regulación procesal de la tramitación de la pieza separada considero que no debe encorsetar al Tribunal en cuanto a la rigidez de la misma, sino que cabrá atender a las circunstancias concurrentes y acordar lo que se estime oportuno, como es el caso de vista en lugar de alegaciones escritas. Puede incluso plantearse la necesidad de abrir un periodo probatorio en casos puntuales y, desde luego, con carácter excepcional. Todo ello sin perjuicio de que deberá atenderse a la tramitación expresamente prevista si el caso no exige lo anterior”.

manifiesto aquí la instrumentalidad de la medida, y el hecho de que una vez resuelta la cuestión de fondo, la suspensión deja de tener virtualidad alguna. Sobre el mantenimiento de la eficacia y la extensión de la suspensión a los recursos que procedan contra la resolución del proceso principal, SANTAMARIA PASTOR²⁶⁷ afirma que la jurisprudencia ha terminado por fijar dos reglas de sentido divergente pero complementario²⁶⁸:

“a) de una parte, la eficacia de las medidas cautelares adoptadas en la instancia deben mantenerse durante la tramitación de cualesquiera recursos que se interpongan contra la sentencia; incluso si esta es de sentido desestimatorio de las pretensiones; pero b) dicha eficacia finaliza si la sentencia que se dicte en el proceso en el que las medidas cautelares han sido dictadas es objeto de ejecución provisional, ejecución que se superpone y desplaza dichas medidas.”

Efectivamente, mientras la sentencia pueda ser objeto de recurso puede mantenerse la medida acordada –con la excepción apuntada de la ejecución provisional, y aun siendo, en su caso, necesario un nuevo pronunciamiento del juzgado o tribunal de instancia²⁶⁹-. En ese sentido se manifiesta CAMPOS SÁNCHEZ

²⁶⁷ SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora...op.cit.*pág.1.298.

²⁶⁸ Con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003 (Aranzadi 2003\4101), referida a un procedimiento de extradición que reafirma el pronunciamiento de la Audiencia Nacional que decía así (Fundamento de Derecho Cuarto): “*El artículo 132.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1998 establece que "las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado". Este mandato legal determina el mantenimiento de las medidas cautelares acordadas en la instancia durante la tramitación del recurso de casación, y la inaplicabilidad de la doctrina jurisprudencial consolidada bajo la vigencia de la Ley Jurisdiccional de 1956, en cuya virtud una vez dictada sentencia en la instancia, lo acordado en la pieza separada de suspensión quedaba desprovisto de virtualidad.*” Concluyendo (Fundamento de Derecho Quinto) :”*Así, pues, siendo previsible una decisión próxima sobre el mismo, pues ha concluido su tramitación y se halla a la espera de señalamiento para votación y fallo, y visto que, efectivamente, de acuerdo con el artículo 132.1 de la Ley de la Jurisdicción, las medidas cautelares establecidas en la instancia permanecen en vigor hasta que se dicte Sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que han sido establecidas*”. Por expresiva también, in extenso en su Fundamento de Derecho Tercero, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2005 (Aranzadi RJ 2005\8680). Y sobre superposición de la ejecución provisional a las medidas cautelares, cita el autor las siguientes: STS de 9 de febrero de 2009, 20 de octubre de 2008, y 28 de diciembre de 2007, (Aranzadi RJ 2009\3218, 2008\5750 y 2007\9171).

²⁶⁹ Auto del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2004 (Aranzadi JUR 2005\44027) Fundamento de Derecho Tercero: “*Como consecuencia de ello, desde el momento en que es dictada la sentencia de instancia, aunque ésta no sea firme, la revisión casacional de la medida de suspensión de la ejecutividad del acto administrativo impugnado carece ya de objeto en la forma en que fue planteada antes de ser dictada la expresada sentencia, porque la efectividad de la medida cautelar depende a partir de ese momento de lo que se acuerde en relación con el mantenimiento o la extinción de la medida en función de la nueva situación producida con la sentencia y, cuando es el caso, si la sentencia es estimatoria, de la ejecución provisional de ésta, que exige una nueva solicitud y una resolución específica, susceptible a su vez de*

BORDONA, al afirmar que el pronunciamiento de la sentencia de instancia no deja sin efectos de modo automático las medidas cautelares adoptadas²⁷⁰, reafirmando así la vinculación entre proceso principal y proceso cautelar, en el entendimiento que mientras quepa algún recurso contra la cuestión de fondo, el primero, el proceso principal, continúa, y la suspensión, en consecuencia, también.

De acuerdo con el artículo 134 de la LJCA, los autos que acuerden las medidas cautelares se comunicarán al órgano administrativo, quien deber disponer de su inmediato cumplimiento, y será objeto de publicación cuando afecte a una pluralidad indeterminada de personas.

Así las cosas, la última cuestión que nos quedaría pendiente por abordar, antes de pasar al estudio de la contracautelas o garantías, es la potencialidad admisibilidad de los diferentes recursos contra los autos que denieguen las solicitudes de suspensión y sus efectos. En tal sentido hay que diferenciar tres tipos de recursos: de reposición²⁷¹, de apelación y de casación.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 79.1 de la LJCA, contra los autos no susceptibles de apelación o de casación podrá interponerse recurso de reposición. También será obligatorio de manera previa a la interposición de un recurso de casación (artículo 87.3). En cualquier caso, la interposición del recurso de reposición no impedirá que se lleve a debido efecto la resolución impugnada. Por lo que a nuestro estudio interesa, si el recurso se plantea contra un auto denegatorio de la suspensión instada por el recurrente podrá de nuevo reiterarse; si el recurso se plantea por la

recurso de casación, por parte del órgano de instancia (artículo 91 de la Ley Jurisdiccional 29/1998). Si la sentencia es desestimatoria, no parece procedente el mantenimiento, al menos a los mismos términos, de una medida cautelar de suspensión de la ejecutividad del acto administrativo frente a una sentencia susceptible de ejecución provisional que declara el acto conforme a derecho”.

²⁷⁰ CAMPOS SÁNCHEZ BORDONA, M. “Reflexiones iniciales sobre algunos de los problemas que plantea el nuevo régimen de las medidas cautelares en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998”, *Revista de Administración Pública* num. 149 Mayo/Agosto, Madrid 1999, pág.105-130. (pág.123):”En efecto, a partir de ahora, el pronunciamiento de la sentencia de instancia no deja sin efecto de modo automático las medidas cautelares adoptadas ni impide que, tras ese momento, la Sala de instancia – competente para la ejecución provisional de su sentencia- siga adoptando otras medidas cautelares, en función de un cambio de circunstancias.”

²⁷¹ Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina Judicial (*Boletín Oficial de Estado* núm. 266 de 4 de noviembre de 2009, pág. 92.103) el día 4 de mayo de 2010, se le denominaba “recurso de súplica”.

demandada o por otros terceros interesados se mantendrá la suspensión. El recurso de reposición se configura así como a un solo efecto.

El recurso de apelación es procedente contra los autos que pongan fin a la pieza separada de medidas cautelares, dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo²⁷². En este caso, se recoge expresamente en el artículo 80, que la apelación lo será a un solo efecto, manteniéndose, por tanto, el sentido de la resolución recurrida.

Más problemáticas y polémicas ha sido, al menos en cuanto a sus efectos, las referencias a los recursos de casación contra las resoluciones estimatorias de la suspensión dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional en única instancia. Según el artículo 87.1.b) de la LJCA, también son susceptibles de recurso de casación ante el Tribunal Supremo los autos que pongan término a la pieza de suspensión o de otras medidas cautelares para estos supuestos –en procedimientos de cuantía superior a 600.000 euros²⁷³, y si hubieran sido dictados por Tribunales Superiores de Justicia, en relación con la infracción de normas de derecho estatal o comunitario²⁷⁴- sin hacer mención expresa y clara a la extensión de su efectividad. Al respecto, el artículo 91.1 afirma que las partes favorecidas por la sentencia podrán instar su ejecución provisional²⁷⁵, y el artículo 134.1 ya citado, obliga al inmediato cumplimiento del auto por la Administración; y en base a ellos GARCÍA

²⁷² El recurso de apelación contra la medida cautelar solo es posible si así también lo fuera el asunto principal. RUIZ PIÑEIRO, F.L., LÓPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F y GARRIDO BENGOCHEA, L.A., *Las medidas cautelares....op.cit.* pág. 142. Entre otras, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 18 de enero de 2012 (Aranzadi JUR 2014\43634) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de septiembre de 2007 (Aranzadi JUR 2008\95210). Esta última dice en su Fundamento de Derecho Primero: “*De la lectura del artº 80 de la citada Ley se deduce que no son apelables todos los autos que pongan término a la pieza separada de medidas cautelares, sino solo aquéllos en los cuales la cuantía del recurso exceda de 18.030,36 euros, ya que el artº 80.3 establece que la tramitación de los recursos de apelación interpuestos contra los autos, se ajustará a lo establecido en la Sección 2ª del Capítulo III, en la que se encuentra ubicado el artº 81.1.a) antes referido, por lo que hay que entender que el límite de 18.030,36 euros, opera tanto respecto de los autos como de las sentencias que se dicten en los recursos de que conozcan los Juzgados de lo Contencioso Administrativo*”.

²⁷³ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2013 (Aranzadi JUR 2013\6845).

²⁷⁴ Sobre este particular, y entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2005 (Aranzadi JUR 2005\8557).

²⁷⁵ De la lectura de este mismo artículo parece inferirse que el recurso de casación contra el auto de adopción de las medidas cautelares, lo es a doble efecto. Aun siendo así, la posibilidad de solicitar la ejecución provisional de auto permitiría mantener la suspensión.

DE ENTERRÍA y GIL IBAÑEZ²⁷⁶, sostienen que la suspensión adoptada se mantendría también durante la sustanciación del recurso de casación. El primero va todavía más lejos incluso, al aseverar, que admitir otra cosa supondría un fraude contra la tutela judicial efectiva constitucionalmente reconocida, y además que:

“La admisión de esa casación priva, en consecuencia de ejecutoriedad a tales medidas cautelares, que quedan a resultas de la decisión final del proceso casacional, es decir, pierden toda su eficacia, causando un perjuicio, que será definitivo en la mayor parte de los casos, a la efectividad de tales medidas²⁷⁷.”

En resumen, así como el recurso de apelación planteado por las partes contra el auto resolutorio de la pieza cautelar no tiene efectos sobre la propia medida adoptada o rechazada en la instancia –aunque quepa también, como dice el artículo 84, solicitar la ejecución provisional-, en el recurso de casación, la interposición del mismo la dejaría sin efecto inicialmente, salvo que las partes soliciten la ejecución provisional. Si aquella hubiera sido admitida en la instancia, esto le permitiría mantener la suspensión hasta el momento en el que se dicte una resolución al respecto, o se produzca una sentencia definitiva sobre el fondo del asunto.

Tanto en apelación como en casación, cuando la ejecución provisional pudiera ocasionar perjuicios de cualquier naturaleza, el Juez o el Tribunal podrán exigir caución o garantía para responder de aquellos, y condicionar su adopción a que la misma se constituya y acredite en autos (artículos 84.1 y 91.1 de la LJCA). La prestación de caución o garantía no es algo propio y exclusivo de estos recursos ni de la ejecución provisional, sino también de todo procedimiento para la adopción de medidas cautelares, y resulta del contrabalance que se produce entre los potenciales perjuicios para el recurrente por la propia pendencia del proceso, y los que se pudieran ocasionar a la contraparte o a terceros, incluido al interés público, como consecuencia de la adopción de la medida.

²⁷⁶ GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares...op.cit.* pág. 67. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en “Observaciones sobre la tutela cautelar en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 ¿tienen efectiva potestad de acordar la tutela cautelar las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional?” y “Sobre la ejecutoriedad inmediata de las medidas cautelares recurridas en casación. Una reflexión rectificativa”, ambos artículos publicados en la *Revista de Administración Pública* num. 151 Enero/Abril 2000, y num.153 de Septiembre /Octubre 2000, y recopilados en *La batalla de la medidas cautelares...op.cit.* pág. 347 y ss.

²⁷⁷ En GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Observaciones...” *op.cit.* Pág. 372.

4.2. El problema de las garantías de la suspensión

La toma en consideración de los perjuicios que se pudieran ocasionar a los intereses públicos o de terceros por la medida cautelar de suspensión, constituye, como bien sabemos, uno de los presupuestos para su adopción. De acuerdo con lo que establecen los artículos 111.2 de la LRJ-PAC y 130.1 de la LJCA, la valoración de los mismos como de especial gravedad –en comparación con los ocasionados al solicitante por la inmediata ejecutividad del acto- nos abocaría a la denegación de la medida. Sin embargo, entre la admisión y la denegación por esta causa, puede existir, como dice TORRES FERNANDEZ²⁷⁸, una tercera vía, que sería la de acordar medidas de contracautela, bien para evitar o minimizar los daños derivados de la admisión de la suspensión, o bien, en garantía de su reparación.

Como afirmaba CALAMANDREI –tomando la denominación de contracautelas de CHIOVENDA²⁷⁹- estas medidas van destinadas a prevenir el peligro por el retardo en la adopción de la resolución definitiva sobre el fondo del asunto generado como consecuencia de la adopción de las otras medidas cautelares:

“Aquí la caución funciona, pues, en calidad de cautela de la cautela, o, como se ha dicho autorizadamente, de *contracautela*: mientras la providencia cautelar sirve para prevenir los daños que podrían nacer del retardo de la providencia principal, y sacrifica a tal objeto, en vista de la urgencia, la exigencias de la justicia a las de la celeridad, la caución que se acompaña a la providencia cautelar sirve para asegurar el resarcimiento de los daños que podrían causarse a la contraparte por la excesiva celeridad de la providencia cautelar, y de este modo restablece el equilibrio entre las dos exigencias discordantes²⁸⁰”.

Si la medida cautelar era instrumental del procedimiento principal, la contracautela lo será de ambas: de aquella en una suerte de vinculación de primer grado, y de este último, en segundo. No se concibe en estos casos –al menos en el

²⁷⁸ TORRES FERNÁNDEZ, J.J. en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1999, pág. 1.063. Y en la misma dirección, BACIGALUPO SAGGESE, M. *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*, Marcial Pons, Barcelona 1999. Pág. 193-194.

²⁷⁹ Entre otras, en *Principios de Derecho Procesal Civil, Tomo I* (Traducción española de la tercera edición italiana, prólogo y notas de CASÁIS Y SANTALÓ, J.), Editorial Reus, Madrid, 1922, pág.267.

²⁸⁰ CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático... op. cit.* pág. 64.

derecho español- la suspensión sin la impugnación del acto, ni la caución sin suspensión. De la misma manera, la conclusión del procedimiento principal dejaría sin efecto la medida cautelar y la contracautelar.

Aunque lo apuntado tenga carácter y aplicación general, la caución es sólo una de las dos medidas contracautelares que recogen los artículos 111.4 de la LRJ-PAC, y 133.1 de la LJCA, como veremos a continuación.

La LRJ-PAC, refiere en el artículo apuntado, que al admitirse el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que fueran necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y de la eficacia de la resolución o acto impugnado; y que cuando de la suspensión pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, aquella solo producirá efectos previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos. Por su parte la LJCA, dice 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 presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos”*. En ambos textos normativos se establecen por tanto, dos medidas claramente diferenciadas: por un lado aquellas que van destinadas a paliar, que no evitar²⁸¹, los daños que pudiera ocasionar la efectividad de la medida cautelar, que denominaremos medidas preventivas; y por el otro, las destinadas a su reparación mediante la prestación de una garantía en aseguramiento de una futura y potencial indemnización.

En cualquier caso, como afirma GIL IBAÑEZ, la sola apreciación de que los perjuicios existen, no siendo de la relevancia suficiente para denegar la suspensión, debe obligar al órgano en cuestión a adoptar las medidas para prevenir o disminuir el daño, o a exigir la prestación de caución que refieren los artículos citados. No es por tanto, a pesar de la dicción de los mismos *–podrán–* algo facultativo, sino más bien

²⁸¹ SANTAMARIA PASTOR, J.A. La Ley Reguladora...op.cit. pág. 1.303, recuerda la duplicidad en la protección de los interés públicos y de terceros, primero para negar la concesión de la medida, y luego para tratar de evitar los daños: “Decimos en todo o en parte, porque la ley lo prevé así al hablar de “evitar o paliar” los daños que puedan producirse. En la práctica esta alternativa se reduce al segundo de sus términos, la minimización de los daños: primero, porque toda medida cautelar es susceptible de causar algún perjuicio, y segundo, porque la única forma de evitar todo posible perjuicio consiste en la denegación de la medida solicitada.”

preceptivo²⁸². Las publicaciones anteriores a la entrada en vigor de la LJCA de 1998, solo reconocían la caución o fianza como la única admitida por la normativa. La anterior Ley de 1956 hablaba en su artículo 124.1 exclusivamente de esta, en base a la cual, autores como CHINCHILLA MARÍN apelaban también a su obligatoriedad “cuando de la suspensión del acto recurrido pudiera derivarse algún daño o perjuicio para los intereses públicos o de terceros²⁸³”.

En la actualidad las medidas preventivas permiten una mayor flexibilidad y adecuación a la casuística propia de las medidas cautelares en general, y de la suspensión en particular. También corrobora a ello el hecho de que el juez o el tribunal no deba limitarse a la suspensión, sino que puede incluso adoptar medidas cautelares positivas²⁸⁴. Paralelamente, a la facultad que se reconoce en el artículo 129 de la LJCA de adoptar medidas innominadas, las contracautelas preventivas van a poder serlo también, de “*cualquier naturaleza*”.

Sin embargo, la contra medida por excelencia se va a seguir enfocando más a la reparación de los daños, que a evitarlos. Por esta razón, la estrella en este ámbito ha venido siendo, y seguirá siéndolo, sino cambian mucho las cosas, la caución o garantía. Esta, por su carácter económico-financiero, tiene como objetivo primordial asegurar la indemnización, en términos monetarios, de los daños. La problemática se centra, no en determinar la existencia del daño –cualquier suspensión puede ser susceptible de ocasionar un daño al interés público por lo que tiene de excepción a la ejecutividad- sino en la dificultad para cuantificarlos, salvo que el acto impugnado tenga ya de por sí contenido económico como ocurre en el caso de las deudas tributarias o de las sanciones pecuniarias

²⁸² GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares...op.cit.* pág.68.

²⁸³ CHINCHILLA MARIN, C. *La tutela cautelar...op.cit.* pág. 50.

²⁸⁴ Véase sobre el particular en la tan citada *La Batalla por la medidas cautelares...* de GARCIA DE ENTERRIA, E.: “Sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas (y no sólo suspensiones) contra los actos de sus administraciones respectivas dictados en ejecución de reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona (Sentencia Atlanta del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1995)”, “Hacia una medida cautelar ordinaria de pago anticipado de deudas (référé-provisión). A propósito del auto del Presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de enero de 1997 (asunto Antonissen)”, y “Medidas cautelares positivas y disociadas en el tiempo: El auto de 21 de marzo de 1991 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco”, o “Constitucionalización definitiva de las medidas cautelares contencioso-administrativas y ampliación de su campo de aplicación (medidas positivas), y jurisdicción plenaria de los Tribunales Contencioso-Administrativos, no limitada al efecto revisor de actos previos. Dos sentencias constitucionales”.

Aunque de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1999 (Aranzadi RJ 1999\2269), el parámetro que define el importe de la caución lo será en referencia a los daños o perjuicios, no a la situación económica del solicitante (Fundamento de Derecho Cuarto)²⁸⁵, no debemos olvidar que la suspensión tiene su fundamento en el respeto al principio de la tutela judicial efectiva, por lo que normativamente hablando deberían arbitrarse otras vías alternativas a la exigencia de caución cuando está fuera de imposible aportación. Y es que en no pocas ocasiones, la prestación de garantía tiene una función disuasoria para la solicitud y concesión de justicia cautelar. La propia instrumentalidad conlleva que la caución se pueda exigir cuando exista un daño al interés público o de terceros derivado de la suspensión – concreto y concretado por la resolución motivada que la exija- de tal entidad que no impida la denegación de la suspensión pero que sea merecedor de tal protección, que guarde una relación directa entre la medida cautelar y los daños, y que se haya cuantificado razonablemente²⁸⁶. La probada imposibilidad económica para aportarla no debiera limitar en ningún caso el acceso a la jurisdicción²⁸⁷.

En cuanto a la forma, por el dictado del artículo 133.2 de la LJCA –que refiere cualesquiera de las formas admitidas en derecho- y por la aplicación supletoria de lo dispuesto en el artículo 529.3, por remisión del 728.3, ambos de la LEC, la caución podrá constituirse mediante depósito en efectivo, de valores, aval prestado por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, seguros de caución, así como la garantía personal o real que se considere bastante, o cualquier otra que se estime adecuada y suficiente por el órgano administrativo o jurisdiccional. Aunque nada se dice en el artículo 111.4 de la LRJ-PAC, entiendo que se puede hacer extensible a esta vía lo dispuesto en el 133.2 de la LJCA. La más común con diferencia, es la del aval, llegando hasta el extremo de tener que acreditar la imposibilidad de aportarlo, como requisito necesario para prestar otras de diferente

²⁸⁵ En el mismo sentido el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1996 (Aranzadi RJ 1996\9518) y 15 de diciembre de 1999 (Aranzadi RJ 1999\2342).

²⁸⁶ TORRES FERNÁNDEZ, J.J. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción...*, *op.cit.* pag.1063: “Que debe existir una razonable correspondencia entre la cuantía de la garantía y los daños o perjuicios irrogados al interés general. Razonabilidad que, en algunos casos, permitirá una determinación exacta y, en otros, exigirá una ponderación aproximada o representativa conforme a fórmulas o modelos ajustados al supuesto litigioso”.

²⁸⁷ Comparto así la opinión expresada por MARINA JALVO, B. en *Medidas Provisionales...op.cit.* pág. 122: “En cualquier caso, si una medida provisional puede ocasionar un daño irreversible a quien la soporta, la garantía al derecho a la tutela judicial efectiva exigiría que la legalidad de la decisión administrativa sea enjuiciada por un órgano judicial, pudiendo este acordar la suspensión de dicha medida”.

naturaleza, o incluso para su dispensa (Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (Aranzadi RJ 2011\3212), 7 de diciembre de 2009 (Aranzadi RJ 2009\8156) y 11 de junio de 2009 (Aranzadi RJ 2009\6566)²⁸⁸.

Con inusitada similitud, tanto la LRJ-PAC como la LJCA, condicionan la concesión de la suspensión y la generación de efectos a la aportación de la garantía. Esta nueva restricción a la ejecución inmediata de las medidas cautelares, por más que puede entenderse como lógica, estimo que debe matizarse. Si planteada la solicitud al momento de interponer los recursos, administrativos o contencioso-administrativos, o por la propia extensión de la suspensión en vía administrativa a la jurisdiccional, entendemos que no es posible proceder a la ejecución del acto, al menos hasta que el órgano correspondiente se pronuncie sobre el particular, entenderemos también, que si junto con la referida solicitud se permite acompañar un ofrecimiento de la garantía, o concedida la suspensión con caución se instó su modificación o incluso, la dispensa, hasta que no transcurran los plazos para formalizarla en firme o para resolver, no cabría tampoco, la ejecución del acto.

Por último diré, que las garantías prestadas para obtener la suspensión en vía administrativa pueden extender sus efectos a la jurisdiccional, siempre que mantengan su validez y suficiencia. Pero, sobre este particular y sobre otros extremos relacionados con las garantías, como la solicitud de indemnización por daños y perjuicios que refiere el apartado 3 del artículo 133 de la LJCA, una vez alzadas las medidas cautelares por sentencia o por cualquier otra causa, así como los efectos derivados de la pérdida de este derecho por renuncia, falta de acreditación o por no instar la reparación en el plazo de un año, me permito remitirme a la segunda parte de este trabajo, donde se tratarán estos asuntos más extensamente, por tener una aplicación más acusada y directa en la materia estrictamente tributaria.

²⁸⁸ Todas ellas referidas a deudas tributarias. Aunque se volverá sobre el particular más adelante, valga ahora citar el artículo 233 apartado 3, de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en relación a la suspensión en la vía económico-administrativa manifiesta lo siguiente: *“Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficiente(...)”* admitiendo la dispensa total o parcial de garantía en su apartado 4.

5. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LAS SANCIONES EN VÍA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

La Administración tributaria no sólo goza de las facultades de ejecución forzosa que le proporcionan los principios de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos, sino que además, y ante la resistencia del administrado al cumplimiento, puede incluso imponerle una sanción. Esta es una de las manifestaciones de la autotutela administrativa, que GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ²⁸⁹, denominaban reduplicativa o en segunda potencia, y que tiene su reflejo constitucional entre otros, y en sentido negativo, en el apartado 3 del artículo 25 de la CE.

La doctrina del Tribunal Constitucional por su parte, ha venido reconociendo de manera insistente, que los principios del orden penal son de aplicación al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (con origen en la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981 de 8 de junio, Aranzadi RTC 1981\18), pero con los matices propios del orden administrativo. Lo que supone un acercamiento a la superación de la concepción dual del poder punitivo del Estado, que se recoge en el Convenio Europeo sobre Protección de Derechos y Humanos y Libertades Fundamentales²⁹⁰. Por esta y otras razones, ya de manera temprana se planteó la cuestión de si las sanciones administrativas debían seguir el mismo régimen en cuanto a su ejecutividad que el resto de los actos administrativos; o por el contrario, se daba en ellas alguna especialidad garantista en cuanto al cumplimiento de los principios a la presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva. Principios por otro lado, que pueden llegar a tener un contenido complementario, pero también diferente, ya que tanto se tiene derecho a defenderse en un juicio con las debidas garantías, como a no ser condenado o sancionado anticipadamente hasta que recaiga la resolución definitiva²⁹¹.

²⁸⁹ GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho... op.cit.* pag 542.

²⁹⁰ Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente, *Boletín Oficial de Estado núm.243* de 10 de octubre de 1979, pág.23.564.

²⁹¹ Apartado 2 del artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales: *“Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”*.

La primera respuesta a esta cuestión se obtuvo, según explica TESO GAMELLA²⁹², con las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 y 21 de julio de 1982 (Aranzadi RJ 1982\4428 y Aranzadi RJ 1982\4442, respectivamente), referidas ambas a sanciones disciplinarias a funcionarios públicos. En ellas se postulaba la doctrina de que las sanciones no podían ser ejecutivas hasta que hubiesen devenido firmes, no sólo en vía administrativa sino también en la jurisdiccional, “*para no hacer puramente ilusorio y nominal el derecho a la tutela judicial efectiva*”, y lo que es más importante “*sin que la tesis expuesta sea objetable desde el punto de vista de una pérdida de eficacia de la Administración*”²⁹³. Matizando la segunda de ellas, “*(...) que llegándose a la afirmación de que si el acto administrativo sancionador se ejecuta antes de su firmeza entonces la tutela ya no es plena ni real porque, desconociéndose si la sanción será confirmada o será dejada sin efecto, se están produciendo perjuicios al administrado que aparecen como de difícil reparación al menos moral y personalmente*”. (Considerando Primero).

Estas dos sentencias marcarían una diferencia con el desarrollo posterior en materia de ejecutividad de los actos administrativos sancionatorios y su suspensión, aunque lo hicieran sin alusión concreta al principio de la presunción de inocencia regulado en el artículo 24.2 de la CE y aplicable también, como se ha dicho, al orden administrativo sancionador (artículo 137.1 de la LRJ-PAC).

Pero fue la Sentencia 66/1984, de 6 de junio (Aranzadi RTC 1984\66), la que propiciaría un cambio en la jurisprudencia²⁹⁴ y en la legislación sobre ejecutividad de las sanciones administrativas al afirmar primero (Fundamento de Derecho Segundo), que:

“(...) la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas

²⁹² TESO GAMELLA, P., “Medidas cautelares y derecho sancionador”, *Actualidad Administrativa*, Sección Doctrina, Tomo I, Editorial La Ley, Madrid 2000, pág. 59.

²⁹³ Sentencia de 17 de julio de 1982, Considerando Segundo.

²⁹⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2000 (Aranzadi RJ 2000\2894), manifiesta expresamente, que por esta del Tribunal Constitucional ha sido superada la doctrina de la de 17 y 21 de julio de 1982, citadas más arriba. Aunque también habla a continuación de que por las Sentencias del mismo Tribunal Supremo de 24 de enero de 1990 (Aranzadi RJ 1990\94) y de 21 de noviembre de 1994 (Aranzadi RJ 1994\9268) se acepta la plena constitucionalidad de la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores antes de su firmeza.

al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia. Podrá acaso -esto es otra cuestión- verse desde la perspectiva del artículo 24.1 en la hipótesis de que se cerrara, por uno u otro camino, la defensa jurisdiccional del sancionado”.

Y añadir después, que el derecho a la tutela judicial del 24.1 de la CE “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”. Y que de acuerdo con las Sentencias posteriores del Tribunal Constitucional, 23/1995 de 30 de enero (Aranzadi RTC 1995\23) y 169/1998 de 21 de julio (Aranzadi RTC 1998\169), entre otras, debe desvincularse de la presunción de validez de los actos administrativos, siempre que esta se pueda enervar mediante prueba en contrario. En este sentido la primera de las citadas, en su Fundamento de Derecho Segundo, venía a decir:

“Como en múltiples ocasiones hemos declarado, la traslación de la presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador perfila su alcance, y sólo cobra sentido cuando la Administración fundamenta su resolución en una presunción de culpabilidad del sancionado carente de elemento probatorio alguno”.

La consecuencia directa, fue el reconocimiento expreso de que las sanciones no serán ya ejecutivas, hasta que se agote la vía administrativa, porque de lo contrario supondría sustraerlas al control jurisdiccional. Pero ni se justifica por qué esto es posible con las sanciones, y no con el resto de los actos administrativos – a los que les pudiera ser de aplicación el mismo criterio- ni por qué hasta que se agote la vía administrativa, y no hasta que recaiga sentencia firme en vía jurisdiccional, como ocurre en el orden penal.

Pero vamos por partes. La justificación en cuanto al primero de los puntos es en este momento de carácter legal: sencillamente, porque el artículo 138.3 de la LRJ-PAC²⁹⁵, recoge expresamente que las resoluciones derivadas del procedimiento sancionador serán ejecutivas cuando pongan fin a la vía administrativa, y la normativa

²⁹⁵ En el PLPAC de 2015, las especialidades referidas al procedimiento sancionador no tienen un capítulo o título específico, sino que se integran dentro de las disposiciones de los propios procedimientos administrativos. Es en el artículo 90.3 del Proyecto, donde se recoge la posposición de la ejecutividad de la resolución hasta que no quepa contra ella recurso ordinario alguno en vía administrativa.

de desarrollo, Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto²⁹⁶, lo completa en su artículo 21.2: “Las resoluciones que no pongan fin a la vía administrativa no serán ejecutivas en tanto no haya recaído resolución del recurso ordinario que, en su caso, se haya interpuesto o haya transcurrido el plazo para su interposición sin que esta se haya producido²⁹⁷”. De haber otro fundamento para justificar que los actos administrativos en general son ejecutivos, y que las sanciones no lo son, vendría por la diferente naturaleza de estas, más próxima como hemos dicho, a las penas y a los principios del orden penal, y de entre ellos, al de *nulla poena sine iudicio*. Los argumentos sobre la pérdida de eficacia de la Administración con referencia al artículo 103 de la CE, no son diferentes en uno y otro caso, ni tampoco los perjuicios al interés público, ya que en ambos, y en abstracto pueden serlo de similar envergadura, con la especialidad de que la finalidad de la sanción es la de corregir y evitar conductas contrarias al ordenamiento, coercitiva y preventiva, por tanto.

Por ello tengo que alinearme con la tesis de PARADA VÁZQUEZ²⁹⁸, no sólo para corroborar lo ya apuntado, sino también para “derrumbar” los argumentos a favor del trato diferenciado de la ejecutividad de las sanciones en vía administrativa y judicial, que pretende acreditar el TC:

“En definitiva, pues, para no entender infringido el principio *nulla poena sine iudicio* es forzoso aceptar el carácter automático de la suspensión con motivo de la interposición de los recursos administrativos, como ya reconoce de forma “retorcida” la Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común al decir “que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”, lo que significa que el recurso ordinario paraliza esa ejecutividad. Pero esto mismo habría que afirmarlo respecto de los recursos jurisdiccionales, pues de lo contrario seguiría vigente la contradicción, no explicada ni justificada por el Tribunal Constitucional, de que la ejecución de las penas impuestas por los Jueces y Tribunales se suspende por la simple interposición de los recursos procedentes y que ese mismo efecto garantizador no se produzca cuando la potestad punitiva del Estado se actúa a través de las autoridades o funcionarios administrativos, cuya fiabilidad desde el punto de vista de la independencia y objetividad, la Constitución presume que es menor que las de los Jueces funcionarios que, además, sancionan a través de procedimientos con menores garantías. A menor fiabilidad jurídica de los que ejercen el poder punitivo y a menores

²⁹⁶ *Boletín Oficial del Estado* num. 189 de 9 de agosto de 1993, pág. 24.050.

²⁹⁷ La referencia al ordinario debe sustituirse ahora por el recurso de alzada.

²⁹⁸ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/92, de 26 de noviembre)*, 2ª Ed., Editorial Marcial Pons, Madrid 1999., pág. 434-435.

garantías procedimentales menores garantía también en el trámite del recurso judicial. ¡Esa es, en fin, la “peculiar” conclusión a que conduce la restrictiva doctrina del Tribunal Constitucional en la interpretación del artículo 24 de la Constitución! (...) Ciertamente no se comprende que se den más garantías de defensa a los que atentan contra la vida, la libertad o la integridad de las personas que a quienes los hacen contra bienes jurídicos de menor rango, como son los que tutela la potestad sancionadora de la Administración (intereses urbanísticos, fiscales, organizativos, etc...), jugando allí la presunción de inocencia hasta que se agota el último recurso judicial, mientras que en el segundo se lleve a cabo la ejecución de las sanciones cuando restan una o dos instancias judiciales por pronunciarse. Si la razón de esta disparidad está en que la actividad administrativa no puede subordinarse al paso lento de los Tribunales de justicia, será esto último lo que hay que corregir, pero sin transgredir el fundamental principio de *nulla poena sine iudicio*, que exige el agotamiento de todas las instancias judiciales, la total firmeza del acto sancionador, antes de proceder a su ejecución”.

El hecho constatado por tanto, y deducido de la interpretación del artículo 138.3 de la LRJ-PAC, es que por la sola interposición de un recurso contra la sanción en vía administrativa esta deja de ser ejecutiva, hasta el momento en el que no sea objeto de recurso o por el transcurso de los plazos sin formalizar la impugnación (o por que no admita recurso administrativo alguno). Ahora bien, esta firmeza se refiere única y exclusivamente a la vía administrativa. No obstante, y como afirma la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78), dicha inejecutividad puede extenderse hasta que en la vía jurisdiccional el juez o tribunal de lo contencioso se pronuncie sobre la medida cautelar de suspensión, ya que si mientras se toma esa decisión no puede impedirse la ejecución del acto, la Administración se habría convertido en Juez, dejando sin sentido el principio de la tutela judicial efectiva. Como sabemos este es el criterio general que recoge ahora el artículo 111.4 de la LRJ-PAC.

Ahora bien, al decir de la doctrina jurisprudencial, los criterios utilizados en la vía administrativa no pueden condicionar las resoluciones que deban adoptarse con respecto a las medidas cautelares en la jurisdiccional, que deberán atender a lo que sobre el particular, y de manera general –sin hacer distinciones entre actos sancionadores y no sancionadores- dicen los artículos 129 y ss, de la LJCA sobre medidas cautelares. Así, habrá que constatar que concurren los presupuestos de la suspensión, la pérdida de la finalidad legítima del recurso y la ponderación de los intereses en conflicto. Y si los perjuicios al interés público o de terceros, concurriendo,

no son suficientes para denegar la medida, se acordará previa la adopción de medidas tuitivas, entre ellas, la prestación de la correspondiente garantía o caución. En consideración a este último aspecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido otorgando un trato diferenciado a las sanciones pecuniarias y no pecuniarias²⁹⁹, exigiendo generalmente para admitir la suspensión de las primeras –además de los presupuestos citados, para ambas- la aportación de la correspondiente garantía (Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2010, Aranzadi RJ 2010\5281, y de 28 de Septiembre de 2004, Aranzadi JUR 2005\5401, en relación a solicitudes de suspensión simultánea de sanciones no pecuniarias y multas³⁰⁰).

La práctica reiterada no justifica, sin embargo, la razonabilidad de la actuación; ni siquiera la condición de máximo intérprete de la Constitución, convierte en infalibles las decisiones del Alto Tribunal³⁰¹, como así hemos visto en al menos otra ocasión, en relación con la forma de vincular constitucionalmente la ejecutividad de los actos administrativos con el principio de eficacia de la actuación de la Administración recogida en el artículo 103 de la CE. Así las cosas, no es posible que existan mayores garantías para el administrado en vía administrativa, que en la jurisdiccional, cuando son estos, y no la Administración los que tienen encomendada la función de juzgar (artículo 117.3 de la CE) y de controlar la legalidad de la actuación administrativa (artículo 106.1 de la CE)³⁰². Incluso, sabiendo, que en ambos procedimientos la parte demandada generalmente es la misma, la Administración, a la que legalmente se la

²⁹⁹ Sobre este extremo, OSORIO ACOSTA, E. *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*, Marcial Pons, Madrid 1995, pág.70 y ss.

³⁰⁰ Cuestión diferente es la suspensión automática de las sanciones mediante aportación de caución suficiente, que habiendo podido ser de aplicación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, no lo es por extensión, al resto de los actos administrativos diferentes a los tributarios. Sobre este asunto, con cita del Auto de Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2004 (Aranzadi JUR 2005\14045), se puede consultar, DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Director), *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Aranzadi, Cizur Menor 2005, pág.486.

³⁰¹ MARTIN QUERALT, J. “Suspensión de la ejecución de las sanciones...otra vez (II), *Tribuna Fiscal*, Sección La Opinión, Mayo, Editorial Ciss, Madrid 2012(www.laleydigital.es ref. La Ley 3254\2012).

³⁰² Dice al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero (Aranzadi RTC 2003\2), Fundamento de Derecho Décimo: “*Esta reside en que la declaración de responsabilidad penal se efectúa en un proceso en el que rigen garantías específicas integradas en el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) que repercuten en el contenido del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), mientras que la declaración de responsabilidad por infracción administrativa se realiza en un procedimiento en el que tal derecho se aplica de forma modalizada, lo que implica un menor contenido garantista del mismo (...)*” Para añadir luego: “*En relación con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), si bien hemos declarado que en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador rige este derecho sin restricciones (por todas SSTC 170/1990, de 5 de noviembre, F. 4 y 212/1990, de 20 de diciembre, F. 5).*”

obliga a pasar por la inejecutividad de las sanciones para luego hacerlas ejecutivas, salvo que se acrediten perjuicios de imposible o difícil reparación para el recurrente ¿no concurrían antes? ¿Qué razón toma el legislador para excepcionar la ejecutividad de las sanciones en vía administrativa y no el resto de los actos administrativos? Pues a mi modesto modo de ver las cosas, no puede ser exclusivamente el principio de tutela judicial efectiva que sería de aplicación a ambos, sino con él, los tan reafirmados principios constitucionales del orden penal trasladados al orden administrativo sancionador, a pesar de que se haya concluido que la justicia cautelar no es el medio más adecuado donde hacer valer alguno de ellos, como es el caso de la presunción de inocencia, sino el procedimiento principal en el que se debate sobre el fondo del asunto. Pero no nos confundamos, no se trata de cuestiones cautelares, sino de la equiparación entre la imposición de sanciones administrativas y penas, por aplicación, como decía PARADA VÁZQUEZ, del principio de *nulla poena sine iudicio*, que obliga a agotar todas instancias administrativas y judiciales antes de que puedan ser ejecutadas inmediatamente. Volveremos sobre ello en la segunda parte de este trabajo, al tratar la suspensión de la ejecución de los sanciones tributarias, por ser estas las más numerosas y habituales, y sobre las que, como veremos, se ha producido una cierta “involución jurisprudencial”.

No estamos, por tanto, ante una suspensión de la ejecución de las sanciones, sino ante un aplazamiento temporal de su ejecutividad, pero aun así, el propio artículo 138.3 de la LRJ-PAC, finaliza admitiendo la posibilidad de que se puedan adoptar medidas cautelares (no contracautelas en este caso, porque no hay suspensión) para garantizar la eficacia del acto.

En todo caso, y en aras a tener por agotada la vía administrativa en el supuesto de haberse interpuesto el recurso de alzada, es preciso que se produzca la resolución expresa del mismo, no cupiendo que la ejecutividad de la sanción se funde en su desestimación por silencio negativo (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 –Aranzadi RJ 2008\4545- Fundamento de Derecho Cuarto). E incluso después de que hubiera adquirido firmeza y fuerza ejecutiva, todavía es posible acordar la suspensión mediante la aplicación de la llamada remisión condicional recogida en el artículo 4.5 del Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto). Como afirma sobre este particular GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, “(...) concepto propio del Derecho penal y relativo a la falta de ejecución de penas de menor entidad

a sujetos que no han sido sancionados anteriormente con tal que no vuelva a cometer una infracción en un determinado periodo, durante el cual la sanción quedará en suspenso, extinguiéndose al final del mismo³⁰³.

³⁰³ GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F. *Sanciones Administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, 3º ed. Editorial Comares, Granada 2007, pág.188.

CAPITULO III

LA EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO- TRIBUTARIO

1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DERIVADOS DEL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

La condición del tributario como acto administrativo, no has conducido inexorablemente hasta ahora a tener que referirnos a la doctrina general de este último para poder entender, entre otras cuestiones, los principios de legalidad, ejecutividad, ejecutoriedad, y la institución de la suspensión. Por esta sola condición, es difícil encontrar en la doctrina una teoría de los actos administrativos de naturaleza tributaria diferente a la ya estudiada o separada de aquella. Como tampoco es objeto del presente trabajo abordar tan ingente objetivo, en este epígrafe nos centraremos exclusivamente en el estudio de aquellas características del acto administrativo tributario que fueren determinantes para entender mejor su suspensión, que a la sazón, constituye nuestro empeño principal.

Retomando la definición del acto administrativo como acto normativo y reglado, sustraído tanto a la voluntad de los particulares como de la propia Administración – a no ser que se entendiese que existe una voluntad normativa- me permito traer aquí algunas de las características que apuntábamos sobre el mismo en su momento: a) Que debe ser dictado por una Administración pública en el ejercicio de sus potestades administrativas; b) que debe tener efectos externos, imponiendo una obligación de dar, hacer o no hacer –apartábamos de nuestro estudio aquellos sin contenido obligacional-; y c) que debe ser susceptible de control por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa³⁰⁴. Se excluían por tanto, las disposiciones generales –como es el caso de los reglamentos, que más que aplicar el derecho lo crean- y otras actuaciones administrativas, que por sí mismas no conllevan la creación o modificación de situaciones jurídicas específicas con respecto a destinatarios concretos. En palabras del Tribunal Supremo, citado también por PARADA VÁZQUEZ, se excluye de este concepto de acto administrativo: “(...)cualquier otro, declaración o manifestación que aunque provenga de órganos administrativos no sea por sí misma creadora o modificadora de situaciones jurídicas, es decir, carezca de efectos imperativos o decisorios, así no pueden merecer el calificativo de actos impugnables los dictámenes e informes, manifestaciones de juicio, que siendo meros actos de trámite provienen normalmente de órganos consultivos ni tampoco las contestaciones a consulta de los administrados...”³⁰⁵

No existe en el ámbito tributario una definición expresa del acto administrativo, como ya hemos dicho, por lo que los fundamentos para su conformación deben tomarse del general administrativo. Sin embargo, el principio general recogido en el artículo 53 de la LRJ-PAC por el que la producción de los actos administrativos debe venir precedida del correspondiente procedimiento, nos va a permitir dibujar unos contornos más o menos precisos sobre las especialidades del acto administrativo de naturaleza tributaria³⁰⁶.

³⁰⁴ Todas ellas las recoge PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Régimen Jurídico de las Administraciones...op. cit.* 224: “(...) se puede definir el acto administrativo como aquel dictado por una Administración Pública u otro poder público en el ejercicio de potestades administrativas y mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados bajo el control de la Jurisdicción contencioso-administrativa”.

³⁰⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1984 (Aranzadi RJ 1984\2174), Considerando único.

³⁰⁶ Así es efectivamente, como afirma LOZANO SERRANO, C. “La reiteración de actos tributarios anulables desde el principio de congruencia procesal”, *Tribuna Fiscal* núm.268,

El derecho tributario se configura en torno al principio constitucional de contribución al mantenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 de la CE). Su objetivo es principalmente recaudatorio, por lo tanto, sus procedimientos van a tener también como objetivo principal la cuantificación y cobro de la deuda tributaria. De acuerdo con lo que establece la Disposición Adicional Quinta de la LRJ-PAC, los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo, y sólo de manera supletoria, por las disposiciones establecidas en la propia Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administración común. Así las cosas, y por remisión al Título III de la LGT en general, y al artículo 83 en particular, las actividades de la Administración tributaria en relación con los procedimientos tributarios se encuadran en dos grandes bloques: la aplicación de los tributos y la revisión de los actos en la vía administrativa³⁰⁷.

Por aplicación de los tributos se entiende, además de las actividades de información y asistencia a los obligados tributarios, aquellas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación, así como las realizadas en el marco de la asistencia mutua. En el seno de estos procedimientos se van a producir actuaciones por parte de la Administración de diferente tipo y condición, pero solo tendrán la consideración de actos administrativos tributarios los que produzcan efectos externos, generando obligaciones para sujetos concretos y determinados y también para la propia Administración, y que además, sean susceptibles de recurso, tanto en vía administrativa como judicial. Obligaciones, que como determina la LGT, pueden ser materiales y formales, así como la imposición de sanciones en caso de incumplimiento

Septiembre/Octubre, Editorial Ciss, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4945/2013). (Texto de la intervención en las Jornadas sobre declaración de nulidad de normas y actos tributarios e incompatibilidad con el Derecho Comunitario celebradas en Valencia en diciembre de 2012), hablando de los principios básicos del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario: “El primero, es obvio que el acto administrativo constituye un pronunciamiento o declaración jurídica de la Administración mediante el que ésta aplica, interpreta y define el Derecho aplicable a una determinada situación fáctica. En tal medida, dada la autotutela, es innegable que el acto administrativo modifica la situación y el estatus jurídico del afectado por dicha declaración, pues declara, crea y modifica, situaciones jurídicas particulares y, por tanto, el acto administrativo causa estado. (...) En segundo lugar, dicha declaración jurídica a que se refiere, no puede ser caprichosa ni producto exclusivo de su voluntad. Por eso, el acto administrativo no cabe ni resulta escindible del procedimiento a través del cual ha de originarse y conformarse”.

³⁰⁷ El PLPAC de 2015, recoge en su Disposición Adicional Primera, que se regirán por su normativa específica: “a) *Las actuaciones y procedimientos aplicación de los tributos en materia tributaria, y aduanera, sí como su revisión en vía administrativa*”; y en su apartado c) por lo que respecta a las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria.

(artículo 17.2 de la LGT). Los actos derivados de la aplicación de los tributos que interesan a nuestro estudio serán aquellos que tengan contenido resolutorio, ya sea este provisional o definitivo, o como dice el artículo 227 de la LGT, aquellos que fueran susceptibles de revisión en vía administrativa:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o ponga fin a un procedimiento.

También son actos en el sentido apuntado, los que resuelvan los recursos o reclamaciones planteados en la vía administrativo-tributaria contra los actos de aplicación, aunque si bien, los referidos a las reclamaciones se ejercerán de forma separada a los de aplicación, no solo funcional, sino también orgánicamente, mediante la intervención de los llamados Tribunales económico-administrativos. A su vez, las resoluciones, que en su caso pongan fin a la vía administrativa, serán recurribles, como es sabido ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

No serán objeto en consecuencia, de nuestra atención, los actos de mero trámite, aquellos que no reconozcan derechos u obligaciones que conlleven una modificación del status jurídico del obligado, y ni los que no sean susceptibles de recurso.

Sin embargo los actos tributarios son ciertamente complejos, como compleja es la obligación tributaria. Así, a efectos de suspensión podríamos clasificarlos en tres categorías: con contenido económico inmediato; sin contenido económico en general o sin contenido económico inmediato, y los mixtos. Entre los primeros estarían los actos destinados directamente a la cuantificación y recaudación de la deuda tributaria (también los de imposición de sanciones cuando lo sean en forma de multa); entre los segundos, aquellos por los que se obligue a realizar determinadas actuaciones, como pudieran ser las de información u otras formales, o los que reconozcan o supongan la extinción o modificación de algún derecho, sin contenido económico inmediato (también la imposición de sanciones accesorias no pecuniarias); y entre los mixtos, estarían aquellos que contemplen obligaciones materiales y formales, o que reconozcan, modifiquen, o extingan derechos con y sin contenido económico inmediato, en el mismo acto. Contrariamente a lo que pudiera pensarse, los más

comunes no son los de contenido económico, sino los mixtos, porque aunque el objetivo lo constituya la deuda tributaria, para llegar a su cuantificación es preciso reconocer en el mismo acto, mediante la interpretación y calificación de la norma tributaria, una serie de situaciones jurídicas previas, sin cuya concurrencia aquella no sería posible. Reconocimiento o rechazo que suele tener efectos en otras obligaciones tributarias del propio obligado o de terceros. Sirva como ejemplo, el hecho de que para obtener la base imponible o cuantificar la deuda tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas o de Sociedades se deben tener en cuenta circunstancias tales como la existencia de las inversiones realizadas y su incardinación dentro del texto de la norma para poder ser objeto de deducción en este u otros ejercicios o para dar lugar a gastos deducibles de proyección plurianual, que no sólo pueden tener efecto económico inmediato en el ejercicio objeto de cuantificación, sino que también, pudieran tenerlo, para ejercicios posteriores. No se trata por tanto de actos con simple contenido económico inmediato sino de actos que además conllevan obligaciones para el contribuyente o para terceros, para el mismo u otros impuestos, para ese mismo periodo o para los posteriores. Es lo que en el Proyecto de LGT se denominan como “obligaciones tributarias conexas³⁰⁸” (aunque circunscritas, en este caso, exclusivamente, a las propias del contribuyente). En otras palabras, el acto tributario como generador de obligaciones, no lo es generalmente de una y única, –el pago de la deuda tributaria– sino que también conlleva otras, con proyección en la formación de otros actos, a su vez –de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones, o de resolución en vía de revisión– que inicialmente no tienen un reflejo en el importe de la deuda tributaria directo e inmediato, al menos para el contribuyente.

El acto administrativo más común, y sobre el que giran la generalidad de los estudios sobre la suspensión en materia tributaria es el acto de liquidación, que viene definido como tal en el artículo 101.1 de la LGT: *“La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”*. Acto administrativo de contenido económico inmediato, y también, mixto, en la mayoría de los casos. Piénsese en un acto de liquidación relativo

³⁰⁸ Apartado 9 del artículo 68 de la LGT, según redacción dada por el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* núm. 146-5 de 22 de julio de 2015): *“A efectos de lo dispuesto en este apartado se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en la que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de las correspondientes a otro obligación o periodo distinto”*.

al Impuesto sobre Sociedades, en el que además de reconocerse el derecho a la devolución de la totalidad de los pagos a cuenta realizados, se procede a la reducción de la base imponible negativa declarada susceptible de compensación para ejercicios posteriores, que no teniendo consecuencia económica directa en el periodo objeto de liquidación, sí que afectará, probablemente, a la determinación de la deuda tributaria de los posteriores. En cualquier caso, con efectos en la propia obligación o en otras, su contenido es esencialmente económico, bien estableciendo cantidades a pagar, a devolver, o en su caso, a compensar (o deducir).

El acto de liquidación es siempre resolutorio, surge del procedimiento liquidatorio –ya sea en vía de gestión o de inspección- y pone fin al mismo. Con independencia de que la liquidación resultante tenga carácter provisional o definitiva, la liquidación es siempre un acto resolutorio y no de mero trámite. Como afirma SAINZ DE BUJANDA, estos son los elementos que definen su naturaleza:

- “1.- Tiene eficacia declarativa y no constitutiva. Quiere esto decir, que a través de él, se produce una declaración imperativa sobre el importe de la deuda tributaria, que ha nacido antes, por la realización del hecho imponible.
- 2.- Se trata de un acto concreto y no normativo, ya que a través de él se define una situación jurídica individualizada y no se exteriorizan reglas objetivas de conducta.
- 3.- Se trata de un acto administrativo singular que va referido a un determinado individuo. Puede acontecer que algunos actos de trámite del procedimiento liquidatorio afecten a un conjunto de contribuyentes, pero el acto de administrativo de liquidación en sentido estricto se refiere siempre a un contribuyente determinado³⁰⁹”.

Cuando el Profesor SAINZ DE BUJANDA aludía a la característica del acto de liquidación como acto concreto y no normativo, entiendo que lo hacía para diferenciarlo de las disposiciones generales –órdenes ministeriales, disposiciones interpretativas, etc...- y para insistir en el hecho de que constituye, no obstante, una manifestación de la voluntad de la Administración con respecto a la específica determinación de una deuda tributaria, voluntad, por otra parte, como también dijo, que no supone que la Administración pueda fijar libremente la cuantía del débito, sino que

³⁰⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed, Universidad Complutense-Facultad de Derecho Servicio de Publicaciones, Madrid 1990, pág. 315-316.

ha de hacerlo en ejecución de una ley, en la que aparecen predeterminados los elementos necesarios para su cuantificación³¹⁰.

El acto de liquidación se asocia habitualmente con el procedimiento de gestión, pero también, con el de inspección. Sin embargo, tal y como están estructurados los procedimientos tributarios actualmente, no todos ellos finalizan necesariamente con una liquidación. Por otro lado, además de este tipo de actos, la Administración tributaria dicta otros en el seno de otros procedimientos, recaudación o revisión, que también reúnen las características de ser concretos, con contenido obligacional y efectos externos, resolutorios y potencialmente recurribles.

El procedimiento de gestión se inicia generalmente, o bien por declaración o bien por autoliquidación (artículo 118 de la LGT). En el primero de los casos, y siempre y cuando tenga contenido o consecuencia económica directa para el obligado, el procedimiento así iniciado finalizará con el dictado de una liquidación, y ello, porque en función de la naturaleza de la declaración, esta no conlleva obligaciones de calificación o cuantificación de la deuda para el contribuyente, sino para la Administración tributaria. En los procedimientos iniciados por autoliquidación, es al contribuyente al que le incumben estas obligaciones, por lo que solo aquellos supuestos en los que la Administración la confirme o rectifique (de oficio o a solicitud del obligado), darán lugar a la correspondiente liquidación³¹¹. La autoliquidación en cualquier caso, no es un acto administrativo³¹², sino un acto del obligado tributario, con características muy singulares³¹³, al que no le serán de aplicación los principios que les informan

³¹⁰ *Ibidem*, pág. 314.

³¹¹ La liquidación normalmente será expresa, pero pudiera serlo también tácita como ocurre en la liquidación de los impuestos aduaneros a través de la autorización para el levante de las mercancías, CASANA MERINO, F. "La liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar", *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2013, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013 (www.aranzadidigital ref. Aranzadi BIB 2013\747).

³¹² Sobre la evolución legislativa en materia de rectificación de autoliquidaciones y su no consideración como actos administrativos, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2014 (Aranzadi RJ 2014\3970).

³¹³ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 24ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2014, pág. 289, viene a decir que en la autoliquidación se confunden los procedimientos de gestión y recaudación por que se ingresa la deuda simultáneamente a su presentación; que no existe en principio un acto administrativo de liquidación, pero eso no impide que la deuda tributaria pueda ser susceptible de apremio; que no contiene solamente hechos sino también aplicación de normas; y que de ella pueden derivarse procedimientos tributarios con acto administrativo de liquidación. Aunque la autoliquidación es el sistema generalizado, en otros ámbitos de la Administración se está produciendo un retorno a los métodos tradicionales de declaración o comunicación de datos por parte del administrado, y facturación o liquidación a cargo de la Administración, como ocurre con la recaudación de

(ejecutividad, ejecutoriedad, etc...), y que por supuesto, no es impugnabile ni en vía administrativa ni judicial³¹⁴.

Además del acto de liquidación, de las resoluciones de los procedimientos de revisión, y de los de imposición de sanciones que citaremos en el epígrafe siguiente, en la esfera tributaria se dan otros muchos que reúnen los caracteres para ser considerados como actos tributarios, a los efectos del presente trabajo, y de la doctrina general de los actos administrativos. Siguiendo la estela de su formación, y completando la terna de los reconocidos por la LGT como actos de aplicación, tenemos los derivados de los procedimientos administrativos de recaudación, tales como las resoluciones a las solicitudes de compensación o de aplazamiento o fraccionamiento, o las providencias de apremio y diligencias de embargo. Ya en otros ámbitos, los de derivación de responsabilidad (artículos 174 y ss. de la LGT), de comprobación de valores (artículos 134 y ss.) o de asistencia mutua (artículo 177 bis y siguientes), entre otros.

cuotas a la Seguridad Social, PANIZO ROBLES, J.A. y PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. "El nuevo sistema de liquidación de cuotas a la Seguridad Social: la liquidación directa por la Administración", *Revista de Información Laboral* núm. 1/2015, Lex Nova, Valladolid 2015 (www.aranzadidigital ref. Aranzadi BIB 2015\18).

³¹⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Barcelona 1999, recoge en un primer momento que: "La autoliquidación no, es por tanto, un acto administrativo, por lo que, en un sentido técnico, no podemos hablar de suspensión del deber de autoliquidar -ejemplo: la presentación de una liquidación negativa- o de suspensión de la obligación de ingresar la cuota autoliquidada.", para luego continuar diciendo que: "Sin embargo, el hecho de que con una autoliquidación se inicie el procedimiento de gestión hace que el obligado tributario pueda impugnar su propia autoliquidación, por lo que la tutela judicial efectiva exige la posibilidad de suspender el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada." En todo caso el recurso o la suspensión no lo serán contra la propia autoliquidación, sino contra la liquidación que rectifique la misma o contra su desestimación presunta. pág 37-38. Entre otras del mismo Tribunal, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 18 de junio de 2013 (Aranzadi JUR 2013\236448) FJ 11º: "*La parte actora cumplió con la presentación de la Autoliquidación pero no ingresó la cuota tributaria resultante de la misma. Al presentar la Autoliquidación interesó la rectificación de la misma y solicitaba la suspensión del ingreso de la cuota tributaria. No se podía pedir, realmente, una medida cautelar de suspensión pues no existía acto administrativo que pudiera ser suspendido. La parte expone que el Legislador no ha previsto que pueda suspenderse el ingreso de la cuota tributaria de la Autoliquidación pero que esta laguna puede cubrirse mediante lo previsto en el sistema de suspensiones de las reclamaciones económico-administrativas. No es así. Consideramos que si el Legislador no ha previsto la suspensión de la cuota resultante de la Autoliquidación –a excepción de la posibilidad de interesar el fraccionamiento o aplazamiento de pago- es debido a que no puede imaginarse que el sistema tributario de Autoliquidación quede en suspenso mediante la no realización del pago de la cuota tributaria y la prestación de aval", y de 21 de enero de 2014 (Aranzadi JUR 2014\38549), ambas referidas, como muchas de fechas próximas y del mismo Tribunal, al Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito a raíz de la desestimación del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno de España contra la Ley 14/2001, de 29 de diciembre por la Sentencia del Tribunal Constitucional 210\2012, de 14 de noviembre (Aranzadi RTC 2012\210).*

No obstante, y aunque hablemos de todos ellos de manera indistinta, el punto de referencia para el estudio de la suspensión, lo será siempre el acto de liquidación. Eso sí, en su formación compleja, tanto por lo que respecta a la suspensión de la obligación de pago, como a la suspensión de las llamadas obligaciones tributarias conexas.

2. ACTOS DERIVADOS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.

De similar manera a como se establece en otros ordenamientos jurídicos de corte continental, el incumplimiento de la normativa fiscal puede sancionarse doblemente: bien por el orden penal, o bien por el administrativo, mediante la imposición de penas, o mediante la imposición de sanciones, respectivamente³¹⁵. La conexión entre ambos órdenes por lo que respecta al ejercicio del poder punitivo del Estado y el entendimiento de que la separación entre el derecho penal y el administrativo sancionador no se debe a cuestiones sustanciales, sino de intensidad en la protección de un mismo bien jurídico, ha determinado en otras razones, que se admita que los principios que los informan, son, sino iguales, sí similares en ambos, con los matices propios de cada rama del ordenamiento. En este marco de referencia se movía la teoría general de la suspensión de los sanciones que apuntamos líneas arriba, y se moverá ahora, la conceptualización de la sanción como acto administrativo tributario.

No existe una definición expresa del concepto de sanción en la normativa general tributaria, sin embargo, y por referencia a lo dispuesto en el artículo 185 de la LGT, podemos definir las como las impuestas por la comisión de infracciones tributarias³¹⁶. Tampoco se las puede identificar con el conjunto de los actos tributarios o con el acto de liquidación, porque difieren, entre otros, en los procedimientos para su adopción e imposición, respectivamente; en sus objetivos: contributivo los actos, y de prevención o represivos, las sanciones³¹⁷; y en su origen: en la relación jurídico-

³¹⁵ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y... op. cit.* pág. 426.

³¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones...op.cit.* pág. 391.

³¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero...op.cit.* pág. 17.

tributaria, y en la infracción, respectivamente. Así lo entendió la LGT, cuando en el artículo 58 decidió recoger expresamente, que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria.

La sanción no es sino el acto resolutorio de un procedimiento, el sancionador en materia tributaria regulado en el Capítulo IV del Título IV de la LGT. Al igual que ocurría con la liquidación tributaria, la sanción es una de las formas de terminación de del procedimiento sancionador, junto con la caducidad, y con la resolución que declare la inexistencia de infracción (artículo 211 de la LGT). Sin lugar a dudas, la sanción tributaria produce efectos externos, genera obligaciones y afecta de manera concreta e individualizada a los derechos o al patrimonio del administrado. Y como establece el artículo 212 de la LGT, el acto resolutorio por el que se impone una sanción tributaria puede ser objeto de recurso o reclamación independiente de la impugnación de la deuda tributaria. Todo ello nos lleva a concluir de manera firme, que la sanción tributaria es un acto administrativo.

A efectos de su estudio desde el punto de vista de la suspensión, la sanción tributaria puede ser de dos clases: pecuniaria o no pecuniaria. Todas las sanciones tributarias son pecuniarias, siendo las no pecuniarias siempre de carácter accesorio a aquellas, de carácter temporal, y para los supuestos muy concretos que se recogen en el artículo 186 de la LGT: cuando concurren en las pecuniarias de cierto importe el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones; y cuando se hubiera desatendido la obligación del deber de colaboración, en el supuesto del ejercicio de profesiones oficiales. Para las primeras, la sanción prevista es la pérdida del derecho, a obtener subvenciones o ayudas públicas, a aplicar beneficios fiscales rogados, y la prohibición para contratar con la Administración Pública; y para la segunda, la suspensión en el ejercicio de las citadas profesiones oficiales. Por tanto, también la resolución sancionadora puede tener carácter mixto, aunque lo más común es que sea exclusivamente pecuniaria.

Por último señalaré, que las sanciones tributarias consistirán en una multa fija o proporcional, que para su imposición necesitarán de un procedimiento específico, que estará informado en todo momento por los principios del orden penal constitucionalizados en el artículo 24.2 de la CE. Entre ellos, los de derecho a la tutela judicial efectiva, y a la presunción de inocencia, concretados ambos en el axioma

latino, *nulla poena sine iudicio*, por los que se impide la imposición de plano, y sin procedimiento, de una sanción tributaria³¹⁸.

Una vez concretados los actos administrativos tributarios que potencialmente pueden ser objeto de suspensión, pasemos a estudiar las peculiaridades que en esta rama del ordenamiento se dispensa a la ejecutividad y a la ejecutoriedad, así como a su excepción temporal en forma de medida cautelar.

3. EJECUTIVIDAD, EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA DE LOS ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

3.1. Presunción de validez y eficacia de los actos administrativos de naturaleza tributaria: la autotutela declarativa.

Como se apuntaba líneas arriba, no se ha desarrollado paralelamente a la del acto administrativo una teoría propia sobre los tributarios, por lo que debemos beber de las fuentes administrativas generales para fijar su naturaleza y características definitorias. En este sentido, en el acto tributario –como especie del administrativo– también se puede reconocer el principio de autotutela administrativa en sus dos vertientes, declarativa y ejecutiva. En este primer epígrafe nos ocuparemos de la primera, y en el siguiente, de la segunda.

Los actos tributarios se presumen válidos, y son inmediatamente ejecutivos desde el momento que se dictan, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 57 de la LRJ-PAC. En otras palabras, la presunción de validez no viene reconocida expresamente en la LGT vigente, quizás por resultar innecesaria, aunque sí que lo estuvo en la derogada de 1963, que en su artículo 8 decía lo siguiente: “*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*”. En la actualidad esta regulación específica se mantiene también en el apartado e) del artículo 4. Uno de la Ley 7/1985, de 2 de abril,

³¹⁸ Por todas las Sentencias del Tribunal Constitucional 93/2001, de 2 de abril (Aranzadi RTC 2001\93) y 194\2000, de 19 de julio (Aranzadi RTC 2000\194).

reguladora de las Bases de Régimen Local³¹⁹, para las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito municipal.

Al igual que dijimos, la validez del acto tributario está supeditada al cumplimiento de las condiciones normativas de competencia, procedimiento y forma, que deben concurrir al momento en el que se dicten. Así, se ha explicado fundamentalmente, que con independencia de su adecuación al ordenamiento, en cuanto a la forma y a su contenido material, el acto se presume válido, obligando al Administrado a accionar para revertir la presunción, incluso ante la potencial calificación de los mismos como actos nulos de pleno derecho. En este sentido, la LGT no recoge un catálogo de actos nulos de pleno derecho como el que figura en el artículo 62.1 de la LRJ-PAC, sino que solo alude a ellos cuando en el artículo 217 refiere al procedimiento especial para su revisión de los de esta condición que fueran firmes³²⁰.

La presunción se agota en sí misma cuando el administrado procede a la impugnación del acto tributario y obtiene una resolución favorable a su anulación, total o parcial –aunque no impide que durante la impugnación, el acto siga siendo ejecutivo– pero no presupone, como sabemos, una inversión de la carga de la prueba –cuyas reglas se recogen en el artículo 105 de la LGT–, como así se reconoce entre otras muchas Sentencias, en las del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de mayo y 11 de febrero de 2014 (Aranzadi JUR 2014\201498 y JT 2014\964) con la cita a la del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2009 (Aranzadi RJ 2009\6892) que afirma, esta última, en su Fundamento de Derecho Quinto: *“En este sentido, hemos señalado que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos*

³¹⁹ *Boletín Oficial del Estado* num. 80 de 3 de abril de 1985, pág. 8.945.

³²⁰ LOZANO SERRANO, C. “La reiteración de los...” *op.cit.*: “El vigente artículo 217 sólo menciona ciertos motivos de nulidad en cuanto a regla procesal a efectos de deslindar los que permiten acudir al procedimiento revisor que en él se regula, pero sin que nada en el mismo permita entenderlo como mandato general sobre el régimen jurídico de los actos administrativos tributarios que realce, restrinja o acote los requisitos de los actos y su validez establecidos por la legislación administrativa general. Siendo un lugar común la afirmación de que ni siquiera se contienen en él todos los motivos de nulidad, sino sólo los que permiten acudir a esta vía revisoría especial. Por ello, también en lo tributario, es de la Ley 30/1992, de donde cabe extraer el régimen jurídico y las condiciones de validez y eficacia de los actos administrativos”.

tributarios afecten al referido principio general.” (Y también, manteniendo la misma postura, otra del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009 (Aranzadi RJ 2010\2309)³²¹.

En cualquier caso, la presunción de validez del acto tributario, tiene su razón de ser, o tiene como objetivo, apuntalar o dar cobertura al principio de eficacia. Eficacia, que debe ser entendida como la capacidad del acto para producir tanto efectos internos como externos.

En el ámbito tributario esta doble vertiente de la eficacia se da simultáneamente en el tiempo, o al menos se presume que así es. Un acto tributario es eficaz internamente al momento de su entrada en vigor, cuando se produce la adecuación de su contenido y forma, al ordenamiento, lo que conlleva su obligatoriedad. Y es eficaz externamente, cuando proyecta sus efectos al exterior, hacia el administrado y hacia la Administración. La ausencia de la primera no impediría la producción de los efectos de la segunda, hasta que el mismo sea anulado, bien por el administrado o bien por la Administración a través de los procedimientos especiales de revisión. En la eficacia interna se encuentran asimismo, los requisitos formales del acto, y entre ellos el de la necesaria la notificación o publicación: el acto tributario no es válido ni eficaz, ni obligatorio por tanto, hasta el momento de su notificación, y ni tampoco producirá, en consecuencia, efectos externos.

En todo caso la eficacia es inmediata, con las excepciones que refieren los artículos 57 y 94 de la LRJ-PAC: salvo que en él se disponga otra cosa, se determine

³²¹ Otra cuestión es la presunción de certeza recogida en el artículo 108.4 de la LGT, que no afecta directamente a la validez del acto, sino a la carga de la prueba, y que viene referida a los hechos consignados en las declaraciones y otros documentos aportados a la Administración tributaria, así como los hechos recogidos en las diligencias. En el mismo sentido podríamos extendernos sobre la presunción de certeza de las actas que documentan las actuaciones inspectoras recogida en el artículo 144. Significativa es la afirmación de URIOL EGIDO, C. y BOSCH CHOLBI, J.L. “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal* número 261/262, Julio/Agosto, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 7389/2012), en relación con la presunción de validez de los actos administrativos puesta en relación con esta presunción de certeza: “Si la Administración dicta una liquidación tributaria cuyas afirmaciones, sin embargo, no resultan respaldadas por documentos probatorios, y el contribuyente no la recurre, tal decisión se convierte en inmutable, por muy irregular que sea. Pero ahí empieza y termina la eficacia de la tan manida y deformada presunción de legalidad de los actos administrativo tributarios (...) Tal privilegio, ni exonera a la propia Administración tributaria del deber de motivar sus decisiones, ni le exime tampoco de probar los hechos o las afirmaciones que respalden ese acto administrativo, ni, en fin, le permite no poner a disposición del sujeto afectado los actos del procedimiento de aplicación del tributo que ha finalizado con esa decisión”.

por una disposición, o se suspenda con carácter temporal. Como ya se apuntó en su momento, no es un supuesto de eficacia demorada el hecho de que el acto tributario tarde en notificarse, porque la notificación forma parte intrínseca e indisoluble de la eficacia, y sin ella no es que haya demora, es que no hay eficacia. Así se dice, al menos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2014 (Aranzadi RJ 2014\3964) en referencia al efecto interruptivo de la prescripción (Fundamento de Derecho Cuarto):

”El criterio de este Tribunal Supremo es, pues, sumamente claro: para que pueda considerarse interrumpida la prescripción por una actuación de la Administración tributaria es necesario que tal actuación haya sido oportunamente notificada al obligado tributario. Ello es así toda vez que la notificación es un requisito de eficacia del acto que se notifica, por lo que si no se produce tal notificación el acto deviene ineficaz y carece de efectos interruptivos de la prescripción, según las sentencias transcritas.

Podemos afirmar en consecuencia, que eficacia y ejecutividad son sinónimos, y que lo mismo da hablar de eficacia inmediata que de ejecutividad inmediata. Lo realmente importante es que la ejecutividad se conforma como presupuesto necesario de la ejecutoriedad de los actos administrativo tributarios, y legitima la utilización de los medios de ejecución forzosa ante la resistencia del administrado al cumplimiento.

3.2. Autotutela ejecutiva y ejecución forzosa en el orden administrativo tributario

La nota definitoria del acto administrativo tributario es su carácter esencialmente económico, lo que va a condicionar la formulación de los principios que lo informan, así como la articulación de los procedimientos para su formación, y los derivados de su ejecución.

Al enunciar la ejecutoriedad de los actos administrativos en general decíamos, que aunque todos son o pueden ser ejecutivos, solo algunos llegarían a ser ejecutorios. El acto de liquidación tributario es ejecutivo porque ha sido dictado por la Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades administrativas, va dirigido a

uno o varios administrados concretos y genera concretas obligaciones, y es impugnabile o revisable en vía administrativa y judicial; pero si el obligado accede al pago en periodo voluntario, no llegará a ser ejecutorio, aunque potencialmente lo hubiera sido. Cabe también la posibilidad de que el acto de liquidación no contenga una obligación de pago para el administrado, sino que mediante el mismo se le reconozca el derecho a la devolución de una cantidad ingresada indebidamente o derivada de la normativa del tributo, en cuyo caso, sería también un acto generador de obligaciones (de más intensidad, quizás, para la Administración) y contra el que pudiera, igualmente, interponerse recurso o reclamación por el obligado ante su disconformidad con el mismo (porque se reconozca una cantidad inferior a la solicitada o se determine la cuantía de una deducción pendiente de aplicación en periodos futuros desacorde con lo declarado por el contribuyente, por ejemplo.)

El privilegio de autotutela no sólo conlleva el reconocimiento de la ejecutividad de los actos de la Administración tributaria, sino además, que esta pueda imponer por sí su cumplimiento, incluso frente a la oposición del obligado tributario, y sin el auxilio de los tribunales. Obviamente, el cumplimiento se concreta generalmente en el pago de la deuda tributaria (o de las sanciones en su caso) que constituye la obligación material. En relación con la resistencia al incumplimiento de otros actos diferentes del de liquidación que compelan a la realización de obligaciones formales, la Administración tributaria usará de sus atribuciones para la imposición de sanciones, no resultando ser la ejecución forzosa un medio idóneo en estos casos, como es de entender.

El planteamiento de la idoneidad en los medios nos remite al principio de ejecución en línea directa de continuación del acto que en su momento citamos en palabras de MAYER³²², y que ahora traemos aquí para atender al hecho de que a la ejecución le está vedado imponer nada diferente ni separado de lo que era el objeto del cumplimiento del acto del que traía su causa, y al que el obligado se resistió u opuso. Como bien dice LITAGO LLEDÓ, esta ausencia de capacidad innovativa “se adjunta a la necesidad de que, en aras de la consecución de su objetivo último, la ejecución forzosa se atenga a lo estrictamente necesario para ello “empleando medios

³²² MAYER, O. *Derecho Administrativo op. cit.* pag. 131

acordes con su contenido (principio de adecuación) y sólo en el grado que resulte suficiente para el fin perseguido (principio de proporcionalidad)³²³.

En consecuencia con lo anterior, y atendiendo al principio de adecuación, el medio de ejecución forzosa por antonomasia de los actos tributarios será el apremio sobre el patrimonio del deudor. Así, y para el caso de impago de la deuda tributaria, y por mor del privilegio de ejecutoriedad, la Administración tributaria estaría facultada para proceder contra el patrimonio del obligado mediante el llamado procedimiento de apremio que se regula en la Sección 2ª del Capítulo V del Título III de la LGT, y que conforma el último eslabón del procedimiento de recaudación. Aunque pueda parecer que comenzar por el estudio de los medios de ejecución forzosa antes de abordar la ejecutoriedad es “empezar la casa por el tejado” veremos a continuación como resulta necesario e inescindible de la facultad o privilegio que supone la segunda con los medios a utilizar, para poder comprender debidamente la naturaleza de la primera.

Efectivamente, los actos administrativos tributarios tienen un contenido económico que se materializa tradicionalmente en la obligación de pago, aunque puedan llevar ínsitas otro tipo de obligaciones no inmediatamente económicas o exclusivamente formales. La ejecutoriedad se va a predicar de los económicos, siendo el de recaudación el procedimiento donde aquella se pone de manifiesto. Tomando como punto de partida el acto de liquidación, podemos afirmar que dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, la autotutela declarativa se puede identificar con los de gestión e inspección que dan lugar a la determinación de la deuda tributaria, y la ejecutiva con los de recaudación, especialmente con el procedimiento de apremio. Entre ambos existe una secuencia temporal, que como referíamos de los administrativos en general, es de obligatorio cumplimiento: no es posible proceder a la ejecución forzosa si no existe antes un acto administrativo y un título que la justifique, y con el previo apercibimiento al cumplimiento (artículo 95 de la LRJ-PAC). El título ejecutivo que refiere el artículo 93.2 de la LRJ-PAC que legitima su actuación, según dice BARCELONA LLOPS, se identifica con el acto administrativo que se trata de ejecutar³²⁴. Sin embargo, en el apremio sobre el patrimonio, como

³²³ LITAGO LLEDÓ, R., *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra) 2000, pág. 249-250. En prueba de lo dicho, extrae la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1977 (Aranzadi RJ 1977\570).

³²⁴ BARCELONA LLOPS, J. *Ejecutividad*,....*op.cit.* pág. 312.

afirma LITAGO LLEDÓ, su específico régimen jurídico obliga a distinguir el acto declarativo del título ejecutivo³²⁵:

“Tratando de cohonestar lo dispuesto por la LRJ-PAC y la LGT podría afirmarse que el artículo 93.2 de la LRJ-PAC ordena la notificación del acto que formalmente declara la existencia de un título ejecutivo –en el sentido de legitimación material- que legitima a la Administración a la actuación compulsiva sobre el patrimonio del deudor (art.93.1) y que reuniendo los presupuestos material y formal de la ejecución, es en sí mismo, -y formalmente-el título ejecutivo”.

Tradicionalmente la recaudación tributaria a su vez, se ha venido estructurando en torno a dos periodos: el periodo voluntario y el ejecutivo. En relación con las liquidaciones, el primero se asocia con el ingreso de la deuda en el plazo recogido en el artículo 62 de la LGT, y el segundo, con su ingreso extemporáneo. El periodo ejecutivo no conlleva necesariamente el inicio del procedimiento de ejecución forzosa para lo que se necesita la previa notificación de la llamada providencia de apremio. En este caso, el título que faculta a la ejecución sería el acto de liquidación, pero el título ejecutivo que la legitima, y que conlleva también el previo apercibimiento, es la providencia de apremio³²⁶. Se cumple así el modelo administrativo general apuntado en los artículos 93 y ss. de la LRJ-PAC, al menos cuando la deuda tributaria se haya determinado mediante la oportuna liquidación.

La redacción originaria de la Ley General Tributaria de 1963 se estructuraba en torno al modelo clásico de liquidación, y también, en torno a él, se articulaban los procedimientos de gestión (inspección) y recaudación, nítidamente diferenciados. Así, por la redacción de los artículos 126, 127 y 128 anteriores a la modificación operada por la Ley 25/1995³²⁷, se requería de la previa existencia de un acto de liquidación, debidamente notificado, aunque el título ejecutivo lo constituía la certificación de

³²⁵ LITAGO LLEDÓ, R. *Las autoliquidaciones...op.cit.*pág.198. Dice además la autora, que en cuanto al apremio sobre el patrimonio, “su específico régimen jurídico distingue el acto declarativo del título ejecutivo. Ya no se identifica exactamente con él, aún cuando, desde luego, y en cumplimiento del principio “*nulla executio sine titulo*” toma de él su contenido material legitimador”.

³²⁶PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...op.cit.*, pág. 394, refiriéndose a la providencia de apremio, dice que además de título ejecutivo, se trata de un acto administrativo de intimación al pago, que representa el apercibimiento al deudor para pagar antes de proceder contra sus bienes y derechos.

³²⁷ Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (*Boletín Oficial del Estado* num.174 de 22 de julio de 1995, pág.22.611).

descubierto³²⁸, y el apercibimiento, la providencia de apremio. El acto declarativo se planteaba como irrenunciable, sin el cual, no resultaba posible expedir la certificación de descubierto, cuya función consistía en acreditar la existencia de una obligación para con la Hacienda Pública, líquida y ya vencida.

La evolución en la gestión supuso la superación del procedimiento liquidatorio iniciado mediante declaración –y posterior calificación y cuantificación de la deuda tributaria a cargo de la Administración formalizada en el acto de liquidación-, con la introducción de los procedimientos iniciados mediante declaración-liquidación o autoliquidación, en la que el sujeto pasivo declaraba no solo el hecho imponible, sino que calificaba y cuantificaba la deuda tributaria, procediendo posteriormente a su ingreso. Se confundían, y se confunden, así en un mismo acto, las fases de gestión y de recaudación –al llevarse a cabo simultáneamente- a diferencia de lo que ocurría en el modelo anterior en el que se debía esperar a la notificación de liquidación para poder proceder al pago. Aunque la autoliquidación se venía aplicando en la práctica con anterioridad, su reflejo normativo no se produjo hasta la incorporación a la LGT con la entrada en vigor la Ley 25/1995.

Al igual que la liquidación, de la autoliquidación también puede resultar una cantidad a ingresar o a devolver, (o conllevar el reconocimiento de una cantidad a compensar para periodos posteriores). En este segundo caso, el reconocimiento de la devolución no se produce automáticamente, sino que está necesitada de una previa liquidación que la confirme o rectifique, como así se exige en los artículos 124 y ss. de la LGT. La autoliquidación, como ya se indicó, no es un acto administrativo, sino una actuación del obligado que no deviene del ejercicio de potestades administrativas – aunque pueda generar obligaciones- y que no es impugnabile.

Sin embargo, la normativa tributaria reconoce la posibilidad de proceder contra el patrimonio del obligado por el impago de una deuda tributaria derivada de una autoliquidación mediante el procedimiento de apremio. Así al menos resultaba de la interpretación del artículo 126.3 de la Ley General Tributaria de 1963 modificado por la Ley 25/1995; y resulta hoy, de la redacción del artículo 161 de la LGT, y de los contenidos en el Capítulo V del Título III dedicado a los actuaciones y procedimientos

³²⁸ Artículo 129 (redacción vigente hasta 22 de julio de 1995): “Las certificaciones de descubierto acreditativas de deudas tributarias expedidas por funcionarios competentes según los Reglamentos serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores”.

de recaudación, cuando afirma que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de las deudas liquidadas, al día siguiente del vencimiento del plazo establecido para su pago; y en el supuesto de autoliquidaciones presentadas sin ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para su abono, o si este ya hubiera concluido, al día siguiente a la presentación de la autoliquidación. En el periodo ejecutivo, dice el artículo 160 de la LGT, tanto es posible abonar el importe de la deuda tributaria de manera espontánea como mediante su ejecución forzosa, a través del procedimiento de apremio. Ahora bien, del dictado del artículo 161 anterior se infiere que para que fuera posible proceder en apremio, la deuda debiera estar necesariamente cuantificada, porque en otro caso –falta de presentación de la autoliquidación- no se conocería su importe y resultaría materialmente imposible exigir el importe de un pago que no se conoce, o que al menos no está formalmente declarado³²⁹. Esta falta de continuidad entre la finalización del periodo voluntario y el inicio del ejecutivo por la exigencia de la determinación de la deuda, faculta a la Administración para la imposición de recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo, y no del recargo ejecutivo, que sería el procedente, si se tuviera por iniciado este periodo³³⁰. Hay que llegar a comprender sin embargo, que el periodo ejecutivo no es más que un hito temporal del procedimiento de recaudación, que no conlleva la inmediata la exigencia de la deuda –siendo posible todavía su abono de forma espontánea como se ha dicho-, función, que por otra parte, le corresponde más bien al procedimiento de apremio, momento en el cual sí resultaría necesaria su determinación para conformar el título ejecutivo, por lo que a falta de presentación de la autoliquidación, y hasta que se determinase la misma por los órganos de gestión e inspección, la deuda no sería líquida ni exigible, ni por tanto apremiable.

La ausencia de un acto administrativo previo de liquidación no se suple por la LGT mediante la providencia, pero con ella sí se justifica legalmente la legitimación

³²⁹ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho financiero...op.cit.* pág.315.

³³⁰ La necesidad de que la deuda esté previamente cuantificada antes de tenerse por iniciado el periodo ejecutivo no tiene un tratamiento uniforme en los cinco sistemas tributarios generales con los que nos encontramos a nivel nacional. Así, y a diferencia de todos ellos, en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 49 de 11 de marzo de 2005, pág. 5.987), se establece (artículo 165.2), que “el periodo ejecutivo se inicia automáticamente transcurrido el periodo voluntario de pago” sin hacer referencia alguna a liquidaciones o autoliquidaciones, ni a la previa determinación de la deuda, lo que da lugar a que las presentaciones extemporáneas de autoliquidaciones sin requerimiento previo, conlleven recargos del periodo ejecutivo y no extemporáneos (artículo 27 y 28 de la NFGT). Sobre el particular se puede consultar MERINO JARA, I. “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del periodo ejecutivo en el País Vasco”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Volumen XXIII*, pág. 15-32, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres 2005.

material de su falta, así como su función de legitimación formal al constituirse en el título ejecutivo suficiente que permite la ejecución forzosa. La autoliquidación, sin entrar en disquisiciones sobre su consideración o no de acto administrativo tácito de liquidación que no llevan a ninguna parte, se constituye por imperativo legal en presupuesto habilitante de la vía de apremio por una deuda tributaria líquida y exigible. La misma providencia cumple a su vez en este caso, la de previo apercibimiento al obligado al pago. Todas ellas en un solo acto como explica LITAGO LLEDÓ³³¹. Según el artículo 167 de la LGT, la providencia de apremio deberá ser notificada al obligado, identificar la deuda pendiente, y servir de requerimiento para que efectúe el pago, lo que no pone sino de manifiesto la propia existencia de un acto administrativo. En otro caso, bien por la falta de presentación de la autoliquidación o por la rectificación del importe reconocido en esta por el contribuyente, procedería que previamente, los órganos de gestión o inspección, con los medios e información de los que disponga la Administración tributaria o que se recaben del obligado o de un tercero, dictasen un acto previo de liquidación para poder seguir con el procedimiento de recaudación.

Cuestión si quiera más polémica, es la que viene referida a la limitación en cuanto a los motivos de impugnación de la providencia de apremio que recoge el artículo 167.3 de la LGT, y de entre ellos el de su apartado c), la falta de notificación de la liquidación, pero que como dice PÉREZ ROYO no es sino un motivo clásico en el que las únicas deudas apremiables eran las que resultaban de una liquidación, no siendo de aplicación cuando el procedimiento de ejecución forzosa tiene su origen en una autoliquidación³³².

³³¹ LITAGO LLEDÓ, R. *Las autoliquidaciones tributarias...op.cit.*: “De este modo, la autoliquidación positiva presentada sin ingreso, es sólo el presupuesto legal para el ejercicio de la potestad recaudatoria por vía ejecutiva. Su calificación como título de legitimación, que confiere dicha potestad, se explica a través de la actividad administrativa liquidatoria ejercitada en la providencia de apremio. La redacción del artículo 126.3 permite concluir que en el instante en que se sitúa el inicio del periodo ejecutivo, parecen coincidir los requisitos material y formal de la exigibilidad de la deuda autoliquidada. Con arreglo a este último razonamiento semeja que la exigibilidad se identifica con la ejecutoriedad, lo que por otra parte, no resulta extraño a esta materia” pág. 247-248. “A ellos cabría objetar lo que unánimemente se considera una especialidad del procedimiento de apremio y que consiste en la inserción en la propia ejecución del previo apercibimiento”. pág. 263.

³³² PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...op.cit.* pág.396-397. Al respecto FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho financiero...op.cit.* pág 324, dice que: “Si se recurre una providencia de apremio derivada de una autoliquidación no acompañada del ingreso, alegando motivos que no figuran entre los previstos para impugnar la providencia, el recurso debe tramitarse como una solicitud de revisión de la autoliquidación, siempre que esté dentro del plazo para ello (que en principio es el plazo de prescripción (pues la Administración debe recalificar de oficio los recursos o

Se puede decir, por tanto, que la ejecutoriedad en materia tributaria se predica también exclusivamente de los actos administrativos derivados del procedimiento de aplicación, tanto de gestión e inspección (de liquidación, de requerimiento al cumplimiento de obligaciones formales, entre otros) o de recaudación (providencia de apremio, diligencia de embargo, etc...³³³), pero no de las autoliquidaciones, que son meras actuaciones legalmente exigibles al administrado desprovistas de la potestad Administrativa que caracteriza a aquellos, y que para su impugnación indirecta necesitan de un acto expreso de la Administración, que a solicitud del obligado o de oficio, las rectifique mediante la oportuna liquidación provisional o definitiva o, de una resolución presunta por silencio negativo, derivada de la falta de contestación en plazo a la solicitud de rectificación a instancia de parte (artículo 227 de la LGT). En este mismo orden cabe preguntarse si actuaciones similares a la de la confirmación por el contribuyente del borrador de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se recoge en el artículo 98 de la Ley 35/2006, 28 de noviembre³³⁴, constituyen actos administrativos de liquidación, o por el contrario, se conforman en meras autoliquidaciones. El propio artículo en su apartado 4 afirma que tendrán la consideración de autoliquidaciones, y en consecuencia, seguirán el régimen en materia de ejecución forzosa y de impugnación que les es propio, a pesar de que las operaciones materiales de calificación y cuantificación hayan sido realizadas por la propia Administración. La confirmación del administrado dará lugar, por tanto, a su conceptualización como meras actuaciones encuadradas en los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios que incumben a la Administración tributaria recogidas en el artículo 85.2.e) de la LGT. En otros ordenamientos tributarios, como ocurre en el caso de Bizkaia, la Norma Foral 13/2013, del 5 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³³⁵ actualmente vigente, introduce un matiz al respecto cuando en su artículo 104 recoge que el Departamento de Hacienda y Finanzas podrá enviar propuestas de liquidación a determinados contribuyentes en base a los datos o antecedentes o demás elementos de los que disponga; si estas

peticiones de los particulares, dándoles la tramitación que proceda. La eventual anulación de la autoliquidación conllevaría el derecho a la devolución de lo ingresado”.

³³³ También de las resoluciones derivadas de los procedimientos de revisión en vía administrativa como claramente recoge MARTÍNEZ GINER, L.A. "La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 140/2008, Editorial Civitas, Pamplona 2008 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\2316).

³³⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, y sobre el Patrimonio (*Boletín Oficial del Estado* núm. 285 de 29 de noviembre de 2006).

³³⁵ *Boletín Oficial de Bizkaia* num.238 de 13 de diciembre de 2013, pág.27.798.

resultan a ingresar, al igual que ocurre en el resto del Estado, tendrán la consideración de autoliquidación cuando se confirmen en tiempo y forma; y si resultan a devolver, y no se alega disconformidad en plazo, se tendrá también por cumplida la obligación de declarar, pero la Administración tributaria deberá emitir la correspondiente liquidación provisional. De esta forma, y por lo que respecta a estas últimas, tampoco se da un acto administrativo "*strictu sensu*" hasta el dictado de aquella, pero previsiblemente deberá darse con el reconocimiento e ingreso de la devolución. Así, y hasta que la liquidación provisional se notifique, los procedimientos serán los relativos a la autoliquidación, y una vez recibida esta, los propios de los actos administrativos de liquidación.

La potestad para ejecutar los actos administrativos tributarios coadyuva al cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, y con ella se pretende eliminar las trabas que impidan o retrasen la llegada de recursos a las arcas públicas para la consecución de tal objetivo. El interés público prima en este caso sobre el del obligado tributario, pero debe ceder ante otros derechos fundamentales recogidos en la Carta Magna. Así por ejemplo, y sin salir del texto del artículo 31.1 de la CE, podemos apreciar, que junto con el citado mandato, se dice también que el sistema tributario debe ser justo y que la contribución debe adecuarse a la capacidad económica del obligado. Esto justifica el hecho de que cuando el contribuyente hubiera ingresado más de lo que de acuerdo con la normativa le correspondiera, pueda solicitar la devolución del exceso. Por ello y a pesar de que el Tribunal Constitucional haya avalado la incardinación de la autotutela administrativa en el principio de eficacia recogido en el artículo 103.1³³⁶ -no muy acertadamente como se apuntó en su momento- no es factible sacrificar los derechos del administrado en favor de esta. Cualquier riesgo de vulneración de otros derechos fundamentales, como lo son el de la tutela judicial efectiva o de la presunción de inocencia, debe ponderarse ante el poder omnímodo del que goza la Administración tributaria mediante el establecimiento de excepciones a la inmediata ejecutividad y consiguiente ejecutoriedad de los actos administrativos. Entiéndase que no se pretende con ello retornar a un sistema judicialista en el que toda decisión administrativa por el sólo hecho de ser cuestionada ante los juzgados y tribunales deba posponer su eficacia, máxime en una sistema tributario como el nuestro en el que la ejecutividad y ejecutoriedad están asentados desde hace varios siglos, pero sí que al menos, se produzca una dulcificación de la presunción de legalidad, que permita su inaplicación

³³⁶ Recordemos las Sentencias del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, y la 66/1984, de 6 de junio (Aranzadi RTC 1984\22 y Aranzadi RTC 1984\66, respectivamente).

temporal automática por la sola interposición de un recurso ante un órgano específico con funciones revisoras, que incluso dependiente orgánicamente de Hacienda si se quiere, pueda pronunciarse con independencia sobre la adecuación, formal y material, del acto tributario a derecho³³⁷. Mientras esperamos a que nuestro ordenamiento acoja para sí soluciones como la sugerida, se antoja necesario abogar por la defensa de los derechos del contribuyente mediante el reforzamiento de las garantías procesales y procedimentales que ofrece la suspensión de los actos tributarios.

³³⁷ PÉREZ RON, J.L., “El nuevo Estado de Derecho”, *Quincena Fiscal* núm.4, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014, en esta misma línea y en relación con la regulación de los procedimientos de revisión opina lo siguiente: “Los contribuyentes han de tener un camino cierto, breve y seguro en la defensa de sus derechos e intereses, que les permita alcanzar una decisión independiente y fundada en Derecho sobre si aquéllos han sido o no vulnerados. No olvidemos que al contribuir estamos cediendo parte de nuestros derechos fundamentales en aras de una convivencia en sociedad, por lo que las disputas que surjan por este motivo precisan de un proceso que cumpla sin excusa esos requisitos”.

CAPITULO IV

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

1. LA EXCEPCIÓN A LA EJECUTORIEDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS: LA SUSPENSIÓN.

1.1. La suspensión de los actos administrativos tributarios: Consideraciones generales

Al asimilarse el acto administrativo de naturaleza tributaria a un acto de corte esencialmente económico, la excepción a su ejecutividad o ejecutoriedad se ha identificado generalmente con aquellas medidas cautelares destinadas a la posposición temporal de su ingreso o pago. Este hecho, unido al de que las pretensiones de los particulares en cuanto a su impugnación han venido siendo principalmente anulatorias, ha dado lugar a que la suspensión de la ejecución de los actos de naturaleza tributaria sea considerada, como la única, o al menos, como la principal, medida cautelar en este ámbito. La casi totalidad de los estudios sobre la

suspensión fijan su atención en el contenido económico de la deuda tributaria y en la demora en su satisfacción en vía de recurso. Sin embargo, y como luego se dirá, el acto tributario contiene otras obligaciones además de la puramente económica en consonancia con su complejo proceso de formación.

La definición de la suspensión ha estado condicionada por su instrumentalidad con respecto a los procesos de revisión en vía administrativa o judicial de los actos administrativos tributarios. De hecho, en la doctrina general administrativa no se entiende esta medida cautelar separada del recurso. Así, MARTÍN FERNÁNDEZ decía de la suspensión, que era “aquella medida cautelar que paraliza, en vía de recurso, la ejecución del acto tributario impugnado a solicitud del particular y produce efectos mientras no se levante de forma expresa o como consecuencia de la resolución del recurso³³⁸”; CHICO DE LA CÁMARA, “que constituye una medida de carácter provisional y cautelar, llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso, en tanto se produce una decisión definitiva sobre la validez del mismo³³⁹”; o GUERRA REGUERA, entre otros, entendía por suspensión “aquella medida de naturaleza cautelar consistente en la interrupción de la eficacia de un acto administrativo hasta que no se produzca una decisión definitiva sobre su validez³⁴⁰”. Y aun siendo así efectivamente, la suspensión en el ámbito tributario también puede predicarse de otros actos o actuaciones que no cuestionando la validez del mismo en vía de revisión suponen la demora en la eficacia de la obligación principal, que no es otra que la del pago de la deuda tributaria. Este sería el caso de la suspensión del ingreso o de la acción de cobro de la deuda tributaria recogida en los procedimientos de recaudación.

La suspensión de la ejecución de los actos tributarios supone la excepción a la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos dictados por la Administración tributaria a resultas de los procedimientos de aplicación y revisión de los tributos, de carácter rogado generalmente en su solicitud y reglado en su concesión, que por su vinculación con los citados procedimientos tiene la condición de provisional hasta que se dé un pronunciamiento sobre su validez, extinguiéndose a la resolución de aquellos.

³³⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución...op.cit.*pág. 32.

³³⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, pág. 40.

³⁴⁰ GUERRA REGUERA, M. *La suspensión de actos administrativos tributarios*, Editorial Comares, Granada 1999, pág.14.

A la vista de esta definición, queda de manifiesto que las características que citamos con respecto a la esfera administrativa en general, también son de aplicación, a la suspensión en la administrativo-tributaria en particular. La suspensión va a estar supeditada a la existencia de un procedimiento principal, sin el cual no tiene razón de ser, de ahí que hablemos de instrumentalidad. Como consecuencia de esta vinculación, la medida pervive mientras se inicie y continúe el procedimiento principal, pudiendo hacerlo en todas sus instancias, que es a lo que nos referimos cuando hablamos de provisionalidad, que no de temporalidad ya que no aludimos a su duración, sino a su vigencia. La celeridad en su adopción está en la propia raíz de la institución, que conocemos como urgencia, que habla de que el retraso en su admisión puede conllevar que no haya eficacia que suspender porque la ejecución ya se habrá consumado. La funcionalidad refiere en este caso a la adecuación de la medida de suspensión a la naturaleza del acto ejecutado, de naturaleza tributaria en este caso; y la inmutabilidad, al hecho de que solo excepcionales variaciones en las condiciones tenidas en cuenta al momento de su concesión, que no deriven de la marcha del proceso o del procedimiento, pudieran dar lugar a una modificación de la medida acordada.

Así como las características citadas para la suspensión del acto administrativo, como se ha visto, son de aplicación a la suspensión del acto tributario, también sus presupuestos, pero con las especialidades propias del ámbito tributario en el que desenvuelven. Adelanto ahora, que al menos en vía de recurso, la regla general será que la suspensión de la ejecución del acto de naturaleza tributaria tiene carácter automático, siempre que se aporte la correspondiente garantía. En un segundo plano, aunque presentes, queda el *periculum in mora* o la ponderación de intereses, e incluso el *fumus boni iuris*, que sin embargo habrán de tenerse en cuenta para asegurar, en determinados supuestos la finalidad de cualquier medida cautelar de facilitar el respeto al principio de la tutela judicial efectiva.

1.2. Antecedentes históricos de la suspensión de los actos tributarios

En todo caso, la suspensión es la medida cautelar por antonomasia en materia tributaria y lo ha venido siendo desde sus orígenes. Orígenes y desarrollo que han influido de manera decisiva en la evolución de la figura de las medidas cautelares en el derecho administrativo y contencioso-administrativo general. La tradicional dicotomía entre lo gubernativo y lo contencioso que tanto condicionó la formación del moderno orden de lo contencioso-administrativo, tuvo sus primeras confrontaciones en materia de Hacienda. La necesidad de allegar recursos económicos al erario público y la continuidad en su flujo, determinaron desde inicio el nacimiento de un primigenio concepto de ejecutividad de las decisiones de la Administración. La extralimitación de esta última en sus prerrogativas, dio lugar, a su vez, a la creación de la figura de la suspensión como veremos a continuación.

Atendiendo a la institución de la suspensión en vía de recurso, y siguiendo en este punto a RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ³⁴¹, nos remontaremos al Antiguo Régimen para comprobar, que ya incluso entonces, la falta de separación entre las funciones de gobierno o administración, y de revisión, personalizadas ambas en la figura del monarca, no impidieron que surgieran regulaciones en torno a la ejecutividad de los actos de gobierno. Así refería, según dice el autor, la Instrucción de 13 de octubre de 1479 por la que se prescribía que era misión de los Intendentes, en materia de pósitos y propios, “tomar cada año los efectos y alcances que resultaran de dichas cuentas sin embargo de apelación³⁴²”; o en la Novísima Recopilación, citada al inicio de este trabajo³⁴³, en la que se prescribía la detracción de la acción de la justicia aquellos

³⁴¹ RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica de la suspensión del acto administrativo en vía contenciosa en el derecho español.”, *Anuario de Historia del Derecho Español*, Publicaciones del Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Madrid 1987, pág. 697-736.

³⁴² Los pósitos y los propios, constituían por entonces ingresos de los que se nutría la hacienda de los municipios. Los pósitos suponían una especie de “ahorro de grano” aportado por los agricultores en época de buenas cosechas, que luego retornaban a ellos mismos en época de escasez, a modo de “préstamo” a bajo interés, Los propios por su parte, referían a los ingresos derivados de la explotación de los bienes propiedad del municipio. Veáse, entre otros, CARASA SOTO, P, “Los pósitos en España en el Siglo XIX”, *Investigaciones Históricas. Época moderna y contemporánea, número 4*, pág.247-304, Ediciones Universidad de Valladolid, Valladolid 1983 y sobre los propios, APARICIO PÉREZ, A. *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: Años 476-1469)*, Grupo Editorial Universitario, Granada 2007, pág. 218 y 223.

³⁴³ Ley IV del Título X del Libro VI de la Novísima Recopilación “*De la reunión del Consejo de Hacienda y Contaduría mayor de ella en un Tribunal*” Edición digital facsímil del original

asuntos de la Hacienda y que pudieran “ralentizar” su actividad. No había sin embargo alusión alguna al contrapeso de la suspensión, que sí figuraba, por el contrario, a nivel más general, con lo debidos matices³⁴⁴.

Así las cosas, con el advenimiento de la Constitución de Cádiz en 1812 se establece un sistema de corte judicialista, que inspirado en las corrientes revolucionarias europeas de la época, aboga por someter al dictado de los tribunales ordinarios las decisiones gubernativas. Sin embargo, la cuestión económica y hacendística sigue marcando las excepciones. En la propia Constitución ya se contemplaba en su artículo 278 la posibilidad de establecer tribunales especiales mediante ley, y en consecuencia, el Reglamento de Audiencias y Juzgados de primera instancia de 9 de octubre de 1812, sustrae del conocimiento de los jueces y tribunales ordinarios la materia tributaria, inicialmente de forma coyuntural, pero que finalmente devendría definitiva (Decreto de 13 de septiembre de 1813). Como ya hemos apuntado más arriba, los propios “doceañistas”, con el pretexto de la crisis económica, fueron destruyendo su propio sistema judicialista, al menos en materia tributaria, siendo conocidos los tres Decretos del Trienio Liberal, de 12 de mayo de 1821 –que supone la instauración de la ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios-, de 25 de junio de 1821 –germen de la actual procedimiento económico-administrativo- y de 27 de junio de 1822 –por el que se exigía el previo pago del tributo para poder impugnar un acto gubernativo, o como se dice en el propio Decreto, para convertir el cobro de contribuciones, impuestos y rentas, de negocio puramente gubernativo a judicial, que ya había sido planteado, por otra parte, aunque con un matiz más procesal, en el Decreto de 13 de septiembre de 1813-.

La justicia retenida en materia tributaria se afianza con el nacimiento en 1845 de la jurisdicción contencioso-administrativa, y así se mantendrá hasta la Ley de

perteneciente al fondo bibliográfico de la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla. <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/novisimaRecopilacionT3.pdf>

³⁴⁴ RORIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica...” *op.cit.*, comenta que en las Cortes de Valladolid de 1293, se acordó que si la aplicación de lo dispuesto en una “carta” era de inexcusable aplicación, y de ella derivase agravio para los súbditos, estos podían reenviarla al rey para que resolviera sobre ello, suspendiéndose mientras tanto la ejecución y sus efectos, y añade: “El sistema se va generalizando hasta el punto de que la regla general era la suspensión de las cartas lesivas y la excepción la ejecución de dichas cartas aún cuando se solicitase la decisión del rey. De todas formas este sistema se mantiene hasta el siglo XV, momento en el que empieza a ser frecuente la práctica de excepcionar actos determinados del mecanismo de la suspensión. La suspensión se producía ante la concurrencia de dos requisitos: existencia de un acto escrito contrario a Derecho y que la ejecución causara un daño real al particular”. Pág. 703-704.

Santamaría de Paredes de 1888, con una breve alternancia en las competencias reconocidas a los Consejos Provinciales y al Consejo Real o de Estado, a favor de las Audiencias Provinciales y del Tribunal Supremo, respectivamente, entre 1868 y 1875, por la aplicación del principio de unidad de fueros. No obstante, es necesario destacar la Ley de Administración y Contabilidad de 20 de febrero de 1850³⁴⁵, a los efectos del estudio de la historia de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, por su, al menos, denotada ausencia. La Ley de 20 de febrero de 1850 retomaba de nuevo la necesidad del previo pago de la deuda como *condictio sine qua non* para poder recurrir una decisión ejecutiva en el ámbito de la recaudación, poniendo así de manifiesto la falta de cualquier atisbo de suspensión en la ejecución de acto tributario:

“Artículo 8º.- Los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda pública, serán puramente administrativos, no pudiendo hacerse estos asuntos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las cajas del Tesoro público”.

Como apunta RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, la primera regulación de la suspensión de la ejecución en el ordenamiento jurídico-administrativo español data de 1861, y viene referida a los denominados negocios contenciosos de ultramar³⁴⁶. En materia tributaria la encontramos por vez primera en el Reglamento para la tramitación de todos los negocios del Ministerio de Hacienda de 18 de febrero de 1871³⁴⁷. Dice en su artículo 54:

“Las resoluciones que se dicten en los expedientes particulares se ejecutarán inmediatamente; y no podrán suspenderse sus efectos sino cuando fueran reclamadas en la vía contencioso-administrativa, y pudiera su ejecución causar perjuicios a los intereses públicos o daño irreparable a los particulares”.

Se barrunta precozmente la regulación posterior de la institución, aunque la competencia para atender a la misma no recaiga todavía en los órganos

³⁴⁵ *Gaceta de Madrid* núm.5686, de 23 de febrero de 1850, pág. 1.

³⁴⁶ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica...” *op.cit.*, habla del Real Decreto Orgánico de 4 de abril de 1861, en cuyo artículo 3 se recogía (tomado del propio texto del autor): “*la interposición de la demanda no suspende la ejecución de lo mandado; pero si en algún caso puede producir ésta perjuicios graves e irreparables al interesado, podrá suspenderse sin ulterior recurso, siempre que de ello no resultare inconveniente para los intereses de la Administración, a juicio de la Autoridad que hubiese dictado la providencia reclamada*” pág.715-716.

³⁴⁷ *Gaceta de Madrid* núm. 53 de 22 de febrero de 1871, pág. 433.

jurisdiccionales sino retenida en la propia Administración (artículo 55)³⁴⁸. Afirma el autor citado más arriba, que asimismo se establecería también la suspensión automática hasta que se adoptase la decisión sobre la misma (con la excepción por el potencial daño a los intereses públicos) e incluso se recogería la necesidad de que el particular tuviera que aportar fianza para atender a las responsabilidades derivadas de la impugnación si finalmente no se decretase la revocación³⁴⁹.

Así llegamos al 31 de diciembre de 1881, cuando se promulga la llamada Ley Camacho (Ley de Bases dictada siendo ministro del ramo, Don Juan Francisco Camacho) y su Reglamento provisional, de la misma fecha³⁵⁰. En su virtud, se determina que la vía económico-administrativa es previa y preceptiva a la vía jurisdiccional (Base 1ª de la Ley), y que se compone de dos instancias en vía gubernativa (ante el Delegado de Hacienda en las provincias y en alzada), previas a la contenciosa (Base 4ª de la Ley). La Base 14ª se refiere a la suspensión, manifestando al respecto:

“Las providencias definitivas, aun cuando de ellas se apelase a la vía contenciosa, se llevarán a debido efecto, a menos que a juicio de la Administración fuesen irreparables los daños que se causaran y con tal que el interesado lo solicite, acreditando haber interpuesto la demanda contenciosa”.

Por su parte, el Reglamento Provisional, en su Título XI, “De la suspensión de la providencias administrativas” (artículos 266 a 273), instaura la suspensión automática de las “providencias de primera instancia” con “*sólo la presentación del recurso de alzada*” y hasta que se agote el plazo para la posterior apelación; de la misma manera las que fueren objeto de apelación ante la vía contenciosa, salvo que “*a juicio del Ministro fueren irreparables los daños que su ejecución causare, y con tal de que el interesado lo solicite, acreditando haber interpuesto la demanda contenciosa*”. La competencia para recibir la solicitud se atribuye a la Autoridad que

³⁴⁸ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica...” *op.cit*, apuntala esta aseveración con la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1873: “*Corresponde exclusivamente a la Administración activa disponer si las resoluciones que dicta en el círculo de sus atribuciones, deben ejecutarse o no –es decir suspenderse- por más que hayan sido reclamadas en la vía contenciosa, interín se sustancia del pleito y recae la sentencia ejecutoria.*” Pág.719.

³⁴⁹ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica...” *op.cit*,pág.720.

³⁵⁰ *Gaceta de Madrid* num. 1 de 1 enero de 1882, pág. 28-29, y número 2 de 2 de enero de 1882, pág. 50 y ss., respectivamente.

resolvió en primera o segunda instancia, que propondrá la redacción de la resolución al Ministerio, quien bajo su responsabilidad adoptará *“las medidas que considere convenientes para evitar perjuicios ulteriores al Tesoro público”*. Se detallan por tanto sino todos, sí los más importantes de los requisitos, que se irán matizando en las regulaciones posteriores: suspensión automática, mantenimiento de la suspensión en todas las instancias administrativas, excepciones derivadas de la ponderación de los intereses en conflicto, o la potencialidad de solicitar fianza para atender a las responsabilidades por la posposición temporal de la ejecución. Fuera de este Título, cabe aclarar que el artículo 107 del Reglamento, contrariamente a lo que pudiera pensarse, no refería la necesidad de garantizar en el sentido actual del término, sino al principio de *“solve et repete”* cuando afirma que no podrá plantearse recurso de alzada cuando la resolución de la primera instancia sea condenatoria de cantidad líquida *“sin el previo pago o consignación”*.

En materia contenciosa, el artículo 100 de la Ley Santamaría de Paredes de 13 de septiembre de 1888, recogía las siguientes premisas en relación con la suspensión de los actos administrativos generales en la vía contenciosa: si bien contemplaba su admisión, quedaba esta supeditada a la concurrencia de daños irreparables y a la prestación de fianza para responder de las resultas del procedimiento y por quien la hubiera solicitado. Otros de sus presupuestos, la ponderación de intereses también estaba presente, ya que el procedimiento exigía el previo pronunciamiento del Fiscal, que en caso de oposición, con causa en que pudieran seguirse perjuicio al servicio público, impedía que se llevase a efecto sin acuerdo del Gobernador o del Gobierno. No obstante la competencia recaía inicialmente en el Tribunal, integrado inicialmente en el Consejo de Estado, y a partir de 1904, como Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Antes de la aprobación de la Ley de la jurisdicción contencioso administrativa de 27 de diciembre de 1956, que recoge de alguna manera como vimos, la regulación precedente de la Ley Santamaría de Paredes en materia de suspensión, en el ámbito estrictamente administrativo tributario se seguían produciendo hitos destacables. Después del Reglamento provisional de la Ley Camacho de 1881, se aprobó la famosa Ley de procedimiento administrativo de 19 de octubre de 1889, conocida como la Ley Azcarate, y en su desarrollo, el Reglamento para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 15 de abril de 1890³⁵¹. En él se

³⁵¹ *Gaceta de Madrid* num.111 de 21 de abril de 1890, pág.181 y ss.

establecía para la segunda instancia (artículo 87) la inadmisión del recurso sin el previo pago, como citaba el 107 de la Ley Camacho, y solo se exceptuaba en supuestos muy concretos –multas y recargos- y previo acuerdo del Ministro (artículo 88). Poco o nada más en relación con la suspensión dice el Reglamento de 29 de julio de 1924³⁵², quien después de establecer la debida separación entre las funciones de gestión y de resolución de las reclamaciones en el seno de la Administración, recoge en su artículo 3, la doctrina general sobre la ejecución de los actos tributarios por la que la interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá *“la ejecución de éste, con todas sus consecuencias legales, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y multas”* en todas sus instancias, salvo por lo que se refiere a la *“Renta de Aduanas o de los impuestos de azúcares, o alcoholes, achicoria y cerveza, podrá suspenderse la ejecución del acuerdo administrativo o del fallo de primera instancia cuando la Administración tenga en su poder la mercancías que haya dado origen a la liquidación; así como también cuando el importe de la multa o de la parte controvertida de la cantidad liquidada por derechos llegue a 10.000 pesetas o exceda de esta cifra, siempre que se afiance su pago en la forma prevenida en la Ordenanza de Aduanas”*. Esta regulación, que suponía un retroceso, con respecto a lo regulado en la Ley Camacho de 1881, se mantuvo prácticamente inalterable hasta la aprobación de la Ley de Procedimiento administrativo común de 1958.

La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, en su Disposición Final Tercera, habilitaba a la Presidencia del Gobierno y al Ministerio de Hacienda para que en el plazo de un año redactarán un nuevo Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, que se materializaría en el Decreto de 26 de noviembre de 1959³⁵³. En el propio preámbulo de la norma se constata la evolución que había sufrido la institución de la suspensión en materia de reclamaciones económico-administrativas, cuando afirma que los órganos competentes, y con carácter de mera potestad, *“ponderarán en cada caso se ha entendido que el criterio de la posible suspensión del acto reclamado, ya muy generalizado en los preceptos de diversos tributos (Utilidades, Aduanas, Impuesto sobre el Gasto, Renta, etc...) y en la práctica seguida al amparo en el Estatuto de Recaudación, debe extenderse a las demás*

³⁵² *Gaceta de Madrid* núm. 213 de 31 de julio de 1924, pág.570 y ss.

³⁵³ *Boletín Oficial de Estado* núm. 287 de 1 de diciembre de 1959, pág. 15.343 y ss.

*contribuciones e impuestos, al menos previo depósito en metálico o valores...*³⁵⁴, y así, reconoce en su artículo 83 (Capítulo VI del Título IV) que los órganos competentes para conocer de las reclamaciones podrán acordar la suspensión a instancia del interesado y mientras dure el procedimiento, “*exigiendo, en todo caso, la constitución de garantía*”. Entre las cauciones admitidas se cita el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza solidaria prestada por un banco o caja de ahorros. En cualquier caso, también se recoge, que presentada la solicitud, y hasta su resolución, se entenderá concedida preventivamente, de la que deberá darse traslado al órgano de gestión para su conocimiento y para evitar así la ejecución del acto. Una vez concedida o denegada, la resolución se pondrá, asimismo en su conocimiento, para que desde gestión se pueda ejecutar el acto o tenerlo por suspendido. Esta norma permanecería en vigor hasta la promulgación del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto³⁵⁵, dictado en desarrollo del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre³⁵⁶, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento-Económico-Administrativo³⁵⁷.

En este tiempo se aprueba la Ley General Tributaria de 1963, que a pesar de recoger en su articulado la regulación sobre el recurso de reposición, la reclamación económico administrativa u otros recursos extraordinarios, nada decía sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, aunque si se pronunciaba sobre la presunción de legalidad de los mismos, fundamento de su ejecutividad y ejecutoriedad (artículo 8). Para encontrar la regulación correspondiente a la suspensión, debemos acudir a la normativa de desarrollo de los diferentes recursos y reclamaciones, también en el ámbito de la Administración local. Pero esta parte de la evolución histórica pertenece ya a nuestra actualidad más reciente, fundamento cercano de la vigente regulación de la suspensión en vía de recurso, tanto administrativo como jurisdiccional, y que por cuestiones de sistemática dejaremos para su estudio en el epígrafe dedicado en exclusiva a la institución en los procedimientos de revisión.

No obstante, y para finalizar este apartado, me gustaría recordar lo que ya dijimos en su momento en cuanto a la evolución del privilegio de la ejecutoriedad: el

³⁵⁴ El Estatuto de Recaudación que refiere, es de fecha 29 de diciembre de 1948, y fue publicado en *Boletín Oficial del Estado* números 365 y siguientes, de 30 de diciembre de 1948, pág. 5882 y ss.

³⁵⁵ Boletín Oficial del Estado núm. 216 de 9 de septiembre de 1981, pág.20.749.

³⁵⁶ Boletín Oficial del Estado núm. 313 de 30 de diciembre de 1980, pág.28.765.

³⁵⁷ Boletín Oficial del Estado núm. 177 de 24 de julio de 1980, pág.16.805.

avance de la suspensión del acto tributario deriva del enfrentamiento con la ejecutividad. En otras palabras, es la pugna entre los derechos de la Administración tributaria –eficiencia, recaudación- y los del administrado, los que marcan los avances y los retrocesos de la suspensión y de la ejecutividad; no en vano la primera es la excepción de la segunda. El poder de “*imperium*” de la Administración en aras a la consecución del interés público a través de la inmediata recaudación, no fundamenta la trasgresión de los derechos del contribuyente. En este sentido, los logros históricos han sido pequeños pero intensos, más en el pasado reciente, aunque todavía queda mucho por hacer.

2. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS OBJETO DE SUSPENSIÓN

Resulta conocido, que el artículo 17 de la LGT, refiriéndose a la relación jurídico-tributaria, hace derivar de la misma tanto obligaciones materiales como formales. En los artículos que le siguen, la propia LGT va desgranando ese conjunto de obligaciones que giran en torno a una y básica, que tiene por objeto del pago del tributo, y que denomina, obligación tributaria principal. Como consecuencia de la posición que los sujetos ocupan en la relación podemos encontrar obligaciones tanto para el sujeto activo –la Administración- como para el sujeto pasivo –el contribuyente u obligado-; y no sólo de carácter pecuniario –materiales- sino también de carácter no pecuniario –formales o de procedimiento-. Acudiendo a la doctrina clásica alemana, PEREZ ROYO la define de la siguiente forma y manera:

“(...) la relación jurídica tributaria es una relación de contenido complejo, cuyo núcleo o elemento esencial es la obligación o deuda tributaria, en torno a la cual se coloca la consideración de deberes y facultades de carácter instrumental o procedimental³⁵⁸”.

Y así es efectivamente. La relación jurídico-tributaria es tan compleja que los actos administrativos derivados de la misma, raras veces contienen una sola y única obligación. La principal o de pago suele concurrir con otras, como pudieran ser las de presentar declaraciones o informar sobre las operaciones realizadas. De ahí, que cuando líneas más arriba apuntábamos la división de los actos administrativos a

³⁵⁸ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y ...op.cit.* pág.143.

efectos de la suspensión, decidiéramos apartarnos de la tradicional clasificación entre actos con o sin contenido económico, y acuñásemos la tripartita de, actos tributarios con contenido económico inmediato, actos tributarios sin contenido económico o no inmediato, y actos tributarios mixtos. En relación con su eficacia, los actos tributarios pueden tener efectos diversos en relación con su naturaleza, en función de las obligaciones de las que derivan³⁵⁹, y no sólo con respecto al contribuyente, sino también con respecto a terceros, otro periodos impositivos, incluso otros impuestos, salvando así -aunque sea por disposición legal- el principio de estanqueidad de los diferentes tributos o de los procedimientos. A estos efectos es a los que se refiere SOLER ROCH, cuando habla de obligaciones tributarias conexas o interdependientes: “trata bien de obligaciones cuyo devengo y exigibilidad se producen, directa o indirectamente, en función de otra obligación o bien de obligaciones que devienen inexigibles por incompatibilidad (inicial o sobrevenida) con otra obligación. En cuanto a los deudores u obligados tributarios este tipo de situaciones pueden a su vez afectar, al mismo o a distintos sujetos³⁶⁰”.

Los actos tributarios por tanto y generalmente, van a tener la condición de mixtos, incluyendo entre sus efectos, tanto los propios derivados de la obligación de pago como del resto de las obligaciones. En este sentido, la profesora SOLER ROCH propone entre uno de sus ejemplos, el de las obligaciones tributarias derivadas del diferimiento de gravamen, como consecuencia de la aplicación de un beneficio o incentivo fiscal, por el que se permite al contribuyente trasladar la carga tributaria de un tributo correspondiente al periodo impositivo actual a otros futuros³⁶¹.

³⁵⁹ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y ...op.cit.* pág. 45, afirma que a pesar de que la doctrina propone un concepto de obligación más restringido, limitado a las de contenido patrimonial...”en el ordenamiento español las obligaciones pueden tener por objeto prestaciones de dar, hacer, o no hacer (art.1088 CC). Por tanto el término *obligación* abarca tanto lo que la doctrina italiana denomina *obbligazioni*, caracterizadas por su patrimonialidad, como los *obblighi*, que imponen un comportamiento y no una prestación patrimonial; los cuales, a su vez, se diferencian de los *doveri* en que operan en el seno de una relación jurídica, mientras estos últimos no son correlativos al derecho de otro”.

³⁶⁰ SOLER ROCH, M.T. “Las obligaciones tributarias: autonomía versus dependencia”, en la obra colectiva, ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra) 2010.

³⁶¹ La profesora SOLER ROCH, recoge otros dos supuestos, aunque ya advierte que puede haber muchos más. Concretamente al referirse al diferimiento del gravamen habla de las operaciones de restructuración que se acogen al régimen especial regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades; pero también de las operaciones triangulares con especial incidencia en las referidas a las retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta; o por tributos incompatibles (el Impuesto sobre el Valor Añadido o la modalidad del

Uno de estos supuestos en el ámbito del diferimiento del gravamen lo constituye la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en ejercicios posteriores al de su generación, en el marco del Impuesto sobre Sociedades. La problemática puede surgir, cuando a resultas de un acto dictado por la Administración tributaria derivado de una actuación de comprobación dentro del periodo de prescripción, y referida al periodo impositivo de la generación de la base imponible negativa, determinase esta como improcedente, total o parcialmente, habiendo sido ya objeto de compensación en ejercicios posteriores. El acto en cuestión pudiera tener dos vertientes (sin entrar en mayores complejidades): a) que en el periodo de acreditación de la base imponible negativa y como consecuencia de su eliminación, total o parcial, resulte una deuda tributaria a ingresar o esta sea superior a la declarada (acto de contenido económico inmediato, o acto mixto, si la eliminación hubiera sido parcial y no quedase agotada por su aplicación en el periodo de regularización); b) que en el periodo de acreditación de la base imponible negativa y como consecuencia de su eliminación, total o parcial, no resultase deuda tributaria alguna y/o no quedase agotada por su aplicación en el periodo de regularización (acto sin contenido económico, en el primer caso, y sin contenido económico inmediato, en el segundo, pero sí a futuro). En ambos cabe siquiera preguntarse en este momento si los efectos de una posible suspensión en vía de recurso o reclamación se extenderían exclusivamente al pago de la deuda tributaria -en el supuesto a)- o también, a la cuantificación de la base imponible negativa objeto de compensación en periodos posteriores. A su contestación, y a la polémica suscitada doctrinal y jurisprudencialmente, dedicaremos el epígrafe siguiente.

La casuística, como ya apuntamos, puede ser variada. El cumplimiento incorrecto de una obligación tributaria conexas o interdependiente puede dar lugar, como ocurre en el supuesto anterior, a que el contribuyente deba ingresar una deuda tributaria superior, en el ejercicio de la comprobación o en los posteriores; pero también, a que habiendo tributado por un importe superior en los periodos subsiguientes, no pueda solicitar la devolución del impuesto, por encontrarse ya prescritos. En este sentido, imaginemos una operación de restructuración empresarial en la que el contribuyente decide acogerse al régimen especial regulado a tales

Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, principalmente.) Véase el archivo de video con la conferencia que impartió en la inauguración de la XXVIII Congreso de la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales) celebrado en Valencia el 5 de noviembre de 2009 <http://www.aedaf.es/es/documentos/detalle/-1/4155/la-problematica-de-las-obligaciones-tributarias-conexas>

efectos en el Impuesto sobre Sociedades, y difiere las ganancias generadas en la citada restructuración, entre las que se encuentra la de un inmueble afecto a su actividad económica. Al año siguiente, el contribuyente transmite el inmueble tributando por la ganancia obtenida de restar al precio de transmisión, el valor neto contable que tenía el activo antes de la restructuración (diferimiento). Seis meses antes de que finalice el periodo de prescripción, la Administración tributaria inicia las correspondientes actuaciones inspectoras, que finalizan –una vez prescrito el derecho a solicitar devoluciones de ingresos indebidos por el periodo en el que tuvo lugar la transmisión del inmueble- mediante un acto de liquidación por el que, declarando la falta de concurrencia de un motivo económico válido en la restructuración, debe abonar el contribuyente la correspondiente deuda tributaria por la ganancia excluida del régimen de diferimiento. Se produciría en este caso una doble tributación por un mismo importe de ganancia, o lo que es lo mismo, un enriquecimiento injusto para la Administración ante la imposibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la prescripción.

A este último problema daba solución SOLER ROCH, sugiriendo un cambio legal que permitiera que la interrupción de la prescripción para las obligaciones tributarias originarias se extendiera a las diferidas; aunque también arbitraba una solución temporal, con cita de una Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2008 (Aranzadi JUR 2009/46328), por la que la Administración, debía proceder, mientras se mantuviese la regulación actual, a devolver de oficio la cantidad ingresada en exceso³⁶².

La primera de las recomendaciones, que constituyó la propuesta núm. 3/2007 formulada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, finalmente será incorporada a la vigente LGT en virtud de la futura modificación prevista en el PLMLGT, pero en el mismo sentido que se hacía en la propuesta: circunscribiéndola al propio obligado tributario³⁶³. En la Exposición de Motivos del PLMLGT de 2015, se apunta:

³⁶² SOLER ROCH, M.T. “Las obligaciones tributarias: autonomía...” op.cit. pág. 630.

³⁶³ “Por otro lado, la propuesta remitida tampoco contempla los supuestos en los que las obligaciones tributarias conexas se refieren a obligados tributarios distintos como puede ocurrir en los casos de mayores retenciones liquidadas por la Administración”. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/Memoria%202007.pdf>. “

“La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados”.

Por su parte, el nuevo apartado 9 del artículo 68 que se añadirá probablemente cuando se apruebe el PLMLGT, establece, que la interrupción de la prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación determinará, asimismo, la interrupción del ejercicio de esta misma potestad y del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado *“cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”.* Y finaliza, definiendo las obligaciones tributarias conexas, como *“aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”.*

El legislador viene a asumir en el ámbito tributario, por tanto, que un mismo acto administrativo, puede ser susceptible de generar o modificar otras obligaciones con las que mantiene una relación de conexión o interdependencia, poniendo así de manifiesto, que su complejidad va más allá de la simple obligación principal del pago del tributo. Se trata de un primer paso destinado a la superación del principio de autonomía de las obligaciones mediante el reconocimiento de una nueva categoría, pero que sin embargo no soluciona la problemática derivada de los supuestos en los que concurren otros obligados³⁶⁴.

³⁶⁴ En su artículo SOLER ROCH achacaba el problema de la falta de interdependencia a la autonomía de las obligaciones, y entre ellas citaba las llamadas operaciones triangulares, que se dan retenedor, obligado a soportar la retención y la Hacienda Pública, por la obligación

Tampoco se aborda la estanqueidad en los procedimientos y de las liquidaciones tributarias o actos administrativos resultantes, con lo que en principio, el cuestionamiento de la presunción de legalidad de la obligación originaria mediante la impugnación del acto administrativo en vía de recurso con suspensión, no debiera afectar a las interdependientes, sino hasta que se obtenga una resolución firme que suponga la modificación de aquellas, y por su conexión, las de estas últimas. Cuestión aparte, es qué ocurre con las obligaciones tributarias conexas en los periodos prerresolutorios cuando se ha solicitado y concedido la suspensión de su ejecución de la que la condiciona.

Como se ha venido diciendo de manera insistente, dada la configuración de la obligación tributaria como esencialmente pecuniaria, la doctrina ha equiparado, erróneamente a mi entender, suspensión de la ejecución del acto tributario, con suspensión del cobro de la deuda tributaria³⁶⁵, o en su caso de las sanciones. Tanto es así, que cuando hablamos de suspensión total o parcial del acto, nos estamos refiriendo a la suspensión de la totalidad o de una parte de la deuda tributaria³⁶⁶, y no a la suspensión de sus diferentes obligaciones o efectos. Quizás esta había sido hasta ahora la idea general por la que, partiendo de que el acto administrativo es uno y

principal de pago de la deuda tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sede del contribuyente, y de las obligaciones de realizar pagos a cuenta por parte de los pagadores de los rendimientos. Sobre la autonomía de las citadas obligaciones se pronuncian MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero...op.cit.* cuando afirman que “el ingreso anticipado constituye el cumplimiento de una obligación específica diferente de la obligación tributaria principal (...)”, y con apoyo en el artículo 23 de la LGT, que seguirán vías completamente diferenciadas, con total independencia unas de otras, o lo que es lo mismo, tienen carácter autónomo, pág. 248. En igual sentido FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero...op.cit.*: “El artículo 23 de la LGT habla impropiaemente de las obligaciones “de realizar pagos a cuenta”, pero no se trata de pagos a cuenta de la obligación principal, sino de pagos definitivos de una obligación distinta (la obligación a cuenta), pág. 46. Sobre el particular véanse, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2010 (Aranzadi RJ 2010\1540).

³⁶⁵ Ya se abordaba esta cuestión por parte de DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E. *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra) 2000, pág. 238-239: “La virulencia del problema es mayor en Derecho Tributario que en el Derecho Administrativo porque en aquél existen muchos supuestos de actos concatenados o relacionados, aunque la naturaleza de la cuestión sea puramente administrativa. Y sin embargo, el asunto es poco considerado, tal vez porque aquella rama del Derecho Público, se ha ocupado preferentemente de la paralización del ingreso, que constituye la razón de su especialidad”.

³⁶⁶ Artículo 233.6 de la LGT: “Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante” para la suspensión en vía económico-administrativa; y con similar redacción, el artículo 224.4 para el recurso de reposición. También MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución en vía de recurso*, *op.cit.*, pág. 78, cuando señala las clases de la suspensión dice: “B) Por su relación con la cuantía de la deuda tributaria. Según alcance a la totalidad o sólo una parte de la deuda tributaria, la suspensión puede ser total o parcial”.

único, se admitía pacíficamente que la suspensión de su ejecución alcanzaba a todos sus efectos, aunque contuviera diferentes o diversas obligaciones. Sin embargo, parece ser que la realidad, quiere ser otra bien distinta.

3. EFECTOS Y ALCANCE DE LA SUSPENSIÓN

Se antoja necesario antes de entrar al estudio de los diferentes supuestos y presupuestos de la suspensión del acto de naturaleza tributaria, abordar el alcance de su suspensión, y lo haremos partiendo de la antedicha clasificación de los actos, con contenido económico inmediato, sin contenido económico o no inmediato, y mixtos; desde la diversidad en cuanto a sus efectos; y en vía de recurso, principalmente, administrativo.

En los actos de exclusivo contenido económico inmediato, como sus efectos se agotan en sí mismos y en el propio pago de la deuda tributaria, ningún problema hay para equiparar suspensión del acto con suspensión del pago. Este pudiera ser el caso de la presentación de un recurso de reposición o una reclamación económico administrativa contra un acto de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el que se suprime la aplicación del mínimo familiar por descendientes porque no se ha acreditado que el hijo en cuestión no percibiera rentas anuales superiores a 8.000 euros³⁶⁷. Se entiende por tanto que se suspende a todos los efectos, porque no los tendría más allá del propio periodo impositivo en el que se aplica, ni para otros tributos, ni tampoco para terceros. Caso distinto sería, que lo que se discute fuese, si es o no mayor de 25 años –salvo que a la fecha del devengo hubiera ya cumplido los 24- ya que tendría influencia, al menos, en los ejercicios siguientes.

En los actos sin contenido económico inmediato o referidos al cumplimiento de las obligaciones formales, de inicio tampoco plantearía problema alguno. De hecho, pudiera caber la suspensión por los de contenido económico, y como veremos, la propia LGT reconoce también en su artículo 233.10, que tratándose de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender

³⁶⁷ Artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación³⁶⁸. Ahora bien, en el supuesto de que sus efectos se pudieran extender a otros periodos impositivos o a diferentes tributos como consecuencia de la interdependencia entre las obligaciones conexas del propio obligado, o de terceros, la cuestión no parece tan clara, como diremos al tratar la siguiente y última de las clasificaciones. Un ejemplo de estos pudiera ser la modificación operada mediante una liquidación provisional que limita la deducibilidad de determinados gastos en el Impuesto sobre el Valor Añadido de un periodo de liquidación, que aun no dando lugar a ingreso, rebaja el importe de la cuota a compensar para los periodos siguientes. En el supuesto de que fuera recurrida en la vía económico-administrativa con suspensión ¿extendería sus efectos a las autoliquidaciones posteriores? ¿Qué importe debiera ser objeto de compensación en los siguientes periodos de liquidación, el corregido por la Administración sobre el que se discute su legalidad y que está suspendido hasta que se dicte la correspondiente resolución, o el declarado por el recurrente?

En los actos mixtos, con contenido económico inmediato y con otros efectos diferentes a los derivados del pago de la obligación tributaria principal, el alcance de la suspensión, que inicialmente, de la lectura de los textos normativos parece que lo es en todos sus efectos, pecuniarios y no pecuniarios, no lo es tanto en el ámbito de las obligaciones tributarias conexas, al igual que ocurría en el caso apuntado en el párrafo anterior para los actos sin contenido económico inmediato pero sí diferido. Una compañía mercantil recibe una liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades con resultado a ingresar mediante la que se aumenta el importe de la base imponible del ejercicio como consecuencia de la existencia de una limitación temporal en cuanto a la deducibilidad de un determinado gasto, pero pudiéndolo aplicarlo en el ejercicio siguiente. La compañía recurre el acto, obteniendo la suspensión automática del mismo, pero ¿aplicaría el citado gasto al ejercicio siguiente, o entendiendo que el acto administrativo de liquidación está suspendido y pendiente de resolución en vía de recurso, debiera esperar a la resolución y firmeza del mismo?

Pues bien, estas son las cuestiones que vamos a intentar resolver a seguido.

³⁶⁸ El problema viene por entender, como así debe ser, que obtenida la suspensión automática mediante la prestación de garantía suficiente se tienen por suspendidos todos sus efectos, materiales y formales, sin tener que acreditar por estos últimos que concurren perjuicios de imposible o difícil reparación.

Tanto en su sentido histórico como actual, la suspensión se ha fundamentado en el principio de unicidad del acto administrativo, y en la excepción a la ejecutividad de todos sus efectos. Decía BOCANEGRA SIERRA, “que la virtualidad de la suspensión no se encuentra sólo en la privación de ejecutividad del acto suspendido, sino que alcanza al conjunto de la eficacia de éste, incluyendo la interrupción de los posibles efectos³⁶⁹”. También se defiende por el principal autor que ha abordado esta cuestión en profundidad, GOMEZ TABOADA, “que la normativa aplicable permite sostener –entiendo que sin duda alguna- que el ámbito, el alcance, de la suspensión es omnímodo o universal en el entendimiento de que en virtud del carácter unitario e indivisible del acto administrativo no cabe la suspensión parcial de sus efectos sino que, una vez solicitada y concedida, ésta debe necesariamente desplegar su amparo sobre todos los aspectos de la liquidación impugnada, y no sólo los relativos al pago³⁷⁰”. Esta opinión también era compartida inicialmente por la jurisprudencia.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (Aranzadi RJ 2003\3009) ajena a la materia tributaria, se discutía el hecho si una orden de expulsión de un ciudadano extranjero, recurrida y suspendida, constituía un obstáculo para la concesión del permiso de trabajo o residencia, o por el contrario, en base a la cesación temporal de sus efectos por la suspensión, y al menos hasta la resolución del mismo, podía admitirse su concesión. El Tribunal, en su Fundamento de Derecho Tercero explicitaba:

“La ejecutividad del acto administrativo, (artículo 56 de la LRJ-PAC), no es sino la expresión de la facultad de la Administración de llevarlo a efecto por sus propios medios sin auxilio de los Tribunales y en contra de la voluntad de los obligados. No significa que el acto no sea susceptible de producir efectos de variada naturaleza desde el momento en que se dicta (a lo que alude genéricamente el artículo 57.1 de la misma Ley), no vinculados necesariamente a una actividad de ejecución. Entre estos efectos figuran los efectos prerresolutorios o determinantes de la resolución de un procedimiento administrativo distinto. La suspensión del acto administrativo constituye una medida cautelar cuyo fin es el de asegurar la eficacia de la sentencia anulatoria que pueda recaer en el proceso, en aras a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva. En consecuencia, la medida cautelar de suspensión no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente

³⁶⁹ BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría del acto...op.cit.* pag 141-142

³⁷⁰ GOMEZ TABOADA, J. “El alcance de la suspensión de las liquidaciones tributarias más allá del pago”, *Estudios de Derecho Judicial num.156*, Centro de Documentación Judicial-Consejo General del Poder Judicial, Madrid 2009, pág. 238-253.

que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución), sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución, por lo que permitir que el acto suspendido judicialmente pueda producirlos comportaría la frustración del efecto de la medida cautelar acordada y, por ende, de su finalidad de salvaguarda del proceso pendiente sobre su legalidad”.

Se reitera el propio Tribunal, en este caso en sentido negativo, en su Sentencia de 8 de octubre de 2013 (Aranzadi RJ 2013\7931) cuando en relación con un procedimiento sancionador instando por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y sobre la extensión a este de determinados hechos probados en otro procedimiento, manifiesta, que la resoluciones donde se constatan los elementos del tipo *“son ejecutivas y producen efectos desde la fecha en que se dicten. Los efectos que producen no son sólo los efectos normales directos sino efectos indirectos como los prerresolutorios o determinantes de la resolución de un procedimientos distinto y posterior (...) En este caso no constan que estén suspendidas las resoluciones (...) y el procedimiento sancionador se inicia el 11 de abril de 2007, una vez agotada la vía administrativa al haberse resuelto los recursos de alzada (26 de octubre de 2006) por lo que se producen esos efectos indirectos”* (Fundamento de Derecho Cuarto)³⁷¹.

En los pronunciamientos citados se resuelven dos cuestiones claras y precisas. La primera de ella sería que por los principios de presunción de legalidad y de ejecutividad de los actos administrativos los efectos de estos –también indirectos– pueden extenderse a otros procedimientos; y la segunda, que la única manera de excepcionar estos efectos se condiciona a que se haya dictado una resolución definitiva o firme contraría a la legalidad del acto, o bien, que se hubiera solicitado y concedido la suspensión, hasta que aquella se adopte. Se supera así el concepto de la autonomía o estanqueidad de los procedimientos con alusión al principio de

³⁷¹ En sentido parecido, en cuanto a suspensión de sus efectos, puede consultarse el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de marzo de 2004 (Aranzadi JUR 2004\248664), en el que se dice (Fundamento de Derecho Segundo): *“Ciertamente que los actos de fijación de tal tarifa han sido impugnados en vía Contencioso-Administrativa, pero con arreglo a los artículos 56 y 57 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre, los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y efectividad inmediata, ejecutividad, que salvo resolución adoptada en el recurso Contencioso-Administrativo la sustanciación de éste no impide, sin perjuicio de solicitar la suspensión del acto como medida cautelar en el seno del proceso Contencioso-Administrativo (STS Sala 3ª de 29 de abril de 2002 y 18 de marzo de 2003) por tanto, suspender el proceso de alguna manera vendría a suponer la suspensión de la efectividad de los actos administrativos impugnados, ya que se impediría reclamar el cobro de lo debido por suministro de agua, y ello por la existencia de un proceso Contencioso-Administrativo”.*

ejecutividad de los actos, y se reconoce que la excepción a la misma alcanza a todos los efectos del acto administrativo. De acuerdo con la tesis que venimos defendiendo desde el inicio del presente trabajo, las conclusiones vistas para los actos administrativos debieran ser de aplicación para los tributarios, por ser estos una especie de aquellos. Pero veamos qué es lo que ocurre en materia tributaria.

No piensa lo mismo el TEAC, quien en relación con la regularización efectuada a una sociedad a la que era de aplicación el régimen de transparencia fiscal, contra la que se había interpuesto recurso contencioso-administrativo y acordado la suspensión por la Sala correspondiente de la Audiencia Nacional, estima que nada impide, que el resultado de aquella regularización pueda serle de aplicación a sus socios, quienes deberán imputarse en su renta personal las bases imponibles resultantes de aquella, y que sólo en el caso de que se produzca una resolución definitiva que la modifique, se podrá proceder a la corrección de la misma. Y todo ello a pesar de que el obligado alega que en Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Septiembre de 1999 (Aranzadi 1999\7800), se decía de manera expresa y concisa lo siguiente: *“Por supuesto, como ya hemos indicado los actos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional”*. A lo que la referida Resolución del TEAC de 24 de abril de 2013 (JT 2013\1137), manifiesta, que dicha afirmación se realizaba como *“obiter dicta”*, y que no formaba parte de la *“ratio decidendi”*, por lo tanto no crea jurisprudencia, finalizando en su Fundamento Jurídico Octavo con la siguiente afirmación:

“Véase que, de la misma manera, el hecho que se impugne y se inste y obtenga la suspensión de cualquier acuerdo de liquidación practicado por la Administración frente a un sujeto pasivo, regularizando su situación tributaria, no impide la instrucción por la Administración del correspondiente expediente sancionador y, en su caso, imposición de sanción; en aquel procedimiento sancionador, la previa liquidación resulta acreditativa del elemento objetivo de la sanción a imponer, pero la suspensión de la liquidación alcanza únicamente a aquel acuerdo de liquidación, no a aquel otro procedimiento, sancionador, que se sigue frente al mismo contribuyente. Pero los supuestos que guardan verdadero paralelismo con el caso aquí tratado son más; véase la liquidación practicada por la Administración regularizando las bases imponibles negativas declaradas por un sujeto pasivo; la circunstancia de que aquella liquidación se halle recurrida, habiéndose instado y obtenido la suspensión, tampoco imposibilita

que la Administración practique otras liquidaciones por aquellos otros periodos en los que el contribuyente aplicó aquellas bases imponibles negativas ahora regularizadas; este último supuesto ya ha sido analizado por este Tribunal en diferentes resoluciones, como la de 31 de enero de 2008, en la que este Tribunal se hacía eco del pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2004 (Aranzadi JUR 2004, 281627) (recurso nº 517/2002), en la que se plantea "si la minoración del saldo pendiente como consecuencia de la liquidación del año 1990 que se encuentra pendiente de resolución y suspendida tiene efectos en la liquidación del año 1991" , determina que, aún existiendo suspensión, la suspensión no destruye la presunción de validez de los actos administrativos, pronunciándose en los siguientes términos:

"Carece de virtualidad alguna, a los efectos pretendidos, el motivo de impugnación invocado, toda vez que la suspensión acordada de la ejecutividad de la liquidación girada a la parte por el ejercicio 1990, tiene efectos respecto del ingreso de dicha liquidación, pero no destruye la presunción de validez de los actos administrativos, y ello sin perjuicio de los ajustes que resultaran procedentes en la liquidación del ejercicio 1991, caso de que se anulara por sentencia firme la liquidación del ejercicio 1990".

Tanto en el caso ahora analizado como en aquellos otros dos supuestos planteados, la obtención de la suspensión en la ejecutividad de un acto administrativo afecta exclusivamente al ingreso de la liquidación correspondiente, pero en ningún caso supone que el acto administrativo dictado por la Administración deje de ser válido y, con apoyo en el mismo, puedan dictarse otros acuerdos en el seno de otros procedimientos. Claro está que si finalmente aquel acuerdo de liquidación que está suspendido es finalmente anulado por el Tribunal que resuelve sobre su validez, ello determine la anulación de los posteriores acuerdos dictados sobre la presunción de validez de aquel primero, pero esta circunstancia justamente es la que viene a evidenciar lo ajustado a Derecho de este modo de actuar".

La doctrina anterior constituye la línea de actuación de la Administración tributaria, y así se constata en otras resoluciones, tanto anteriores como posteriores del TEAC de 12 de marzo de 2008 (JT 2008\762), 16 de abril de 2008 (JUR 2008\237999) 10 de marzo de 2009 (JUR 2009\243827), 30 de abril de 2009 (JUR 2009\278885), 19 de febrero de 2014 (JUR 2014\15330) y 5 de marzo de 2014, entre otras.

En el ámbito jurisdiccional, GÓMEZ TABOADA analiza la Sentencia de Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010 (Aranzadi RJ 2010\3370), referida a la compensación de bases imponibles negativas, en la que cuestionándose la actuación del contribuyente al aplicar al ejercicio inmediatamente posterior el importe autoliquidado y no el determinado por la Administración en la liquidación del precedente, recurrida y suspendida, declara la irregularidad de la misma, basándose en que esta seguirá produciendo efectos mientras no sea anulada. Como bien dice GÓMEZ TABOADA, el Tribunal yerra cuando dirige su atención a la firmeza del acto, y no a la suspensión³⁷², no entrando por tanto en el nudo gordiano del asunto, además, limitándose a reiterar el pronunciamiento del Tribunal de instancia, sin mayores apreciaciones.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 21 de abril de 2010 (Aranzadi JUR 2010\143818), llegaba a afirmar³⁷³:

“(...) la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos, sin perjuicio de que, en caso de que tal hipótesis se diera y, por lo tanto, estuviera sujeto a revisión judicial un acto que sirve de antecedente a otro posterior, la eficacia del segundo no estaría condicionada por la suspensión del primero, limitada a los efectos propios de éste, pero no extensible más allá de dicho ámbito para proyectarse sobre ulteriores consecuencias, lo que, en cualquier caso, se apreciaría sin perjuicio de que, eventualmente objeto de estimación el proceso jurisdiccional, los efectos de la cosa juzgada (término empleado con manifiesta impropiedad para referirse a la suspensión de los actos administrativos decidida en el proceso) se extenderían al nuevo acto, de manera que, una vez recuperada la base imponible originaria o modificada en cualquiera de sus aspectos la regularización sometida a enjuiciamiento, habría que rectificar proporcionalmente las sucesivas de que trajera causa, ajustando los elementos que fueran dependientes de aquella a las nuevas cantidades, tal como sucede en este caso con la posibilidad de compensar bases imponibles negativas que, lógicamente, perdía virtualidad ante la

³⁷² GÓMEZ TABOADA, J. “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones”, *Carta Tributaria* número 17, Sección Monografías, Quincena del 1 al 15 de Octubre, Editorial Ciss, Madrid 2010 (www.laleydigital.es ref. La Ley 13073\2010). Este artículo toma como base otro del mismo autor, “La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de las liquidaciones tributarias”, *Carta Tributaria* número 20, Quincena del 16 al 30 de Noviembre, Editorial Ciss, Madrid 2009 (www.laleydigital.es ref. 20316/2009).

³⁷³ La doctrina de la Audiencia Nacional ha facilitado así los pronunciamientos del TEAC, que tomaban como base la Sentencia de 10 de junio de 2004 (JUR 2004\188525), en la que se mantiene el criterio apuntado en la de 21 de abril de 2010.

actuación administrativa que, previa comprobación de la situación jurídica de la sociedad, consideró que eran improcedentes, por ser positiva la base imponible”.

No obstante, el mismo Tribunal Supremo ha tenido de nuevo ocasión de pronunciarse en su Sentencia de 20 de junio de 2011 (Aranzadi RJ 2011\5464), con cita y remisión a otra del mismo, pero en este caso en casación para unificación de doctrina, de 16 de octubre de 2008 (Aranzadi RJ 2008/5740). Aunque de nuevo y para tranquilidad del TEAC, en ninguna de las dos se integra la fundamentación en la *ratio* del pronunciamiento. Esta última, vuelve a abordar el tema de la imputación a los socios de las bases imponibles corregidas de las sociedades transparentes, y recoge en su Fundamento Jurídico Quinto:

“De esta forma se produce el juego de conexiones entre la base asignada a la transparente y a la que se imputa a los socios en virtud de su participación, con aplicación de lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, según el cual, “cuando en una liquidación de un tributo, la base se determine en función de la establecida para otros, ésta no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza”, precepto interpretado por esta Sala en el sentido de que las bases imputadas de un tributo a otro no serán definitivas, es decir, podrán ser modificadas, hasta que sean firmes, es decir, no puedan ser objeto de impugnación, lo que mientras tanto, no convierte en inaplicables dichas bases, pues los actos de imputación a los socios son ejecutivos, salvo suspensión en vía económico-administrativa o jurisdiccional”.

A la vista del “periplo” administrativo y jurisprudencial apuntado, de inicio y salvo por lo que diremos a continuación, pudieran defenderse tanto una como otra postura. Sí que nos queda meridianamente claro que la Administración tributaria va limitar estrictamente la suspensión al acto concreto para el cual se solicita, estimando que la ejecutividad en nada se altera con respecto a los actos derivados de las obligaciones tributarias conexas (al menos hasta que se modifique la doctrina). Al tal efecto, resultaría erróneo que se adoptase esa decisión en base a lo que establece el artículo 101.4. a) de la LGT por el que se faculta a la Administración a dictar una liquidación provisional cuando los elementos de la obligación tributaria se determinasen en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, ya que por un lado, este se refiere exclusivamente a la adjetivación como provisional de la liquidación (o no firme) por oposición a su condición de definitiva firme, y por otro, porque se incurriría en la misma

confusión entre firmeza y ejecutividad en la que de manera insistente sigue cayendo la Audiencia Nacional³⁷⁴. En el más común de que las cantidades a aplicar en un ejercicio posterior traigan su origen en uno anterior objeto de autoliquidación por el obligado, rectificada posteriormente por la Administración mediante la emisión de la correspondiente liquidación –que luego en vía de recurso se suspende- no estamos atendiendo a que esta sea provisional o definitiva porque aquella haya sido o no, objeto de comprobación³⁷⁵, sino a que esté suspendida con cesación temporal de efectos. El acto de liquidación, como tal acto administrativo que tiene suspendida su ejecutividad, no daría lugar a consecuencia ni efecto alguno hasta que se levantara la medida. Podrá dictarse, por tanto, una liquidación provisional para el acto posterior, pero trayendo su causa del anterior, no podrá fundarse en la rectificación efectuada en aquel, con independencia que fuera provisional o definitiva no firme, y no porque este recurrida, sino porque está suspendida.

Sobre este punto me gustaría volver sobre mis propios pasos, y remitirme a lo que ya dije sobre la ejecutividad. Así, por mucho que haya cuestionado su fundamento, tenemos que reconocer, que los actos administrativos en el ordenamiento jurídico español, hoy por hoy, son ejecutivos desde el mismo momento que se dictan. Que como bien dice el TEAC y la Audiencia Nacional, la impugnación del acto, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, no suspende la ejecutividad. El acto se seguirá ejecutando, como perfectamente afirman ambos y el propio Tribunal Supremo, incluso cuando medie la interposición de recurso. Salvo que se solicite y se conceda la suspensión –y preventivamente hasta que se pronuncie sobre su admisión el órgano

³⁷⁴ Así en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2013 (Aranzadi JUR 2013\307840), con reiteración de otras muchas (como se dice en el Fundamento de Derecho Cuarto), en relación con la compensación de bases imponibles negativas recogidas en una liquidación suspendida, afirma lo siguiente (FJ4): *“Pero en el caso de que la suspensión de la liquidación del ejercicio 2001, como la actora aduce, fuere anterior a la liquidación provisional del ejercicio 2006, lo cierto es que dicha suspensión no impide que la Administración tributaria gire una liquidación provisional para posteriores ejercicios, pues los efectos de la suspensión se limitan a la inejecutividad del acto administrativo de liquidación, y por tanto a la falta de ingreso de la deuda tributaria, pero ello no impide a la Administración, en el ejercicio de sus potestades y concretamente, conforme a lo previstos en el artículo 101 de la Ley 58/2003, pueda dictar liquidaciones provisionales, regularizar ejercicios futuros, con base a los datos y presupuestos de la liquidación de la que derivan las bases imponibles negativas (...)”*.

³⁷⁵ Seguimos aquí, entre otros muchos autores que ha disertado sobre la naturaleza de las liquidaciones provisionales o definitivas, a FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Las liquidaciones tributarias*, Editorial Comares, Granada 2000, cuando afirma: *“Con lo cual la liquidación definitiva ni podrá ser entendida sólo como la que resulta tras las comprobación de todos los elementos del hecho imponible, sino solo la que se gira tras la comprobación tributaria. Lo cual supone necesariamente admitir la posibilidad de que exista una liquidación definitiva parcial. Por su parte, las liquidaciones provisionales serían las que se practican sin una actividad previa de comprobación...”* pág. 387.

administrativo competente, el Tribunal económico-administrativo o el órgano jurisdiccional- el acto impugnado seguirá siendo totalmente eficaz, y la presunción de legalidad se mantendrá inalterada hasta que de manera definitiva el acto se anule o se declare su nulidad, mediante la correspondiente resolución o pronunciamiento judicial, que, en este caso, y aquí todos coinciden, sí que tendría su efecto en aquellos que deriven del mismo. En este sentido, la Administración tributaria se vería obligada a rectificar lo que proceda en base al dictado de esa resolución o pronunciamiento. Diremos entonces que definitivamente el acto ha devenido firme, pero también cuando se torne en inatacable porque hubiera transcurrido el plazo para su impugnación sin haberse instado la misma y cuando no cupiese recurso o reclamación ulterior.

La firmeza es una situación estrictamente procesal o procedimental que conlleva la transmutación de la presunción de legalidad en certeza en su caso, pero que no afecta, al principio de ejecutividad. Ahora bien, la ejecutividad trae su causa directa de la presunción de legalidad del acto, por lo que una vez enervada definitivamente esta última, la ejecutividad no ha lugar. Este efecto sería el mismo que se obtiene con la suspensión, con la diferencia de que en esta su carácter es temporal, y en aquella definitiva. Pero no deriva del cuestionamiento de la legalidad, sino de la solicitud y concesión de la medida cautelar de suspensión, de acuerdo con el cumplimiento de los presupuestos que la informan. Hemos dicho, y recordamos de nuevo, que la suspensión es la excepción de carácter provisional al principio de ejecutividad de los actos administrativos, también de los tributarios, por ello, habiendo sido excepcionada, se produce una cesación de efectos hasta que se resuelva sobre el fondo del asunto en el procedimiento, del que es su instrumento.

En conclusión, el acto tributario se presume legítimo (también una liquidación provisional), y como consecuencia goza de eficacia inmediata. Seguirá siendo legítimo aun cuando le sea cuestionada su legalidad, pero perderá su eficacia temporalmente cuando se suspenda. Suspendida su eficacia, esta se extenderá a todos los efectos del acto, y no solo a la obligación de pago, también a las obligaciones que deban determinarse en función de lo que resulte de su impugnación. Si a resultados del procedimiento se desestiman las pretensiones del recurrente, el obligado se verá compelido a rectificar las declaraciones o autoliquidaciones presentadas cuya deuda tributaria se hubiera obtenido mediante la aplicación de criterios diferentes a los fijados en el acto recurrido; la Administración por su parte, estará en disposición de exigir al contribuyente su rectificación. Si el recurso fuera estimado, nada habría que modificar,

porque el contribuyente entendió que el acto carecía de eficacia y actuó como si ya hubiera sido expulsado del ordenamiento. Este es el efecto que tiene una medida cautelar de conservación: frente al privilegio de la Administración de modificar el *status quo* del contribuyente sin el auxilio de los tribunales, el contribuyente puede “defenderse”, al menos temporalmente y mediante la suspensión, hasta que se declare de manera indubitada que el acto es conforme a derecho. Mientras dure la pendencia, esta tendrá la misma ausencia de efectos que la declaración definitiva.

La Administración tributaria preferirá la opción de ser ella misma la que rectificase los actos una vez hayan sido anulados – consecuencia del mantenimiento de la ejecutividad con respecto a las obligaciones conexas e interdependientes-, y no que fuera el obligado –consecuencia directa de la falta de ejecutividad. Pero no hablamos de preferencias ni de recaudación, hablamos de derechos, y de derechos fundamentales, del principio a la tutela judicial efectiva nada menos. Y si hubiera algún temor por el riesgo de que las obligaciones conexas estuvieran prescritas cuando se resuelva el recurso de origen, recordemos que ya no habría lugar a la vista de la lectura del apartado 9 del artículo 68 de la LGT (PLMLGT), aunque habría que “retocarlo” para incorporar también las obligaciones interdependientes en las que coincidan diferentes contribuyentes.

Volveremos recurrentemente sobre el efecto de la suspensión en las obligaciones conexas, y necesariamente cuando tratemos el tema del importe de la caución para obtener la suspensión automática en vía administrativa. Nos preguntaremos entonces, si la base de la caución lo será solo la correspondiente al acto recurrido, o debieran acumularse los importes dimanantes del resto de las obligaciones condicionadas por él. Algo ya se dice también sobre el particular en el apartado 5 del artículo 224, en relación con el recurso de reposición, y en el apartado 7, del artículo 233, en relación con la reclamación económico administrativa, fruto de la modificación prevista en la LGT por la PLMLGT de 2015.

En todo caso, la idea sobre la que seguirá girado nuestro estudio será la de cesación temporal de los efectos, con especial atención a la obligación principal de pago, eje sobre el que se han venido estructurando tradicionalmente los trabajos doctrinales sobre la suspensión de los actos de naturaleza tributaria.

4. LA SUSPENSIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

4.1. La suspensión en los procedimientos tributarios

La generalidad de la doctrina cuando aborda la suspensión de la ejecución de los actos de naturaleza tributaria, lo hace en los supuestos específicos de recurso, ya sea en vía administrativa o jurisdiccional. Sin quitarle la importancia que tiene y que se merece –no en vano dedicaremos un extenso capítulo a esta sola cuestión- también es cierto que podemos encontrar en la normativa tributaria en general, y en la LGT en particular, otros supuestos de suspensión.

Si bien estos supuestos de suspensión a los que me referiré también están insertos en otros procedimientos tributarios diferentes al de revisión, como pudieran ser los de recaudación –tanto en periodo voluntario como ejecutivo, y en el seno de este último, también como no, en el procedimiento de apremio-; o los de gestión, como el de comprobación de valores y los efectos derivados de la interposición de la tasación pericial contradictoria.

En todo caso, y a diferencia de lo que ocurre en vía de recurso, aquí no hablamos tanto de suspensión de la ejecutividad del acto en todos sus efectos, como de suspensión de la obligación material del pago de la deuda tributaria, incluso en algunos de ellos, ni siquiera se trata específicamente de una suspensión del acto, sino más bien de la suspensión de un procedimiento, que como consecuencia añadida conlleva la posposición temporal del pago de la deuda. No estaremos por tanto, ante una excepción general a la ejecutividad del acto, sino ante la posposición de su ejecutoriedad, impidiendo el inicio de las actuaciones de ejecución forzosa contra el patrimonio del obligado tributario, basadas en la paralización de uno de sus efectos, el pago, pero no en la falta de eficacia temporal del mismo.

Soy consciente de que esta última afirmación puede dar argumentos a aquellos que defienden que la suspensión solamente lo es con respecto a la obligación principal del pago del tributo (la Administración Tributaria y la Audiencia Nacional, como hemos apuntado líneas arriba) y que por lo tanto, no existiría diferencia alguna entre la suspensión en vía de recurso y fuera de ella; sin embargo, tengo que alegar en favor de mi postura, que mientras que en aquella vía lo que se discute es la validez del acto

tributario, que a su vez es fundamento de la eficacia del mismo, y que puede conllevar que sea ejecutorio, en estos otros supuestos de suspensión no se discute la validez, al menos no de los actos, aunque pudieran serlo de los procedimientos o de alguno de sus trámites. Por la concurrencia de esta sola característica queda plenamente justificado que lo que se entienda suspendido sea uno sólo de sus efectos, y no la totalidad. Son posposiciones temporales de pago, no de la eficacia del acto, como sí se predica de la institución en los procedimientos de revisión.

Tampoco deben confundirse con supuestos de inejecutividad –caso de las sanciones tributarias en vía administrativa-, porque aquí los actos sí que fueron inicialmente ejecutivos –no en el caso de las sanciones- aunque luego se posponga por decisión legal el pago de la deuda. Podrían definirse así como supuestos reglados de suspensión automática, similares a los que se dan en el de recurso de reposición o en la reclamación económico administrativa cuando se garantizan debidamente, y así la define, en algunos de ellos la LGT, sin embargo, por el hecho de no atacarse su presunción de legitimidad, entiendo que no son asimilables. El adjetivo “automática”, se refiere en estos casos a la falta de la exigencia normativa de aportar garantías, bien porque no resultan necesarias, bien porque indirectamente, ya están garantizadas.

Aunque en términos generales las características citadas definen adecuadamente la generalidad de los supuestos, también vamos a encontrar otros, fuera de la LGT, en los que debido a algún déficit en el proceso de formación del acto administrativo como tal, aconsejan la excepción a su ejecutividad, aquí sí, en todos sus efectos.

Pero sin más dilación, pasemos a estudiarlos y analizarlos de manera más concreta y precisa.

4.2. La suspensión en los procedimientos de recaudación

4.2.1. Supuestos de suspensión del ingreso

Tomamos como punto de partida la definición que de la recaudación tributaria recoge el artículo 160 de la LGT, donde se dice que consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria. En otras palabras, los procedimientos de recaudación se articulan en torno, y tienen como fin, el ingreso de la deuda tributaria. Ingreso de la deuda que puede o debe producirse en dos periodos, el voluntario y el ejecutivo. Con respecto al primero de ellos, y en referencia al acto de liquidación de la deuda decíamos, que siendo ejecutivo desde que se dicta (y notifica, de acuerdo con el postulado de eficacia interna), no llega a ser ejecutorio porque el obligado satisface “voluntariamente” la totalidad de la deuda contraída. Si no fuera tal que así, el acto en cuestión pasaría a ser ejecutorio, desde el mismo momento en el que la Administración tributaria pusiera en marcha los correspondientes medios de ejecución forzosa en el periodo ejecutivo, en concreto la vía de apremio, destinada a satisfacer el crédito aun contra la oposición del administrado.

Ahora bien, dejaría también de ser ejecutorio, si como decía el artículo 94 de la LRJ-PAC (aunque se refiera a la ejecutividad y no a la ejecutoriedad) una disposición estableciera lo contrario. Esta sería una de las características de los supuestos que abordaremos en este epígrafe, y concretamente de los tres que vamos a ver a continuación, referidos expresamente a la suspensión del ingreso: a) por el ofrecimiento del crédito que un tercer obligado tiene a su favor y contra la propia Hacienda Pública; b) por concurrir el pago de tributos incompatibles; y c) por haber satisfecho un tributo a una Administración incompetente para recibirlo.

El primero de ellos se recoge en el artículo 62.8 de la LGT, que viene a decir, que cuando la ley propia de un tributo así lo reconozca, podrá suspenderse total o parcialmente el ingreso de la deuda tributaria, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, con la indicación de que se aplique al pago de la deuda cuya suspensión se pretende. Añade además el artículo, que solo será posible cuando el importe de la deuda sea igual o inferior al de la devolución.

Como ya apuntamos, no se trata de un supuesto de suspensión de la ejecución del acto administrativo –entiéndase si se quiere de liquidación- sino del ingreso resultante, bien de una liquidación (derivada de la declaración), bien de una autoliquidación. Tanto es así que, como afirman HERNÁNDEZ VERGARA y HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, supone la generalización de lo dispuesto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 97.6 de su Ley reguladora, por la que el contribuyente casado y no separado que esté obligado a presentar autoliquidación por este Impuesto, podrá suspender cautelarmente su ingreso, previa renuncia de su cónyuge a la devolución a la que tuviera derecho por el mismo periodo impositivo, y hasta el importe de esta última³⁷⁶, y con independencia de que la deuda sea igual, inferior o superior al importe de la devolución. Aunque diríamos más bien “supondría” la generalización, ya que hoy por hoy, ningún otro tributo que conozcamos ha recogido este supuesto³⁷⁷.

De acuerdo con su configuración y en su fondo y esencia, se trataría de un supuesto cercano a la cesión de crédito³⁷⁸ o a la compensación; compensación impropia en este caso porque no se da la identidad en la persona del contribuyente

³⁷⁶ HERNÁNDEZ DE VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., en la obra colectiva coordinada por este último, *Comentarios a la Ley General Tributaria Volumen I y II*, Editorial Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2008, pág.480.: “El antecedente de esta figura se encuentra, como decimos en la Ley del IRPF, mediante la adición que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social hizo de un nuevo apartado del artículo 80 de la Ley 40/1998”.

³⁷⁷ Sirva como ejemplo anecdótico el hecho de que aunque la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia hoy no lo recoge entre su articulado, sí fue incorporado como apartado 6 al artículo 165, en virtud de la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 132 ,de 10 de julio de 2008, pág. 17.987, con entrada en vigor al día siguiente) pero derogado por la Norma Foral 7/2008, de 19 de diciembre (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm.244 de 19 de diciembre, pág.30.239, con efecto del 20 del mismo mes y año) es decir, poco más de 6 meses más tarde y sin aplicación práctica, lo que muestra a las claras, la poca o nula inclinación del legislador tributario en general, y foral en particular, hacia la medida.

³⁷⁸ GALAPERO FLORES, R, “Formas de extinción de la deuda tributaria (Estudio de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm 21, Editorial Aranzadi, Pamplona 2006, pág. 37-67, con cita de MONEDERO ESPINOSA DE LOS MONTEROS, desvincula el supuesto de la cesión de crédito, y lo aproxima al ofrecimiento del crédito como garantía: “(...) no se trata, estrictamente, de un supuesto de cesión de crédito, dado que, ni el acreedor de la devolución frente a la Hacienda Pública asume la posición de cedente, ni la Hacienda Pública tampoco es cesionaria del crédito, esto es, ningún intercambio de prestaciones se produce entre cedente y cesionario, propio del contrato de cesión de crédito configurado como una modalidad de la compra-venta; en realidad, la comunicación que realiza el acreedor de la devolución a la Administración de que se destine su importe al pago de la deuda cuya suspensión se pretende, ha de ser calificado como un caso de promesa unilateral del pago de deuda realizado por tercero – acreedor de la futura devolución-, en definitiva, el verdadero negocio causal se encuentra en las relaciones entre el deudor y acreedor de la Administración”.

que exige el artículo 71 de la LGT (o 1.195 del CC). Siendo así, la mera presentación de la solicitud de compensación impediría el inicio del periodo ejecutivo durante su tramitación (artículo 161.2 de la LGT), entendiéndose extinguida con cargo a la devolución cuando esta fuera reconocida (artículo 62.8 y 72 de la LGT).

De escasa aplicación, como hemos visto, se podría ver en él una excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario (artículo 18 de la LGT), aunque en mi opinión también podría asimilarse a una suspensión automática del ingreso con garantías en periodo voluntario de pago. El derecho a la devolución se constituiría en la garantía³⁷⁹ cualificada en este caso –o lo sería cuando fuera reconocido–, porque se confundirían en la persona del acreedor, la Hacienda Pública, tanto la titularidad de la deuda como el crédito. Sin embargo, aquí concurren dos ausencias que marcan la diferencia con la suspensión en vía de recurso: no hay cuestionamiento de la legalidad de las actuaciones de la Administración, y no necesariamente se exigiría la concurrencia de dos actos administrativos de signo contrario, siendo también, y generalmente admisible, en el supuesto de autoliquidaciones.

La asimilación a la figura de la garantía estaría también presente en los siguientes dos supuestos, de los tres apuntados. Este sería el caso del segundo, recogido en el apartado 9 del artículo 62 de la LGT, y que reza tal que así:

“El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma o a otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida, y además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente”.

³⁷⁹ Antes de la aprobación de la vigente LGT, la Administración tributaria en la práctica, ya admitía este tipo de garantías. SEMUR CORREA, A. en la XII Jornada de Estudio de Fundación “Antonio Lancuentra”, celebrada el 7 de mayo de 1994, informaba de que los órganos de recaudación ya aceptaban como garantía de un aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda de una empresa, el crédito que otra empresa perteneciente al mismo grupo ostentaba contra la Hacienda Pública. Y decía entonces, y podría decir también ahora: “No resulta baladí, por tanto, detenerse en el análisis de algunos de los posibles tipos de garantías del crédito tributario, análisis que puede demostrar su utilidad práctica, sobre todo, en las épocas de crisis caracterizadas, precisamente, por las tensiones de tesorería sufridas por las empresas o por los contribuyentes en general y por las restricciones del riesgo bancario que dificultan o imposibilitan en muchos casos la obtención de avales de los mismo”. En la obra colectiva, PONT MESTRES, M. (Coordinador), *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid 1994, pág. 58.

Sin entrar al fondo del asunto, cuyo desarrollo se encuentra en el artículo 42 del RGR³⁸⁰, y centrándonos en el estudio particular de la suspensión, lo primero que apreciamos es que estamos ante un supuesto de suspensión obligatoria para el órgano competente para la aplicación de los tributos (gestión, recaudación o inspección) mientras dure el procedimiento en el que se determine la correcta procedencia del tributo, y la improcedencia del que resulta ser incompatible, con el objetivo de evitar, los perjuicios que por tal actuación se hayan producido para el administrado, y el enriquecimiento injusto para la Administración por haber cobrado dos veces por la realización del mismo hecho imponible.

Los presupuestos no son los mismos que informan la suspensión sin garantía en vía de reclamación económico-administrativa (perjuicios de imposible o difícil reparación, artículo 233.4 de la LGT), ni el propio Tribunal Económico-Administrativo sería competente para acordarla, como luego diremos. En este sentido, los presupuestos, que habrán de apreciarse en el momento de la solicitud dirigida al órgano competente del tributo presuntamente incompatible, serían los siguientes:

- a) Que se haya pagado, o se haya soportado la repercusión, por el mismo hecho imponible y por un segundo tributo declarado incompatible con el que se reclama, con independencia de que lo sea ante la misma o diferentes Administraciones tributarias. El caso paradigmático, y que dio a lugar a su incorporación al articulado de la LGT, es el de la incompatibilidad por la misma operación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³⁸¹, pero pudiera ser extensible a situaciones similares³⁸². En Territorio común la referida

³⁸⁰ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (*Boletín Oficial del Estado* num. 210 de 2 de septiembre de 2005, pág. 30.089).

³⁸¹ Capítulo V de la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 2001. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/Memoria%202001.pdf>. La incompatibilidad proviene del hecho de que una misma operación, generalmente inmobiliaria, por estar sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido –o no sujeta- estaría sujeta a TPO, pudiéndose dar la situación de que a la misma persona que pagó el IVA a quién le vendió el inmueble, ahora se le reclame también TPO, por su condición de sujeto pasivo de este Impuesto. Además teniendo en cuenta, que la Administración competente para la exacción del IVA sería el Estado, y para la exacción de TPO, la Comunidad Autónoma donde radique el bien transmitido.

³⁸² MARTINEZ GINER, A. “Extinción de deudas derivadas de tributos incompatibles”, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria...op.cit.* pág. 1223 y ss. del Tomo I: “No obstante el ámbito de aplicación de este precepto excede de la delimitación clásica, pudiendo aplicarse a supuestos en los que se plantean conflictos de deslocalización o liquidación por

incompatibilidad se agrava más si cabe con la concurrencia de diferentes Administraciones tributarias al ser, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, un impuesto cuya gestión y recaudación está cedida a las Comunidades Autónomas.

- b) Que se haya producido un enriquecimiento injusto. O dicho de otra manera, que el obligado no haya podido recuperar el importe abonado indebidamente por otra vía que habilite la normativa general o la propia del tributo. Aquí se incardina la necesidad de que el obligado tributario que soportó el tributo incompatible, no hubiera tenido derecho a su íntegra deducción, o hubiese obtenido su devolución. En el caso paradigmático apuntado que el obligado al que ahora se le reclama el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, no lo hubiera recuperado en sus autoliquidaciones por este mismo Impuesto, mediante su reflejo como deducible, o vía devolución (Recuérdese en este punto, que el artículo 221 de la LGT, y el 14 del RGRVA, legitiman al sujeto que soportó la repercusión, a instar y obtener la devolución del ingreso indebido). Recuperación que debe ser total, porque siendo parcial, el enriquecimiento injusto se entendería producido por la diferencia. Sobre la necesaria concurrencia de este presupuesto se pueden encontrar, entre otros, pronunciamientos los del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 27 de febrero de 2012 (Aranzadi JUR 2012\117143) y de 16 de julio de 2014 (Aranzadi JUR 2014\219155). Concretamente en esta última se declara la inadmisión del recurso contencioso-administrativo por pérdida sobrevenida del objeto, porque el obligado ya había recuperado el Impuesto y se había anulado la liquidación por el TEAC.

Las operaciones referidas son aquellas que la profesora SOLER ROCH, dentro del ámbito de las obligaciones tributarias conexas, definía, entre otras, como triangulares³⁸³, y para las que el artículo 67.1 de la LGT, excepcionando la regla general, adopta como *dies a quo* para fijar el de inicio del cómputo del plazo de la prescripción para instar la devolución de ingresos indebidos, la de la resolución del

parte de dos Administraciones territoriales por considerar que ambas son competentes para la liquidación de una deuda tributaria al interpretar de forma diversa los puntos de conexión aplicables". pág. 1230. También el caso de incompatibilidad entre AJD, OS y TPO dentro del ITP y AJD. No obstante, cabe añadir, que el que concretamente sugiere el autor, ya sí ha sido contemplado específicamente en la normativa de los territorios forales. Hablaremos de él seguidamente, ya que constituye el tercero de los supuestos enunciados.

³⁸³ SOLER ROCH, M.T. "Las obligaciones tributarias...*op.cit.* pág.630 del Tomo I.

órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente. Son en efecto, obligaciones tributarias conexas, en las que concurriendo idéntico obligado tributario, también le pudiera ser de aplicación el supuesto de interrupción previsto para estas en el nuevo apartado 9 del artículo 68 de la LGT (PLMLGT).

La suspensión, como apuntamos, se circunscribe exclusivamente al procedimiento de aplicación de los tributos, y durará hasta que se declare cuál de los tributos incompatibles resulta ser el procedente. Una vez obtenido el citado pronunciamiento, la suspensión no puede extenderse a los recursos o reclamaciones que se interpongan contra el mismo, como así ha señalado la profesora JUAN LOZANO³⁸⁴, y han reafirmado los tribunales. Entre estos últimos, cabe destacar el fundamento reiterado, de que al tratarse de una suspensión sin garantías en vía de recurso, la competencia en vía de reclamación reside en los Tribunales económico-administrativos y el presupuesto para su admisión, en la apreciación de la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, que a estos efectos recogen la normas de procedimiento del artículo 233 de la LGT y del artículo 46 del RGRVA, por lo que a falta de prueba de los mismos, no procederá acceder a la solicitud de suspensión por aplicación del artículo 62.9 de la LGT, por ser este un supuesto de aplicación exclusiva ante los órganos de gestión, inspección y/o recaudación y no ante los de revisión (por todas y más recientes, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de abril de 2014 y 13 de septiembre de 2013 (Aranzadi JUR 2014\250872 y JUR 2103\365213), y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de mayo de 2014 (Aranzadi JUR 2014\201875).

El tercero de los supuestos que apuntábamos guarda con este último una similitud tal, que pudiera decirse que hasta resulta reiterativo sino fuera porque su origen y su fundamento son radicalmente distintos. Me estoy refiriendo al supuesto que recogen las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos del País Vasco, que con idéntica redacción entre ellas, establecen lo que sigue con respecto a la posposición temporal del ingreso de la deuda tributaria:

“También se suspenderá total o parcialmente durante un plazo de doce meses, y sin aportación de garantías cuando se haya satisfecho la deuda tributaria indebidamente

³⁸⁴ JUAN LOZANO, A.M. “Medidas de la Ley General Tributaria para evitar la duplicidad de pago IVA-TPO: suspensión del ingreso (art.62.8) y regla especial para el cómputo del plazo de prescripción de la devolución del ingreso indebido (art.67.1)”, *Revista Fiscal Mes a Mes*, núm. 114, Editorial Francis-Lefebvre, Madrid 2006, pág. 33-37.

en otra Administración. Por circunstancias excepcionales ajenas al obligado tributario, el plazo anterior podrá ser prorrogado por la Administración³⁸⁵.

A diferencia del anterior, que como ya dijimos, tenía su origen en la concurrencia de tributos incompatibles con respecto a la misma operación, aquí la incompatibilidad se toma con respecto a la distribución de la competencia para la exacción entre diferentes Administraciones tributarias. Sin embargo, de una detenida lectura del artículo 62.9 de la LGT, o de los homónimos de las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos, también se puede extraer la conclusión que en este 62.9 tampoco se exige la previa existencia de varios tributos para la obtención de la suspensión del ingreso, porque simplemente se recoge en él que el pago sea incompatible con la deuda exigida. En otras palabras, que pudiera potencialmente inferirse que cabe su aplicación cuando el pago de un mismo tributo lo sea por la misma operación, a pesar de que en su origen se requiriese más de uno – incompatibilidad IVA y TPO-. Solo en el supuesto de repercusión, se alude a la necesaria concurrencia de “*otro*” tributo. No obstante, y a pesar de tal afirmación, no cabe duda de que el supuesto recogido por la Normas Forales, tiene su fundamento en un error en la determinación de la Administración competente por la aplicación indebida de los puntos de conexión para la exacción recogidos en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco³⁸⁶, que como sabemos, regula las relaciones tributario-financieras entre esta Comunidad y el Estado. Partiendo del hecho de que el artículo 2 de la Ley anterior recoge entre sus principios el de atención a la estructura general impositiva del Estado, resulta fácil comprender, que el contribuyente, por error o por desconocimiento, haya podido proceder al cumplimiento de sus obligaciones ante una Administración tributaria incompetente por la errónea interpretación de los citados puntos de conexión, por el mismo tributo, léase si quiere por ejemplo, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades. En

³⁸⁵ Figura en todas ellas, así como en el apartado inmediatamente anterior del artículo en cuestión se recoge también el homónimo del artículo 62.9 de la LGT. Si bien en Álava y Gipuzkoa estos supuestos de suspensión del ingreso vienen regulados, al igual que ocurre en territorio común, en el capítulo dedicado al pago de la deuda tributaria – artículos 60.8 y 60.9, de Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 30 de 11 de marzo de 2005, Suplemento); y artículos 61.8 y 61.9 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (*Boletín Oficial de Gipuzkoa* num. 52 de 17 de marzo de 2005, pag. 6.017 y ss)- en Bizkaia, figuran en el artículo 165- apartados 7 y 8- de la Norma Foral General Tributaria 2/2005, de 10 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia (*Boletín Oficial de Bizkaia* num. 49 de 11 de marzo de 2005, pág. 5.987, y ss), dedicados, dentro del procedimiento de recaudación, a sus periodos.

³⁸⁶ *Boletín Oficial del Estado* núm. 124 de 24 de mayo de 2002, pág. 18.617 y ss.

cualquier caso, debe anotarse, que aun con la misma denominación y tratándose en particular de tributos concertados de normativa autónoma, no dejan de ser en sí tributos diferentes, lo que nos remite de nuevo al origen, y nos permite afirmar, que a pesar de que la LGT no recoja expresamente el supuesto referido en la Normas Forales, la suspensión del ingreso que citaremos a continuación, podría aplicarse en ambas direcciones por el dictado del artículo 62.9.

No obstante, el legislador foral ha creído necesario recoger en su normativa general un supuesto adicional de suspensión automática del ingreso sin garantías por el plazo de doce meses prorrogable excepcionalmente por causa no imputable al obligado, siempre y cuando se hubiera ingresado la deuda tributaria en una Administración incompetente para recibirlo. En cuanto al procedimiento, solamente el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia³⁸⁷ entra en su desarrollo, para recoger en su artículo 20, que para acceder a la suspensión se debe justificar documentalmente el ingreso en otra Administración y solicitar el traspaso de la cantidad indebidamente ingresada. En la práctica se parte pues del entendimiento, de que el ingreso indebido debe haber sido realizado ante una Administración tributaria distinta de la foral –en este caso vizcaína- ya que solamente en ella podría ser de aplicación lo dispuesto en la Normas Forales. Solo cabrá por tanto la suspensión cuando se acredite ante las Haciendas Forales que la deuda tributaria ha sido ingresada en otra Administración –generalmente de territorio común- y que a la vista del error, se hubiera solicitado, de aquella que el obligado considera incompetente, el traslado del importe abonado. Cuestión distinta que no contempla la norma sería aquella que se daría si la Administración donde se efectuó el ingreso se declarase a sí misma competente para recibirlo. Este caso, entiendo que no afectaría a la suspensión del ingreso, que además, podría extenderse más allá del precitado plazo de los doce meses, o al menos hasta que resolviera la controversia, por concurrir una causa excepcional no imputable al obligado y que avalaría su prórroga. Si por otra parte abogáramos por la tesis de que lo dispuesto en el artículo 62.9 de la LGT es de aplicación a estos supuestos, cabría también la suspensión de ingreso por la Hacienda de territorio común, y lo que es más importante, y para todas, forales y no forales, sin limitación temporal, hasta que se determinase cuál de los de los tributos

³⁸⁷ Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia (*Boletín Oficial de Bizkaia* num. 249 de 31 de diciembre de 2005, pág. 227.791 y ss.).

resulta ser improcedente³⁸⁸. Sin olvidar de que el citado artículo de la LGT también contemplaba la posibilidad de que fueran varias las Administraciones. “...cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria...”

Los tres supuestos citados refieren situaciones en las que el importe de la devolución ofrecida o de lo indebidamente ingresado operan como garantía de pago de la deuda reclamada. No se cuestiona en ellos la procedencia de la deuda tributaria, que existe en todo caso, ni la legitimidad del acto –salvando claro está, el asunto de la competencia, a resolver inicialmente entre Administraciones-, como por el contrario sí que se da en la vía de recurso. Por esta razón, son causas de suspensión del ingreso estrictamente y específicas de los procedimientos de aplicación de los tributos, no extensibles a los procedimientos de revisión. De igual manera ocurre, como veremos a continuación, con la posposición temporal del pago de la deuda tributaria que se produce en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, también dentro de los procedimientos de recaudación, y que mantienen un cierto paralelismo con la suspensión, aunque con causas y objetivos totalmente diferentes.

La evolución en el privilegio de la autotutela de los actos tributarios como consecuencia de su aplicación práctica, ha llevado a la Administración a asumir como axioma propio la máxima de que para conseguir allegar los ingresos siempre resulta más efectivo el cumplimiento voluntario, aunque sea tardío, que la utilización de los

³⁸⁸ Así lo recoge el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, en su resolución de 12 de julio de 2012 (Aranzadi JUR 2013\53600) cuando equipara ambos supuestos en su Fundamento de Derecho Sexto: “En este sentido, tanto la Ley 58/2003 General Tributaria como la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, señalan que el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. En desarrollo reglamentario, el apartado 1 del artículo 20 del Reglamento de Recaudación, aprobado por Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, precisa que: 'De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 165 de la Norma Foral General Tributaria, el procedimiento recaudatorio respecto de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente durante un plazo máximo de 12 meses, sin aportación de garantías, cuando se haya satisfecho indebidamente a otra Administración la deuda tributaria. El obligado tributario deberá justificar documentalmente el ingreso en otra Administración, así como haber efectuado la solicitud de traspaso de la cantidad indebidamente ingresada. Pues bien, de conformidad con lo expuesto esta Administración ha acordado la suspensión total del ingreso de la deuda tributaria, paralizándose, en consecuencia, el procedimiento recaudatorio, tal y como se ha señalado con anterioridad, situación ésta que difiere de la anulación de la liquidación solicitada por la actora y, a lo que ha de resolverse señalando la improcedencia de la citada pretensión”.

medios de ejecución forzosa contra el patrimonio del obligado. En esta línea de actuación se encuadran entre otros, los recargos por presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones sin requerimiento previo regulados en el artículo 27 de la LGT o los supuestos de regularización voluntaria como causa de exoneración de responsabilidad, tanto en vía administrativa como penal (artículo 305.4 del CP³⁸⁹), la conformidad en los procedimientos de inspección (artículos 155 y 156 de la LGT), la reducción de los recargos del apartado 5 del artículo 27 o de las sanciones del artículo 188, ambos también de la LGT, y por supuesto, los aplazamientos y fraccionamientos de pago (artículo 65 de la LGT). En este último caso, es la propia Administración la que asume el riesgo de retrasar el momento de inicio de puesta en marcha de los procedimientos de ejecución forzosa, al facilitar, mediante la posposición de la fecha de pago inicialmente establecida, el cumplimiento voluntario.

El aplazamiento, y el fraccionamiento como una especie de aquel, han dejado de tener carácter excepcional, para tornarse en común en la práctica recaudatoria. La institución supone la posibilidad de retrasar la fecha del cumplimiento, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, siempre que concurra una causa de carácter transitorio, que impida hacer frente temporalmente al pago de la deuda tributaria. En palabras de ROMERO GARCÍA³⁹⁰: "... hoy día su justificación se asienta en el propio deber de contribuir, como instituto pensado para permitir cumplir con dicho deber por aquellos contribuyentes que, deseando hacerlo, coyunturalmente, tenga dificultades para ello. Por tanto su razón de ser no es otra que armonizar las exigencias del deber de contribuir con las dificultades transitorias para su cumplimiento".

En este sentido, el aplazamiento o el fraccionamiento solicitado en periodo voluntario de pago impedirá el inicio del periodo ejecutivo; y si hubiera sido solicitado en periodo ejecutivo, no impedirá el inicio del procedimiento de apremio, pero suspenderá las actuaciones de ejecución de los bienes embargados (artículo 65 de la LGT). El efecto principal por tanto es la posposición temporal del ingreso, y la paralización de las acciones tendentes al cumplimiento de la obligación inmediata de pago; en el caso de los actos de liquidación, derivada de la propia ejecutividad o ejecutoriedad, y en el de las autoliquidaciones, del propio acto que se dictara en su

³⁸⁹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Código Penal (*Boletín Oficial del Estado* núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, pág. 33.987 y ss.)

³⁹⁰ ROMERO GARCÍA, F. "El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas 2009, Cizur Menor (Navarra), pág. 165-230 (cita pág. 167).

momento por la Administración, reclamando su exigencia, o del deber de contribuir en plazo. Es más, la mera solicitud de un aplazamiento, supone la “concesión temporal” del mismo, al impedir la exigencia de la deuda hasta su resolución.

Las similitudes entre la suspensión y el aplazamiento lo son en cuanto a sus efectos sobre la obligación tributaria principal de pago –pero a partir de ahí, todo son diferencias- aunque suele ser habitual que ambas concurren a un tiempo, como veremos. Siguiendo en este punto a LOZANO SERRANO³⁹¹, podemos afirmar sin lugar a dudas que ambas constituyen instituciones bien diferenciadas que responden a necesidades y situaciones diversas, y que gozan de su propio régimen jurídico. La diferencia capital es que la suspensión se da en un contexto de discusión sobre la legitimidad del acto, y en el aplazamiento por el contrario, lo único que se solicita es la ampliación de los plazos para el pago, sin entrar a cuestionar la validez o eficacia. Esta diferencia ha sido puesta de manifiesto por el TEAC, entre otras, en su Resolución de 28 de marzo de 2007 (Aranzadi JT 2007\1168): “La suspensión de la ejecución de una liquidación es una medida cautelar que opera en tanto se resuelve la impugnación que pesa sobre aquélla, mientras que el fraccionamiento de esa deuda tiene naturaleza distinta, porque no es sino un modo de pago de la misma”. (En el mismo sentido las de 16 de mayo y 15 de marzo de 2007, Aranzadi JT 2007\1400 y JT 2007\147495, respectivamente).

No obstante, siendo su efecto sobre la deuda el mismo –el retraso en el pago de la deuda-, varias han sido y vienen siendo las “artimañas” utilizadas por el contribuyente para conseguir determinados objetivos relacionados con la suspensión y el aplazamiento o viceversa. “Artimañas” que no suponen defraudación, sino que como veremos, son consecuencia directa de la diferente regulación dispensada por el ordenamiento a la posposición del pago en una y otra institución, sobre todo en relación con el asunto de las necesarias garantías. En primer lugar, resulta necesario destacar, como afirman ROMERO GARCÍA, PONT I CLEMENTE, LOZANO SERRANO entre otros, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo³⁹², que la solicitud de

³⁹¹ LOZANO SERRANO, C. *Aplazamiento y Fraccionamiento de los Ingresos Tributarios*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona 1997. Pág. 49 y ss.

³⁹² ROMERO GARCÍA, F. “El instituto jurídico...” *op.cit.* pág. 167; PONT I CLEMENTE, F. “Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación en particular, la suspensión en el recurso de reposición” en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid 1994, pág. 37-56

un aplazamiento de pago no supone, en ningún caso, cuestionar la validez de la deuda, pero tampoco conlleva la renuncia al recurso. Y en segundo lugar, también se hace necesario apuntar, que la mera solicitud del aplazamiento o fraccionamiento, como ya apuntamos, conlleva su concesión preventiva, tanto en periodo voluntario, como en periodo ejecutivo³⁹³. Todo ello, unido al asunto de las garantías necesarias en uno y otro procedimiento, han dado lugar a situaciones tan dispares como las que citamos a continuación.

Afirma LOZANO SERRANO que cuando la concesión del aplazamiento tenía carácter graciable y la suspensión de la ejecución pasó a ser automática por el Reglamento del Procedimiento Económico-Administrativo de 1981 (Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto), "(...) era inevitable que los obligados en difícil situación económica o de tesorería plantearan la impugnación y correlativa suspensión para diferir el momento del ingreso. Aunque no tuvieran dudas ni motivos fundados para cuestionar la legalidad de la liquidación administrativa. Pero la seguridad de obtener la suspensión y la demora habitual en la terminación del procedimiento económico administrativo, les procuraba el efecto, que en rigor jurídico, hubiera debido producirse a través del aplazamiento³⁹⁴".

(cita pág. 40); LOZANO SERRANO, *Aplazamiento y fraccionamiento...op.cit.* pág. 50; y la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1992, en su Fundamento de Derecho Segundo: "*Tampoco es aceptable la tesis de que la petición de fraccionamiento de pago de una liquidación implica la conformidad con ella. El fraccionamiento tiene que ver con el pago de la deuda tributaria y del mismo modo que la realización de éste no infiere en la impugnación de la liquidación a que se refiera si al recurrente no le interesa pedir la suspensión de su ejecutividad, tampoco la petición de fraccionamiento en el pago puede suponer obstáculo alguno a interponer contra ella los recursos pertinentes*".

³⁹³ En el periodo voluntario, porque impide el inicio del periodo ejecutivo, y en este último, como apunta GONZALEZ SÁNCHEZ, porque aunque la tramitación del aplazamiento o del fraccionamiento no impedirá el inicio del periodo ejecutivo, "(...) producirá efectos suspensivos respecto de las actuaciones de enajenación de bienes embargados hasta que no se notifique la resolución denegatoria..." GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. "La extinción de la obligación tributaria", Capítulo VIII de la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (Director), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª Ed., Editorial Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 773. También, LÓPEZ DIAZ, A. *Periodo ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2001, quién afirma que: "Se produce, por tanto, una especie de aplazamiento automático como consecuencia de la solicitud de aplazamiento que sólo queda sin efecto, cuando se resuelve la solicitud o cuando, el particular no complementa la totalidad de los requisitos a solicitud de la propia Administración", pág. 46.

³⁹⁴ LOZANO SERRANO, C. *Aplazamiento y fraccionamiento...op. cit.* pág. 50. Este supuesto pudiera darse también en la actualidad, sobre todo cuando venga referido a la solicitudes de aplazamientos o fraccionamiento de deudas derivadas de actos de liquidación correspondientes a las obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta, y que de acuerdo con el artículo 65.2 de la LGT, tienen muy limitada

En la actualidad sin embargo, ocurre exactamente, lo contrario. Veámoslo en un supuesto concreto como es el de la aplicación de la dispensa de garantías que recoge el artículo 82.2 de la LGT para los aplazamientos y fraccionamientos de pago: “*Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes: a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria*”; y que según se cita en la Orden de EHA/1030/2009, de 23 de abril³⁹⁵, está fijada actualmente en 18.000 euros. Aquí la disfunción se produce entre la garantía siempre necesaria en vía administrativa para obtener la suspensión automática, tanto en el recurso de reposición como en la reclamación económico-administrativa, y la ausencia de la misma, en el ámbito del aplazamiento y hasta ese importe. De este modo, es habitual, que para conseguir el efecto deseado de la suspensión del ingreso, se simultanee la interposición del recurso con la solicitud de aplazamiento de pago. Debiera predicarse en consecuencia una mayor aproximación entre la normativa de ambas instituciones en materia de garantías, asunto este que trataremos más detenidamente al ocuparnos de ellas junto con la suspensión en vía de recurso³⁹⁶.

Que la solicitud de un aplazamiento es compatible con la impugnación del acto con solicitud de suspensión ya lo hemos puesto de manifiesto; ahora, siguiendo a

su concesión, sobre todo después de la interpretación que del mismo se hace en la Instrucción 6/2013, del Departamento de Recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores. http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_a_Tributaria/Normativas/Normativa_reguladora_de_la_AEAT/Instrucciones/Instruccion_6_2013.pdf.

³⁹⁵ *Boletín Oficial de Estado* num. 105 de 30 de abril de 2009, pág.37.927.

³⁹⁶ Un ejemplo de coordinación legislativa en esta materia lo tuvimos con la publicación del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral de 215/2005, de 27 de diciembre), y del Reglamento de Revisión en vía administrativa, también de este Territorio Histórico (Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre. *Boletín Oficial de Bizkaia* núm.249 de 31 de diciembre de 2005, pág. 27.765 y ss.), en los que en sus artículos 29.1 y 51.1, respectivamente, se equiparaba el mínimo exento de garantía para deudas inferiores a 7.500 euros, tanto para la concesión de aplazamientos como para la suspensión; y que posteriormente, con la llegada de la actual crisis económica, se reajustaría a 10.000 euros, también en ambos en virtud de la entrada en vigor del Decreto Foral 20/2009, de 17 de febrero (*Boletín Oficial de Bizkaia* num.40 de 27 de febrero de 2009 pág.3 y ss.). Actualmente tal coordinación ha desaparecido, manteniéndose en 10.000 euros para la suspensión en vía de revisión, y habiendo aumentado hasta 20.000 euros para aplazamientos de pago inferiores a 36 mensualidades (Decreto Foral 144/2014, de 2 de diciembre – *Boletín Oficial de Bizkaia* num.235 de 9 de diciembre de 2014 pág. 25.490 y ss., y Orden Foral 2466/2014, de 18 de diciembre- *Boletín Oficial de Bizkaia* num.245 de 23 de diciembre de 2014 pág.26.933 y ss.-). No obstante, y para deudas superiores a esos importes siempre hubo diferencia, ya que para los aplazamientos de pago en periodo voluntario, se eximía de garantía también cuando las deudas fueran inferiores a 100.000 ó 150.000 euros y para plazos de pago inferiores a 12 meses, y de 250.000 euros para plazos de pago inferiores a 6 meses.

MARTÍN JIMENEZ³⁹⁷, nos ocuparemos de los efectos y de las consecuencias de simultanear ambas instituciones. Según el autor citado, es posible solicitar ambas, pero al hacerlo habrá que determinar cuál de las dos tiene preferencia. Así, y con cita de la Resolución del TEAC, de 9 de julio de 2008 (Aranzadi JUR 2008\326468), en la que se estudia el caso de una solicitud de suspensión en vía de impugnación y otra de aplazamiento, ambas en periodo voluntario, pero esta última de manera subsidiaria por si la primera no fuese admitida, afirma el Tribunal, que “...otorgada la suspensión, la petición de aplazamiento es archivada y debe considerarse concedida la suspensión en periodo voluntario...”. En el mismo sentido se cita la Resolución del TEAC 11 de junio de 2008 (Aranzadi JUR 2008\319764). Si no se hubiera designado preferencia alguna, estima MARTIN JIMÉNEZ que deberá requerirse al interesado para que exprese su opinión al respecto; en otro caso los órganos competentes estarían facultados para optar por una u otra, en virtud de criterios de economía y eficacia. Otra cosa sería que concedido el aplazamiento se recurra el acto del que trae su causa, en este caso, si la solicitud de suspensión fuere admitida, el aplazamiento decaería por la imposibilidad de fijar las fechas de vencimiento de los pagos. En todo caso, mientras no haya pronunciamiento al respecto o hasta que se formalicen las debidas garantías de la suspensión, el contribuyente estaría obligado a seguir cumpliendo con lo dispuesto en el acuerdo de concesión del aplazamiento o del fraccionamiento. Contrariamente a lo que dice el TEAC, en su Resolución de 16 de mayo de 2007 (Aranzadi JT 2007\1400)³⁹⁸ la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento cuando la deuda ya está suspendida conllevaría necesariamente su inadmisión. En resumen, aun cuando se hubiera manifestando la preferencia por el aplazamiento al solicitar ambos de manera simultánea, la resolución favorable a la suspensión dejaría siempre sin efecto el aplazamiento concedido o por conceder. Por último, y en relación con esta cuestión no debe olvidarse, que aunque contra la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, quepa la interposición de recurso, no se estaría

³⁹⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, F.J. “Aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudas tributarias: criterio administrativo”, *Revista de Información Fiscal* num.107, Editorial Lex Nova, Valladolid 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\51943).

³⁹⁸ Dice la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2007, en Fundamento de Derecho Segundo: “No hay ninguna disposición de la normativa reguladora que establezca la incompatibilidad citada, y en cuanto a la imposibilidad práctica de producirse a la vez, es precisamente lo que debiera motivarse, porque aunque la ejecución de la deuda esté suspendida, ésta sigue viva, luego podría en principio ser objeto de fraccionamiento. Así pues, la solicitud de fraccionamiento no ha perdido su objeto. Cosa distinta es que el órgano de recaudación competente para resolver la solicitud de fraccionamiento la deniegue, por las razones que estime oportunas, entre otras la imposibilidad de establecer plazos ciertos de ingreso, o la imposibilidad de tener certeza sobre el importe de la deuda en el momento de conceder el fraccionamiento. Pero en todo caso, ello implica resolver la solicitud y motivar la denegación”.

impugnando el acto tributario en sí, sino la negativa a que la deuda tributaria resultante del mismo pueda posponerse o aplazarse en el tiempo, con lo que no cabría en principio la suspensión, al tratarse de un acto de contenido negativo, ya que en otro caso, su admisión, supondría la anticipación de los efectos del aplazamiento denegado inicialmente; sin embargo, las Resoluciones del TEAC de 27 de febrero de 2014 (Aranzadi JT 2014\632 y JT 2014\633), en sendos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, y tomando como referencia las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio y 18 de diciembre de 2012 (Aranzadi RJ 2012\7562 y RJ 2013\808), se apartan de la doctrina general de la denegación de la suspensión de los actos tributarios negativos, para admitir que en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento debe entrarse a su estudio concreto, y a su concesión en su caso, por lo que tiene de suspensión del ingreso y de limitación de la ejecutividad del acto³⁹⁹:

“Como atinadamente pone de relieve el auto impugnado la tesis sobre la imposibilidad de suspensión de los actos negativos aliñada con la idea de la naturaleza discrecional de peticiones de aplazamiento genera por si sola esa zona de inmunidad de poder a que antes aludíamos y que es preciso erradicar.

No ha de olvidarse, además, que la denegación de aplazamiento solicitada (contenido del acto impugnado) genera una obligación positiva de dar (entrega de una cantidad de dinero determinada).

Pues bien, desde esta perspectiva, se derrumba la tesis central del acto impugnado, pues el acto originario no sólo tiene un contenido negativo (denegar el aplazamiento) sino que a él se anuda, indisolublemente, un mandato de dar. Mandato de dar una cantidad de dinero cuya suspensión no reúne los aspectos del acto negativo en que el TEAR funda su resolución”. (FJ 3º Sentencia de 27 de junio de 2012).

Parecidos efectos sobre el ingreso de la deuda tributaria tienen las solicitudes de compensación a instancia del obligado tributario⁴⁰⁰, como apunta el artículo 71 y ss. de la LGT y el 56 del Reglamento de Recaudación, con la diferencia de que en este, si

³⁹⁹ Sobre el particular es muy expresivo el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de febrero de 2014 (Aranzadi JUR 2014\117171): *“En efecto, no compartimos que el acto negativo de denegación del aplazamiento no produzca, ni es susceptible de producir per se, ningún perjuicio a la mercantil recurrente, pues los ulteriores actos positivos del posterior y distinto procedimiento de recaudación no son actos de ejecución de la denegación del aplazamiento, sino actos del propio procedimiento de recaudación dictados en ejecución de la correspondiente providencia de apremio; y será respecto de éstos otros ulteriores actos positivos del procedimiento de recaudación respecto de los que, en su caso, el administrado podrá ejercitar con plenitud las acciones cautelares pertinentes”.*

⁴⁰⁰ Y de igual manera y con los mismos efectos que la compensación, cuando el obligado pretenda el pago de la deuda tributaria en especie, que refiere el artículo 40 del RGR.

bien la solicitud en periodo voluntario también impide el inicio del periodo ejecutivo, la presentada en este último periodo tiene carácter facultativo a tenor de la expresión del apartado 4 del artículo 56 del Reglamento, “...podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados”; y también, en los específicos casos de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias que recoge el artículo 74 de la LGT, en la que se cita en su apartado 2, que el inicio de este procedimiento determinará la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera⁴⁰¹. Ambos son supuestos de compensación en los que, como tiene reconocido el TEAC en su resolución de 16 de diciembre de 1998 (Aranzadi JT 1999\110), los efectos de la solicitud o del inicio del procedimiento no sólo se extienden a la suspensión del ingreso, sino también a la gestión recaudatoria: “En el momento en el que el obligado al pago de una deuda tributarla solicita su compensación con créditos reconocidos a su favor, tiene lugar la interrupción de la gestión recaudatoria correspondiente, voluntaria o ejecutiva, según los casos, de modo que el ingreso de la deuda queda en suspenso” (FJ Sexto)⁴⁰².

La fina línea que separa el efecto de la suspensión del ingreso de la suspensión del procedimiento de recaudación induce cuando menos a confusión. Si bien en los supuestos del artículo 62 de la LGT, y también porque no, en los de compensación, la suspensión venía justificada por la existencia de una potencial garantía –el crédito frente a la Hacienda Pública-, en los aplazamientos y fraccionamientos de pago, aunque también tenía un importancia mayúscula la garantía, su fundamento no era sino la concurrencia de las dificultades transitorias de tesorería por las que atravesaba el contribuyente. Sin embargo, en todos ellos se producía un efecto colateral, la suspensión del procedimiento de recaudación, impidiéndose el inicio del periodo voluntario, o del ejecutivo, en alguna de sus fases, pero todo ello como consecuencia de la suspensión del ingreso. Los supuestos que veremos a continuación son supuestos de suspensión del procedimiento estrictamente

⁴⁰¹ En cuanto a la duración de la suspensión, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. “La extinción de las deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias” en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria...op.cit.* pág. 1345-1366, afirma que lo será hasta que se produzca la deducción o hasta que en su caso se acuerde el archivo de actuaciones. Pág. 1363. En concordancia con lo dispuesto en el artículo 60.2 del Reglamento de Recaudación.

⁴⁰² Lo mismo opina BANACLOCHE PALAO, C. “La compensación de deudas entre entidades públicas como forma de extinción de las obligaciones tributarias” en la obra colectiva, *Tratado sobre la Ley General Tributaria...op.cit.* pág. 1203-1221.: “También es importante resaltar que la gestión recaudatoria debe paralizarse desde que se solicite la compensación, ya se haya hecho la solicitud en periodo voluntario o ejecutivo, aunque se devenguen intereses desde ese momento en un sentido o en otro...” con cita de la Resoluciones del TEAC de 14 y 30 de enero de 1998 (Aranzadi JT 1998\323 y JT 1998\402). Pág. 1221.

recaudatorio, en los que colateralmente, y como no podía ser de otra manera, y consecuentemente, se suspenderá, asimismo el ingreso. En todo caso, no hablamos de suspensión de la ejecución del acto, sino de alguno de sus efectos externos, en este caso.

4.2.2. Supuestos de suspensión del procedimiento

El primer supuesto que trataremos es el que viene condicionado por la indeterminación temporal, concreta e individualizada del obligado al pago de la deuda tributaria del causante que se produce hasta el momento del cumplimiento del plazo para el ejercicio del derecho a deliberar, que le asiste al heredero por venir así recogido en el artículo 1.010 y ss. del Código Civil. Según dispone este cuerpo normativo, el objetivo de la regulación de este derecho pasa porque el heredero, tomando conocimiento de los bienes, derechos y deudas que integran la herencia mediante la formación del inventario, la acepte o la repudie. A decir verdad, y tanto en el momento previo a la aceptación, como después de esta, el obligado ya estaría concretado por lo dispuesto en el artículo 35.4 de la LGT –la herencia yacente, en el primer caso, y la comunidad de bienes hereditaria, en el segundo- aunque no individualizado en un bien o bienes propiedad de una persona determinada, sino en un patrimonio separado susceptible de imposición.

La opción por el ejercicio del derecho a deliberar genera incertidumbre sobre la persona física concreta a la que habría que exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes del fallecido como consecuencia del hecho, de que aun habiendo sido designado heredero, finalmente pudiese repudiarla. Como sabemos, en virtud de lo que dispone el artículo 39 de la LGT las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos sin perjuicio de lo que establezca la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Esta es la razón por la que el legislador ha optado por recoger en el artículo 177 de la misma Ley las especialidades propias del procedimiento de recaudación cuando se dirija frente a los sucesores, desarrollado luego en el artículo 127 del RGR, que en este punto establece expresamente que se dirigirá contra los herederos y legatarios sin más requisito que la constancia del fallecimiento y la notificación para el pago de la deuda y de las costas del mismo.

Cuando la Hacienda Pública se dirija contra el heredero este podrá alegar que ha hecho uso de su derecho a deliberar lo que producirá la suspensión del procedimiento de recaudación dirigido al cobro de las deudas pendientes del causante. Se trata por tanto de una suspensión tasada temporalmente al plazo que se cita en los artículos 1.014 y ss. del CC, y aunque lo es del procedimiento de recaudación, sus efectos externos inmediatos se circunscribirán a la posposición temporal del momento del pago, y única y exclusivamente por los bienes y derechos propios del heredero⁴⁰³.

Una vez aceptada la misma, el patrimonio dejará de tener la consideración de herencia yacente, y pasará a conformarse –en la existencia de varios herederos y hasta el momento de adjudicación concreta de los bienes- en una comunidad hereditaria, contra la que podrá dirigirse la acción de cobro, así como también, contra sus cotitulares.

El segundo y último supuesto que enmarco en el ámbito de la suspensión del procedimiento de recaudación es el referente a la asistencia mutua en materia de recaudación, que también pudiera incluirse en el siguiente epígrafe dedicado específicamente al procedimiento de apremio, pero que no obstante, me decido por tratarlo en este por afectar, no solo al periodo ejecutivo, por donde discurre aquel, sino también al periodo voluntario de pago.

La asistencia mutua en materia de recaudación, en palabras de GARCÍA DE PABLOS, consiste en el establecimiento de un procedimiento bilateral para la recaudación de deudas que tiene como fin “...evitar prácticas defraudatorias y conseguir el cobro efectivo de los créditos tributarios con independencia de que los citados créditos correspondan a un Estado distinto de otro en el que reside el obligado al pago o radica su patrimonio⁴⁰⁴”. Esta afirmación casa fielmente con la definición que

⁴⁰³ HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley General Tributaria...op.cit.* pág. 1.196: “Ahora bien, la suspensión del procedimiento por haber hecho uso del derecho a deliberar sólo impide que se ejercite el derecho a exigir el pago sobre los bienes propios del heredero, pero no sobre los que integran la herencia yacente. De este modo, los embargos que hubiesen podido trabarse en el procedimiento de apremio seguido frente al causante, de los que antes se ha dicho, que quedan subsistente, pueden ejecutarse”.

⁴⁰⁴ GARCÍA DE PABLOS, J.F. “La asistencia mutua comunitaria en materia de recaudación” *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia* núm. 30, Editorial La Ley, Madrid 2012, pág. 95.

de su objeto recoge la Directiva 2010\24\UE, de 16 de marzo⁴⁰⁵, en su artículo 1: “*La presente Directiva establece las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deberán prestar asistencia para el cobro, en un Estado miembro, de todo crédito contemplado en el artículo 2 que se haya originado en otro Estado miembro*”. El artículo 2 refiere, entre otros, a los créditos tributarios. Dicha Directiva fue traspuesta al ordenamiento jurídico español mediante la modificación operada en la LGT, por el Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público⁴⁰⁶.

Al respecto, y por lo que a nuestro estudio interesa, supone la extensión del principio de autotutela ejecutiva más allá de su estricto ámbito de aplicación territorial. Así, con independencia de que el acto tributario en cuestión esté amparado por el privilegio de autotutela declarativa de acuerdo con su normativa, el instrumento dictado en su aplicación en el país de origen tendrá en principio la misma fuerza ejecutiva que si lo hubiera sido por la Administración interna. El artículo 177 nonies de la LGT denomina a este, el instrumento de ejecución, que a modo y semejanza del acto de liquidación o de la providencia de apremio al que se asimila, daría lugar a la puesta en marcha del procedimiento recaudatorio e incluso legitimaría el uso de los medios de ejecución forzosa contra el patrimonio del deudor, y todo ello, sin necesidad alguna de reconocimiento por parte de la Administración española⁴⁰⁷. La presunción de legitimidad se extiende por tanto, a estos otros actos tributarios dictados por los órganos correspondientes del Estado requirente.

Esta presunción será sin embargo de menor intensidad, ya que si por el Estado, entidad internacional o supranacional que realizó el requerimiento para la puesta en marcha de los mecanismos de la asistencia mutua, se pusiera en conocimiento de la Administración tributaria española la existencia de algún litigio que pudiera afectar al crédito, o incluso por el propio interesado que acreditase la existencia de tal controversia, la suspensión del procedimiento de recaudación debería

⁴⁰⁵ Directiva 2010\24\UE, del Consejo de 16 de marzo, de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DOUE núm. 53 el 31 de marzo de 2010, pág. 1 y ss.)

⁴⁰⁶ *Boletín Oficial del Estado* núm. 315 de 31 de diciembre de 2011, pág.146.574 y ss.

⁴⁰⁷ Artículo 177.nonies, apartado 4: “*En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.*”

ordenarse de oficio. Es decir, que si de alguna manera se cuestionase la presunción de legitimidad del acto del que el instrumento de ejecución trajera su causa, este perdería su fuerza ejecutiva. Ahora bien, podría rehabilitarse, y con él las actuaciones de recaudación, si el Estado, la entidad internacional o supranacional manifestasen su voluntad a favor de la ejecución (artículo 177 terdecies de la LGT). Algo similar ocurriría en los supuestos de inicio de un procedimiento amistoso. En este último, si existieran indicios racionales de que el cobro del crédito se viera frustrado o gravemente dificultado por la pendencia, se podría no solo continuar con la ejecución, sino también adoptarse medidas cautelares de aseguramiento. Medidas cautelares que PÉREZ ROYO hace extensibles no solo al procedimiento amistoso, sino también a los de existencia de litigio⁴⁰⁸.

Este asunto de la asistencia mutua, y de la suspensión del procedimiento de recaudación quizás necesitaría de un estudio monográfico. Con esta institución se pone en entredicho el fundamento constitucional del principio de autotutela que se justificaba en la eficacia de la Administración, española debe entenderse (Artículo 103 de la CE), y no de otras Administraciones, en este caso tributarias, a las que pudiera ampliarse la colaboración en materia de recaudación de los créditos. Es indiferente que los procesos para la formación de los actos de los órganos administrativos estén basados en sistemas judicialistas o estén más próximos a los continentales como el nuestro, ya que una vez dictados, estos gozarán de la misma presunción de legitimidad, o al menos, del mismo privilegio de ejecutoriedad que los internos si hubieran sido comunicados de la forma que se establezca en los correspondientes convenios o en la normativa específica. Dice en consecuencia el artículo 177 nonies.2 de la LGT, que el instrumento de ejecución tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago, sin importarle si el crédito objeto del requerimiento fue notificado previamente al obligado al pago para su cumplimiento en forma voluntaria, y si este ofreció la necesaria resistencia para que ahora se deba acudir a los medios de ejecución forzosa. Nada impide por tanto, que una deuda en periodo voluntario en el país de origen pueda convertirse por la simple comunicación a la Administración tributaria española, en una deuda tributaria en periodo ejecutivo. Quiero entender al menos, por la remisión que hace el artículo 177 duodecies de la LGT, que en el recurso que se

⁴⁰⁸ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y tributario...op.cit.* pág.423.: “La redacción de la Ley parece indicar que estas previsiones se refieren solo al caso de suspensión del procedimiento amistoso, no en cambio, en los de litigio. Lo lógico (y lo que se deduce de la directiva) es que las medidas cautelares podrán ser solicitadas y aplicadas en ambos casos”.

interpusiera contra las actuaciones de ejecución ante la autoridad tributaria española podría solicitarse la suspensión, no por el cuestionamiento del título originario, pero sí por los perjuicios que pudiera ocasionarle al obligado al pago, o incluso que se admitiese la suspensión automática con la prestación de la debida garantía⁴⁰⁹. A esta afirmación aboga también el dictado del apartado 5 del artículo 66 de la LGT cuando afirma que el pago podrá ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento en las mismas condiciones que los créditos internos, en cuyo caso, siempre quedaría esta segunda opción para obtener la posposición temporal del pago, aun siendo “*contra natura*”.

Vistos algunos de los casos más comunes que se dan en el procedimiento de recaudación, que de manera directa o indirecta afectan o tienen como consecuencia el retraso del momento del pago, y antes de entrar en el estudio de la suspensión en vía de recurso, me permito extractar de este, del procedimiento de recaudación, el procedimiento de apremio; procedimiento de ejecución forzosa que en esta materia goza de cierta peculiaridades que abordaremos en el epígrafe siguiente.

4.3. La suspensión en el procedimiento de apremio

La condición económica de la deuda tributaria conlleva necesariamente, como ya se ha apuntado en otro momento, que el medio más idóneo para su ejecución forzosa, de los cuatro que señala el artículo 96 de la LRJ-PAC, lo constituya la llamada vía de apremio⁴¹⁰.

La vía de apremio no es más que un procedimiento, y la suspensión que abordaremos en este epígrafe lo es también, no de un acto, sino de un procedimiento –en este caso que se desarrolla en el seno del de recaudación- y que tendrá como consecuencia la paralización de la ejecutoriedad del acto primigenio en el que se

⁴⁰⁹ En contra estaría el hecho de los motivos tasados de impugnación de la diligencia de embargo que se recogen el artículo 170.3 de la LGT, y a los que remite el artículo 177 duodécimos.2.

⁴¹⁰ Recordemos aquí el principio de “ejecución en línea directa de continuación del acto” que enunció MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán... op. cit.* pág. 131, por el cual la ejecución debe limitarse al cumplimiento, concreto y específico de lo ordenado por el acto, sin posibilidad de innovación transformación o sustitución, lo que determina la idoneidad de la vía de apremio para la exigencia de una obligación pecuniaria.

sustenta. Así, volviendo a la doble clasificación clásica de la autotutela, administrativa y ejecutiva, por la que encuadrábamos en la primera la presunción de legitimidad y la eficacia del acto, y en esta segunda, la ejecutoriedad y la utilización de los medios de ejecución forzosa, y de modo y manera a como sucede en el orden jurisdiccional civil, en el procedimiento de apremio no cabría ya cuestionarse el título declarativo por el que se determinó la procedencia del acto, sino que una vez admitida esta (o presumida su legitimidad, como así ocurre en el ámbito administrativo) nos encontraríamos en la fase de ejecución de lo ordenado ante la falta de cumplimiento voluntario. Es aquí, donde la Administración pondría en marcha las actuaciones que le permitiría el privilegio de proceder contra el patrimonio del obligado al pago para conseguir su principal objetivo, la recaudación de la deuda tributaria, salvando la oposición de aquel y sin auxilio de los tribunales.

Como bien dice el artículo 163 de la LGT, el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. Sin embargo, algunos autores como SAINZ DE BUJANDA han querido ver en él una cierta aproximación a los procedimientos de ejecución jurisdiccionales por su similar estructura y finalidad⁴¹¹, aunque como bien afirma LOPEZ DIAZ, que no entre dentro de la función jurisdiccional no impide que “los jueces y tribunales puedan conocer determinados asuntos referidos a tal procedimiento...⁴¹²”. Las señas que denotan su carácter exclusivamente administrativo serían las siguientes, a saber: deriva del privilegio de autotutela ejecutiva, el impulso del procedimiento lo es de oficio por la Administración, la incidencias deben resolverse en el seno del mismo, no es acumulable a los procedimientos judiciales ni se suspende por la existencia de estos, y puede dar lugar a que se dicten nuevos actos que gozarán de la misma presunción de legitimidad. No obstante, tratándose de una prerrogativa de carácter legal deberá estar sometida o constreñida, a los estrictos términos de la ley habilitante⁴¹³.

⁴¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero...op.cit.* pág. 331: “La circunstancia de que la recaudación en vía de apremio constituya un procedimiento administrativo no impide que por su contenido tenga naturaleza jurisdiccional, pues su finalidad es dar satisfacción al crédito del ente público mediante el despliegue de una acción ejecutiva de carácter unilateral que aspira a vencer la resistencia del obligado y a operar sobre sus propios bienes y derechos en beneficio de la Hacienda Pública, que, en virtud de título, aparece como acreedora. En este sentido se asimila por su finalidad y estructura a los procesos de ejecución”.

⁴¹² LÓPEZ DÍAZ, A. *Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio y...op.cit.* pág. 65.

⁴¹³ Así se expresan HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria....op.cit.*

En este sentido, y aunque el término eficacia –o efectividad mejor dicho- en materia tributaria sea sinónimo de recaudación inmediata, y de que en favor de la misma se haya articulado el privilegio de ejecutoriedad, solo podrá ser llevado a debido efecto mediante el cumplimiento de lo ordenado sobre el particular en las normas, como también así lo afirma SANZ LARRUGA⁴¹⁴. Así, y como sabemos, los procedimientos de recaudación requieren previamente de un acto de liquidación o de una autoliquidación en su caso, donde se recoja o deba recogerse la existencia de una deuda tributaria, vencida, líquida y exigible, así como el plazo para abonarla, que conocemos como periodo voluntario de pago. Aquí estaríamos en el ámbito propio de la autotutela declarativa. Abonada que fuese voluntariamente por el deudor evitaría el inicio del periodo ejecutivo, poniéndose así fin al procedimiento de recaudación. En otro caso, y ante el incumplimiento, principiaría el periodo ejecutivo, en el que todavía sería posible el cumplimiento voluntario, aunque sujeto a un incremento de la deuda por las obligaciones accesorias: intereses de demora y recargos. Ahora bien, dentro de este periodo ejecutivo pudiera ocurrir que la facultad de la Administración se tornará en el ejercicio efectivo de la antes potencial ejecutoriedad –autotutela ejecutiva- mediante la puesta en marcha de los procedimientos de ejecución forzosa que le son inherentes, entre ellos el procedimiento de apremio contra el patrimonio del deudor, para lo cual sería necesario un título habilitante, o título ejecutivo, cuya función desempeña o puede desempeñar la propia providencia de apremio. Son por tanto tres los requisitos (dos materiales y uno temporal), los que darían lugar a un procedimiento administrativo de apremio: la existencia de un acto de liquidación o una autoliquidación, el transcurso del periodo voluntario de pago, y el incumplimiento de la obligación; más un cuarto de índole formal, la existencia de un título suficiente que lo inicie⁴¹⁵.

pág. 1.059 y ss. No olvidemos que la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, que justifica la prerrogativa, lo hacía en base al principio de eficacia recogido en el artículo 103 de la CE, dejando al legislativo libertad en cuanto a la regulación y configuración de la misma, al no estar expresamente prohibida por la Carta Magna, con la expresa limitación del respeto a los derechos y libertades fundamentales

⁴¹⁴ Dado que la ejecución forzosa administrativa conlleva la invasión del ámbito de libertad de la persona, su utilización exige la habilitación previa mediante Ley. Es una exigencia que deriva – para la actuación administrativa- de la Constitución (cfr.art.103). Consecuentemente la Administración sólo puede utilizar los medios de ejecución forzosa previstos por la Ley y para los supuestos concretos que la Ley autoriza”, pág. 404, SANZ LARRUGA, F.J. “La vía administrativa de apremio: una potestad administrativa en expansión”, *Revista de Administración Pública* núm. 117, Septiembre-Diciembre, Madrid 1988, pág. 367-408.

⁴¹⁵ LÓPEZ DIAZ, A. *Periodo ejecutivo...op. cit.* pág. 66. Por su parte RUIZ GARIJO, M. trayendo a colación varias Sentencias de la Audiencia Nacional cita solamente tres requisitos, dando por supuesto el acto de liquidación o la autoliquidación: “Para que pueda iniciarse el

Así las cosas, el periodo ejecutivo deviene del incumplimiento de la obligación de pago en periodo voluntario; y el procedimiento de apremio del requerimiento efectuado por la Administración una vez iniciado el periodo ejecutivo. En consecuencia, no iniciándose este último, o habiéndose acreditado la ausencia de alguno de los tres primeros requisitos, no habrá lugar al comienzo del procedimiento de apremio. Se encuadran aquí los motivos tasados de oposición a la vía de apremio que cita el artículo 167.3 de la LGT: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en el periodo voluntario u otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; c) Falta de notificación de la liquidación; d) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o la deuda apremiada. También la limitación en los motivos de oposición deviene del principio de separación entre autotutela declarativa y ejecutiva, de forma similar a como ocurre en la vía jurisdiccional civil: no cabe ahora oponer causa alguna sobre la validez del título originario (el acto de liquidación, en su caso) que no se hubiera excepcionado en el momento procedimental oportuno; ahora solo cabe oponer defectos tanto en la formación del título (falta de notificación del acto, error u omisión, anulación de la liquidación), inexistencia de la deuda tributaria (prescripción, pago o compensación) o suspensión del acto, del pago o del procedimiento de recaudación en periodo voluntario y desde el mismo momento de su solicitud.

Cosa distinta ocurriría si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, o de compensación también, se presentasen en periodo ejecutivo, ya que en este caso el procedimiento de apremio se iniciaría o seguiría su curso suspendiéndose las actuaciones de enajenación de bienes embargados hasta el momento que se dicte la resolución denegatoria (artículos 65.5, 161.2 de la LGT y 56. 4 del RGR). Mención aparte merece la suspensión, ya que como tiene por reconocido la jurisprudencia, tanto si hubiera sido solicitada en periodo voluntario como ejecutivo, impedirá el inicio del procedimiento de apremio o la continuación del mismo. Así se expresa sobre el

procedimiento de apremio, tal y como señaló la Audiencia Nacional, se requiere la concurrencia de tres requisitos: uno temporal, determinado por el plazo de ingreso. Dos, material, consistente en la acreditación del impago en dicho plazo de la deuda tributaria. Y tres, formal, que exige la expedición de la “certificación de descubierto” que será “título suficiente para iniciar la vía de apremio, constituyendo presupuesto necesario para la viabilidad del procedimiento (entre otras, Sentencias de 11-4-2002 y de 17-10-2002)”. En la obra colectiva, MERINO JARA, I. (Director), *Procedimientos tributarios. Aspectos prácticos*, JM Bosch Editor, Barcelona 2014, pág. 328-329. Recordemos que la certificación de descubierto desapareció del ámbito tributario con la entrada en vigor de la Ley 25/1995, ejerciendo su función de título habilitante la providencia de apremio, especialmente por lo que se refiere a las deudas tributarias autoliquidadas.

particular la profesora RUIZ GARIJO apoyándose en varias Sentencias del Tribunal Supremo, entre ellas las de 23 de mayo de 2011 (Aranzadi RJ 2011\4592) y en referencia al hecho de que la falta de ejecutividad producida por la suspensión impide que corra la prescripción, la de 1 de julio de 2013 (Aranzadi RJ 2013\5664):

“Lo anterior significa que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial. Existiendo una obligación de resolver por parte de la Administración, su inactividad nunca puede perjudicar al reclamante que ejercita el derecho a solicitar la suspensión sin obtener respuesta en Derecho por parte de la Administración. Ello conecta directamente con la idea de la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto penda la decisión de una petición de suspensión. Resulta, pues, totalmente improcedente la vía de apremio cuando está pendiente de resolución la solicitud de suspensión de la ejecución de la liquidación que sirvió de base para dictarla⁴¹⁶”.

Esto en referencia a la suspensión del acto del que trae su causa la providencia de apremio, pero también la LGT recoge la suspensión del procedimiento una vez iniciado por causas específicas al mismo.

En primer lugar estaría la posibilidad de suspender el procedimiento de apremio de la misma forma y manera, y con los mismos requisitos, previstos para los recursos contra la generalidad de los actos tributarios en vía administrativa y jurisdiccional, y para lo que habrá que estar a los motivos de impugnación citados en el párrafo anterior. No entraremos ahora en ello, dejando su estudio para el Capítulo siguiente (artículo 165.1 de la LGT).

En segundo lugar, el apartado 2 del mismo artículo 165, recoge también la suspensión, pero en este caso, automática (sin prestar garantía), cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias que se citan a seguido, y que agrupamos en dos bloques:

- a) Cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio, error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda,

⁴¹⁶ GARIJO RUIZ, M. *Procedimiento tributarios....op.cit.* pág. 339.

- b) Cuando el interesado demuestre que la deuda tributaria ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito del derecho para exigir el pago.

De la lectura del artículo apuntado parece derivarse que las causas debieran ser alegadas y acreditadas debidamente por el obligado para obtener la suspensión del procedimiento, incluso la prescripción, sin perjuicio de que, como tiene reconocido el artículo 69 de la LGT, esta deba aplicarse de oficio. Repárese que la prescripción a la que nos estamos refiriendo, lo es del ejercicio de la potestad de la Administración para exigir el pago de la deuda, por lo que tanto el referido ejercicio, como el procedimiento de apremio, no tienen más límite temporal, que el plazo de los cuatro años del artículo 66.b) de la LGT⁴¹⁷. De acuerdo con el artículo 73.2 del RGR, la mera solicitud conllevará la suspensión hasta que se acuerde o deniegue esta. Las causas citadas, en todo caso, se refieren a la pérdida de eficacia del acto del que traen su causa, constituyendo esta última, la razón que impide la continuación con las actuaciones de ejecución forzosa, y además deben de ser evidentes, sin necesidad de entrar a valor el fondo del asunto, dado el momento procedimental en el que se solicita. Así, por ejemplo, el error material o de hecho, es aquel que se pone en evidencia por la simple apreciación, sin necesidad de tener que ser valorado o calificado jurídicamente (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1994 (Aranzadi RJ 1994\7563 y de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2006 (Aranzadi JUR 2006\195135), entre muchas otras).

Otro debate muy interesante con respecto a lo anterior, surge del principio de que las actuaciones de enajenación de los bienes embargados deberán ser objeto de paralización mientras esté pendiente de resolución un recurso o reclamación interpuesto contra el acto de liquidación. No estamos pues ante un supuesto de suspensión, ya que como tenemos por sabido, la interposición de un recurso por sí mismo no impide el inicio del periodo ejecutivo, o del procedimiento de apremio en su caso, salvo que vaya acompañado de la correspondiente solicitud de suspensión, sino de un supuesto de paralización de las actuaciones de ejecución forzosa. De esta

⁴¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2012 (Aranzadi RJ 2012\6743). No obstante y siguiendo el argumento de que la prescripción debe apreciarse de oficio, pudiera también alegarse la del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre que esta resultare evidente o quede demostrada por el obligado, lo que dejaría sin efecto la providencia por extinción del acto del que trae su causa (Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2014 (Aranzadi RJ 2014\1582) y de 1 de diciembre de 2000 (Aranzadi RJ 2000\966).

manera, y prematuramente, antes de que se incorporase al ordenamiento por la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente⁴¹⁸, y de su posterior inclusión como artículo 172.3 de la LGT, FALCON Y TELLA, ya manifestaba que esta afirmación supondría, de alguna forma, enervar el principio de la ejecutividad inmediata de los actos tributarios:

“La norma, aparentemente de carácter procedimental, tiene, sin embargo, una clara trascendencia sustantiva, en la medida en que supone, de hecho, eliminar el carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias. En efecto, si el procedimiento de apremio no puede culminar con la enajenación de los bienes embargados en tanto no recaiga sentencia firme, salvo excepciones, el embargo se convierte en la práctica en una medida cautelar. O dicho en otros términos, la regla pasa a ser la suspensión automática de la liquidación impugnada, una vez trabados los bienes suficientes para asegurar su cobro, frente al criterio tradicional de no suspensión; y el aval pasa a convertirse así en una mera alternativa del contribuyente para evitar el embargo, en lugar de un requisito para la suspensión⁴¹⁹”.

Se da en este supuesto un condicionamiento de la ejecutoriedad del acto a su firmeza; la posposición temporal de su eficacia hasta el momento en el que se dicte la resolución sobre la procedencia o improcedencia del acto de liquidación. Posposición determinada en todo caso por Ley, que no supone el cuestionamiento de la doctrina general de que la ejecutividad inmediata en nada queda afectada por la simple interposición de un recurso, sino por la solicitud de suspensión, y que más que contrariarla, supone su reafirmación.

Esto nos traslada al ámbito del siguiente hito dentro del procedimiento de apremio, como es la práctica del embargo, y el acto que lo inicia, la diligencia de embargo. Las causas de oposición a la misma siguen siendo tasadas (artículo 170.3 de la LGT): extinción o prescripción del ejercicio de la potestad para exigir el pago, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas

⁴¹⁸ *Boletín Oficial de Estado* núm. 50 de 27 de febrero de 1998, pág. 6881. Artículo 31.2: “La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación”.

⁴¹⁹ FALCÓN Y TELLA, R. “Tres propuestas en materia de suspensión”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997. pág.5 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1105).

reguladoras del embargo y suspensión del procedimiento de recaudación. En este estadio, la suspensión no es ya del procedimiento propiamente dicho, sino de las actuaciones de ejecución forzosa como se ha venido apuntando. La admisión de la posposición temporal de las mismas deberá fundamentarse en los citados motivos, y en las generales de los recursos, principalmente por lo que se refiere a la aportación de garantías. La interposición de un recurso o una reclamación contra la diligencia debiera suponer la suspensión preventiva de las actuaciones, en tanto y cuanto, se resolviese sobre la misma, por lo que tuviera de privación del acceso a la tutela cautelar en base a reiterada doctrina de Tribunal Supremo⁴²⁰.

En tercer y último lugar, el artículo 165 en sus apartados, 3, 4 y 5, refiere de la suspensión por la interposición de una tercería de dominio. A diferencia de las anteriores esta no depende de la voluntad del obligado tributario sino de un tercero, distinto del obligado, y no se extiende a todos los bienes y derechos susceptibles de ejecución, sino solamente a algunos de ellos, sobre los que giraría la controversia.

La tercería en general es un procedimiento de carácter civil⁴²¹, pero cuando se da en el procedimiento de apremio exige previamente la sustanciación de una

⁴²⁰ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2011 (Aranzadi RJ 2011\1495), citando el Fundamento de Derecho Tercero de otra anterior de 22 de julio de 2010 (Aranzadi RJ 2010\6534), se llega a afirmar: *"Existe una jurisprudencia reiterada que declara la improcedencia de los procedimientos de apremio iniciados estando pendiente de resolver una solicitud de suspensión y ello porque, como se dijo en la Sentencia de 24 de abril de 2008, "negar a la entidad recurrente los efectos que, con carácter preventivo, produce la solicitud de suspensión, bien sea en la vía económico- administrativa, bien sea en la judicial, supone privarle del derecho constitucional a la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto pende la decisión de una petición de suspensión". En el mismo sentido hemos dicho que tal proceder "conculca artículos. 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviene la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad". (Sentencia de 25 de enero de 2007), si bien en el mismo sentido pueden citarse las de 29 de abril de 2005, 16 de marzo de 2006 y 11 de junio de 2008".*

⁴²¹ Aun así, no es objeto de la tercería en vía administrativa la determinación de la propiedad de los bienes, sino el alzamiento del embargo que pende sobre los mismos. En tal sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1999 (Aranzadi RJ 1999\7802), FJ 2º: *"Con la exposición que antecede, la Sala quiere resaltar que la interposición de una tercería de dominio, como fue la de autos, ante el órgano correspondiente de la Administración Tributaria, erige en asunto principal la cuestión de la propiedad de los bienes embargados para, en caso de prosperar, poder sustraerlos del procedimiento administrativo de apremio y eximirlos, por tanto y en cuanto aquí interesa, de su afección a responsabilidades tributarias. La cuestión, pues, relativa a la propiedad de los bienes administrativamente embargados, de no ser reconocida por la Administración interesada, no puede ser considerada cuestión incidental o accesoria de la decisión principal, que sería la relativa a la posibilidad de su afección -de la de los bienes, se entiende- a responsabilidades tributarias y a la procedencia del embargo trabado sobre los mismos, sino precisamente todo lo contrario, es decir, la posibilidad del alzamiento del embargo por estimarse que la propiedad de los bienes trabados*

reclamación previa ante el órgano administrativo competente, los órganos de gestión, que no los tribunales económico-administrativos⁴²², previa al ejercicio de la acción ante los juzgados y tribunales civiles (artículo 117 del RGR). La LGT contempla dos tipos de tercerías: la de dominio, por la que un tercero se opone al embargo de un bien o derecho de su propiedad que la Administración presume del deudor; y la de mejor derecho⁴²³, por la que un tercero alega su preferencia de cobro frente a la Administración. Solo en el primer caso es posible la suspensión del procedimiento de apremio, ya que en el segundo, la propia LGT recoge que proseguirá este hasta la realización de los bienes, quedando el producto a resultas de la resolución de la tercería. En consecuencia, y por lo que a nuestro estudio interesa, la interposición de la tercería de dominio suspendería el procedimiento exclusivamente con respecto a los bienes o derechos controvertidos, desde el mismo momento de su interposición. Ahora bien, se debe tener en cuenta que la titularidad dominical debe ser previa al embargo, y que debe solicitarse después de haberse producido este, y nunca después de que los bienes hubieran sido transmitidos a un tercero o adjudicados a la propia Administración (artículo 119.2 del RGR). Se entiende así, que la aportación del título se erija en *conditio sine qua non* para su admisión, así como también la acreditación de su inscripción en un registro público en aquellos supuestos en los que esta tuviera eficacia constitutiva⁴²⁴. Dándose la condiciones materiales citadas –condición de

no pertenece al obligado tributario es cuestión accesorio o derivada de la que afecta a la determinación de la condición de propietario de esos mismos bienes.”

⁴²² Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (Aranzadi RJ 2011\4486), FJ 4º: *“Teniendo en cuenta que como con razón señaló el TEAC, no es revisable en vía económico-administrativa una resolución administrativa sobre tercería de dominio, que ha de plantearse ante la jurisdicción civil y que la sentencia recurrida declara que " estamos ante una cuestión ya resuelta que hace inviable una segunda tercería en vía administrativa, máxime cuando no hay defecto formal alguno que genera indefensión y que conlleve nulidad de actuaciones" , es claro que el primero de los motivos de casación alegados, ligado a la defensa del derecho de propiedad, no puede prosperar.”* Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 2001 (Aranzadi JT 2001\873) y 8 de marzo de 2001 (Aranzadi JT 2001\850).

⁴²³ Sobre las tercerías de mejor derecho promovidas contra y por Hacienda, puede resultar interesante consultar a GÓMEZ CABRERA, C. *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pág. 159 y ss.

⁴²⁴ En tal sentido se manifiesta el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 10 de octubre de 2001 (Aranzadi JT 2002\1989) FJ 4º: *“Y ello explica, que el legislador haya prevenido que los procedimientos de ejecución de bienes embargados deban ciertamente, suspenderse con la simple presentación de un título que «prima facie» avale la adquisición de tales bienes, con anterioridad a su embargo, cualquiera que sea su clase y sin necesidad de que esté inscrito en el Registro de la Propiedad, y que, en cambio, tal tipo de documentación no sea suficiente como causa de suspensión de los procedimientos de ejecución de bienes hipotecados, dada su inutilidad, pues la acreditación de su propiedad extrarregistral anterior no obsta a la persistencia del gravamen hipotecario posteriormente constituido si el acreedor hipotecario reúne los requisitos del artículo 34 LH, razón por la cual únicamente se admite la suspensión de su ejecución con la aportación de otro título inscrito que contradiga el relativo a la hipoteca que se ejecuta”.*

tercero solicitante y acreditación del título de dominio; temporales relativas al momento de la interposición; y formales en cuanto al órgano al que se dirija, se accederá a la suspensión del procedimiento de apremio, pero única y exclusivamente por los bienes discutidos, prosiguiéndose por el resto del patrimonio del deudor; no obstante, y mientras se sustancia el procedimiento, se podrán adoptar las medidas de aseguramiento que procedan, lo que introduce un nuevo elemento, la caución, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119.4 del RGR, lo será en forma de depósito o anotación preventiva, salvo que los bienes no puedan conservarse sin sufrir deterioro o quebranto, en cuyo caso el órgano administrativo competente podrá enajenarlos para a continuación consignar su importe a los efectos de la resolución de la tercería. En este último caso, el riesgo de pérdida del objeto justificaría la adopción de la medida de garantía.

Para finalizar este apartado referido a los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio debemos ocuparnos del efecto que sobre el mismo pudiera tener la concurrencia con otros procedimientos, principalmente jurisdiccionales, pero también administrativos.

Como regla general, dice el artículo 163.2 de la LGT que el procedimiento de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, y su iniciación o tramitación no se suspenderá por la iniciación de aquellos. No obstante, se recoge una salvedad con respecto a lo que proceda de acuerdo con la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo de Conflictos Jurisdiccionales⁴²⁵, y otra, con lo recogido en las normas del artículo siguiente. En relación con los primeros, son escasos los procesos judiciales que se “solapan”⁴²⁶ con los procedimientos administrativos de carácter tributario, salvo que fueran de ejecución; y con relación a los administrativos, habrá que estar a lo que diga el artículo 44 de la LJCA; por lo que por remisión, debemos acudir al dictado del artículo 164 siguiente, que gira bajo el título “*conurrencia de procedimientos*”. Sin embargo, del propio texto se deduce que no estamos ante una suspensión genérica del procedimiento, sino de la determinación de la preferencia para la ejecución de los bienes trabados, salvo que se entienda que la paralización de esta, suponga la de aquel. Así por ejemplo, en materia de procedimientos singulares de ejecución, declara preferente el embargo derivado del de

⁴²⁵ *Boletín Oficial del Estado* núm.120 de 20 de mayo de 1987, pág.14.622.

⁴²⁶ HERNÁNDEZ VERGARA, A. y HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *Comentarios....op.cit.* pág. 1062 y 1.063.

apremio siempre que la diligencia, de embargo, fuera anterior en el tiempo; y en materia concursal, se remite a lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio⁴²⁷, que viene a decir en su artículo 55 que, declarado el concurso no podrá iniciarse ni continuarse el procedimiento de apremio salvo que ya se hubiera dictado la diligencia de embargo antes de la declaración de concurso, y siempre que los bienes no resultaren necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor⁴²⁸.

En otros órdenes como es el caso del penal, y antes de reforma que a continuación se dirá, el inicio de un procedimiento por delito contra la Hacienda Pública conllevaba la suspensión de cualquier procedimiento administrativo, incluido el de recaudación (artículo 180.1 de la LGT). Sin embargo, y desde la introducción del apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre⁴²⁹, se podía entender ya, que dicha suspensión no afectaba a los procedimientos de cobro, salvo que el Juez de este orden hubiera acordado su suspensión, previa aportación de garantías:

“La existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o instancia de parte, hubiera acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantía, si apreciare que la ejecución pudiera ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

Por el Proyecto de modificación de la LGT (PLMLGT), se añadirá el “Título VI.- Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública”, que concretamente en su artículo 255 recoge el mismo principio que el referido en artículo 305.5 del CP: la facultad de la Administración de

⁴²⁷ *Boletín Oficial del Estado* núm.164 de 10 de julio de 2003, pág.26.905.

⁴²⁸ Sobre la capacidad del Juez de lo Mercantil para cuestionar una decisión administrativa referida a un deudor en concurso, y sobre el momento de llevar a debido efecto la ejecución de los bienes embargados, puede leerse el artículo del Magistrado, RODRÍGUEZ ACHUTEGUI, E. “Limitaciones jurisprudenciales a la ejecución de créditos contra la masa”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 4/2015, Editorial Aranzadi, Pamplona 2015 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2015\983).

⁴²⁹ *Boletín Oficial del Estado* núm. 312 de 28 de diciembre de 2012, pág.88.050.

proseguir con el procedimiento de recaudación, salvo que el Juez de lo penal, en los términos indicados más arriba, decretase la suspensión. Como afirma acertadamente CALVO VERGEZ, J., esta modificación del Código Penal, y por ende de la LGT –añado yo ahora-, constituye la materialización de la reclamación que las autoridades comunitarias venían realizando a España, para que ante la existencia de un proceso penal no paralizase las actuaciones de cobro de los recursos propios de la Unión Europea, pero que tienen también como objetivo impedir la situación más favorable en la que se colocaba al presunto delincuente frente a cualquier otro obligado tributario, que le permitía retrasar el pago de la deuda manteniendo las facultades de disposición sobre su patrimonio, salvo cautelas; así, concluye el autor:

“De este modo se prevé que la Administración Tributaria mantenga su autotutela ejecutiva al objeto de poder acometer las actuaciones necesarias para el cobro de la deuda tributaria, aun cuando se hubiera iniciado el procedimiento por delito contra la Hacienda Pública. Y ello sin perjuicio de que el encausado pueda llegar a solicitar la suspensión ante el juez de lo penal. Con carácter adicional se atribuye la competencia para valorar la forma, alcance y, en su caso, exención de la prestación de la garantía al juez del orden penal. Ello ha de contribuir a lograr un mayor resarcimiento del perjuicio que se ocasiona al bien jurídico protegido por quienes cometen el delito contra la Hacienda Pública⁴³⁰”.

5. LA SUSPENSIÓN EN OTROS PROCEDIMIENTOS: LA COMPROBACIÓN DE VALORES

5.1. La suspensión en otros procedimientos tributarios

Al inicio del estudio de la suspensión en los procedimientos tributarios, hablamos de la existencia de otros supuestos, ajenos inicialmente al procedimiento recaudatorio y extramuros de la LGT, en los que como consecuencia de las peculiaridades propias del proceso de formación del acto se ordenaba legalmente la posposición de su eficacia en este caso, no sólo con efectos estrictamente recaudatorios, sino a todos los efectos de manera similar a como ocurre en vía de

⁴³⁰ CALVO VERGEZ, J. “El nuevo art.305.5 del CP y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la LGT”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm, 3/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\1445).

recurso. Con un fin meramente didáctico y ejemplificativo, me permito oponer en este punto los dos supuestos que a continuación diré, a los ya vistos de suspensión del ingreso y del procedimiento de recaudación, que aun produciendo efectos indirectamente en el ámbito recaudatorio, estarían más próximos a aquellos otros que son objeto de impugnación. También sería este el caso de la tasación pericial contradictoria en el seno del procedimiento de comprobación de valores, que he preferido abordar en un posterior apartado por sus propias peculiaridades. En todos ellos se manifiesta la complejidad del acto tributario y la variedad en sus efectos, más allá de los que se producen sobre el pago.

Seguramente pudieran encontrarse otros, pero los que cito a continuación me han parecido cuando menos significativos de como la normativa tributaria, temerosa de sí misma y de la aplicación *in extenso* del principio de legitimidad, se inclina hacia la falta de ejecutividad cuando aprecia que pudieran existir “zonas de sombra” en la formación de sus actos, y en consecuencia, en cuanto a su presunción de validez. Algo similar a lo que ocurría en los supuestos de asistencia mutua en materia de recaudación, pero que aquí se dará de forma más clara y acusada, por darse de inicio.

Uno de estos, es el que refiere GÓMEZ TABOADA como un supuesto de demora en la efectividad del valor de mercado resultante de un procedimiento de comprobación administrativa en el seno de las operaciones vinculadas, en este caso, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Se remite el autor a lo dispuesto en el artículo 16.9.3º del Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴³¹, y al artículo 21.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba su Reglamento⁴³² -hoy ya derogados, pero que con similar redacción han sido recogido en los artículos, 18.12.3º de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades⁴³³, y en el artículo 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento⁴³⁴- para afirmar que en estos casos la eficacia del acto de liquidación en cuanto a la

⁴³¹ *Boletín Oficial de Estado* núm. 61 de 11 de marzo de 2004, pág.10.951 y ss.

⁴³² *Boletín Oficial del Estado* núm. 189 de 6 de agosto de 2004, pág. 28.377 y ss.

⁴³³ *Boletín Oficial del Estado* núm. 288 de 28 de noviembre de 2014, pág.96.939 y ss. Artículo 18.12: “3º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

⁴³⁴ *Boletín Oficial del Estado* núm. 165 de 11 de julio de 2015, pág. 57.729 y ss.

determinación del valor de mercado no lo será al momento que se dicte, sino al que adquiera firmeza, y en base a lo anterior, asevera que estamos ante un supuesto en el que por determinación legal y reglamentaria se acuerda la suspensión del acto de liquidación en vía de impugnación sin necesidad de prestar caución, y además, que se hace extensible a la vía jurisdiccional, pues se habla de firmeza en términos generales y no sólo circunscritos a la vía administrativa⁴³⁵. Nos encontramos de nuevo ante un acto tributario complejo del que derivan al menos dos efectos: el correspondiente al pago del importe de la deuda tributaria que obliga al propio contribuyente comprobado, y el correspondiente al ajuste que debe realizarse en las liquidaciones o autoliquidaciones de este y del resto de las personas vinculadas. Si bien por el primero resulta ser eficaz de manera inmediata, por el segundo, y para el resto de las personas vinculadas, nos encontramos con una eficacia demorada. Hablamos por tanto de obligaciones tributarias complejas, que se dan para diferentes obligados, y que, también pudieran serlo para diferentes periodos impositivos. Esta conexión, en contra de lo que pudiera entenderse de la interpretación que hace GÓMEZ TABOADA, solo lo es con respecto al valor de mercado y para el resto de los contribuyentes, porque entiendo que al propio contribuyente comprobado no le va a quedar otra que acudir a las normas procedimentales generales si quiere obtener la suspensión en vía de recurso –con garantía o sin ella- del acto de liquidación⁴³⁶. De la misma opinión son

⁴³⁵ GÓMEZ TABOADA, J. “El alcance objetivo de la suspensión... *op. cit.*, nota al pie (2).

⁴³⁶ No lo entendió así el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su Sentencia de 22 de septiembre de 2006 (Aranzadi JUR 2007\140915), en la que defendía la tesis de la suspensión incluso para el contribuyente cuando cualquiera de las partes vinculadas hubiera interpuesto recurso contra la valoración; ahora bien dicha fundamentación partía de la redacción del artículo 15.4 del entonces vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que no coincide, al menos a partir de 2006, con la regulación recogida en el Real Decreto 1777/2004. Art.15.4: *“Si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiera sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiera sido resuelto con carácter firme. Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme”*. Si es destacable el pronunciamiento de la Sentencia por cuanto estima que suspendido el acto de determinación de la comprobación de valores, la autoliquidación presentada por el contribuyente recobraría su eficacia: *“Como ya señalara la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de 2000, tales previsiones reglamentarias, ante la rotundidad de los términos empleados en la redacción del precepto en lo que a la suspensión se refiere, deben ser interpretadas en el sentido de que la suspensión de la eficacia del acto de determinación del valor del mercado conlleva necesariamente la de la liquidación consecuente que tenía en la aplicación de tal valor su razón de ser, recobrando eficacia, aunque provisional, la declaración-liquidación en su día presentada por el contribuyente.”* (FJ 4º).

CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMENEZ⁴³⁷, quienes han escrito que: “(...) la nueva regulación resultante de la Ley 36/2006 (arts. 16.9 TRLIS y 21 RIS 2008) se separa del modelo anterior y no prevé la suspensión automática de la liquidación tributaria provisional dictada frente al contribuyente (en lo que se refiere a la corrección de la valoración de las operaciones vinculadas) allí donde hubiere sido recurrida por alguna de las partes vinculadas afectadas. Tal suspensión podrá acordarse, no obstante, en aplicación de la normativa general prevista en la LGT (arts. 135.1, 224 y 233). Ahora bien, la nueva regulación posterga el ajuste o corrección valorativa bilateral al momento en que adquiera firmeza la valoración contenida en la liquidación (más bien al contenido de esta última), de suerte que tal firmeza determina la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas afectadas”. Y ello a pesar de que incluso para él mismo contribuyente, el acto pudiera contemplar diferentes consecuencias: la de pago, y la de los efectos que de la nueva valoración en periodos impositivos posteriores o para otros impuestos (léase, por ejemplo, dotaciones a la amortización), y como consecuencia de la práctica habitual, hoy por hoy de la Administración, que entiende que los efectos de la suspensión solo se extienden al pago, y no a otros, colaterales o conexos.

El otro supuesto viene recogido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y concretamente, en el artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre⁴³⁸, cuando bajo el título de *“Adición de bienes”* y en relación con las reglas referidas a los bienes y derechos que se presume deben integrar el caudal hereditario para la determinación de la cuota individual del causahabiente en las adquisiciones *“mortis causa”*, establece en su apartado 4: *“Que si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de estos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa, de la cuestión suscitada”*. De manera similar al anterior, los efectos de la posposición de su eficacia se refieren a un elemento cuantitativo del hecho imponible, la base imponible, y en cuanto a su fijación por la no inclusión, al menos de forma temporal, de determinados bienes en la masa hereditaria por disposición legal. De lo que no cabe duda alguna, es que, en consecuencia, siendo la base imponible inferior, la deuda tributaria será en su caso,

⁴³⁷ CALDERON CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMENEZ, A. “El procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas”, *Carta Tributaria*, Quincena del 1 al 15 de marzo, Editorial Ciss, Marzo 2009 (www.laleydigital.es ref. La Ley 6993/2009).

⁴³⁸ Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Boletín Oficial del Estado* núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, pág. 37.402 y ss.)

también, menor, teniendo así un efecto directo en el importe de la deuda tributaria. Se trata por tanto, de un acto tributario de claro contenido económico que por su inejecutividad legalmente declarada, no necesita de solicitud ni garantía, bastando con el hecho de oponerse formalmente al mismo mediante la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. La diferencia estriba en estos casos en que la discusión no gira sobre la totalidad del importe de la deuda, sino sobre una parte de la misma, por lo que podríamos estar hablando de una suerte de suspensión parcial de la deuda⁴³⁹, admitiendo, en la generalidad de los supuestos, el contenido del acto de liquidación, por el resto. Por lo tanto, el acto no es ejecutivo ni ejecutorio por la inclusión del bien o derecho adicionado, al menos hasta que devenga firme en vía administrativa, pero si será ejecutivo y ejecutorio por el resto, lo que conllevará que la Administración deba dictar una nueva liquidación provisional incluyendo exclusivamente los bienes y derechos no discutidos⁴⁴⁰. La *ratio* de esta regulación se fundamenta en el hecho de que las presunciones recogidas en el artículo 11.1 de la Ley 29/1987 son *iuris tantum*, y por lo tanto, al admitir prueba en contrario, no tienen la fuerza precisa para gozar de la presunción de legitimidad que si tienen el resto de los actos administrativo-tributarios, generando en consecuencia que decaiga su ejecutividad inmediata. Aunque esta afirmación no constituya, como sabemos, un axioma aplicable al régimen de presunciones regulado en otras materias ni en otros tributos. En cualquier caso, y en la práctica, que el acto de liquidación que incluya la adición en la base imponible deba ser anulado no nos garantiza que con el simple recurso contra el mismo se entienda suspendida su ejecución cautelarmente, por lo que si la Administración tributaria persiste, no tendremos otro remedio que solicitarla por los cauces habituales. Este al menos ha sido el caso al que atienden las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo y 3 de octubre de 2014 (Aranzadi JT 2014\1425 y JT 2014\2032), en las que los actos de liquidación derivaban de un procedimiento de inspección, alegando a su favor la Administración, que lo dispuesto en el artículo 11.4

⁴³⁹ Recuérdese en este punto lo ya comentado sobre el hecho de que no existe una suspensión parcial porque no cabe solamente para algunos de sus efectos. Aquí hablamos de retraso en el pago de parte del importe de la deuda, en la terminología de suspensión parcial que ha venido siendo habitualmente utilizada por la doctrina.

⁴⁴⁰ Así lo corroboran las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de mayo de 2014 (Aranzadi JUR 2014\249724) y de 18 de diciembre de 2012 (Aranzadi 2013\104329). Esta última viene a decir expresamente en su Fundamento Jurídico Sexto: “Y esta alegación debe prosperar ya que en el trámite de audiencia el interesado se opuso a la adición de bienes y su disconformidad al acta de la Inspección se sustentó fundamentalmente en dicha adición. Por ello, la Administración debió haberse limitado a practicar una liquidación cautelar o provisional que no incluyera dicha adición, hasta tanto la cuestión atinente a la procedencia de la misma hubiera sido definitivamente resuelta en vía administrativa, pudiendo proceder, entonces, a practicar la liquidación complementaria correspondiente.”

sólo era de aplicación a los órganos de gestión y no de inspección; rebate el Tribunal la apreciación de la Administración manifestando que no existe tal limitación, y además, en la primera de ellas, y con cita de la Resolución del TEAC confirmatoria de la pretensiones del obligado, y de la que trae su causa el recurso, añade:

“Por tanto, la Administración debería haber practicado una mera liquidación cautelar sin exigencia de pago hasta que la cuestión quedara resuelta en vía administrativa. Es por ello que la liquidación practicada como consecuencia de dicha adición de bienes debe ser anulada, procediendo dictar como consecuencia de la presente resolución una nueva en su lugar, y constando la presentación de garantía bancaria para la suspensión de la liquidación impugnada, procede resarcir de los gastos por aval bancario incurrido y que debidamente se justifique ante el Órgano de gestión competente” (Fundamento de Derecho Primero)”.

Los supuestos expuestos se mueven en ámbito de la determinación cuantitativa previa de la base imponible, y en la debilidad de los hechos tenidos en cuenta para el cálculo de su importe, lo que resta legitimidad a la formación de los actos tributarios. Se trata de actos tributarios de eficacia demorada, que inicialmente cuando se dictaron carecían de ejecutividad, y que pudieran no llegar a tenerla nunca, si fueran finalmente anulados en vía de recurso. No se trata por tanto de supuestos de suspensión, sino de supuestos de inejecutividad, más próximos, en este punto, a las sanciones.

5.2. La suspensión en el procedimiento de comprobación de valores

La facultad de la Administración para comprobar los valores declarados por el interesado tiene su respaldo legislativo en el artículo 57 de la LGT. Según refiere la misma norma y su reglamento específico, se trata de un procedimiento de gestión tributaria que puede desarrollarse de manera autónoma, o en el seno de otro procedimiento de aplicación de los tributos, bien sea de gestión o de inspección⁴⁴¹.

⁴⁴¹ Dice el artículo 159 del RGGI, que la “comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos: a) Procedimiento

Así, y desde la entrada en vigor en 1991 de la reforma de la LGT por la Ley 31/1990⁴⁴², la regla general la constituye la notificación conjunta de la comprobación de valores y del acto correspondiente de liquidación, lo que condiciona, como veremos a continuación, las posibilidades del obligado para atacar la valoración efectuada por la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación, como tiene por reconocido el Tribunal Supremo entre otras en sus Sentencias de 21 de marzo y 2 de octubre de 2003 (Aranzadi RJ 2003\3620 y RJ 2003\7884), tienen la condición de acto de mero trámite, y como tales, no gozan de la ejecutividad propia de los actos administrativos tributarios, estando supeditadas al de liquidación. Incluso cuando estuviera contemplado por la normativa del tributo la notificación autónoma del resultado de la comprobación solo adquiere sentido cuando resulta necesaria para determinar la base imponible, facilitando así, la práctica de la subsiguiente liquidación. Aun así, la LGT después de citar los medios de los que puede valerse la Administración para efectuar la comprobación de valores, admite la posibilidad de su impugnación mediante la denominada tasación pericial contradictoria: *“La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar y corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo”* (artículo 57.2 de la LGT), lo que parece dotarle de una característica de las que denominábamos como propias de los actos administrativos tributarios, que no es otra que su condición de recurrible. Sin embargo, entiendo que dicha posibilidad no lo es tanto por su consideración de acto resolutorio sino para dotar de mayor certeza y garantía a uno de los elementos cuantitativos de la obligación del que luego derivará la deuda tributaria. No se trata de una impugnación en sentido estricto sino de una corrección, o confirmación, aunque sujeta a un procedimiento contradictorio, más próxima a un medio de comprobación extraordinario o cualificado⁴⁴³, que a los procedimientos de revisión. En tal sentido se manifiestan FERNANDEZ LOPEZ y CACHARRO LÓPEZ, quienes en relación con la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria afirman lo siguiente:

iniciado mediante declaración; b) Procedimiento de comprobación limitada; c) Procedimientos de inspección.”

⁴⁴² Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (*Boletín Oficial del Estado* núm. 311 de 28 de diciembre de 1990).

⁴⁴³ De hecho el artículo 52 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ya derogada, incluía la tasación pericial contradictoria como un medio de comprobación.

“En consecuencia, concebimos la tasación pericial contradictoria como una vía para evitar litigios, a través de la adecuada fijación del valor comprobado, y no para resolver una controversia ya planteada. Desde esta perspectiva, la tasación pericial contradictoria actúa como una medida de tipo preventivo que busca sortear un inminente conflicto entre las dos partes de la relación tributaria cuyo objeto giraría exclusivamente sobre la cuantía de la base imponible. Por ella, como ha afirmado el TEAC, “el resultado obtenido mediante la tasación pericial contradictoria lleva implícita una presunción de mayor acierto en la determinación del verdadero valor, por lo que el resultado prevalece sobre los demás medios comprobatorios⁴⁴⁴”.

Es en este ámbito de la tasación pericial contradictoria y en su procedimiento, donde se recoge el supuesto de suspensión de la ejecución que nos interesa.

En el artículo 135.1 de la LGT, se apunta de nuevo la generalidad en cuanto a la notificación simultánea de la liquidación y la comprobación de valores cuando dice, que podrá promoverse la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente. También especifica a continuación, que cuando la normativa tributaria así lo prevea podrá acudir al mismo medio, si la comprobación hubiera sido notificada autónomamente. Como sabemos, este último pudiera ser propio de dos tributos, concretamente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de donde por otro lado procede el procedimiento, pero en los que actualmente tampoco se contempla la notificación autónoma con respecto al obligado principal⁴⁴⁵. No obstante sí será de aplicación a la notificación que deba realizarse a los restantes obligados –a los transmitentes generalmente- a los que fuese de aplicación el nuevo valor (artículo 134.4 de la LGT, artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

⁴⁴⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y CACHARRO LÓPEZ, M. “Naturaleza y efectos de la tasación pericial contradictoria en el ámbito tributario”, *Impuestos* nº 2, Quincena del 15 al 31 de enero, Tomo I, pag. 175, Editorial La Ley, Madrid 2003 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4254/2002).

⁴⁴⁵ CHECA GONZÁLEZ, C. *La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía en favor de los contribuyentes)*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, concluía: “(...) la regla general en la materia que se viene comentando es la de que las reclamaciones contra los actos de comprobación de valores se pueden interponer sólo al recurrir, en su caso, las liquidaciones subsiguientes en las que se hayan tenido en cuenta los nuevos valores...” pág. 85.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁴⁴⁶, y el artículo 40.5 – para las transmisiones lucrativas inter vivos- del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁴⁷). Resumiendo, la corrección de la valoración podrá plantearse, en el plazo del primer recurso o reclamación⁴⁴⁸ que se interponga contra el acto de liquidación cuando hubieran sido notificados conjuntamente, o en el plazo previsto para la impugnación de la propia valoración, como procedimiento autónomo. En ambos, sería posible la impugnación de la comprobación por vía de recurso o reclamación a plantear contra la liquidación o contra aquella si hubiera sido notificada de manera separada, alegando causas formales, tales como la titulación de los peritos, la falta de motivación, u otras cuestiones de derecho, pero no cuando se trate de discrepancias sobre el quantum, en cuyo caso tendrá que estarse al procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La falta de certeza en la conformación de la base imponible a través de la determinación del valor obliga a que los actos derivados de la comprobación no adquieran la consideración de inmediatamente ejecutivos hasta que la misma devenga firme. Estamos de nuevo ante otra previsión legislativa que, en base a la falta de fuerza en la presunción de legalidad, obliga a la posposición de la eficacia del acto a un momento posterior al de ser dictado. Así debería ocurrir tanto en cuanto se impugne la comprobación por defectos formales y de contenido como por diferencias en la valoración, ante la ausencia de firmeza; no obstante la LGT solo contempla la suspensión de la ejecución del acto de liquidación cuando se interponga la tasación pericial contradictoria o se reserve el derecho a interponerla. No creo que esto deba ser así, ya que no estamos ante un supuesto de suspensión sino de inejecutividad, y hasta que no se confirme el acto de comprobación, impugnado por cualquier causa (formal o material), el acto de liquidación no debiera de gozar de la presunción de legalidad que necesita para ser ejecutivo.

⁴⁴⁶ *Boletín Oficial del Estado* num. 251 de 20 de octubre de 1993.

⁴⁴⁷ *Boletín Oficial del Estado* núm. 275 de 16 de noviembre de 1991.

⁴⁴⁸ Sobre la expresión “recurso”, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. en “Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2º ed., Editorial Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 459 y ss., dice que: “La novedad más importante en este punto se alberga en el plazo señalado para promover la tasación, pues en lugar de reducirse al de la primera reclamación se señala expresamente que sea también el *primer recurso*, para, por un lado extenderlo a sede jurisdiccional y no limitarlo a la primera reclamación, y por otra, para salir al paso de que pueda promoverse la tasación en recursos posteriores”. pág. 549.

En torno a esta cuestión, añade la LGT, que cuando la normativa propia del tributo así lo prevea (sólo en el caso de ITP y AJD, no así en el ISD⁴⁴⁹), el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico administrativa. En este supuesto, el plazo para instar la tasación pericial contradictoria comenzará a partir de la firmeza del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación.

Tanto por la presentación de la solicitud como por la reserva se producirá *ope legis* la suspensión sin garantías de la liquidación. Con respecto a la primera, tendría lugar un segundo efecto: mientras se sustancia la tasación pericial contradictoria no corre el plazo para la interposición del recurso o la reclamación. En el caso de la reserva, como bien dice DE MIGUEL CANUTO, también cabe la suspensión del plazo para recurrir, pero desplegará sus efectos en relación con él de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo, porque el correspondiente al recurso de reposición o a la reclamación económico administrativa estará ya consumido al momento de formalizarse la misma⁴⁵⁰.

Como se ha dicho, la duda sobre la legitimidad del acto debiera conllevar su propia inejecutividad hasta que devenga firme por inatacable en todas sus instancias. Al menos así ocurría con anterioridad a la reforma de la institución por la Ley 31/1990, por cuanto la solicitud de tasación pericial interpuesta en cualquier momento, incluso durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, daba lugar a la suspensión del procedimiento con traslado del expediente a los órganos de gestión. La razón la daba, como dicen FERNANDEZ LOPEZ y CACHARRO LÓPEZ⁴⁵¹, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su Sentencia de 2 de febrero de 2000 (Aranzadi JT 2000\250) y en su Fundamento de Derecho Cuarto: “ (...) *lo prevalente es tramitar la tasación pericial contradictoria solicitada, puesto que vacía de contenido cualquier resolución que sobre la comprobación de valores pudiera hacer el Tribunal Económico*

⁴⁴⁹ Por su parte PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y ...op.cit.* pág.317, añade, que al tener ambos la condición de tributos cedidos, en los que las Autonomías ejercen competencias de gestión por delegación de Estado, será posible encontrarse con regulaciones idénticas, como así ocurre en el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁴⁵⁰ DE MIGUEL CANUTO, E. *La tasación pericial contradictoria*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág.46.

⁴⁵¹FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y CACHARRO LÓPEZ, M. “Naturaleza y efectos de la tasación pericial contradictoria...*op.cit.* pág. 175 y ss.

Administrativo, ya que por el propio interesado se ha puesto en marcha el mecanismo alternativo diseñado por la Ley General Tributaria para dejar fijado indiscutiblemente el valor del bien en cuestión". Y añadido también, que lo mismo ocurriría por el cuestionamiento de los requisitos formales del acto de valoración mediante el correspondiente recurso o reclamación, aunque no se hubiera hecho reserva o no se hubiera solicitado la tasación pericial contradictoria, ya que el acto de liquidación derivado estaría siempre "envenenado", al carecer de la legitimidad suficiente para fundar su ejecutividad.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el cambio en la valoración de un bien o derecho con respecto de un impuesto concreto, puede tener efectos también en otros, ya sean del mismo obligado tributario o de terceros. Es lo que denominábamos obligaciones tributarias conexas. Pues bien, la LGT, atendiendo a los efectos que se ocasionaran con respecto a los otros obligados tributarios que pudiesen quedar vinculados por la nueva valoración, remite a la ley propia del tributo, para que si así lo entiende, les dé el debido traslado al objeto de que puedan promover, en su caso, su impugnación mediante la tasación pericial contradictoria (artículo 134.4)⁴⁵². En este caso, la notificación lo será del acto de comprobación de valores de forma separada, y no del acto de liquidación, con respecto al cual son ajenos, aunque nada impide que se le notifique de manera conjunta con una liquidación de la que resultare ser contribuyente. A falta de esta regulación siempre les quedará la posibilidad de impugnarlo cuando tomen conocimiento de la citada modificación como consecuencia de un procedimiento posterior. La vinculación de la Administración con el nuevo valor, del contribuyente, y del resto de los obligados tributarios, me obliga a plantearme la interrogante de si promovida la tasación pericial contradictoria por un obligado o interpuesto recurso contra la misma con reserva, los efectos suspensivos se extienden a todos ellos. En mi modesta opinión, creo que no es posible la extensión de la suspensión, o de la inejecutividad para ser más exactos, pero sí debiera admitirse que una vez fijado el nuevo valor para uno, se generalizaría su eficacia para todos, en virtud de lo que dispone el apartado 5 del artículo 134: *"Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a lo que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración o dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior"*. El segundo

⁴⁵² Recuérdese aquí la normativa ya citada en relación con los transmitentes en ITP y AJD, y e ISD.

párrafo del apartado anterior no hace sino salvar la posibilidad de que los otros obligados impugnen o promuevan de nuevo la tasación pericial contradictoria⁴⁵³.

En cualquier caso, aun siendo posible la interposición de los recursos y de la tasación pericial contradictoria contra el acto de comprobación de valores de manera sucesiva por el mismo obligado o por terceros afectados, hay que dejar constancia indubitada de que la regulación de la suspensión establecida para ambos debe seguir por sus propios derroteros. Si bien hemos defendido que cualquier recurso o reclamación que ataque la comprobación debiera llevar consigo la suspensión automática y sin garantías por las razones apuntadas, no podemos apuntalar que la interposición de los mismos por causas diferentes al cuestionamiento de la comprobación subyacente deba dar lugar a la suspensión del acto de liquidación derivado, porque aquella devendrá firme por el mero trascurso del tiempo; ni tampoco cabrá solicitar la suspensión de la valoración en vía administrativa aportando la garantía debida, porque la causas de la suspensión de la comprobación son otras, no las propias de los recursos⁴⁵⁴, de las que pasaremos a ocuparnos en el capítulo siguiente.

⁴⁵³ La extensión se dará, cuando tratándose de la misma Administración actuante el valor modificado resulte en su caso inferior. Al menos esto es lo que afirman autores como DE MIGUEL CANUTO, E. *La tasación pericial...op.cit.* pág.100, y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. *Comentarios a Ley General...op.cit.* pág 551-552, en base a la interdicción de la *reformatio in peius*, recogida sin ambages en el apartado 4 del artículo 135 de la LGT: "La valoración del perito tercero, servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria." No obstante, téngase en cuenta que el valor inferior a veces no es el más favorable para el interesado o para un tercero, así por ejemplo ocurre con respecto a aquellas Administraciones tributarias autonómicas en las que en materia del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones, y en relación con la transmisión mortis causa en línea recta entre descendientes o ascendientes por consanguinidad, regulan un mínimo exento de cuantitativa importancia —cuando no una exención— ya que el valor determinado a efectos de este impuesto operaría como valor de adquisición en una transmisión posterior en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este supuesto, un valor de adquisición superior conllevaría una menor tributación en IRPF por la ganancia resultante de la enajenación del bien o derecho en cuestión. En este sentido por ejemplo, la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente para el Territorio Histórico de Bizkaia, estableciendo una reducción por parentesco para estos casos de 400.000 euros, en materia de comprobación de valores recoge en su artículo 37.4: "El valor comprobado por la Administración prevalecerá, en su caso, frente al declarado por los interesados aun cuando este último sea superior".

⁴⁵⁴ Contestación a la Consulta Vinculante V1785/08 de la Dirección General de Tributos de 8 de octubre de 2008 (Aranzadi JT 2008\1431): "Por tanto, se debe concluir que el artículo 233.8 de la Ley General Tributaria no es aplicable a la suspensión de la ejecución de la liquidación como consecuencia de la tasación pericial contradictoria puesto que la suspensión del artículo 135.1 párrafo tercero de la Ley General Tributaria, en la cual está subsumida la suspensión debida a la tasación pericial contradictoria, no está incluida en el artículo 233 de la Ley General Tributaria, puesto que su «ratio legis» es diferente. Mientras que en el caso del artículo 233 de

6. EL INTERÉS DE DEMORA EN LA SUSPENSIÓN

6.1. Supuestos generales de interés de demora en la suspensión.

En la actualidad, la discusión sobre la naturaleza jurídica de los intereses de demora discurre por aguas tranquilas, pero no hace mucho tiempo que constituía un tema de cierta polémica en cuanto se oponía a otras figuras como los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, o también, en cuanto a su cuantificación, en función de quien resultare ser el acreedor, si el obligado o la Administración. Y es que los intereses de demora se devengan tanto cuando es el obligado el que se retrasa en el pago, como cuando es la Administración la que debe proceder a la devolución de un ingreso indebido a favor de aquel. En nuestro caso, por lo que a la suspensión se refiere y por razones obvias, solo tendremos en cuenta la primera de estas facetas.

Cualquier tipo de suspensión de la ejecución del acto de liquidación, del pago exclusivamente o del procedimiento de recaudación entre otros, conlleva también un retraso en el pago de la deuda derivada de la obligación tributaria. Y el retraso en el pago de la deuda tributaria constituye el elemento desencadenante del devengo de los intereses de demora, que como tal, forma parte indisoluble de su definición. Veamos sino lo que sobre el particular afirmaba GONZÁLEZ GARCÍA⁴⁵⁵:

“Tras las consideraciones antedichas podemos definir la obligación de intereses como una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, surgida como consecuencia del retraso en el pago de una deuda tributaria preexistente”.

la Ley General Tributaria es la propia reclamación económico-administrativa la que conlleva la suspensión de la ejecución siempre que se deposite garantía suficiente o en el caso de las sanciones, sin garantía, en el supuesto del artículo 135.1 párrafo tercero de la Ley General Tributaria la «ratio legis» consiste en la propia tasación pericial contradictoria, no en la reclamación económico-administrativa. De ahí que, una vez resuelto el procedimiento de la tasación pericial contradictoria y si no concurren ninguno de los supuestos del artículo 233.1 de la Ley General Tributaria, no sea posible la utilización de la facultad que otorga el artículo 233.8 de la Ley General Tributaria.”

⁴⁵⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Los intereses moratorios*, Colección Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona 1998, pág. 26.

De la precedente definición obtenemos los principales caracteres que conforman o son fruto de su naturaleza jurídica, y que podemos concretar como sigue:

1º.- Los intereses de demora no devienen como consecuencia del incumplimiento culpable del deudor, sino del mero retraso.

2º.- Los intereses de demora se devengan de manera automática a partir de la finalización del plazo voluntario para el pago de la deuda tributaria, sin necesidad de un acto expreso, y sin la previa intimación del acreedor.

3º.- Los intereses de demora tienen carácter resarcitorio o indemnizatorio, nunca sancionatorio, y van destinados a compensar el perjuicio ocasionado al acreedor por no disponer del importe adeudado durante el tiempo de retraso.

4º.- Los intereses de demora son una obligación accesoria de la principal que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, sin esta, no cabe la existencia de aquellos.

Todos ellos resultan de la lectura del actual artículo 26.1 de la LGT, pero también de la reiterada jurisprudencia vertida por el Tribunal Constitucional⁴⁵⁶. Sin embargo, y a pesar de los citados “avales” tampoco deben tomarse como verdades incuestionables o inatacables, ya que como veremos continuación la discusión sobre los mismos ha sido y sigue siendo tema de debate tanto en el ámbito doctrinal como en el jurisprudencial.

⁴⁵⁶ Dice el artículo 26.1 de la LGT: “El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto por la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de los casos previstos en la normativa tributaria. La exigencia del interés de demora tributario no requiere de la previa intimación de la Administración ni del retraso culpable en el obligado”. Entre otras las Sentencias del Tribunal Constitucional 156/2000, de 12 de junio (Aranzadi RTC 2000\156); 141/1997, de 15 de septiembre (Aranzadi RTC 141/1997); 129/1997, de 14 de julio (Aranzadi RTC 1997\129); 63/1997, de 7 de abril (Aranzadi RTC 1997\63); 64/1996, de 18 de abril (Aranzadi RTC 64\1996); 198/1995, de 21 de diciembre (Aranzadi RTC 1995\198); 164/1995, de 13 de noviembre (Aranzadi RTC 1995\164), 206/1993 de 22 de junio (Aranzadi RTC 1993\206) y 76/1990, de 26 de abril (Aranzadi RTC 76\1990).

El origen del interés de demora tributario se ha venido atribuyendo generalmente a la traslación a este ámbito de los intereses moratorios del orden civil, artículos 1.101 y sobre todo 1.108 del CC: *“Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad en dinero, y el deudor incurriese en mora, la indemnización por daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”*. El devengo de estos intereses requiere al menos la concurrencia, aunque sea a título de mera negligencia, de un cierto comportamiento culpable por parte del deudor que dé lugar al incumplimiento en el pago; sin embargo en materia tributaria, estos intereses se devengan por el mero cumplimiento del plazo, y de manera objetiva. Ello ha dado lugar a que algunos autores hayan abogado por diferenciar entre intereses moratorios, aquellos que se deben como consecuencia del retraso culpable en el cumplimiento de las obligaciones, e intereses de demora, debidos al simple retraso⁴⁵⁷. Dejando aparte tal diferenciación, lo cierto es que los intereses de demora tributarios no están condicionados por culpabilidad alguna, como así lo afirmaba el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en su Fundamento de Derecho Noveno:

“Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 de la Constitución”.

A la vista de la cita anterior, que utilizaremos repetidamente, no podemos sino afirmar que los intereses de demora se devengan de forma automática sin mayores consideraciones, una vez el deudor incurra en el incumplimiento de pago.

⁴⁵⁷ CARRASCO PARRILLA, P.J *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca 2000, pág. 40.

Esta característica deriva también de la naturaleza jurídica compensatoria o reparadora del perjuicio causado a los intereses públicos, tal y como ha sido definida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia citada más arriba. A decir de BAEZA DIAZ-PORTALES⁴⁵⁸, que diferencia entre intereses compensatorios (destinados a resarcir los frutos dejados de percibir por el incumplimiento), moratorios o indemnizatorios (derivados de la necesaria reparación del daño causado) y sancionadores (como penalización por el incumplimiento), el interés de demora se encuadra en el ámbito de los segundos pero en función de su cuantía pudiera llegar incluso a tener carácter sancionatorio. Esta afirmación ha sido profusamente discutida por la doctrina en cuanto a su diferenciación con los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo regulados ahora en el artículo 27 de la LGT⁴⁵⁹, y que tiempo atrás, por razón de su excesiva cuantía con respecto al tipo interés de demora en su redacción dada por la Disposición Adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio⁴⁶⁰, que lo fijaba en un 50% para cuando el retraso excediera de tres meses, conllevó su expulsión del ordenamiento jurídico (Sentencia del Tribunal Constitucional

⁴⁵⁸ BAEZA DIAZ-PORTALES, M.J. “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora”, *Tribuna Fiscal* núm. 233, Editorial Ciss, Madrid, 2010 (www.laleydigital.es ref. La Ley 17542/2011).

⁴⁵⁹ A lo hora de definir la naturaleza del recargo por presentación extemporánea se hace por comparación con el tipo establecido para el interés de demora, partiendo del hecho reconocido constitucionalmente, de que la naturaleza de este último es meramente resarcitoria, alejada de cualquier atisbo sancionatorio, de tal forma que cuando el tipo del recargo se aleje de este por ser superior al interés de demora tendrá dicha naturaleza sancionatoria, y en caso contrario, solamente indemnizatoria. Sobre esta base la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 noviembre (Aranzadi RTC 1995\164), construye una nueva naturaleza entre la indemnizatoria y sancionatoria a modo de *tertius genus*, por la cual el recargo tiene carácter o naturaleza disuasoria para el contribuyente cuando no exceda en demasía del tipo del interés de demora. Así, dice el Fundamento Jurídico Tercero de la meritada Sentencia: “Así pues, el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse”. Al respecto estamos totalmente de acuerdo con FALCÓN Y TELLA, cuando dice que, “La afirmación del TC según la cual los recargos son cláusulas penales no sancionadoras, aparte de una evidente contradicción en los términos, es un mero ardid para salvar la constitucionalidad de la norma. A mi juicio se trata de verdaderas sanciones, aunque reducidas, y ello implica la improcedencia del recargo cuando el retraso no es culpable...” *Derecho Financiero y Tributario...op.cit.* pág. 253. CARRASCO PARRILLA, P.J. *Consecuencias del retraso...op.cit.* pág. 169, dice que tiene una función disuasoria-indemnizatoria; aunque otros autores como FERNÁNDEZ AMOR, J.A. han llegado a decir que su naturaleza es exclusivamente disuasoria por su incompatibilidad con los intereses de demora en tres de sus cuatro modalidades (solamente sería compatible a partir del que el retraso fuera superior a los 12 meses). Este último en la obra colectiva, MERINO JARA, I (Director), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º ed., Editorial Tecnos, Madrid 2014. Pág.295.

⁴⁶⁰ *Boletín Oficial del Estado* núm. 136, de 7 de junio de 1991.

276/2000, de 16 de noviembre – Aranzadi RTC 2000\276). Pero también, por el simple hecho de que sea superior al tipo de interés legal, que resulta ser la medida generalmente establecida para cuantificar la indemnización derivada del artículo 1.108 del CC⁴⁶¹.

En todo caso, el interés de demora, como dice el artículo 26 de la LGT, es una obligación accesoria de la obligación principal de pago, por lo que aunque pueda tener a posteriori una sustantividad propia, nace por la existencia previa de una deuda que se considera vencida, líquida e exigible que no ha sido satisfecha en el plazo legalmente establecido para su pago. En consecuencia, si el incumplimiento no lo es de una obligación pecuniaria (de una obligación exclusivamente formal, por ejemplo), o si siéndolo, se ha decretado su total anulación (de un acto de liquidación, entre otros), no procederá la exigencia de intereses de demora⁴⁶². Si la anulación fuera parcial, existe alguna divergencia entre la jurisprudencia y la actuación de la Administración.

Vistos de manera somera los caracteres generales debemos pasar a su aplicación práctica a través de su cuantificación. En principio la cuantía de los intereses de demora vendrá por la conjunción de tres factores: el importe dejado de ingresar, el tiempo del retraso y el tipo.

En relación con el primero de estos factores, el artículo 26.3 dice que el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo. Esta remisión genérica podría dar lugar a entender que no sólo incluye la cuota, sino también los recargos por presentación extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo, los

⁴⁶¹ PÉREZ NIETO, R. “Los intereses de demora del art. 26 LGT y el ius puniendi tributario. Desmesura y conveniencia de una reconsideración constitucional en el ámbito penal-sancionador”, *Tribunal Fiscal* núm. 243, Enero, Editorial Ciss, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref. La Ley 11990/2011): “La virtualidad “preventiva” o “disuasoria” de los intereses de demora tributarios sin duda incide de forma negativa en el patrimonio de los obligados disminuyéndolo: esta disminución no se justifica en la reparación o restitución de la Hacienda Pública, pues el más limitado interés legal del dinero satisfaría tal necesidad”.

⁴⁶² Arguye GONZÁLEZ GARCÍA, E., estando vigente la Ley General Tributaria de 1963, que sobre este punto existe un consenso doctrinal bastante amplio: “En primer lugar, es manifiesto que el interés de demora, como resarcimiento o indemnización por el retraso en el pago, sólo tiene sentido a partir de la previa existencia de una deuda líquida y exigible. Adicionalmente, debe observarse que el artículo 58 LGT es perfectamente claro sobre este extremo, al establecer en su apartado primero que la “deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota tributaria” y reafirmar la misma idea en su apartado segundo con la expresión: “En su caso, también formará parte de la deuda tributaria: c) el interés de demora...” Dando a entender claramente que el interés de demora es un elemento en todo subordinado a la previa existencia de una obligación tributaria líquida y exigible.” *Los intereses moratorios...op.cit*, pág.31.

recargos legalmente exigibles del artículo 58.2 d) de la LGT, sino también el importe de las sanciones y el propio interés de demora. En una palabra, todo lo que sea debido al momento del cumplimiento del plazo voluntario de pago, que como veremos es el punto general de partida para el cómputo de los intereses. Sobre el particular tendríamos para completar otro estudio, por lo que me limitaré a dar solo unas breves nociones. Así, se discute si no concurre aquí la figura del anatocismo, que consiste en la acumulación de los intereses al capital al objeto de calcular nuevos intereses, y en contra de que lo que puedan afirmar algunos autores como VEGA BORREGO, diré que mientras se mantenga la actual interpretación del citado artículo 26.3 de la LGT no hay lugar a dudas que sobre los intereses acumulados a la cuota tributaria impagada podrían girarse otros intereses, llámese anatocismo impropio o como que se quiera, pero lo cierto es que el cálculo de la indemnización debiera referirse en todo caso a la cuota no ingresada –y a los recargos legales del 58.2 d) de la LGT, que no son sino mayor cuota- porque en otro caso se estaría obligando al administrado a abonar un tipo adicional y superior al vigente por la parte de los intereses devengados y no pagados⁴⁶³. Téngase en cuenta que con respecto a los recargos por presentación extemporánea y a los recargos ejecutivos estos generalmente excluyen los intereses de demora cuando pudieran concurrir simultáneamente (salvo para el recargo por presentación extemporánea para retrasos superiores a doce meses, o para el recargo de apremio del 20%), y tampoco tienen la condición de importes no ingresados en plazo⁴⁶⁴. No obstante, volveremos sobre ello al hablar de los “intereses suspensivos”.

⁴⁶³ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de los actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Monografías AEDAF nº 4, Madrid, Noviembre 2008, pág.37. Dice por el contrario la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2013 (Aranzadi RJ 2013\4863), al final de su Fundamento de Derecho Cuarto: “Como se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesorias (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesorias de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones.” Esta figura también ha sido expresamente proscrita por otras legislaciones tributarias como ocurre en el caso de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, donde expresamente se recoge, que el cálculo de los intereses se efectuará sobre la cuota, artículo 26.2: “**Los intereses de demora se devengarán durante todo el tiempo a que se extienda el retraso en el pago y se calcularán sobre la cuota tributaria o cantidad que resulte de la obligación de realizar pagos a cuenta o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente y, en su caso, sobre el importe de los recargos a que se refiere la letra d) del apartado 2 del artículo 56 de esta Norma Foral y de las sanciones**”. La negrita es mía, y el artículo 56.2.d) es el equivalente al 58.2.d) de la LGT.

⁴⁶⁴ GARCÍA NOVOA, C. “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, Capítulo IV de la obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R. *Comentarios a la Ley General Tributaria*, op. cit. 294, en relación con los recargos, dice que una “interpretación razonable lleva a entender que en ningún caso estos recargos forman parte de la base de los intereses, pues los mismos no se pueden conceptualizar nunca como cantidades no ingresadas en plazo”, y que fundamenta

De forma general, el tiempo del retraso se extiende desde que finaliza el periodo voluntario de pago y hasta que se abona el importe adeudado. En los tributos gestionados mediante autoliquidación el *dies a quo* comienza al día de siguiente de la finalización del plazo voluntario de presentación que coincide con el de pago. En el supuesto de declaración por el contrario, se deberá estar al plazo abierto mediante la notificación de la liquidación administrativa de la que trae su causa recogido en el artículo 62 de la LGT, por lo que mientras no se reciba esta, se entenderá la deuda como ilíquida y no devengará intereses (*"in iliquidis non fit mora"*)⁴⁶⁵. Del mismo modo, en la presentación de una declaración fuera de plazo los intereses se devengarán desde la finalización del plazo de presentación y hasta que esta se lleve a debido efecto, pero no por el periodo que transcurra desde la presentación fuera de plazo y hasta la que la Administración dicte la correspondiente liquidación. Es este último un supuesto de *mora accipiendi* o *mora creditoris*⁴⁶⁶, en el que pese a la intención del deudor la deuda tributaria no puede ser satisfecha porque el acreedor, en este caso Administración, no lleva a cabo las actuaciones que le corresponden para que pueda producirse el cumplimiento. En cuanto al *dies a quem* será hasta el día del ingreso, o hasta la fecha de inicio del periodo ejecutivo si se ingresa la deuda en los plazos que marca el apartado 5 del artículo 62 una vez haya sido notificada la providencia de apremio con el recargo reducido del 10%, o con el del 5% si se ingresó antes de la notificación, pero en ambos casos con exclusión de intereses por este periodo. También existen especialidades como ocurre en el caso de los aplazamientos o fraccionamientos de pago para los que se dice que se computará el periodo hasta el día del vencimiento de los nuevos plazos.

Toda regla general tiene una o varias excepciones y en materia de intereses no iba a ser menos. Según lo comentado, en el caso de presentación extemporánea de una declaración o autoliquidación sin requerimiento previo no se liquidarán intereses hasta que el retraso no exceda de los doce meses (artículo 27.2 de la LGT); en cuanto a los intereses del periodo ejecutivo, tampoco se devengarán salvo cuando se abonen

en la pág. 300, al aseverar que el único recargo que tiene plazo es el de apremio del 10%, y si se paga en su plazo excluye los intereses de demora.

⁴⁶⁵ Podría pensarse que en el supuesto de la falta de presentación de una autoliquidación esta tampoco devengaría intereses al no estar todavía cuantificada, sin embargo, como afirma GARCÍA NOVOA, C. "Elementos de cuantificación..." *op. cit.* pág. 290, "...incluso en derecho común se considera líquida una deuda cuya cuantificación depende de una operación aritmética..."

⁴⁶⁶ Sobre la *mora accipiendi* o *mora creditoris* en materia civil se puede consultar el trabajo de CABANILLAS SÁNCHEZ, A. "La mora del acreedor", *Anuario de Derecho Civil*, Publicaciones del Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Madrid 1987, pág.1.341-1.422.

con el 20% del recargo de apremio; ni tampoco cuando en general la Administración se haya excedido en el plazo previsto para resolver los procedimientos por causa que le fuere imputable, y por el periodo que va desde la fecha del incumplimiento hasta el momento en el que debió de dictarse la resolución que pusiera fin al mismo o hasta que se interponga un recurso contra la resolución presunta (artículo 26.4). Parece vislumbrarse en este último supuesto un componente de culpabilidad achacable a la Administración por su ineficiencia, que introduce ciertas turbulencias en su carácter automático y objetivo al penalizarla con la imposibilidad de exigir intereses de demora por ese concreto periodo; o de ausencia de la misma en la persona del obligado, para el que la causa del retraso en la resolución del mismo –el anormal funcionamiento de la Administración- le resulta ajena. Esta excepción no será aplicable sin embargo, en los supuestos de incumplimiento en el plazo previsto para dictar una resolución en materia de aplazamientos y fraccionamientos y pago⁴⁶⁷.

Con respecto al tipo de interés nos encontramos doctrinalmente con diversas clasificaciones en materia tributaria. Así por ejemplo, GONZÁLEZ GARCÍA, habla de tres: interés financiero o legal, interés tributario ordinario, que sería el legal de dinero incrementado en un 25%, e interés tributario especial, que sería el fijado anualmente en la Ley de Presupuestos. DE MIGUEL CANUTO, de intereses de demora e intereses suspensivos. O como ya se dijo, CARRASCO PARRILLA, intereses moratorios o de demora⁴⁶⁸. En nuestro caso hablaremos de interés legal e interés de demora, por estar así recogidos en la LGT; y por lo que luego apuntaremos, de interés generado durante los periodos de suspensión que debida o indebidamente, denominaremos como “intereses suspensivos”. El interés legal resulta ser inferior al de demora sencillamente porque este último se cifra tomando como base aquel más un 25%

⁴⁶⁷ Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, añade a esta excepción los supuestos de solicitud de compensación (artículo 26.9).

⁴⁶⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Los intereses moratorios...op.cit.* pág.15. DE MIGUEL CANUTO, *La tasación pericial...op.cit.* pág.93. CARRASCO PARRILLA, P.J, *Consecuencias del retraso....op.cit.* pág. 38 y ss. También utiliza VEGA BORREGO, A. *La ejecución de los actos....op.cit.* pág.32, el calificativo de “intereses suspensivos” sabiendo que trata de un concepto elaborado por la jurisprudencia y a pesar de la críticas que tiene esta expresión en la doctrina, por remisión al libro de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF/Marcial Pons, Madrid 1999. DELGADO PACHECO, A. y MARTÍNEZ PASTOR, E. “La liquidación de intereses tras la suspensión de deudas o sanciones tributarias”, *Estrategia Financiera* núm. 298, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. *La Ley 16958/2012*), utilizan una clasificación tripartita siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, y así diferencian entre interés de demora, interés suspensivo e interés especial. Este último viene referido a los supuestos de aplazamientos o fraccionamientos de pago o suspensión en vía de recurso en los que la deuda está garantizada con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito o caución en cuyo caso el interés no es el demora sino el legal, en todo caso inferior (artículo 26.6 de la LGT).

(artículo 26.6 de la LGT) o porque también ambos vienen así fijados generalmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Aplicaremos habitualmente el interés de demora, salvo que la normativa tributaria especifique que deba aplicarse el interés legal. Así por ejemplo, cuando se aporte como garantía de un aplazamiento o fraccionamiento de pago un aval bancario, el interés será el legal, porque así se dice en el último párrafo del artículo 26.6 de la LGT⁴⁶⁹. Sea uno u otro, el porcentaje a aplicar será el vigente a lo largo del periodo que resulte exigible, o como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1997 (Aranzadi RJ 1997\9249) en su Fundamento Jurídico Sexto –y desde la entrada en vigor de la modificación de la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio⁴⁷⁰ (que se mantiene hoy en día a nuestro efectos en la LGT de 2003.): *“El cálculo de los intereses por demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe llevarse a cabo aplicando el tipo de interés vigente en cada uno de los ejercicios que integran el período de liquidación de los intereses”*⁴⁷¹.

⁴⁶⁹ En relación con esta diferencia en el importe de los tipos, algunos autores, entre ellos GARCÍA NOVOA, C. "Elementos de cuantificación...", *op. cit.* pág. 294 y 295, no encuentran justificación a la rebaja del mismo en los casos de aplazamientos o fraccionamientos de pago o de suspensión cuando se garanticen con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución salvo por razones de eficacia: "la regulación actual puede vulnerar la exigencias constitucionales de igualdad al introducir un trato favorable para quienes pueden aportar aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca. Y ello porque tampoco se puede defender esta "rebaja" en el importe del interés en el hecho de la conducta culpable en quien solicita el aplazamiento el fraccionamiento (...) Ello podría justificar la limitación del importe del interés devengado al interés legal, excluyendo el límite del 25 por 100, pues la exigencia de esta *penalización* era especialmente criticada en supuestos en que el cobro de intereses no respondía a un comportamiento culpable, lo que alejaba al interés de su función de compensación financiera a que se refería la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril –FJ 9º B- y lo situaba en la órbita de una medida cuasi-sancionadora".

⁴⁷⁰ En relación con las consecuencias de esta modificación con respecto a los intereses de demora y los recargos, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. "La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo" *Revista Quincena Fiscal* núm. 19/1995, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1995\1278).

⁴⁷¹ Sobre la génesis y evolución de la aplicación del interés de demora puede consultarse esta misma Sentencia y el artículo de GALPERO FLORES, R. "Interés de demora y recargos tributarios. Regulación legal en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación", *Impuestos* núm.5, Quincena del 1 al 15 de marzo, Editorial La Ley, Madrid, 2008 (www.laleydigital.es ref. La Ley 1132/2008).

6.2. Los intereses de demora en la suspensión en vía de recurso

La suspensión de la ejecución en todas las vertientes vistas hasta ahora y en las vía de recurso, bien sea administrativa o judicial, también suponen un retraso en el pago que tiene como efecto inmediato la obligación de satisfacer los intereses de demora que correspondan para resarcir a la Hacienda Pública del perjuicio económico causado por no haber dispuesto de las cantidades debidas. Así, el artículo 26.2 de la LGT en relación con los supuestos en los que procede la exigencia del interés de demora, recoge en su apartado a) el genérico que resulta de la finalización del plazo voluntario sin haberse efectuado el ingreso –extensible a los supuestos vistos de suspensión del pago o de los diferentes procedimientos tributarios-, y en su apartado c), el específico de los recursos y reclamaciones cuando se suspenda la ejecución del acto y que trataremos a continuación.

Además del artículo 26 de la LGT, el artículo 224.5 (224.6 después del PLMLGT) –con respecto a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición- y el 233.9 (233.10 después del PLMLGT) –con respecto a la suspensión en vía económico-administrativa- también recogen la necesidad de liquidar intereses de demora cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe del acto impugnado como consecuencia de la resolución, bien del recurso, bien de la reclamación. La ausencia del concepto de retraso culpable, su configuración objetiva y automática, y en definitiva, la propia sustantividad de un interés de demora específico para el ámbito tributario, también hace extensible la referida obligación al pago que deba efectuarse como consecuencia de una resolución dictada por los juzgados y tribunales, aunque si bien, la ejecución material de la misma le corresponda al órgano administrativo que dictó el acto (artículo 104 de la LJCA y 70 del RGRVA).

La excepción la conforman los intereses que deban girarse con el importe de una sanción no pagada en plazo. El artículo 212.3 de la LGT dice que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico administrativa contra una sanción, producirá entre otros efectos, que no se exijan intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo. Esta regulación es consecuencia directa de la inexecutividad de las sanciones hasta que no se agote la vía administrativa, de la que ya hemos hablado en relación

con el derecho administrativo general, y de la que hablaremos en relación con el tributario en particular. No obstante, dicha previsión no se extiende a la vía jurisdiccional, como se tiene por reconocido entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2012 (Aranzadi RJ 2013\842), de 9 de julio de 2012 (Aranzadi RJ 2012\7786) y de 15 de diciembre de 2011 (Aranzadi RJ 2012\2800), por lo que una vez obtenida una resolución en vía administrativa sin posibilidad de recurso ulterior en esta misma vía que confirme la sanción impuesta, comenzarían a correr los intereses de demora, y ello incluso, aun cuando no fueran exigibles hasta el pronunciamiento judicial, o hasta la denegación de la solicitud de suspensión por estos mismos órganos, si hubiera sido instada por el recurrente.

Aparte del caso apuntado, el devengo de los intereses de demora en esta fase requiere de la concurrencia de los mismos requisitos citados con carácter general. El acto impugnado debe tener contenido pecuniario, ya que en otro caso no procedería el devengo de intereses por su condición de accesorios a la obligación principal de pago, y dicha obligación debe estar vencida, y ser líquida y exigible. Obviamente no se debe haber satisfecho la deuda resultante, ya que en caso contrario de estimación parcial o total lo que procedería es una devolución de ingresos indebidos –con intereses a favor del administrado, en su caso-. Y además, se debe haber solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución del acto, ya que de otra forma, no habría lugar a satisfacer intereses por la suspensión, aunque sí por el retraso en el pago debido a otras causas. Esta última condición nos lleva a utilizar la denominación de intereses de la suspensión como una categoría específica dentro de los intereses de demora pero separada de aquellos en cuanto al periodo que vienen referidos y que con la expresión de “intereses suspensivos” fue acuñada por Tribunal Supremo por primera vez en su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (Aranzadi RJ 1998\771). Así, recoge la citada Sentencia, que cuando se anula una liquidación no procede el devengo de intereses de demora suspensivos por el tiempo que ha durado la suspensión, pero sí intereses de demora sobre la cuota de la nueva liquidación: “...es decir, el interés suspensivo (art.61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art.58.2 b) de la LGT)...⁴⁷²”

⁴⁷² La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2014 (Aranzadi 2014\2533), se detiene en recoger las diferencias que inicialmente existen entre los “intereses de demora” y los “intereses suspensivos”, así dice en su Fundamento de Derecho Tercero, con remisión a la de 28 de noviembre de 1997 que: “Concretamente la sentencia, tras recordar las diferencias más importantes existentes entre los “intereses de demora”, a que se refería el art. 58, apartado 2, letra b) de la Ley General Tributaria, y los “intereses suspensivos”, que afectaban al “dies a quo”, a la base sobre la que se liquida (la cuota u obligación principal en el interés de demora y

Pero la discusión en la práctica no se centra en la utilización de una u otra denominación –que también tendrá sus consecuencias, como se verá- sino en su cálculo, y especialmente por lo que se refiere a la fijación del tiempo del retraso.

El relación con el tipo aplicable, este será el fijado para el interés de demora en el artículo 26.6 de la LGT: el interés de legal del dinero vigente a lo largo del periodo impositivo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado fije otro diferente, lo que así ocurrirá generalmente. Siguiendo el dictado de los artículos 224 y 233 de la LGT en los que se recoge la suspensión automática cuando se garantice debidamente la deuda, el último párrafo del artículo 26.6, en aras del principio de eficacia, determina que cuando la garantía consista en aval solidario de entidad de crédito de sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución, el interés de demora exigible será el legal. Como dice VEGA BORREGO, “siempre que se aporten las garantías señaladas se aplica en interés legal, con independencia de que la suspensión haya tenido efectos tanto en vía administrativa como en vía judicial, o cuando sólo tiene efecto en una de ellas⁴⁷³”.

En cuanto a la base, tenemos que volver sobre el asunto del anatocismo. Como dice GARCÍA NOVOA parafraseando a RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, la dicción de los artículos 224.5 (224.6 después del PLMLGT) y 233.9 (233.10 después del PLMLGT), ambos de la LGT recoge la exigencia de intereses suspensivos en los supuestos en los que deba ingresarse “*total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado*”, lo que parece dar a entender que comprende cualquier importe incluido en la deuda objeto de suspensión, tanto intereses de demora como recargos⁴⁷⁴, proponiendo una interpretación correctiva⁴⁷⁵ que excluiría al menos, los

el importe de la deuda tributaria suspendida en los intereses suspensivos), al "dies ad quem", y al tipo de interés aplicable...".

⁴⁷³ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.* pág. 33.

⁴⁷⁴ GARCIA NOVOA, C., “Elementos de cuantificación....*op.cit.* pág. 294.

⁴⁷⁵ Sirva como ejemplo más que una interpretación correctiva como un modelo de redacción, el que recoge el artículo 223.9 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que dice, refiriéndose a la suspensión en vía administrativa, que: “*Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación o recurso, se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 26, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3 del artículo 219 de esta Norma Foral*”, siendo el artículo 26 en el que se incluye que los intereses se girarán exclusivamente sobre la cuota, y el 219.3 el de la exclusión de intereses por las sanciones. De esta manera sólo se habla de una única forma de cálculo, y de una sola categoría de intereses, los de demora.

recargos por no tratarse de cantidades no ingresadas en plazo. En relación con los intereses de demora, el supuesto tipo que plantea es la de aquel acto de liquidación que al momento de la interposición de una reclamación o recurso ya incluye intereses, con lo que concedida la suspensión, cuando se resuelva sobre los mismos con desestimación total o estimación parcial, los interés suspensivos se girarán sobre los intereses anteriores a la suspensión, incurriendo, por tanto, en el meritado anatocismo con un incremento injustificado del importe debido. Pues bien, ya la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997 citada más arriba, diferenciaba entre los intereses devengados en el primer periodo –que denominaba intereses de demora– y los de un segundo periodo, derivados de la suspensión, evitando la acumulación a la base a tener en cuenta para calcular los segundos; pero todavía es más clara la Sentencia del mismo Tribunal pero de 26 de junio de 2004 (Aranzadi RJ 2004\5799) reiterada luego por otras de 9 de julio de 2012 (Aranzadi RJ 2012\791), 9 de febrero de 2012 (Aranzadi RJ 2012\5332) y 2 de julio de 2008 (Aranzadi RJ 2008\4318):

“La Sala mantiene que en el Ordenamiento Tributario debe proscribirse el anatocismo, al margen de la controversia existente en nuestro Derecho Privado, porque la fundamentación tanto de los intereses de demora, en su consideración de componente de la deuda tributaria (art. 58.2.b) LGT), como de los suspensivos, de los propios del aplazamiento o fraccionamiento, e incluso de los que se liquidan dentro del procedimiento ejecutivo (art. 127.1 LGT), la fundamentación, insistimos, se halla en el retraso o mora del pago de la obligación principal que es la cuota, y ese retraso o mora se produce por causas distintas, como son la no presentación de las declaraciones–autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones o su presentación no veraz, que obliga a la actuación comprobadora o investigadora de la Inspección de Hacienda o de los Órganos de Gestión, y como consecuencia de ello se practica la correspondiente liquidación provisional o definitiva, y por dicho período de tiempo o sea desde el día siguiente al de terminación del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones («dies a quo»), hasta la fecha de aquélla, se practica la correspondiente liquidación de intereses; pero es posible que el contribuyente no esté conforme con la liquidación provisional o definitiva que se le había practicado, porque considera que la obligación principal que se le exige no ha sido determinada conforme a Derecho, y, en consecuencia, inicia la vía de recursos (reposición y/o reclamaciones económico-administrativas) y pide la suspensión del ingreso, y si se le concede, esto es fundamental, la suspensión (retraso o mora en el pago) se refiere a la obligación principal, porque desde el primer momento de la suspensión, continua el devengo del mismo interés. Si la resolución desestima total o parcialmente el recurso o la reclamación económico-administrativa, lo correcto en Derecho es practicar una nueva liquidación de intereses desde el «dies a quo» inicial, hasta el momento en que se dicta

la resolución, si se trata de una desestimación total, o se ejecuta mediante el correspondiente acto administrativo de liquidación, si la resolución es estimatoria parcial. Obviamente, esta nueva liquidación de intereses absorbe y sustituye a la liquidación inicial”.

En conclusión, la base para calcular el tipo de interés debiera estar constituido por la cuota inicialmente impagada –y por los recargos legales del 58.2.d)- pero no por los intereses devengados hasta el momento de la interposición del recurso con solicitud de suspensión, ni por los recargos. En cuanto a las sanciones, no forman parte de la deuda tributaria como sabemos (artículo 58.3 de la LGT), y su impugnación impide la generación de intereses de demora en vía administrativa, no dando lugar en vía jurisdiccional a problema alguno de anatocismo, por lo que los intereses en esta fase se calcularán tomando como base el importe exclusivamente de la sanción.

La determinación del “*dies a quo*” y el “*dies a quem*” para determinar el importe de los intereses suspensivos es el que plantea y ha planteado mayores discusiones doctrinales y dado lugar a numerosos pronunciamientos judiciales. Que hablemos de dos tipos de intereses, de demora y suspensivos, se debe a los diferentes periodos en que se toman en consideración a efectos de cálculo. En realidad ambos son intereses de demora, pero mientras este, entendido en su sentido estricto, viene referido al periodo que va desde la finalización del plazo voluntario y hasta el momento en el que se ingresa el importe debido, el suspensivo comenzaría a contar desde que habiendo finalizado el plazo voluntario de pago se hubiera interpuesto un recurso o reclamación contra él con suspensión, y en principio, hasta que cese esta. Si por el contrario, solo tuviéramos una categoría, la definición recogida para el primer periodo abarcaría también este segundo, pero dado que la LGT establece en el artículo 224.5 (224.6 después del PLMLGT) y 233.9 (233.10 después del PLMLGT) esta especialidad, nos atenderemos a ella.

No obstante, y antes de entrar en este asunto, me gustaría señalar que los efectos de la suspensión una vez concedida se retrotraen al momento de su solicitud, por lo que habrá que estar a si esta se efectuó en el periodo voluntario o en el ejecutivo. Además, y en la generalidad de los casos en los que la suspensión tendrá carácter automático necesitará de la aportación de un aval, depósito o fianza teniendo la cuantificación de los intereses un lugar de importancia para determinar el importe a garantizar. El artículo 224.1 dice que la garantía para la suspensión en el recurso de

reposición deberá cubrir el importe adeudado por el acto, los intereses de demora y los recargos que procedan en caso de ejecución (de igual forma se expresa el artículo 233.1 en relación con la reclamación económico-administrativa). Volveremos sobre ello en el Capítulo siguiente, baste decir aquí que el tipo de interés a tener en cuenta será el que esté vigente al momento de la solicitud, y el periodo el que corresponda al recurso o reclamación interpuesto, salvo que se pretenda extender sus efectos a los subsiguientes, en cuyo caso deberá abarcar el plazo legamente estimado para su resolución, o el que se defina reglamentariamente.

El artículo 66.6 del RGRVA en el supuesto de confirmación del acto recurrido, establece que los intereses suspensivos cuando la suspensión hubiere tenido efectos en periodo voluntario, comenzarán a contarse desde la finalización del plazo voluntario de pago. Cuando lo hubiera sido en periodo ejecutivo desde su solicitud, fecha en la que surtió efectos. En este último caso habrá que tener en cuenta que también hay intereses que se habrán generado desde la finalización del plazo voluntario de pago y hasta el inicio del procedimiento ejecutivo que no tienen la consideración de suspensivos, pero que se verán afectados por el hecho de haberse o no, notificado la providencia de apremio al momento de la solicitud: en el primer caso no vendrán cuantificados hasta la resolución del procedimiento, y en el segundo, ya habrán sido objeto de cálculo en la propia providencia⁴⁷⁶. Cuando se estime totalmente el recurso y se anule el acto, no procederá la exigencia de los intereses de demora devengados al menos por este, pero si la estimación fuera parcial, el inicio del cómputo será el mismo que el señalado para la confirmación, pero sobre una base inferior. La única especialidad sobre este particular la tendremos con respecto a la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra una sanción, en el que el inicio del cómputo tendrá lugar desde el mismo momento en el que se entiende agotada la vía administrativa, siempre y cuando no se hubiera abonado su importe y se hubiera solicitado y obtenido la suspensión por el juzgado o tribunal.

El “*dies a quem*” en el caso de confirmación, lo será el mismo en el que finaliza la suspensión, que no es otro que el momento de la notificación de la resolución del procedimiento principal (artículos 224.5, 233.7 y 233.9 de la LGT, después de PLMLGT, 224.6, 233.8 y 233.10), salvo en vía jurisdiccional, que será el momento de dictar la sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, según el artículo 132 de la LJCA. No obstante el RGRVA pretendiendo ser más

⁴⁷⁶ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.* pág. 41.

preciso se excede en cuanto a lo contemplado en la LGT, al recoger que en el caso de que la suspensión de la deuda hubiera sido solicitada en periodo voluntario se extenderá el citado cómputo hasta la finalización del plazo abierto con la notificación o hasta cuando se ingrese su importe, si fuere anterior (artículo 66.6.a). Significativo es también lo que este mismo artículo establece para el supuesto de que la suspensión se hubiera limitado al recurso de reposición, porque en este caso los intereses se calcularán hasta la fecha de la resolución y no del plazo abierto con la notificación. Sería recomendable en futuras reformas de este Reglamento que se utilizase una técnica legislativa más depurada y precisa, y se definiera un plazo de finalización uniforme para todos los supuestos. En periodo ejecutivo coinciden los plazos cifrándose al momento en el que se notifica la resolución, tanto para suspensión en vía de recurso como de reclamación (artículo 66.6.b).

Si la estimación del recurso o reclamación fuera parcial sin necesidad de dictar un nuevo acto en su sustitución, nada empece para que el cómputo del plazo se defina de la misma manera que para el supuesto de confirmación. Estudio aparte merecen los supuestos de estimación parcial o total con obligación de dictar un nuevo acto⁴⁷⁷.

En estos se mezclan la posibilidad que tiene la Administración tributaria de dictar un nuevo acto cuando por motivos formales o de fondo se hubiera anulado otro anterior y el periodo a tener en cuenta para el cálculo de los intereses suspensivos en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.5 de la LGT: *“En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará*

⁴⁷⁷ Entre otras que citaremos a seguido puede consultarse también, CALVO VERGEZ, J. “La determinación del “*dies a quem*” y el “*dies a quo*” del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa”, *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 382, pág.43-80, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2015; MARTÍN QUERALT, J. “El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 de la LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones”, *Tribuna Fiscal*, núm.271, Marzo-Abril, Editorial Ciss, Madrid 2014 (www.laleydigital.es ref. La Ley 860/2014); y SAINZ CLAVIJO, A. “Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 de la LGT”, *Quincena Fiscal* núm. 14, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2014\3279).

hasta el momento en el que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”. Sobre la posibilidad de que la Administración tributaria pueda reiterar un acto de contenido tributario que ha sido anulado por una decisión administrativa o judicial, se tiene por reconocido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (Aranzadi RJ 2012\10893) y en su Fundamento Jurídico Quinto⁴⁷⁸:

“Por lo expuesto, y respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, procede estimar sustancialmente el recurso de casación en interés de Ley interpuesto y fijar como doctrina legal que “La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia”.

De la lectura anterior se extrae –dejando a salvo la opinión de varios de los magistrados puestas de manifiesto a través de tres votos particulares- que mientras la Administración no vuelva a incurrir en el mismo defecto que dio lugar a la anulación del acto, y siempre y cuando el ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no hubiera prescrito, esta estará facultada para dictar un nuevo acto de liquidación⁴⁷⁹ que no resulte más gravoso para el obligado, por la interdicción del principio de la *reformatio in peius*.

En cualquier caso, y en nuestro interés, la polémica se circunscribe a determinar qué efectos debe tener la referida anulación, y la posterior subsanación con

⁴⁷⁸ Esta Sentencia se dictaba en recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 27 de octubre de 2010 (Aranzadi JT 2011\156), que pretendía consagrar la llamada doctrina del “ tiro único”, por la cual: “(...) no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación”.

⁴⁷⁹ Un interesante comentario a la citada Sentencia y a los votos particulares de los magistrados Don Emilio Frías Ponce, Don Juan Gonzalo Martínez Micó y Don Manuel Vicente Garzón Herrero, lo podemos encontrar en FALCÓN Y TELLA, R. “La posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación en sustitución de la anulada: STS 19 de noviembre de 2012”, *Quincena Fiscal* núm. 6/2013, Editorial Aranzadi, Pamplona 2013 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\565).

el dictado del nuevo acto en el cómputo de los intereses de demora, y en especial cómo se definen el *dies a quo* y el *dies a quem*, así como el tipo de interés aplicable durante ese periodo. A primera vista y de la lectura del artículo 26.5 de la LGT se podría llegar a la conclusión de que el día inicial para el cómputo de los intereses de demora sería el general de finalización del plazo voluntario de pago, y el final, cuando se dicte la nueva liquidación que sustituya a la anterior, y como máximo hasta el plazo para su ejecución, que en vía administrativa será de un mes (artículo 66.2 del RGRVA) y en jurisdiccional de dos meses desde la comunicación de su firmeza (artículo 104.2 de la LJCA)⁴⁸⁰. Pues bien, concurre aquí un nuevo supuesto de *mora accipiendi* imputable a la Administración por anulación de la liquidación originaria, que en puridad, no debiera generar el pago de intereses de demora a cargo del obligado por no tener su causa en la *mora debitoris*, como así lo afirmaba ya hace años FALCÓN Y TELLA : "Sin embargo, el hecho indudable es que la nueva Ley recoge expresamente el principio según el cual no proceden intereses en los supuestos de *mora accipiendi* (del que ya se han mencionado algunos ejemplos), lo que a mi juicio debe claramente llevar a la conclusión de que en los tributos que se gestionan a través de un sistema de liquidación administrativa no proceden intereses cuando la liquidación se anula y debe ser sustituida por otra⁴⁸¹". En conclusión cabe añadir, que si bien los intereses debían devengarse desde la finalización del plazo voluntario de la liquidación anulada, no lo serían hasta el dictado de la nueva liquidación como indica el artículo 26.5, sino hasta la fecha de la anterior anulada, no dando lugar a devengo alguno por el periodo que iría desde esta y hasta el plazo voluntario pago abierto con la notificación de la liquidación resultante del nuevo acto subsanatorio. Ahora bien, quedaba todavía por determinar, si esto era así en todos los casos de anulación, bien fuera total o parcial que exigiesen el dictado de nueva liquidación, y si también lo era para procedimientos iniciados por autoliquidación, declaración, o sólo para los supuestos de liquidación administrativa.

⁴⁸⁰ VEGA BORREGO, A.F. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.* pág. 70-71, dice para este último caso que es de diez días en base al dictado del apartado 1 del artículo 104 que se refiere al plazo de comunicación de firmeza de la Sentencia al órgano administrativo competente; sin embargo la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2009 (Aranzadi RJ 2009\6869), FJ6º: "*La Ley Jurisdiccional establece un plazo general para la ejecución voluntaria, que es de dos meses a partir de la comunicación de la sentencia a la Administración (art. 104.2), por lo que si se supera este plazo hay que tomar como dies ad quem la fecha que resulte de sumar dos meses al día en que la Administración recibió el oficio del órgano jurisdiccional declarando la firmeza*".

⁴⁸¹ FALCÓN Y TELLA, R. "La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación se anula: una interpretación del art.26.5 de la nueva LGT", *Quincena Fiscal* núm. 3/2008, Editorial Aranzadi, Pamplona 2008 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\139).

Pues bien, partiendo de que para que se produzca el devengo del interés de demora es necesario que la deuda este vencida y sea líquida y exigible, en el supuesto de iniciación del procedimiento mediante declaración (bien sea esta obligatoria o de carácter voluntario) se da el hecho que hasta que la Administración no determine el importe de la misma mediante la oportuna liquidación el obligado no podría abonarla, por lo tanto, no tendría la condición de líquida, ni devengaría intereses. De aquí deriva la situación ya comentada de cuando habiendo presentado el obligado la declaración en plazo voluntario no ha lugar a interés hasta que finaliza el de pago de la liquidación administrativa subsiguiente; o también por el periodo que va desde la fecha de presentación fuera de plazo, y hasta que finaliza el plazo de pago abierto con la notificación de aquella.

La misma problemática pudiera surgir si entendiéramos que en los procedimientos iniciados mediante autoliquidación, o mejor por su ausencia, tampoco se produciría la concreción de una deuda líquida, sin embargo, dice el Tribunal Supremo, entre otras en su Sentencia de 11 de mayo de 2004 (Aranzadi RJ 2004\5020) que es líquida por imperio de la ley al tratarse de una obligación *ex lege*⁴⁸², y que por lo tanto, el devengo de los intereses se produciría desde la finalización del plazo establecido para su pago. Otra cosa es que la autoliquidación sea impugnabile, que como sabemos sólo sería posible si se insta su rectificación y la Administración dicta una liquidación confirmando o rechazando la misma, en cuyo caso pasaríamos a estar de nuevo ante una liquidación administrativa.

Ahora bien, y en relación con lo anterior, las causas de anulación de una liquidación administrativa también tienen su importancia. Si lo fuera por causas formales, con independencia de que se acuerde o no la retroacción de actuaciones – que aunque no se diga en la resolución o en el fallo es una facultad que siempre podría ejercitar la Administración para dictar un nuevo acto dentro del periodo de

⁴⁸² Fundamento de Derecho Tercero: *“En el procedimiento de declaración-autoliquidación, esta Sala Tercera ha mantenido doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en sostener que la obligación tributaria nace «ex lege», por realización del hecho imponible, es decir, se devenga (concepto estrictamente fiscal), en la fecha concreta que determinan las respectivas Leyes tributarias, es exigible durante el período reglamentario de presentación de las respectivas declaraciones, es líquida, por imperio de la Ley, toda vez que durante dicho período de tiempo el sujeto pasivo está obligado a liquidarla, y es vencida a partir del día primero de dicho período, aunque el sujeto pasivo pueda pagarla durante el período referido. En consecuencia, a partir del día siguiente al de terminación del período de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones, la Administración tributaria tiene el derecho a exigir intereses de demora, sin intimación alguna, siempre que no sea presentada la declaración-autoliquidación o ésta no sea veraz”.*

prescripción- debiéramos entender, como así lo hace el Tribunal Supremo, que la liquidación objeto de impugnación ha sido expulsada del ordenamiento y como tal no produce efecto alguno, lo que conlleva, en consecuencia, que ya no estemos ante una deuda ni vencida, ni exigible, ni por supuesto líquida, y que ni siquiera da lugar al devengo de intereses de demora. Cuando lo fuera por cuestiones de fondo, ha sido mediante cuatro Sentencias de 14 de junio de 2012 (Aranzadi RJ 2012\8262; RJ 2012\8261, RJ 2012\8312 y RJ 2012\9374) que el Tribunal Supremo establece la doctrina jurisprudencial por la cual cuando la nueva liquidación se dicte como consecuencia de la ejecución de la sentencia o resolución, los intereses de demora se cuantificarán desde que finalizó el plazo voluntario de pago, y hasta que se dictó el acto de liquidación ahora anulado. No hay devengo de intereses suspensivos o de demora, desde ese momento y hasta la fecha de la nueva liquidación que sustituya la anterior⁴⁸³.

La pregunta ahora sería ¿qué aplicación tiene entonces el dictado del artículo 26.5 de la LGT? Y la respuesta que requiere lo es para las estimaciones parciales en las que deba dictarse una nueva liquidación que sustituya a la anterior, en las cuales subsiste al menos una parte del acto administrativo, pero no en los de nulidad total, por defectos formales con retroacción de actuaciones, o íntegra por cuestiones de fondo. A modo de resumen, me permito traer aquí parte del Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (Aranzadi RJ 2014\102) en el que se concretan de manera sistemática todos los aspectos comentados, y que reiteran la doctrina fijada por las de 14 de junio de 2012:

⁴⁸³ Dice FALCÓN Y TELLA, R. “La improcedencia de intereses cuando se anula una liquidación, incluso en caso de autoliquidación inicial: STS 14 de junio de 2012”, *Quincena Fiscal* núm.19/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3221) que: “Sin embargo, en los casos en que la nueva liquidación no se dicta estrictamente en ejecución de la anulada, sino más bien como consecuencia de dicha anulación, o como dice el Tribunal Supremo «con ocasión de la ejecución», entiendo que es plenamente aplicable la doctrina que sienta la STS 14 junio 2012, y que por tanto los intereses moratorios a incluir en la nueva liquidación tienen como día final la fecha de la liquidación anulada. Dichos supuestos son los tres siguientes: a) Cuando la liquidación inicial se declara nula de pleno Derecho; b) Cuando se ordena la retroacción de actuaciones por razones formales, sin pronunciarse sobre el fondo; c) Cuando la liquidación se anula por razones de fondo, en cuyo caso no procede pronunciamiento alguno sobre la retroacción de actuaciones (como se vio en el editorial del núm. 15/2011), pero el órgano de gestión puede iniciar un nuevo procedimiento, salvo que se haya consumado la prescripción”. Por su parte CALVO VÉRGEZ, J. “La determinación del “*dies a quem...*” op.cit. pág. 75,” lo resume de la siguiente forma y manera: “El artículo 26.5 de la LGT solo será pues aplicable tratándose de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada si bien revisan buena parte de su importe, siendo obligatoria en ejecución de dicha sentencia o resolución al anulación de acto impugnado y la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución”.

a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.

En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales.

Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se

refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas”.

En estos supuestos de estimación parcial⁴⁸⁴ en los que la Administración dicta una nueva liquidación que sustituye a la anterior anulada por una sentencia o resolución, los intereses de demora se computarán desde la finalización del plazo voluntario de pago de la primera (ya tengan su origen en una liquidación sin más causa, o derivada de una declaración o de una autoliquidación) y hasta el momento en el que se dicte la segunda. Ahora bien, concurren aquí otros factores que debiéramos tener en cuenta.

Por un lado estaría la diferenciación entre los intereses de demora y los intereses suspensivos. La propia estimación parcial pone de manifiesto que existía una causa no imputable al obligado pero sí a la Administración que le obligó a interponer el recurso o la reclamación, por lo que no procederán los intereses de demora, aunque sí los meramente indemnizatorios⁴⁸⁵. En este sentido, los intereses que refiere el 26.5 de

⁴⁸⁴ Sobre el alcance del concepto de estimación parcial tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de marzo de 2014 (Aranzadi RJ 2014\2554) –que reitera la doctrina de la de 9 de diciembre de 2013- afirmando que también concurre esa estimación parcial, y la aplicación del artículo 26.5 por tanto, cuando habiéndose anulado el acto, se conservan los trámites y actuaciones que permitirían dictar una nueva liquidación en sustitución de la anterior sin necesidad de realizar nuevas actuaciones de comprobación e investigación: *“Nos encontramos, por el contrario, ante un procedimiento administrativo de ejecución de una sentencia judicial firme, iniciado después del 1 de julio de 2004, en cuyo seno se practica una nueva liquidación tributaria, recuperando aquellos elementos de la inicial anulada que eran conformes a derecho, en aplicación del principio general de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Lo que significa que la Administración tributaria puede y debe dictar otra liquidación sin necesidad de nuevas actuaciones de comprobación e investigación. El único acto que se aprueba en ejecución de la sentencia es la liquidación que sustituye a la anulada”* (FJ3º). Véase el comentario de MARCOS SÁNCHEZ, T. “Novedades jurisprudenciales en la liquidación de los intereses de demora (Artículo 26.5 Ley General Tributaria), en la obra colectiva BAEZA DÍAZ PORTALES, M.J. (Director) *X Congreso Tributario-AEDAF La Justicia ¿Garantía del Estado de Derecho?*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia 2015, pág.207-288.

⁴⁸⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2103 (Aranzadi RJ 2013\4575), Fundamento de Derecho Quinto: *“Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada”.*

la LGT son los intereses de demora, y no los intereses suspensivos. Dicha diferencia, una vez acreditada la interdicción del anatocismo, no tendría efectos prácticos si no fuera porque si la deuda hubiera estado garantizada durante el periodo de suspensión mediante un aval de entidad bancaria o de sociedad garantía recíproca o certificado de seguro o caución el tipo no sería el general del interés de demora, sino el interés legal, que como sabemos, es inferior. En este sentido, como tiene reconocido el TEAC en sus Resoluciones, entre otras, de 28 de noviembre de 2013 (Aranzadi JT 2014\381) y 26 de abril de 2012 (Aranzadi JT 2012\592) y la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre 2013, para calcular en este caso los intereses de demora se tomará como base la cuota de la nueva liquidación y en cuanto al periodo de devengo el ya citado en el artículo 26.5 pero distinguiendo en él el periodo en el que estuvo suspendida la deuda con la citada garantía, al que se aplicaría el interés legal, aplicándose al resto el interés general de demora. Entre otras razones, esto es así, como afirma CALVO VÉRGEZ, para evitar “el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que aquel a quien por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que pone fin a la vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación⁴⁸⁶”.

En cualquier caso del cómputo anterior, como establece el artículo 26.4 de la LGT, deben excluirse los periodos que excedan del plazo máximo que tiene la Administración para dictar la resolución al recurso de reposición (un mes, artículo 225.3 de la LGT) o a la reclamación económico-administrativa (6 meses o un año, dependiendo de si se trata de un procedimiento abreviado u ordinario), o los determinados normativamente para llevar a debido efecto la ejecución de la resolución o de la sentencia a los que remite el artículo 26.5, todo ellos en relación con los intereses devengados durante el periodo de la suspensión⁴⁸⁷; pero también de aquellos otros en los que por causa imputable a la Administración se superó la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos para la determinación de la deuda, como pudieran ser los del procedimiento inspector (artículo 150.3 de la LGT), entre otros.

⁴⁸⁶ CALVO VÉRGEZ, J. “La determinación del dies a quem...” *op.cit.* pág. 64.

⁴⁸⁷ Esta particularidad no resulta de aplicación al recurso contencioso-administrativo, porque la LJCA no recoge plazo máximo para dictar sentencia.

Con independencia de que tenga que efectuarse la notificación de un acto de ejecución aparte de la propia resolución que confirme el acto administrativo impugnado o que estime este parcialmente sin tener que dictar otro que lo sustituya, la liquidación por los intereses de demora deberá llevarse a cabo en cualquier caso por tratarse de un acto autónomo y distinto del acto administrativo por el que se liquidó la deuda suspendida⁴⁸⁸.

7. LAS MEDIDAS CAUTELARES DE GARANTÍA

La garantía del crédito tributario, como decía SAINZ DE BUJANDA, es una norma de derecho o un presupuesto de autonomía privada, que viene a añadir algo al crédito que por sí mismo no tiene⁴⁸⁹. Se trata de un derecho subjetivo adicional que tiene por objeto reforzar los mecanismos de cobro de la deuda tributaria, y que nace y se mantiene con sustantividad propia, aunque vinculado accesoriamente con aquella. La LGT recoge en su articulado numerosas garantías que no necesariamente se encuentran en la Sección 5ª del Capítulo IV del Título II que gira bajo el título *Garantías de la deuda tributaria*. Así tendríamos figuras tales como la del sustituto o del responsable, que tienen por objeto ampliar el número de los obligados al pago facilitando así la ejecución, o también incluso, las obligaciones formales del propio contribuyente o de terceros⁴⁹⁰. En su sentido estricto podemos hablar del derecho de prelación, del derecho de retención o de la hipoteca legal tácita, que se citan en los artículos 77 a 80 de la LGT de la Sección 5º, pero también de las llamadas garantías cautelares o medidas cautelares que refiere el artículo 81 de la LGT.

Sin embargo, el concepto de medida cautelar abarca a su vez otras figuras más allá de las citadas garantías cautelares que hemos tenido ocasión de ver al tratar estas medidas en el ámbito del derecho administrativo general. Así, y como decíamos

⁴⁸⁸ VEGA BORREGO, A.F., *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.* pág.32. Dice el autor que a pesar de que el artículo 66.6 determina que la notificación de la resolución inicia el plazo de ingreso se exigirá en todo caso la notificación de un acto de ejecución expreso de acuerdo con lo que dispone la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 que obliga a informar al obligado del contenido de este artículo 66.6 en vía administrativa, y del contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre 2005 para la jurisdiccional.

⁴⁸⁹ SAINZ DE BUJANDA F. *Lecciones.....op.cit.* pág. 268.

⁴⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y...op.cit.* pág. 255.

entonces, dentro del ámbito de las medidas cautelares podemos encontrarlas de conservación, de aseguramiento o satisfactivas, que no solo difieren en sus objetivos, sino también en sus fundamentos jurídicos y en los sujetos a favor de los cuales se establecen. Las medidas cautelares recogidas en el artículo 81 de la LGT van destinadas al aseguramiento del cobro de la deuda; las medidas procesales o procedimentales de conservación, como es el caso de la suspensión, a la protección del derecho a la tutela judicial efectiva (o a asegurar la finalidad legítima de la impugnación), y las satisfactivas, entre las que se encontrarían las medidas cautelares positivas, a la anticipación de los efectos a resultados de un procedimiento, generalmente en vía de recurso. A su vez, es perfectamente posible que concurren varias medidas cautelares en un mismo procedimiento, así por ejemplo ocurre en los supuestos de suspensión de la ejecución en los que sería posible conjugar las de carácter conservativo –o incluso las positivas– con otras de aseguramiento, que hemos venido denominando “contracautelas”. En cualquier caso, todas ellas reúnen los caracteres de instrumentalidad, provisionalidad, urgencia, funcionalidad e inmutabilidad, propias de esta categoría.

Por tanto, en la LGT la denominación de medida cautelar tiene diferentes acepciones: de garantía cautelar, de caución o contracautela, de suspensión de la ejecución o de estricto contenido procedimental⁴⁹¹. Las primeras se dan en el ámbito de los procedimientos de recaudación, y las segundas en el de los procedimientos de revisión, o también, en el procedimiento inspector o sancionador (artículos 146 y 210.3 de la LGT, respectivamente) aunque en estos casos, destinadas a evitar la desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia de las obligaciones o responsabilidades tributarias, más que a la protección del crédito o los derechos del administrado.

Por lo que a la suspensión en vía de recurso se refiere la garantía opera como contracautela o caución de la medida cautelar. En vía administrativa la suspensión automática se condiciona a la prestación de la correspondiente garantía, y en vía jurisdiccional su exigencia depende de la apreciación del juzgado o del tribunal en cuanto a que de la adopción de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza (artículo 133 de la LJCA). Así como en el ámbito administrativo-

⁴⁹¹ Sobre la distinción entre medidas cautelares y otras figuras afines, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2015, pág.237.

tributario las medidas cautelares están prácticamente circunscritas a la suspensión y las garantías están tasadas, siendo excepcional la admisión de otras diferentes al depósito de dinero o valores públicos o aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro o caución; en el jurisdiccional su formulación se hace de manera innominada, admitiéndose en principio cualquier medida cautelar (artículo 130 LJCA) y la caución o garantía en cualquiera de las formas admitidas en derecho (artículo 133 LJCA). Como decimos, en este último orden las posibilidades estarían por tanto abiertas incluso a la admisión de las garantías que refiere el artículo 81 de la LGT, en cambio en la esfera del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, aunque también pudieran ser admitidas – al menos en esta última- tendrían carácter excepcional, como veremos en el siguiente Capítulo.

Las garantías del crédito tributario o la medidas cautelares que se señalan en el artículo 81 de la LGT van destinadas al aseguramiento del cobro, “*cuando existan indicios racionales de que en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado*”. Siguiendo a APARICIO PÉREZ⁴⁹², diremos que las notas que las definen son las siguientes:

- a) Tienen carácter instrumental. Están supeditadas a la existencia de un procedimiento principal de aplicación de los tributos, generalmente de recaudación –y en menor medida de revisión como contracautela-. De hecho, y con anterioridad a la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de las normas tributarias y presupuestarias y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude⁴⁹³, se exigía en general la existencia previa de una propuesta de liquidación antes de poder ser ordenadas⁴⁹⁴. La ausencia de un acto administrativo concreto previo a la medida cautelar podría

⁴⁹² APARICIO PÉREZ, A. “Las medidas cautelares en la Ley General Tributaria (Comentarios al artículo 81), en la obra colectiva ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra) 2010, pág. 1388-1404.

⁴⁹³ *Boletín Oficial del Estado* núm. 261 de 30 de octubre de 2012, pág. 76.259 y ss.

⁴⁹⁴ MARTINEZ MUÑOZ, Y. “Sobre las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias” en la obra colectiva GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (Coordinadora), *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario 2ª ed.*, “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1ª parte) *Fraude Fiscal: Dimensión Nacional*, Instituto de Estudios Fiscales Doc.nº 16/2013, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones.

dar a entender que se ha producido la ruptura del proceso lógico en el que se manifiesta la autotutela administrativa, primero declarativa y luego ejecutiva; sin embargo, que deba adoptarse la medida de manera urgente no presupone que esta pueda acordarse desvinculada de un procedimiento de aplicación de los tributos –que concurrirá en todo caso- ni exime a la Administración de dictar el correspondiente acto de liquidación que lo valide a posteriori, de ahí, su provisionalidad, y todo ello sin perjuicio de que se tome en consideración que el acto que declare la medida goce también de la meritada tutela declarativa.

- b) Tienen carácter provisional. Y además son previas a las que puedan adoptarse definitivamente en función del procedimiento al que sirven. El apartado 6 del artículo 81, dice que los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los supuestos tasados que se citan en el mismo (según redacción de PLMLGT), aunque cabe prórroga por otros seis meses más. No obstante su plazo puede ser de hasta 24 meses si estuvieran vinculadas a un procedimiento inspector en el que se aprecien indicios de delito (artículo 253 de la LGT –PLMLGT-). Al cumplimiento del plazo o de la prórroga debieran cancelarse salvo que pasarán a definitivas, como suele ser habitual en embargos preventivos⁴⁹⁵; que hubiesen sido levantadas con anterioridad por el cese de las circunstancias que las motivaron; o porque el interesado hubiere ofrecido otra garantía suficiente en su sustitución.

- c) Se adoptan por razones de urgencia. El riesgo a la pérdida de efectividad del crédito aconseja su adopción de forma inmediata y con la debida celeridad para impedir la frustración de su objetivo. Para ello se le exime del cumplimiento de determinados requisitos procedimentales que por otro lado, sí

⁴⁹⁵ Como dice CALVO VÉRGEZ, J. “La adopción de medidas cautelares en el procedimiento ejecutivo de recaudación: principales cuestiones conflictivas”, Tribuna Fiscal núm. 259 Mayo, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5230/2012): “No debe confundirse la anotación preventiva de un embargo simple con la anotación preventiva de un embargo preventivo. En este último caso nos hallamos ante una medida cautelar de carácter provisional destinada a obtener una especial garantía en los créditos tributarios como consecuencia del interés público existente en el título calificado. Como es lógico, esta última anotación habrá de ser objeto de solicitud, no pudiendo ser practicada de oficio por el Registrador debido al carácter rogado del procedimiento registral”.

se exigirían si la medida fuera definitiva. En consecuencia, como dice CALVO VÉRGEZ, se podría decir de ellas que tienen también carácter anticipatorio⁴⁹⁶.

- d) Deben ser proporcionadas. Según PÉREZ ROYO, deben adoptarse de forma proporcionada al riesgo que motiva su adopción y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda⁴⁹⁷ evitando en todo caso causar perjuicios de imposible o difícil reparación.
- e) Deben estar motivadas. En todo caso este es un requisito general de todos los actos administrativos limitativos de derechos, pero aquí la especialidad reside en que deben adoptarse sin prejuzgar el fondo del asunto. Finalmente tiene que ser notificada.

La LGT no dice nada sobre el órgano competente pero debe entenderse que serán aquellos que tienen encomendada las funciones de aplicación de los tributos, bien sean en gestión, recaudación o inspección. Y en cuanto al momento en el que pueden adoptarse será aquel en el que la Administración puede acreditar de forma motivada y suficiente que concurren indicios racionales de que el crédito podría verse frustrado en otro caso, y de que la medida resulta ser proporcionada (artículo 81.5 de la LGT). Sobre la necesidad de que la deuda sea líquida nada se dice, aunque difícilmente se va a poder comprobar su proporcionalidad si no está cuantificada. Como nos dice MERINO JARA en un comentario a la modificación operada por la Ley 7/2012: “La redacción primitiva de su precedente, entonces apartado 4, no llegaba a exigir que la deuda estuviese liquidada, pero al menos exigía que hubiese sido comunicada la propuesta de liquidación, si bien, por excepción, tratándose de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas, las medidas podían adoptarse en cualquier momento del procedimiento⁴⁹⁸”. Más contundente es por su parte DONCEL NUÑEZ, cuando después de afirmar que difícilmente puede cumplirse el principio de proporcionalidad en su vertiente cuantitativa cuando se carece de

⁴⁹⁶ CALVO VÉRGEZ, J. *Las liquidaciones tributarias. Problemática actual*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2013, pág. 41.

⁴⁹⁷ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero...op.cit.* pág. 391.

⁴⁹⁸ Dice el autor que esta posibilidad ya estaba contemplada desde hace algunos años en las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos del País Vasco. MERINO JARA, I. “Medidas Cautelares” en la obra colectiva GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (Coordinadora), *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario 2ª ed.*, “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1º parte) Fraude Fiscal: Dimensión Nacional, Instituto de Estudios Fiscales Doc.nº 16/2013, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones.

propuesta de liquidación añade que: “Es detectable, por añadidura, una quiebra de la instrumentalidad que caracteriza la tutela cautelar, desconociéndose qué deuda se va a garantizar, pues no hay acta o propuesta de liquidación, no queda clara la dependencia o accesoriedad de la medida respecto a un bien o derecho⁴⁹⁹”.

El hecho de que el propio artículo 81 de la LGT se aluda a la necesidad de la motivación en la adopción de las medidas cautelares nos lleva a deducir claramente dos ideas básicas en relación con las mismas: la primera de ellas es que estamos ante un genuino acto administrativo limitativo de derechos sujeto al respeto de los derechos del administrado por lo que tiene de incursión en su esfera patrimonial, y la segunda, que como tal, debe estar sometido a revisión con el fin de poder comprobar que se cumplen los requisitos materiales y formales para su formación, es decir, que es un acto susceptible de recurso. A pesar de que el artículo 227 de la LGT no los recoja entre los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, los indicadores anteriores no nos permiten excluirlo de su control. Cuestión aparte constituye el condicionamiento de su limitada vigencia. Así, mientras el recurso de reposición podría erigirse en el medio adecuado para su impugnación por su menor plazo de resolución, el hecho de que deba solventarse por el mismo órgano que adoptó la medida le resta utilidad práctica. Por su parte la reclamación económico-administrativa alarga su plazo de resolución hasta un año, o de seis meses en el procedimiento abreviado (si fuera de aplicación al caso de acuerdo con lo que establece el artículo 245 de la LGT, lo que resulta dudoso) coincidiendo así en su máximo con el general de la medida cautelar, con lo que nos lleva a que para cuando se pudiera resolver la garantía ya habrá perdido su vigencia. Y por supuesto del recurso contencioso-administrativo ya ni hablamos, ya que para acceder a él habría que haber agotado previamente la vía administrativa mediante la interposición, y posterior resolución expresa o por silencio, de la reclamación económico-administrativa. Las únicas soluciones posibles serían las de habilitar un procedimiento específico económico-administrativo de plazo muy breve (a modo y manera del regulado en el artículo 135 de la LJCA *mutatis mutandi*) o bien, admitir la suspensión automática sin garantía (porque exigir la prestación de un aval bancario ya nos permitiría levantar la medida de acuerdo con el artículo 81.6. apartado c). Ahora bien, esta suspensión automática, también es verdad, que dejaría sin sentido y sin objetivo cualquier medida cautelar. Otra cuestión sería que cupiese la posibilidad de convertir la garantía cautelar en contracautela o garantía de la suspensión de la

⁴⁹⁹ DONCEL NUÑEZ, S.L. “Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012; su adopción sin propuesta de liquidación”, *Diario La Ley* núm.8.309 Mayo, Editorial La Ley, Madrid 2014 (www.laleydigital.es ref. La Ley 2508/2014)

ejecución del acto de liquidación derivado del procedimiento de aplicación por el que se adopta la medida, como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación contra aquel, posibilidad esta hoy por hoy limitada por el carácter tasado de las mismas, al menos en vía administrativa. En cualquier caso no sería de aplicación a aquellas medidas adoptadas sin haberse dictado previamente un acto de liquidación susceptible de impugnación.

Esta medidas cautelares no se vinculan exclusivamente, como ya hemos dicho, con los procedimientos de recaudación, sino que son de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Como dice GARCÍA NOVOA “no es un privilegio ligado en exclusiva a la autotutela ejecutiva del crédito pero sí un privilegio administrativo, ya que se trata de una medida que la Administración podrá adoptar por sí sola en el marco de los intereses públicos sin necesidad de impetrar el auxilio judicial, de manera frontalmente diferente a lo que ocurre con las medidas cautelares previstas en el art.721 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil⁵⁰⁰”. En este sentido, se predica que la garantía cautelar siendo accesoria al crédito e instrumento del procedimiento una vez adoptada tenga sustantividad propia –de ahí que admita la posibilidad de recurso independiente- quedando asimismo afectada por el devenir de aquellos, del crédito o del procedimiento, no siendo una parte contingente de estos, sino un “añadido” en los casos en los que se ponga en riesgo su cobro o su finalidad, respectivamente.

También esta misma dualidad, así como su proporcionalidad, condicionan la elección del tipo de medida admisible entre las posibles. El catálogo de medidas tiene en principio carácter abierto aunque tienen que venir contempladas en la Ley, y en su aplicación práctica debe asimismo tenerse en cuenta que no existe un orden de preferencia aunque tenga que optarse por aquella que se adecue mejor a la finalidad pretendida y a los presupuestos de su imposición⁵⁰¹. El artículo 81 de la LGT recoge expresamente la siguientes medidas cautelares con carácter general: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba hacer la Administración tributaria; b) el embargo preventivo de bienes y derechos, mediante anotación preventiva cuando se trate de bienes y derechos inscribibles en un registro; c) la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes y derechos. Y con carácter especial: a) la retención de pagos al subcontratista para hacer frente por el contratista

⁵⁰⁰ GARCÍA NOVOA, C, “Elementos de cuantificación....*op.cit.*pág. 392.

⁵⁰¹ APARICIO PÉREZ, A. “Las medidas cautelares...*op.cit.* pág. 1.396.

a las deudas tributarias que el primero tenga con la Hacienda Pública por el Impuesto sobre el Valor Añadido y los pagos a cuenta realizados a los trabajadores, profesionales u otros empresarios, relativos a la actividad principal objeto de subcontrata; b) el embargo de dinero y mercancías en el caso de venta ambulante de carácter lucrativo; c) el embargo de la recaudación no declarada de espectáculos públicos. Y como cláusula de cierre añade el artículo y “*cualquier otra legalmente prevista*”, lo que permite que puedan traerse otras contempladas en la LGT o en la LEC.

En el grupo de las primeras también estaría cualquier garantía del crédito recogida en la LGT, y de entre ellas, el aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de crédito y caución cuya aportación faculta para el levantamiento de las medidas cautelares, cumpliendo en sustitución de aquellas la misma función de aseguramiento mientras se mantenga el riesgo en el cobro, salvo conversión en “contracautela” de la suspensión, en cuyo caso adaptará su vigencia al tiempo que tarde en resolverse la impugnación. Entre las segundas, las señaladas en el artículo 727 de la LEC, como puede ser la intervención o la administración judicial o la intervención o depósito de los ingresos obtenidos mediante la realización de actividades ilícitas. Dejando aparte las que pudieran acordarse en el procedimiento penal, y en especial las referidas a los delitos contra la Hacienda Pública, en nuestro ordenamiento jurídico también podemos encontrarlas en el artículo 72 de la LRJ-PAC que admite la posibilidad de adoptar este tipo de medidas en casos de urgencia para la protección provisional de los intereses implicados, aunque de manera innominada⁵⁰², al igual que ocurre con lo dispuesto en el artículo 133.2 de la LJCA, cuando dice “*que la caución o garantía podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en derecho*”.

Todo lo dicho me gustaría enlazarlo con la conversión de las posibles medidas cautelares en caución o garantía de la suspensión. Esta peculiaridad solo se contempla en la LGT para la garantía en forma de aval o certificado de seguro de crédito y caución. El último párrafo de la letra c) del artículo 81.6, remite de manera indirecta a él al hablar de la referida sustitución y los efectos del pago en plazo voluntario: “*Si el obligado procede al pago en periodo voluntario de la obligación tributaria, cuyo conocimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del*

⁵⁰² El PLPC, como se dijo en su momento, recoge en su artículo 56.3 un catálogo de medidas cautelares similar al del 727 del LEC.

ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado". En otras palabras, mediando suspensión, el aval o seguro presentado extendería sus efectos y vigencia al periodo de suspensión de la ejecución del acto impugnado. Seguiría siendo provisional pero pasaría a dejar de ser accesorio y condicionado por la evolución y desarrollo del procedimiento de aplicación de los tributos, a serlo, por el de revisión. La función pretendida en todo caso sería la misma, asegurar el cobro de la deuda tributaria en el supuesto de que la resolución resultase ser finalmente desfavorable a las pretensiones del obligado, porque la de preservar la finalidad legítima del recurso ya viene garantizada por la admisión de la suspensión sin necesidad de más aditivos. Aditivos cuyos objetivos consisten en evitar los potenciales perjuicios a los intereses públicos o de terceros derivados de la adopción de la medida cautelar de suspensión, es decir, para evitar el impago de la deuda tributaria. En ningún caso la caución cumpliría la función de preservar la finalidad legítima del recurso para la Administración –impedir la frustración del cobro- porque esta no tendría razón de ser sin la impugnación del obligado, salvo como medida de reforzamiento adicional al principio de autotutela administrativa en fase de ejecución en un procedimiento de aplicación de los tributos, como hemos visto. Suspensión y caución tienen pues objetivos diferentes, atienden a razones diferentes, procedimentales unas y de aseguramiento otras, teniendo ambas la consideración de medidas cautelares. Ahora bien, las medidas cautelares de aseguramiento y las garantías de la suspensión gozan de la misma naturaleza: son medidas destinadas al aseguramiento del cobro, las primeras cuando existan indicios racionales de que en otro caso este se vería frustrado, y las segundas, para evitar los perjuicios al interés público o a terceros derivados de la pendencia como consecuencia de la impugnación que curiosamente, en los actos de contenido económico, lo constituye el cobro de la deuda tributaria.

En vía administrativa, y para los actos de contenido económico la garantía común la constituye el aval o el certificado, con lo que la posibilidad de ofrecer otro tipo de garantías se encuentra legalmente limitada a aquellos supuestos en el ámbito de la reclamación económico-administrativa en los que se pruebe la imposibilidad de aportarlo o se obtenga su dispensa por acreditar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación o porque al dictar el acto se hubiere incurrido en error aritmético, material o de hecho, y siempre de manera facultativa por el órgano de recaudación o por el tribunal. En vía jurisdiccional sin embargo, la garantía es de concepción más amplia pudiéndose admitir en cualquiera de las formas previstas en

derecho. Con estas premisas, y en sus ámbitos, nada debiera impedir que la garantía ofrecida pudiera serlo cualquiera de las que señala el artículo 81 de la LGT, o también que pudiera producirse la conversión de estas en caución si finalmente se solicita y adopta la suspensión en un procedimiento de impugnación. En términos de suficiencia podría argumentarse sino resulta más adecuada la conversión de una anotación preventiva de embargo sobre un inmueble en garantía de la suspensión, que una hipoteca unilateral, inscritas ambas en el registro correspondiente. Resulta concluyente al respecto la opinión de la profesora JUAN LOZANO:

“A mi entender no cabe oponer que la ausencia de mención específica de esta posibilidad en sede de regulación de la suspensión de la ejecución sea un obstáculo para algo que resulta de plena lógica jurídica y económica: adoptadas con carácter previo medidas cautelares para cubrir el importe de los actos (ni siquiera todavía dictados) con alcance incluso al recargo de apremio que pudiera exigirse, es evidente que resulta difícil argumentar que puedan convertirse en embargos del procedimiento de apremio o en medidas cautelares de carácter judicial y sin embargo, pudiera oponerse este argumento a una solicitud de suspensión de los actos finalmente dictados e impugnados en reposición o vía económico-administrativa, acompañada de la solicitud de aplicación de dichas medidas cautelares a la suspensión de la ejecución (...) En conclusión, por referencia al problema del que vengo ocupándome en este momento, puede concretarse una propuesta de *lege ferenda* consistente en la articulación de algún tipo de procedimiento sumarísimo para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a los acuerdos de adopción de las medidas cautelares y una segunda propuesta –en terreno de la interpretación y aplicación del contexto normativo vigente- que permita generalizar como solución la de los embargos preventivos a la suspensión de la ejecución pues, en definitiva la finalidad de garantizar el cobro de la deuda se encuentra cumplida⁵⁰³”.

No finalizan aquí las disquisiciones y los planteamientos teóricos y prácticos que podamos hacer sobre las medidas cautelares de garantía en el seno de los procedimientos de suspensión de los actos de naturaleza tributaria, tanto administrativos como jurisdiccionales, pero este es un tema que debe abordarse sistemáticamente junto al tratamiento de la institución en el seno de los recursos que seguidamente trataremos. En ese epígrafe se pondrá de manifiesto no sólo su

⁵⁰³ JUAN LOZANO, A.M. “La autotutela administrativa en el ámbito tributario tras la Ley 7/2012 y la Ley Orgánica 7/2012: reflexiones y propuestas”, en la obra colectiva GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (Coordinadora), *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario 2ª ed.*, “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1ª parte) Fraude Fiscal: Dimensión Nacional”, Instituto de Estudios Fiscales Doc.nº 16/2013, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones.

importancia, sino también que la misma naturaleza de la suspensión se condiciona en muchos casos su adopción a la aportación de la debida caución. Esta conexión hace que se pierdan momentáneamente de vista los fundamentos de la suspensión y que se hable de suspensión automática con aportación de garantías, pero adelanto aquí, que en ningún caso se tiene por desaparecidos los basamentos que la definen, por mucho que por su aplicación práctica se pueda pensar lo contrario.

CAPITULO V

LA SUSPENSIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL

1. FUNDAMENTOS Y NATURALEZA DE LA SUSPENSIÓN EN VÍA DE RECURSO

1.1 Principio de unicidad del acto tributario

La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso ha constituido tradicionalmente el campo en el que se han venido desarrollando los estudios doctrinales sobre la institución. También el acto administrativo-tributario de referencia lo ha sido la liquidación. El contenido económico de esta nos ha inducido a centrarnos casi exclusivamente en el hecho de que su eficacia venía determinada por la obligación de pago, obviando otros efectos “colaterales”; y en que la única

consecuencia que tenía la cesación de la misma era la de impedir la ejecutoriedad con respecto a la exigencia de la deuda tributaria, o de la sanción en su caso. El primer efecto de la suspensión de la ejecución del acto tributario, como excepción de su eficacia y de su consecuente ejecutoriedad como tenemos por sabido, ha sido generalmente la de retrasar, o evitar finalmente en el mejor de los casos, el pago de la deuda o sanción.

Sin embargo, el acto de liquidación, como ya hemos comentado en otra parte de este trabajo, tiene un contenido ciertamente más complejo.

Por un lado estaría la complejidad en su formación derivada de la concatenación ordenada de diferentes actuaciones, tanto por parte de la Administración como por el obligado, destinadas a la conformación del mismo. Imaginemos un procedimiento de aplicación de los tributos iniciado mediante una autoliquidación. La autoliquidación es un acto de un particular, que no de la Administración, y por lo tanto, no estamos en presencia de un acto administrativo. La facultad que se le reconoce a la Administración tributaria para efectuar la comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del administrado daría lugar a la realización de diferentes actuaciones, que no tienen tampoco la consideración de actos administrativos, que se los conoce como actos de trámite, y que en principio no serían susceptibles de recurso. Estas actuaciones pudieran finalmente desembocar en el dictado del acto de liquidación, un acto genuinamente administrativo, dictado por la Administración en el ejercicio de su potestad, capaz de crear derechos y obligaciones, eficaz inmediatamente, y recurrible. Este acto concentraría o aglutinaría en sí mismo todas las actuaciones previas, en las que se pueden haber efectuado manifestaciones, declaraciones o reconocimientos por parte del obligado, que se presumen ciertas –salvo que se demuestre que al realizarlos se hubiera incurrido en error (atiéndase a lo que se dice con relación con las diligencias en el artículo 107, y con respecto a los datos y elementos consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y otros documentos en el 108, ambos de la LGT)-, pero también por parte de la propia Administración.

A su vez, la complejidad deriva también de las numerosas obligaciones generalmente contenidas en el mismo: la propia del pago de la deuda tributaria (en su diferentes componentes, cuota, intereses o recargos) o las sanciones, todas ellas de carácter pecuniario inmediato; las formales en su caso; pero también, las que pudieran

ser trasladables a otros periodos o a otras obligaciones tributarias, del propio obligado o de terceros, y que hemos venido calificando como “obligaciones tributarias conexas”, que bien pudieran tener su origen en el propio de acto de liquidación o en las actuaciones habidas para su formación y que ahora se integran en él.

En cualquier caso el acto es único e indivisible. Podríamos estar hablando aquí de un principio no formulado por la doctrina administrativista general y que denominaríamos como “principio de unicidad del acto⁵⁰⁴”. El acto es uno y único, con independencia de que haya necesitado de diversas actuaciones para su formación, y que tenga efectos diversos. Este concepto subyace en la mayoría de los textos legales aunque no se haya formulado expresamente, lo que no le resta virtualidad, como así ocurre también por otro lado, con la ausencia de una definición legal del acto administrativo en nuestro ordenamiento. Así, podemos acudir a la LRJ-PAC donde se afirma en su artículo 55.3 que *“Cuando deba dictarse una serie de actos administrativos de la misma naturaleza, tales como nombramientos, concesiones o licencias, podrán refundirse en un único acto, acordado por el órgano competente, que especificará las personas u otras circunstancias que individualicen los efectos del acto para cada interesado”* aludiendo a los diferentes efectos que puede producir un único acto; cuando se dice en referencia a la nulidad y anulabilidad que la *“la nulidad del acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero”* (artículo 64.1) diferenciado unos actos de otros con la debida separación pero relacionados con el mismo procedimiento o con la concatenación de procedimientos; o, *“la nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo”* (artículo 64.2), resaltando su compleja constitución pero recogiendo el principio de conservación de las actuaciones que luego citará en su artículo 66. Pero también en la LGT, cuando después de definir la liquidación tributaria como un acto resolutorio dice que estas podrán tener la condición de provisionales cuando alguno de sus elementos deba determinarse en función de los correspondientes a otras obligaciones pendientes de comprobación o que tuvieran su origen en otra del mismo carácter (provisional) o no firme (artículo 101.4 a), poniendo así de manifiesto la independencia de cada uno de los actos y la posibilidad de que puedan estar integrados por varios elementos y den lugar a diferentes obligaciones; o la relación de

⁵⁰⁴ La única referencia escrita que he podido encontrar a este principio en materia de actos tributarios corresponde a GÓMEZ TABOADA, en los artículos ya citados: “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones” y “La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de liquidaciones tributarias”.

los diferentes actos de aplicación de los tributos susceptibles de reclamación económico-administrativa (artículo 227), entre otros.

La eficacia del acto tampoco es divisible, así como la presunción de legalidad que lo condiciona. Los efectos del acto singular pueden ser variados, pero mientras no se declare su invalidez, producirán los efectos que le son propios. Podrá determinarse la nulidad de alguno de sus elementos y la conservación de otros, pero hasta que eso ocurra el acto y se dicte otro acto en su sustitución seguirá siendo eficaz en su configuración unitaria. El acto administrativo nos interesa en cuanto produce efectos externos, y estos, de acuerdo con el artículo 57 de la LRJ-PAC, se producirán desde cuando se dicten y por todos ellos, nada se dice en contrario. Sería de todo punto ilógico pensar que un acto administrativo en forma de liquidación provisional que corrige la autoliquidación del IRPF presentada por el obligado por la aplicación de una deducción impropia solo tuviera efectos con respecto al pago de la cuota resultante, y no sobre la falta de concurrencia de los requisitos exigidos.

No debemos confundir la enunciación de este “principio de unicidad del acto”, con el principio de “unicidad fiscal” opuesto al de estanqueidad de los diferentes tributos. En este último se habla sobre si los efectos externos de un acto administrativo para un determinado tributo –generalmente de valoración de un bien o derecho- debe hacerse extensible (unicidad) o no (estanqueidad) a otros tributos diferentes. Los actos son independientes aunque lo que se pretenda es fundamentar el posterior en los pronunciamientos del anterior. Se trata por otro lado de verdaderos actos, nada que ver con las actuaciones o actos de trámite que dan lugar a la conformación del acto, y que no gozan de sustantividad propia, aunque si puedan tener efectos más allá de este, pero que como dice BOCANEGRA SIERRA, “solo producen efectos al exterior a través de la resolución final del procedimiento a la que sirven de presupuesto⁵⁰⁵”.

Así como el acto y su eficacia son únicos e indivisibles, la suspensión de esta también debiera serlo.

⁵⁰⁵ BOCANEGRA SIERRA, R. *Lecciones sobre el acto administrativo*, 3º ed., Editorial Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2006, pág. 39.

1.2 Efectos y alcance de la suspensión: la suspensión parcial

En el ordenamiento jurídico general administrativo no hemos encontrado fundamentación legal alguna que nos induzca a pensar que la suspensión de la ejecución del acto pudiera serlo de manera selectiva para una parte o partes del mismo, o solo con respecto a algunos de sus efectos. La eficacia no se disecciona, o el acto es eficaz en su conjunto o no lo es. En tal sentido el artículo 111 de la LRJ-PAC refiere que se podrá suspender la ejecución del acto en singular, y no alguno de sus efectos. De igual manera el artículo 130 de la LJCA en relación con las medidas cautelares en el orden jurisdiccional recoge que estas podrán adoptarse cuando la ejecución del acto -del acto y no de sus diferentes efectos- pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso. Retomamos de nuevo en este punto a BOCANEGRA SIERRA, y su afirmación de que:

“La virtualidad de la suspensión no se encuentra sólo en la privación de ejecutividad del acto suspendido sino que alcanza al conjunto de la eficacia de éste, incluyendo la interrupción de los posibles efectos determinantes de la resolución definitiva de otros procedimientos. Así, por ejemplo, la suspensión de una orden de expulsión de un extranjero permite la continuación del procedimiento de legalización, evitándose el efecto obstaculizador de la orden de expulsión sobre la legalización⁵⁰⁶”.

Se refiere el autor a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 (Aranzadi RJ 2003\3009), citada en epígrafes anteriores, y que en su Fundamento de Derecho Tercero, decía entre otras cosas: “*En consecuencia, la medida cautelar de suspensión no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución), sino al conjunto de sus efectos*”.

El debate doctrinal y jurisprudencial sobre los efectos y alcance de la suspensión, lejos de estar solventado, como ya tuvimos ocasión de discutir en un epígrafe anterior, está hoy más que nunca de actualidad⁵⁰⁷. Mientras la Administración, los órganos económico-administrativos y algunos órganos jurisdiccionales como la

⁵⁰⁶ BOCANEGRA SIERRA, R. *Lecciones sobre el acto...op.cit.*pág. 132.

⁵⁰⁷ GÓMEZ TABOADA, J. “Obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, *Diario La Ley* nº 8.387 Septiembre, Editorial La Ley, Madrid 2014 (www.laleydigital ref. *La Ley* 6296/2014).

Audiencia Nacional preconizan que la suspensión de los actos tributarios solo se extiende al pago, otros tribunales, como el Supremo en este caso, se inclinan, aunque tímidamente, por defender la postura de que la suspensión lo es a todos los efectos.

En materia tributaria la cuestión entronca directamente con las llamadas obligaciones tributarias conexas. Los órganos administrativos estiman que el acto suspendido lo es con respecto al pago de la deuda tributaria –eximiéndose temporalmente de su ingreso hasta que se obtenga una resolución definitiva sobre el fondo del asunto- pero no con respecto a los efectos que pudieran tener sobre otras obligaciones, del mismo tributo o de otros, del mismo o de otros periodos, o para el mismo contribuyente o para otros obligados. En una palabra, el acto en cuestión no sufre merma alguna de su ejecutividad por la suspensión más allá de la obligación de pago. Las consecuencias de esta actuación suponen incluso que las liquidaciones que la Administración adopte a posteriori basándose en otro acto del que traen su causa, que se encuentre suspendido, pudieran dar lugar incluso a la imposición de sanciones⁵⁰⁸. No llega a ser nítido el Tribunal Supremo sobre el particular, cuando en su Sentencia de 20 de junio de 2011 (Aranzadi RJ 2011\5464)⁵⁰⁹, en relación con la impugnación de las bases imputables a los socios de una sociedad transparente dice que *“no convierte en inaplicables dichas bases, pues los actos de imputación a los socios son ejecutivos, salvo suspensión en vía económico-administrativa o jurisdiccional”*.

A todo ello no ayuda tampoco el apartado 9 del artículo 68 de la LGT (según está previsto en el PLMLGT), cuando ha venido a establecer, que en el supuesto de obligaciones tributarias conexas para un mismo obligado la interrupción de la prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, producirá la interrupción de la prescripción del ejercicio de esta potestad y del derecho a solicitar devoluciones, para las obligaciones tributarias conexas que deban fundarse en los criterios y elementos que

⁵⁰⁸ CAYÓN GALIARDO, A. “La regularización de las obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones”, *Revista de Técnica Tributaria* nº 98, Julio-Septiembre, AEDAF, Madrid 2012, pág.13-32.

⁵⁰⁹ GÓMEZ TABOADA, J. “La Sentencia de Tribunal Supremo de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal* nº 254, Editorial Ciss, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref. La Ley 19559/2011).

se determinen en la regularización de la primera y que dieran lugar a una tributación distinta. En palabras de GÓMEZ TABOADA⁵¹⁰:

“Es decir, que de esa redacción parece desprenderse que durante la pendencia del recurso administrativo/judicial (con suspensión) contra la regularización practicada por la Administración, al contribuyente se le obliga a liquidar ejercicios ulteriores conforme al criterio sostenido en aquella, siendo así que lo que ahora se preserva es la acción para solicitar la devolución de lo debidamente ingresado si así se desprendiera del pronunciamiento que pusiera fin a aquel proceso impugnatorio (mientras tanto, pues, habrá de abonar lo que corresponda conforme al criterio administrativo que sustente la regularización, dando así plena validez cautelar al acto impugnado, pese a que sobre él haya recaído un acuerdo expreso de suspensión de sus efectos”.

No obstante la postura debe seguir siendo la de mantener que así como el acto tributario es único, la suspensión de su eficacia también lo es. Si bien es cierto que la impugnación de una liquidación no conlleva el cese temporal de su ejecutividad, también lo es que este se produciría si habiendo sido solicitado en vía de recurso fuera adoptado por el órgano *ad hoc*. Y si la liquidación está suspendida no debe producir ningún efecto. El argumento a favor reside en el respeto al principio de tutela judicial efectiva tal y como lo interpreta el propio Tribunal Constitucional: “*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*”. (STC 66/1984, de 6 de junio –Aranzadi RTC 1984\66- entre muchas otras).

Aunque también es verdad, que si pudieran desgajarse del acto las cuestiones impugnadas, la suspensión solo debiera operar sobre estas, y no sobre aquellas en las que Administración y obligado estuvieran conformes. Cabría por tanto impugnar con suspensión la modificación de una deducción a aplicar en ejercicios posteriores, pero que no diese lugar a la revisión de la deuda tributaria declarada como un acto sin contenido económico inmediato; o solamente los intereses de la liquidación por concurrir conformidad con la cuota, como un acto con contenido económico inmediato. También los actos mixtos podrían suspenderse en vía de recurso, bien por la cuota, intereses o recargos, bien por los pronunciamientos que fueren de aplicación a otras obligaciones tributarias conexas. En todo caso, el sentido de la impugnación vendría

⁵¹⁰ GÓMEZ TABOADA, J. “Las obligaciones tributarias conexas...” *op.cit.*

definido por la determinación del recurrente en cuanto a su alcance, no por el privilegio de ejecutoriedad de la Administración, pero en caso de duda, quedaría suspendido en su integridad y a todos los efectos.

Debe admitirse entonces, y salvo por lo que luego diremos, la suspensión parcial del acto impugnado. Esta suspensión parcial ya viene recogida en el artículo 224.4, con respecto al recurso de reposición, y en el artículo 233.6, en relación con las reclamaciones económico-administrativas, pero solamente para aquellos actos de contenido económico cuando la reclamación o recurso no afecte a la totalidad de la deuda tributaria. No se contempla por tanto la suspensión parcial en los supuestos en los que el acto no tenga contenido económico o este no fuere inmediato.

Pero es que incluso en los actos de contenido económico, la dificultad práctica de llevarlo a debido efecto nos aporta nuevos argumentos para tomar en consideración el principio de unicidad del acto administrativo. En aquellas situaciones en las que el recurrente quisiera impugnar solo alguno de los componentes de la deuda tributaria resultante de la liquidación administrativa -los recargos o los intereses por ejemplo- necesitaría de una nueva liquidación que le permitiera proceder al ingreso de la cuota exclusivamente para evitar que por esta parte de la deuda pudiera iniciarse el periodo ejecutivo⁵¹¹. Y no solo eso, sino que en base a la liquidación originaria, tendría una dificultad añadida para impugnar y suspender con caución ante el Juzgado o Tribunal del orden de lo contencioso-administrativo el referido acto, por su falta de determinación previa. Pues bien, así como el artículo 74.6 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas⁵¹² ya preveía que si la reclamación no afectaba a la totalidad de los conceptos comprendidos en el acto de liquidación, la suspensión debía entenderse referida sólo a los que fueran objeto de impugnación siempre que fuera posible su liquidación separada, el RGRVA, nada dice al respecto. No obstante, dicha posibilidad aunque no regulada reglamentariamente, debe también admitirse en la actualidad por el dictado de la LGT⁵¹³. Ahora bien, fíjese como en el

⁵¹¹ No olvidemos que en el caso de las sanciones, por la sola interposición del recurso o reclamación quedaría pospuesta su eficacia, al menos hasta que causare estado en vía administrativa. Cuestión diferente sería en vía jurisdiccional, pero en la generalidad de los casos se trataría de dos actos administrativos diferentes, uno por la deuda tributaria y otro la sanción.

⁵¹² *Boletín Oficial de Estado* num.72 de 23 de marzo de 1996, pág. 11.220 y ss.

⁵¹³ El artículo 67.1 del RGRVA, y a efectos de la reducción del importe de la garantía cuando se hubiera estimado parcialmente la reclamación, recoge que: "(...) el órgano competente

Reglamento derogado se exigía en todo caso que los conceptos fueran susceptibles de liquidación separada, lo que obligaba a que se dictase un nuevo acto de liquidación distinto del anterior, cuya impugnación y suspensión, ahora sí, lo sería por la totalidad. Como se ve esto no hace más que corroborar que el acto es único e indivisible, salvo que previamente se sustituya por otro acto, y por lo tanto contradice, al menos en la práctica, la afirmación de que el ordenamiento admite la suspensión parcial⁵¹⁴. Aunque por otro lado deba siquiera considerarse, al menos a los efectos de la aportación o devolución de las correspondientes garantías y por la naturaleza del acto impugnado.

Acertaba NIEVES BORREGO, cuando allá por 1975 ya afirmaba que “una cosa es que la suspensión, por su contenido, pueda ser total o parcial, y otra muy distinta que la demora en la eficacia del acto no pueda ser total”. La limitación que se impone a sí mismo el recurrente de recurrir sólo aquella parte del acto con la que no está conforme, conlleva que la demora en la eficacia lo sea por esta, y no por aquella que no es objeto de recurso, por lo que en este caso podría decirse que es parcial en cuanto a su contenido, lo que no es óbice para que fuera de estos casos, o también en aquellos en los que la Administración no haya estimado íntegramente el recurso o la reclamación, no deba de ser total, y menos al exclusivo criterio de la propia Administración, decretando la suspensión solo con respecto a los efectos económicos inmediatos, y presumiendo la continuidad de la ejecutividad por el resto⁵¹⁵.

practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, la garantía que debe quedar subsistente”.

⁵¹⁴ En los mismos términos tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de enero de 1999 (Aranzadi RJ 1999\1196), incumbiendo a la Administración la carga de emitir la correspondiente liquidación: *“De todo lo razonado se deduce que cuando la reclamación o recurso de reposición en vía administrativa, no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión sólo debe referirse a la diferencia que sea objeto de impugnación, e igual conclusión debe mantenerse en la vía jurisdiccional, y así debe interpretarse el artículo 122, siempre claro está que se conozca la cuantía de tal diferencia, bien entendido que corresponde a la Administración o en el caso de autos al Ayuntamiento interesado si desea oponerse a la suspensión total del débito, pero no a la parcial, determinar la cuantía concreta de la parte del débito tributario que se impugna, mediante una liquidación practicada a estos solos efectos” (FJ 6º).*

⁵¹⁵ NIEVES BORREGO, J. *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid 1975, pág.93 : “Así pues, son cosas distintas que el instituto de la suspensión en vía de reclamación económico-administrativa sea una figura jurídica de demora total en la eficacia del acto y que el acuerdo de suspensión, contemplado en relación al acto administrativo reclamado –y en relación con la posible petición limitada de suspensión por el interesado o concedida por el órgano competente- pueda ser total o parcial”.

Abundando en lo comentado, ni la LGT, ni el RGRVA admiten la suspensión parcial de los actos que no tienen contenido económico, sin embargo, por la posible disgregación de los elementos que conforman la obligación tributaria, no vemos ningún impedimento para que pueda admitirse. Tratándose de obligaciones estrictamente formales, como el suministro de información por captación, el sujeto requerido podría informar de algunos de los datos solicitados e impugnar y suspender por otros. También en el supuesto de los actos sin contenido inmediato (salvo por lo que luego se dirá). En ambos, la dificultad estriba en la acreditación del presupuesto para su adopción que no es otro que los potenciales perjuicios de imposible o difícil reparación que se pudieran originar por la ejecución.

La cuestión problemática no reside en la impugnación, ya que esta no impide que el acto, de la naturaleza que sea, se siga ejecutando, sino en la suspensión, en sus presupuestos, y en las garantías necesarias para su obtención que trataremos en un epígrafe posterior. La suspensión ha sido construida legal, doctrinal y jurisprudencialmente en torno a la paralización temporal de la ejecución de la totalidad del acto tributario, y no de una parte. La idea la resume muy bien VEGA BORREGO⁵¹⁶:

“La regulación de la suspensión está pensada, en principio, para que el obligado tributario solicite que se suspenda la totalidad del acto impugnado. Esta circunstancia presupone que el obligado tributario no está de acuerdo con la totalidad del acto impugnado. No obstante, puede suceder que quién impugna el acto administrativo esté de acuerdo con parte del mismo y que pretenda, por un lado, cumplir con la parte del mismo que está de acuerdo, e impugnar y solicitar la suspensión por el resto. Como se puede comprobar, cuando se produce esta situación el obligado tributario pretende que sólo se suspenda la parte del acto impugnado con la que no está de acuerdo y cumplir el resto”.

Este planteamiento, que teóricamente resulta impecable se pone en entredicho cuando nos situamos ante actos con contenido económico, que no solo tienen consecuencias con respecto al periodo, al recurrente, o al mismo tributo al que se refiere la liquidación, sino a otros periodos, obligados o tributos diferentes. La pregunta o preguntas que debemos contestarnos en los apartados siguientes girarán en torno a sí la suspensión automática con garantías extiende sus efectos a las obligaciones conexas del acto recurrido o se constriñe única y exclusivamente a la obligación de

⁵¹⁶ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid 2006, pág.37.

pago. También, si sería admisible una suspensión híbrida, automática por la parte económica, y mediante la acreditación de perjuicios de imposible o difícil reparación por la no económica o no inmediatamente económica. O incluso si por esta última sería admisible la suspensión automática con garantías por su contenido económico indirecto. En todo caso, como ha quedado dicho, no serían suspensiones parciales del acto, salvo que el recurrente quisiera impugnar uno solo de sus elementos, y este fuera separable, o se instara o continuara la suspensión por la parte no estimada en vía de recurso. En otro caso, la ejecutividad debe entenderse suspendida en todos sus efectos.

Sino, atiéndase de nuevo al razonamiento de NIEVES BORREGO⁵¹⁷, que resume de manera magistral la postura que defiende:

“La suspensión del acto administrativo reclamado supone, como se ha dicho una demora en la eficacia total del tal acto, por lo que, si el acto que pueda ser cuestionado ha producido ya *todos sus efectos*, no cabe admitir la pretensión de la suspensión. Esta interpretación totalmente lógica y consecuente con las consideraciones anteriormente hechas, no ha sido recogida ni por el Tribunal Económico-Administrativo Central ni por el Tribunal Supremo; y por lo que respecta al primer organismo de los citados, hay que hacer notar que ha sentado errónea doctrina en este punto. Y así ha podido decir en algunos acuerdos que “una vez ingresada la liquidación en el Tesoro” es improcedente la petición de suspensión. En realidad está equivocada interpretación deriva de la falta de distinción entre los institutos del aplazamiento y de la suspensión, que, como antes se ha dicho, se encuentra –entre otras circunstancias- en que el aplazamiento enlaza con la interrupción de *alguno de los efectos* del acto administrativo discutido, mientras que la suspensión se refiere a la demora en la *eficacia total* del acto cuestionado. Sentado esto, es perfectamente posible pretender la suspensión de un acto administrativo –aunque su contenido haya sido objeto del ingreso en el Tesoro- pues el instituto de la suspensión puede operar perfectamente respecto de sus demás efectos. Es admisible que el aspecto económico sea uno de los efectos del acto –y tal vez, el más importante- pero evidentemente, no el único, conceptualmente, tal aseveración, nos parece incuestionable”.

⁵¹⁷ NIEVES BORREGO, J. *El proceso económico-administrativo...op.cit.* pág. 92-93.

1.3 Presupuestos de la suspensión del acto tributario en vía de recurso: la suspensión automática.

Al hablar de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos decíamos que eran tres los presupuestos a los que había que atenderse: el primero, el riesgo de que la pendencia del procedimiento pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso o los perjuicios imposible o difícil reparación que conllevaría la ejecución inmediata del acto (el *periculum in mora*); el segundo, la ponderación de los intereses en conflicto del recurrente, de la Administración o de terceros; y el tercero y último, la apariencia de buen derecho de las pretensiones de la parte que interpone en recurso (el *fumus boni iuris*).

Aunque dichos presupuestos van hacerse también extensibles a la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso tanto en sede administrativa como jurisdiccional con las especialidades que se dirán, en esta materia, y al menos por lo que a la fase de revisión administrativa se refiere, el ordenamiento admite la posibilidad de establecer una configuración diferente o separada de la general. En este sentido se pronuncia la disposición adicional quinta de la LRJ-PAC: “*La revisión en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma*” (los artículos lo son de la Ley General Tributaria de 1963, vigente cuando se aprobó la LRJ-PAC)⁵¹⁸. Sin embargo, aun siendo diferente su regulación, el objetivo y la función de la suspensión siguen siendo los mismos: excepcionar la ejecutividad inmediata de los actos tributarios cuando de la misma pudieran causarse perjuicios de imposible o difícil reparación o cuando hubiera riesgo de que la impugnación no pudiera cumplir con su legítima finalidad. Y por supuesto, la protección del principio constitucional que la informa, el de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la CE.

⁵¹⁸ Más específico es el artículo 107.4 de la LRJ-PAC: “*Las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica*”. Por su parte, el PLPAC, incluye esta misma redacción en su artículo 112.4 y cita también en el apartado 2, letras a y c) de su disposición adicional primera lo recogido en la adicional quinta de la LRJ-PAC, con separación entre los procedimientos de aplicación y revisión y sancionador: “*2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa (...) c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, y en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería*”.

La ya tan reiterada condición económica del acto tributario, así como la intención de la Administración de impedir que el cuestionamiento de la presunción de validez de sus actos dificulte o retrase la llegada de los recursos para atender el sostenimiento de los gastos públicos, siempre en pugna con el respeto a los derechos y libertades fundamentales del administrado, ha dado lugar históricamente a que el legislador y los gobernantes hayan tenido que agudizar el ingenio para encontrar fórmulas que permitieran conjugar estos objetivos. Así, partiendo del primigenio modelo judicialista en el que la interposición del recurso impedía la ejecución del acto gubernativo, se pasó a un sistema en el que se exceptuaba de este principio a la materia de la Hacienda Pública para exigir después el previo pago como vía de acceso al recurso (*solve et repete*). La evolución posterior traería consigo la ejecutividad inmediata con la única excepción de que se probase la existencia de perjuicios de imposible reparación, pero con la obligación de garantizar al menos la deuda por los posibles perjuicios que pudieran ocasionarse al interés público. Finalmente el sistema acabaría por llegar a la llamada suspensión automática actualmente vigente, en el que la garantía opera como un presupuesto general más de la suspensión.

En la LGT coexisten varios presupuestos en función de la modalidad de suspensión. Como adelanto baste decir aquí que los artículos 224 y 233 hablan de suspensión con garantías y sin garantías. Con respecto a las primeras el presupuesto es la existencia de garantía suficiente, bien en la forma general de aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución, bien en forma de otras garantías. En las segundas, el presupuesto puede ser única exclusivamente la existencia de un error aritmético, material o de hecho, que se acredite que la ejecución puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación, o bien, que se trate de un recurso o reclamación contra una sanción. Como se ve, en vía administrativa estaría presente el *periculum in mora*, y en su caso, cuando concurra con este, la ponderación de los intereses en conflicto.

No parece de aplicación la apariencia de buen derecho, salvo que se entienda que subyace en cuanto al error aritmético, material o de hecho. No obstante, como afirma RUIZ TOLEDANO⁵¹⁹ podría hacerse extensible con carácter supletorio a los procedimientos especiales de revisión de actos tributarios nulos de pleno derecho (artículo 217 de la LGT) el régimen de la suspensión regulado en el artículo 104 de la

⁵¹⁹ RUIZ TOLEDANO, J.I. *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, 1ª ed. Editorial La Ley, Madrid 2006 (www.laleydigital.es ref. La Ley 17335/2008).

LRJ-PAC –“Iniciado el procedimiento de revisión de oficio, el órgano competente para resolver podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”⁵²⁰. Por otro lado, los pronunciamientos de los tribunales también han venido entendiendo que el régimen de suspensión de actos impugnados por causa de nulidad del artículo 111.2 b) de la LRJ-PAC, tal y como se apuntó al tratar la concurrencia del *fumus boni iuris* –en aquellos supuestos en los que pueda apreciarse esta de manera notoria y ostensible por la existencia de una resolución o un criterio jurisprudencial reiterado similar al que fuera objeto de recurso, o por la declaración de nulidad de la disposición de la que trae su causa, sin entrar a enjuiciar el fondo del asunto- sería también de aplicación en materia tributaria⁵²¹. Entre otras, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 4 y 31 de julio de 2001 (Aranzadi JT 2001\1416 y JT 2001\1406), del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de 2 de febrero de 1998 (Aranzadi JT 1998\169), y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de febrero de 1998 (Aranzadi JT1998\218). Concretamente esta última, en su Fundamento de Derecho Tercero, viene a decir:

“Dicho de otro modo; por más que se considere aplicable a las reclamaciones económico-administrativas lo dispuesto en el artículo 111.2, b) de la Ley 30/1992, la suspensión nunca será la consecuencia necesaria y automática de la mera alegación de una causa de nulidad de pleno derecho y, por el contrario, sólo operará dicha suspensión cuando la alegación de nulidad venga respaldada por serios indicios de verosimilitud, pues de otro modo bastaría con que cualquier reclamante alegase un vicio determinante de nulidad absoluta para que quedasen vacías de contenido las

⁵²⁰ En relación con la aplicación a la esfera tributaria de este artículo 104, pero en este caso en materia de revocación –otro de los procedimientos especiales de revisión que señala el artículo 216 de la LGT- CALVO VÉRGEZ, J. “El procedimiento de revocación de los actos tributarios”, *Carta Tributaria*, Quincena del 16 al 31 de octubre, Editorial Ciss, Madrid 2008 (www.laleydigital.es ref. La Ley 40118/2008) ha manifestado: “Téngase presente además que el artículo 104 de la LRJ-PAC resulta de aplicación a todos los procedimientos de revisión, incluida la revocación prevista por la citada Ley en su artículo 105. En consecuencia, la suspensión de la ejecución del acto objeto de revocación podrá tener lugar también en materia tributaria, no siendo posible estimar que el silencio mantenido por la norma fiscal determine una implícita voluntad de excluir la aplicación de la norma administrativa. Su aplicación habrá de producirse, por tanto, a todas las formas de revisión, dentro de la cual habría que incluir, como es lógico, la revocación. Y ello en tanto en cuanto toda suspensión de la ejecución se fundamenta, en última instancia, en exigencias de la tutela judicial efectiva, constituyendo una medida adecuada para la eliminación de obstáculos en aras de que aquella pueda desplegar todos sus efectos. En suma, carece de sentido limitar, en relación con los actos tributarios, la necesaria eficacia expansiva de la suspensión de la ejecución”.

⁵²¹ Sobre el particular ha tenido ocasión de pronunciarse CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico administrativa...op.cit.* pág 65 y ss.

normas que regulan de manera específica el instituto de la suspensión en el seno de las reclamaciones económico-administrativas⁵²²”.

En sentido contrario no resulta factible pensar que en la impugnación de los actos tributarios cupiera la posibilidad de tenerse por concedida la suspensión ante la ausencia de contestación a la solicitud por el transcurso de los treinta días de plazo que refiere el apartado 3 del mismo artículo 111 de la LRJ-PAC. No encontramos en este ámbito un plazo máximo para resolver las solicitudes de suspensión, ni tampoco, que estas puedan estimarse por silencio positivo. Otra cosa es que la suspensión se entienda concedida preventivamente hasta que el órgano administrativo o jurisdiccional se pronuncie al respecto, cuestión esta que sí será de aplicación a la esfera tributaria como veremos. Ahora bien, la diferencia entre la suspensión adoptada por silencio y la suspensión preventiva estriba en cuanto que la primera no sería posible denegarla después de transcurridos los treinta días, que sí cabría en el caso de la segunda⁵²³. En palabras de GARCÍA BERRO⁵²⁴: “En definitiva, una vez presentada la solicitud y transcurridos treinta días sin que se haya producido respuesta administrativa expresa, la consecuencia será la concesión presunta de la suspensión –

⁵²² No se aparta de este criterio la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2005 (Aranzadi JUR 2005\162194), ya que aunque previamente afirma que el artículo 111 de la LRJ-PAC en su conjunto, no sería aplicable a la suspensión de los actos tributarios, incide en el hecho de que no se ha acreditado la causa que podría dar lugar a la nulidad (que debiera ser notoria y ostensible, o existir una resolución o un criterio jurisprudencial reiterado similar al que fuera objeto de recurso). En todo caso, la identidad actual entre las causas de nulidad del artículo 62.1 de la LRJ-PAC, y del artículo 217 de la LGT (sin perjuicio de que solo procede contra actos firmes en vía administrativa), permitirían sin traslación obtener la suspensión sin garantía en vía administrativa, aunque no de carácter automático sino con la necesaria acreditación de las causas citadas. Entender lo contrario sería tanto como dotar de eficacia inmediata a un acto carente de la misma por falta de la presunción de validez que lo legitima. Véase también la nota anterior referida al artículo 104 de la LRJ-PAC y al procedimiento especial de revocación, donde se preconiza la eficacia expansiva de la ejecución a todas las formas de revisión.

⁵²³ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2012 (Aranzadi JUR 2012\325934) parece confundir ambos conceptos cuando hablando del artículo 111.3 de la LRJ-PAC, tilda este como de suspensión provisional en su Fundamento de Derecho Tercero: “Por lo tanto, se trata de un supuesto de silencio positivo provisional, el cual, por otra parte, es conforme con el criterio que, en materia de impugnación de actos administrativos ante los Tribunales de Justicia y adopción de medidas cautelares, impide ejecutar los actos administrativos antes de que se pronuncien sobre la suspensión administrativa los Tribunales de Justicia”.

⁵²⁴ GARCÍA BERRO, F. *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Editorial Marcial Pons, Barcelona 1998, pág.112. El autor además defendía entonces la aplicación supletoria de lo dispuesto en el antes artículo 111.4, ahora 111.3 de la LRJ-PAC a la suspensión de los actos tributarios, luego desmentido por otros autores como VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los...op.cit.* pág. 26, o incluso por el propio Tribunal Supremo en sus Sentencias de 20 de abril de 2004 (Aranzadi RJ 2004\3185) y 17 de enero de 2003 (Aranzadi RJ 2003\669).

sin necesidad de certificación- lo que impedirá que a partir de ese momento se adopte un acuerdo expreso denegatorio”.

La singularidad de la suspensión de los actos tributarios en la vía administrativa reside en la potencialidad de obtenerla mediante la concurrencia de un solo presupuesto: la aportación de garantía, en forma de depósito de dinero o valores públicos; aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito o caución; o fianza personal o solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia; siempre y cuando cubra el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procedieren en caso de ejecución de la garantía (artículo 224 y 233). Es lo que conocemos como suspensión automática que sólo se predica de los actos tributarios con contenido económico inmediato, y además se constituye en la forma general para acceder a la suspensión en vía de recurso.

La denominación de automática le viene por tratarse de una potestad de carácter reglado no sujeta a valoración alguna por parte del órgano competente, que no es otro en este caso, que el órgano de recaudación. Si el recurrente aporta una de las citadas garantías, la única apreciación posible es la de la comprobación de que cubre los conceptos apuntados, cuota, intereses y recargo, y a la sumo, las referidas a su formalización o duración, no cabiendo en consecuencia cuestionarse otros requisitos de cara a su admisión, inadmisión o denegación⁵²⁵.

Se constituye así en un verdadero presupuesto de la suspensión junto con el *periculum in mora* y la ponderación de intereses, que operarían en vía administrativo-tributaria con carácter subsidiario, teniendo la automática la condición de preferente, y aquellos de excepcionales. A mi modo de entender ello no supone en modo alguno que se hayan abandonado los criterios generales que informan la institución. Por un

⁵²⁵ Así lo dicen ULLATE JIMÉNEZ, A. y CALVO VÉRGEZ, L.: “Suspensión de la ejecución del acto recurrido”, en la obra colectiva *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Dir) y FRÍAS RIVERA, R. (Coord), Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Libro comentario del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado, Ministerio de Justicia, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2007, pág. 636: “Esta modalidad se denomina tradicionalmente “automática”, de un lado, por no ser necesario un acto administrativo expreso para que la suspensión surta sus efectos, bajo condición de quedar sin efecto por incumplimiento de sus requisitos; de otro, por el carácter reglado de la misma de modo que el órgano competente no tiene margen alguno de valoración. Quizás por estas características, se viene considerando la forma general de suspensión, residenciándose la competencia tanto para tramitar como para resolver en las Dependencias de Recaudación”. También CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág. 103.

lado estarían presentes los daños y perjuicios de imposible reparación que podrían derivarse de la ejecución del acto en cuanto se presupone que el pago inmediato daría lugar a los mismos en sede del obligado; y por otro, que la gravedad de estos sería de mayor relevancia que los que pudieran ocasionarse a los intereses públicos o a terceros, presumiendo así, la previa ponderación, y asumiendo la garantía la función de caución para atender a los potenciales perjuicios derivados de la pendencia⁵²⁶. Podría decirse que este específico presupuesto tiene un contenido puramente procedimental ya que exime al administrado de probar que concurren los perjuicios, y a la Administración de tener que ponderar los intereses en conflicto, y además asegura a esta última el cobro de las cantidades debidas y las que puedan originarse como consecuencia del tiempo en el que tarde en resolverse el recurso o la reclamación. La pugna entre los intereses preferentes de una de las partes, y el respeto a los derechos de la otra, quedan así balanceados.

Ahora bien, no olvidemos que la suspensión sirve al principio de tutela judicial efectiva, y que el condicionamiento de su adopción a la previa aportación de ciertas garantías tasadas, puede dar lugar a su conculcación, sobre todos para aquellos contribuyentes que no dispongan de medios económicos suficientes, o en palabras de GARCÍA MONCÓ⁵²⁷, que carezcan de una solvencia previa: “ (...) por injustificada que sea la deuda reclamada, se deberá disponer de la liquidez necesaria para hacer frente a la misma o bien del respaldo patrimonial suficiente para garantizar la expresada deuda. Sin esa solvencia previa de la que hablamos, cuya exigencia se agudiza por las garantías exigidas por la Administración que priorizan las de inmediata ejecución como es el aval bancario, no es posible discutir con la Administración tributaria sin sufrir penalizaciones que harán aún más gravoso el procedimiento, insistimos, aunque finalmente se reconozca el fundamento a la reclamación”. En este contexto el legislador puede optar por señalar la suspensión automática, como así lo ha hecho, como preferente, pero debe permitir también la posibilidad de que se puedan impugnar los actos tributarios por otras vías, sin poner en riesgo el cumplimiento de la finalidad

⁵²⁶ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 27: “El hecho de que esta ponderación no la establezca la normativa tributaria no significa que la misma esté ausente en la suspensión administrativa de los actos tributarios, sino que se trata de una ponderación que ha realizado previamente el legislador a la hora de regular la suspensión de la ejecución de los actos tributarios. El legislador, a la hora de regular la suspensión administrativa de los actos tributarios, presume que el interés no sufre si el obligado tributario garantiza de modo suficiente el acto impugnado”.

⁵²⁷ GARCÍA MONCÓ, A. “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” (Capítulo X), en la obra colectiva CALVO ORTEGA, R (Director), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, op.cit. pág. 1.098.

legítima del recurso. Entendiendo por otras vías, con la concurrencia de otros presupuestos más allá de la mera prestación de garantía en forma de aval, generalmente. En este sentido se manifiesta la evolución normativa de la institución que veremos al final de esta sección, que partiendo de la imposibilidad de admitir otras garantías diferentes, pasó a regular la adopción de la suspensión cuando no se estuviera en disposición de aportarlas y se pudieran probar lo perjuicios de imposible o difícil reparación, para suprimir finalmente este último requisito con relación a las garantías diferentes del aval, pero manteniéndolo en las modalidades de dispensa total o parcial.

La seguridad que el aval bancario otorga a la Administración no puede ser una excusa para limitar el acceso al recurso. Ello supondría un ataque a la doctrina que el Tribunal Constitucional ha venido esgrimiendo en defensa del privilegio de ejecutividad de los actos administrativos: *“que pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión”*⁵²⁸. En este mismo sentido, y de manera más completa y explícita, se han venido pronunciando otros tribunales, como el Superior de Justicia de Cataluña en varias de sus sentencias, entre ellas las de 17 de marzo de 1999 (Aranzadi 1999\505)⁵²⁹ y 29 de julio 1998 (Aranzadi JT 1998\1064) o el de Valencia, Sentencia de 1 de julio de 1998 (Aranzadi JT 1998\1144), que en su Fundamento de Derecho Segundo, era tajante cuando afirmaba: *“la adopción de la medida de suspensión de los actos administrativos, en cuanto presupuesto de la eficacia de la tutela judicial, debía de ponderar la eventualidad de la suspensión sin aval bancario, admitiéndose ante la imposibilidad de su prestación y la oferta de otra garantía suficiente, la eventualidad de la admisión de ésta, lo cual no impediría el aseguramiento de los intereses superiores de la Administración y, al propio tiempo, posibilitaría la eficacia de la tutela de los intereses particulares actuados”*. También la doctrina se ha reafirmado

⁵²⁸ Entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo (Aranzadi RTC 1992\76), 148/1993, de 29 de abril (Aranzadi RTC 1993\148), 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78).

⁵²⁹ En referencia a la limitación en la concesión de la suspensión en vía económico-administrativa previa al enjuiciamiento del fondo del asunto en vía jurisdiccional, decía lo siguiente, FJ 2º: *“Aparte de ello, debe también tenerse en cuenta los razonamientos que este Tribunal ha llevado a cabo en numerosas resoluciones en materia de suspensión del acto administrativo impugnado, en el sentido de que la exigencia de una garantía, especialmente el aval bancario, no puede nunca suponer un obstáculo al acceso a esta especializada jurisdicción, ni tampoco constituirse como una medida disuasoria al interesado para impugnar un acto que considera perjudicial a sus derechos o intereses. Y asimismo, tampoco puede ser considerada la garantía exigible como un sacrificio patrimonial que perjudique, ya de forma anticipada, al interesado incluso antes de acudir a esta jurisdicción”*.

sobre el particular, así por ejemplo FALCÓN Y TELLA⁵³⁰ o CASAS AGUDO: “En este sentido, también se exige, para evitar vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, atender para la concesión de casos excepcionales de la suspensión de la ejecutividad de los actos reclamados sin aportación de garantías, a los principios inspiradores de las normas que dentro del ordenamiento jurídico contemplan dicha posibilidad⁵³¹”.

La regulación actual en materia de suspensión establecida por la LGT recoge las premisas anteriores. Siendo la normal u ordinaria⁵³² la suspensión automática, admite también la suspensión con otras garantías alternativas (condicionada a la prueba de la imposibilidad de aportación); con dispensa total o parcial de garantías mediante la acreditación del *periculum in mora*; o cuando concorra error aritmético, material o de hecho (por aplicación de la doctrina del *fumus boni iuris*), así como supuestos de inejecutividad en el caso de la impugnación de las sanciones. Esto por lo que se refiere a los actos de contenido económico inmediato, porque los actos sin contenido económico inmediato o sin contenido económico en absoluto, también podrán ser impugnados, y suspendida su ejecutividad, cuando asimismo, se acrediten perjuicios de imposible o difícil reparación. De esta manera se facilita el acceso a la jurisdicción del obligado en aras a la protección del reiterado respeto al principio de la tutela judicial efectiva.

En la vía jurisdiccional como ya se apuntó en su momento, los presupuestos para acceder a la medida cautelar (no sólo a la suspensión), se concentran en la máxima que recoge el artículo 129 de la LJCA “asegurar la efectividad de la sentencia”, no presentando especialidad alguna cuando de la impugnación de actos tributarios se refiere. Este presupuesto no es diferente al contemplado para la vía administrativa “los perjuicios de imposible o difícil reparación” ya que la pérdida de la finalidad legítima del recurso es en sí, un perjuicio de reparación difícil. No obstante la adopción se condiciona también a la ponderación de los intereses en conflicto (artículo 130 de la LJCA) y a la prestación de caución, cuando pudieran irrogarse los otros

⁵³⁰ FALCÓN Y TELLA, R. “Un ataque a la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal* núm. 22/1996, Editorial Aranzadi, Pamplona 1996 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1996\1313).

⁵³¹ CASAS AGUDO, D. “Nota sobre el carácter tasado de las garantías para obtener la suspensión automática en vía económico-administrativa”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 139, Editorial Civitas, Pamplona, 2008 pág. 561-594. Cita en la pág. 588.

⁵³² CHICO DE LA CÁMARA, P *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág. 103, prefiere utilizar este término para referirse a la suspensión automática con garantías tasadas.

perjuicios derivados de la propia suspensión (artículo 133)⁵³³. El juzgado o el tribunal no está vinculado con la decisión administrativa y puede pronunciarse de manera diferente a como lo hizo el órgano administrativo, y ello a pesar de que como decimos, los presupuestos sean los mismos, porque goza de independencia con respecto a aquellos, con libertad absoluta en la apreciación de las circunstancias concurrentes, con el único requisito de la consabida motivación razonada de su decisión. Ahora bien, el periodo que transcurre desde que se tiene por agotada la vía administrativa y hasta que se pronuncia el órgano jurisdiccional sobre la cuestión se entiende como una extensión de la suspensión acordada en la primera, y sujeta a los mismos requisitos para su concesión y mantenimiento. Sobre ello volveremos al tratar sobre las condiciones que deben darse para que esto se produzca, en especial, la referida a la extensión de la eficacia y suficiencia de la garantía prestada en su caso ante el órgano de recaudación hasta ese momento, cuando se trate de actos con contenido económico.

La cuestión por tanto que nos queda por resolver ahora es si el único presupuesto diferente que se contempla en la vía administrativa puede hacerse extensible a la jurisdiccional, que sería el de la suspensión automática mediante la prestación de las garantías tasadas, principalmente el aval bancario, porque el resto de las modalidades pueden ser reconducibles a los principios recogidos en el Capítulo II del Título IV de la LJCA sobre medidas cautelares. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2000 (Aranzadi RJ 2000\4473), reconociendo la independencia del juzgado o del tribunal para admitir o denegar la suspensión, o para exigir una caución diferente reconoce que (FJ2º): *"(...) no cabe duda alguna que si la Administración en vía de gestión o en vía económico-administrativa ha adoptado la suspensión por haber quedado suficientemente garantizada la deuda tributaria en virtud de los preceptos acabados de citar, el mantenimiento de los mismos criterios para conservarla en la vía jurisdiccional, si la garantía apareciera extendida a esta última, será de total lógica y coherencia (...)"*. Este pronunciamiento tiene una relevancia mayor por cuanto la argumentación anterior viene referida a la aplicación de

⁵³³ La garantía o caución no opera aquí como presupuesto, como así ocurría por otro lado con la suspensión automática en vía administrativo-tributaria, sino como contracautela; con lo que primero habrá que comprobar que se dan los presupuestos, y concurriendo estos, si se aprecian los referidos perjuicios se exigirá la caución que corresponda. Por el simple hecho de prestar caución no se tiene por concedida la suspensión, con los matices que se dirán.

la vigente Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998⁵³⁴. No supone una novedad con respecto a la situación anterior estando en vigor el artículo 122 de la Ley Jurisdiccional de 1956, sino una extensión a aquella de la doctrina fijada con respecto a este por el Tribunal Supremo.

En efecto, la Sentencia de este Tribunal de 6 de octubre de 1998 (Aranzadi 1998/8807) ya establecía las líneas generales que debían informar la suspensión automática de los actos tributarios en sede jurisdiccional cuando ya lo hubiera estado en vía administrativa por la aportación de las garantías tasadas que por entonces recogía el RPREA (artículo 75), y que en términos generales coincidían con las actuales de la LGT. La doctrina la resume VEGA BORREGO⁵³⁵ al afirmar que se presume acreditado el presupuesto de la concurrencia de los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación en la medida en que la propia Administración ha reconocido su existencia al haber suspendido el acto en vía administrativa; también, que en la ponderación de intereses el perjuicio a causar a la Administración por la pendencia es de menor envergadura que el que se produciría en el obligado por adelantar el pago, y que en cualquier caso, la caución la constituye la propia garantía prestada que se hace extensible a la jurisdiccional y que cubre de manera suficiente la deuda, por lo que el interés público no sufre. Así, la valoración que debe hacer el juzgado o el tribunal se reduce a la mínima expresión. No es que se ponga en cuestión su independencia para acordar o no la suspensión o que se limiten las facultades derivadas del principio de integridad o plenitud en el ejercicio de la potestad jurisdiccional (a pesar del que la Sentencia tiene un voto particular formulado por 9 magistrados que se pronuncian en este sentido) sino, que como afirman DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO y PÉREZ TORRES⁵³⁶, es la prueba la que deviene innecesaria.

⁵³⁴ Con posterioridad, y en el mismo sentido se pueden consultar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de noviembre de 2009 (Aranzadi JT 2010\124) y de Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de enero de 2002 (Aranzadi JT 2002\503).

⁵³⁵ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág.150 y ss. Antes del dictado de la Sentencia de 1998, GUERRA REGUERA, M. *Suspensión de actos...op.cit.* pág.74 y ss. ya abogaba por la vigencia de esta misma doctrina con cita de numerosas y variadas sentencias, para acabar afirmando: "Por tanto, la necesidad de imprimir un mínimo de unidad al sistema impugnatorio en todas sus fases ha orientado a la jurisprudencia hacia esta solución: mantener el mismo criterio en la esfera contencioso-administrativa".

⁵³⁶ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E. *Revisión de actos y solución de conflictos...op.cit.* pág. 278.

Siguiendo a TEJERIZO LÓPEZ⁵³⁷, podemos sistematizar el contenido de la referida doctrina en cuatro puntos:

- a) Los intereses de la Administración tributaria ya están suficientemente protegidos, por lo que la ponderación de intereses que refiere el artículo 130 de la LJCA, debe operar a favor de la suspensión.
- b) La prueba de que los intereses generales no resultan perjudicados la aportó la Administración cuando dictaminó en vía administrativa que habiéndose prestado garantías suficientes no se existía riesgo para el cobro.
- c) Si la Administración aceptó la suspensión automática en su condición de acreedora del crédito, no puede pronunciarse ahora el Tribunal en sentido contrario, teniendo como tiene la condición de tercero imparcial.
- d) La aceptación de la suspensión por la Administración determina que se tengan por acreditados los perjuicios de difícil o imposible reparación que conllevaría la ejecución para el obligado.

De la misma opinión es FALCÓN Y TELLA⁵³⁸, quien afirma que a pesar de la inexistencia de reglas que prevean la suspensión automática, si esta se concedió en vía administrativa debe mantenerse en la judicial, “y es lo que suele ocurrir en la práctica”. Para ello se apoya en dos Autos del Tribunal Supremo de 18 de abril de 1997 (Aranzadi RJ 1997\7729 y RJ 1997\3150), a los que permito añadir la Sentencia del mismo Tribunal de 17 de diciembre de 1993 (Aranzadi RJ 1993\9336), que en su Fundamento Jurídico Segundo resume lo hasta ahora comentado:

“Quiere decir todo ello, que el propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria, obliga a interpretar el viejo art. 122.2 en el sentido

⁵³⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas, Pamplona 2009, pág. 33-34. Cita el autor para sustentar sus afirmaciones varias Sentencias, concretamente las del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 (Aranzadi JUR 2008\6632), y de 7 y 28 de marzo de 2006 (Aranzadi RJ 2006\5694 y RJ 2006\5059).

⁵³⁸ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y ... op.cit.* pag. 393.

de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria queda suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza. Sería contradictorio que la Oficina gestora (Decreto 2244/1979), los Tribunales Económico-Administrativos, los Delegados de Hacienda [art. 52 del Reglamento General de Recaudación e, incluso, el Director General de Recaudación (art. 53 del mismo) o el Ministro de Economía y Hacienda suspendan (hasta sin caución) la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en la vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil. De ahí que la suspensión jurisdiccional de aquellos actos, cuando se aleguen daños o perjuicios de su inmediata ejecutividad y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a Derecho”.

No obstante queremos incidir en el hecho de que la meritada doctrina no es extensible por analogía al conjunto de los actos tributarios objeto de suspensión en vía administrativa en sus diferentes modalidades, sino sólo a aquellos que fueron objeto de suspensión automática. En otro caso el juez o el tribunal de lo contencioso podrá adoptar la decisión que tenga por conveniente, aunque teniendo en cuenta que los presupuestos de la suspensión en uno y otro orden son prácticamente los mismos, en la generalidad de los casos, como dice VEGA BORREGO⁵³⁹, si la Administración constató la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, es muy probable que el órgano judicial llegue a la misma conclusión. La peculiaridad la presentarán los actos administrativos que impongan sanciones por la comisión de una infracción tributaria, que no siendo ejecutivos hasta que devengan firmes en vía administrativa, estarán sujetos a las reglas generales de la suspensión en vía jurisdiccional.

1.4 Prescripción y suspensión

La virtualidad de la prescripción en materia tributaria se centra en el ejercicio de del derecho a la determinación de la deuda o a su exigencia, sin perjuicio de los derechos que se les reconocen a los obligados para solicitar, y en su caso, obtener

⁵³⁹ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 153.

devoluciones o el reembolso del coste de las garantías. Al margen de su calificación como acciones o derechos que refería SAINZ DE BUJANDA⁵⁴⁰, o de argumentaciones sobre si lo que realmente prescribe es la obligación tributaria y no las potestades administrativas que en principio son imprescriptibles (aunque pueda caducar su ejercicio con respecto a un caso concreto) que defiende FALCÓN Y TELLA,⁵⁴¹ lo importante para nosotros en este caso van a ser los efectos, económicos o de otra índole, derivados de la extinción de la obligación tributaria.

En consecuencia me centraré en la prescripción que se cita en el apartado a) del artículo 66 de la LGT –el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación-; y b) del mismo artículo –el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas-, que como dice FALCÓN Y TELLA, son dos plazos de prescripción que se proyectan sobre la misma obligación tributaria, que aun siendo distintos pueden correr sucesiva o paralelamente⁵⁴².

Y efectivamente así es. El plazo es de cuatro años común para ambos, pero la fecha de inicio del cómputo es diferente –en la primera desde el día que finaliza el plazo reglamentario de presentación de la declaración o autoliquidación, y en la segunda, desde el día que finaliza el plazo para el pago en periodo voluntario- así como las causas de interrupción que son propias y exclusivas para cada una ellas. Cuando el procedimiento principia por autoliquidación coinciden generalmente en la fecha de inicio para su cómputo, pero una vez puesto en marcha, las causas de interrupción operan de manera independiente. En los supuestos de liquidación, la determinación de la deuda tributaria resulta ser requisito necesario para exigir el pago, sin cuyo concurso no es posible, de ahí su vinculación. En este último caso, se iniciarían en momentos diferentes, y se interrumpirían por causas diferentes.

Pero lo que al presente estudio interesa es cómo afecta a una u otra prescripción la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía de recurso, y fundamentalmente en lo que a las causas de interrupción se refiere.

⁵⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho...op.cit. pág. 287 a 289.

⁵⁴¹ FALCÓN Y TELLA, R. Derecho Financiero y ...op.cit. pág.306-307.

⁵⁴² *Ibidem*

En principio, la interrupción de la llamada prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación provocaría el reinicio del cómputo del plazo de los cuatro años por el concepto y ejercicio tributario al que se refieren. Esta afirmación general es de suma importancia, porque de hacerse extensible a otras obligaciones conexas pudiera producir asimismo su interrupción, para el mismo contribuyente por diferentes tributos o periodos, o incluso, lo que sería más grave, para otros obligados tributarios, constituyendo así una атаque frontal contra el principio de seguridad jurídica que lo informa. Quedan a salvo, según la dicción del artículo 68.1.a) de la LGT aquellos supuestos en los que habiéndose dirigido inicialmente las acciones de la Administración causantes de la interrupción a la liquidación de una obligación tributaria distinta tuvieran su causa en la incorrecta declaración del obligado.

Entre las causas de interrupción se encuentran entre otras, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase así como las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el seno de tales procedimientos. La solicitud de la suspensión no tiene virtualidad interruptiva de esta modalidad de prescripción, en tanto y cuanto se trata de una cuestión incidental que no tiende a la liquidación o reconocimiento de la deuda tributaria, sino a la ejecutividad de la liquidación (Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2014—Aranzadi JT 2014\692- y 31 de octubre de 2013 —Aranzadi JT 2013\337252-). Por otro lado aunque fuera causa de interrupción, las consecuencias prácticas serían escasas, primero por la necesaria celeridad en su tramitación, y segundo, porque por su carácter instrumental se extinguiría con la resolución del recurso, que ya de por sí tiene efectos interruptivos.

La extensión de estos efectos a otras obligaciones es lo que ha pretendido regularse con la introducción del apartado 9 en el artículo 68 de la LGT (según la redacción propuesta por el PLMLGT), por el que se entiende interrumpida la prescripción —para determinar la deuda y solicitar devoluciones- de las obligaciones tributarias conexas del mismo obligado cuando se hubiera sido interrumpido, a su vez, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de la obligación de la que traen su causa, siempre que la regularización provoque en aquellas una tributación distinta. La interposición de un recurso contra la liquidación dimanante de la obligación “base” originaria —dándose también el resto de los requisitos- produciría la interrupción de las conexas hasta su firmeza. Que el recurso vaya acompañado de la medida cautelar de suspensión, como hemos dicho,

en nada afecta a esta prescripción⁵⁴³. Ahora bien, si no se acordó la suspensión, el acto sería plenamente ejecutivo durante la pendencia del o de los sucesivos procedimientos, con la obligación de aplicar a las otras obligaciones los criterios establecidos por la Administración en la liquidación recurrida. Si la suspensión hubiera sido concedida, hasta que no se resuelva sobre el fondo del asunto, venimos defendiendo que para las obligaciones conexas podrían aplicarse los criterios manifestados por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, y nos los recogidos en la liquidación recurrida en suspenso, al menos hasta que se alce la suspensión, generalmente por el dictado de una resolución o sentencia. Una vez firme estas, y dependiendo del sentido, debiera procederse en su caso, a la regularización de la situación tributaria. No se producirán tales consecuencias para las obligaciones tributarias conexas en las que no haya identidad en la figura del contribuyente. En este caso, la interposición de una reclamación o recurso, administrativo o judicial, no impedirá que se produzca la prescripción de las obligaciones de otros contribuyentes distintos al recurrente, lo que es posible que ocurra entre otras, en las obligaciones de practicar ingresos a cuenta y de soportarlos.

Si bien la interposición de un recurso interrumpe la prescripción para determinar la deuda tributaria, siendo irrelevante a tales efectos que se acuerde o no la suspensión, no ocurre lo mismo con el derecho de la Administración para exigir la deuda, en el que la solicitud y posterior acuerdo, tanto en vía administrativa como judicial, darían lugar en todo caso a la interrupción de esta modalidad de prescripción, como tiene reconocido el Tribunal Supremo, por todas, en su Sentencia de 9 de enero de 2014 (Aranzadi RJ 2014\548),

“Las sentencias aportadas de contraste destacan que la liquidación es ejecutiva siempre aunque no sea firme, como consecuencia de la interposición contra ella de recursos en vía administrativa o jurisdiccional. Por lo tanto es indiscutible que la simple y pura interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa o jurisdiccional contra la liquidación practicada no produce la suspensión del ingreso, si bien la Ley faculta a los contribuyentes para, con ocasión de dichas reclamaciones, solicitar y obtener la suspensión del ingreso. Si ésta no se obtiene, bien porque el contribuyente no la ha solicitado o bien porque se le ha denegado, la acción ejecutiva de cobro surge inmediatamente con todas sus consecuencias. Si, por el contrario, el contribuyente logra que se le conceda la suspensión del ingreso, este hecho produce dos efectos. El primero es que no corre la prescripción de la acción para exigir el cobro

⁵⁴³ Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1992 (Aranzadi RJ 1992\2319).

de la deuda tributaria, efecto derivado de un acto propio del sujeto contribuyente que la ha solicitado y obtenido de su acreedor tributario. Y el segundo efecto es que esta suspensión no impide que corra la prescripción del derecho a liquidar” (FJ 3º)⁵⁴⁴.

Así, y partiendo del hecho de que la interposición de un recurso no afecta a la ejecutividad del acto, la Administración estaría facultada para proceder contra los bienes del deudor salvo que se hubiera solicitado la suspensión. En este último caso, y hasta que no se resolviese el recurso o reclamación en todas las instancias en las que se hubiera solicitado y acordado la suspensión, no podría reiniciarse el plazo de los cuatro años de prescripción para exigir la deuda (En este mismo sentido la Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2015 –Aranzadi RJ 2015\1669- y de 2 de febrero de 2015 –Aranzadi RJ 2015\652-). También se hace extensible a los supuestos en los que se haya solicitado la suspensión y no haya habido pronunciamiento al entenderse preventivamente concedida, pero no a aquellos en los que hubiera sido desestimada. En estos, la prescripción para exigir el pago comenzaría de nuevo a correr desde la fecha de la resolución denegatoria. Los recursos propios del ámbito estrictamente recaudatorio, como es el caso de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio, interrumpirán el plazo de prescripción para exigir la deuda, pero no para liquidarla⁵⁴⁵.

A mayor abundamiento, en los supuestos del artículo 68.7 de la LGT relativos a determinar cuándo se inicia de nuevo el cómputo de los plazos en los casos en los que se hubieran interrumpido por alguna actuación de carácter jurisdiccional se señala expresamente que *“lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa”*, lo que da a entender bien a las claras, que la prescripción que se suspende es la referida a la determinación de la deuda pero no la de exigirla.

⁵⁴⁴ Sentencia comentada por HUESCA BOADILLA, R. “Procedimientos tributarios”, *Impuestos* núm.1, Editorial La Ley, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 9048/2014).

⁵⁴⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (Aranzadi RJ 2014\2452), con cita de otras del mismo Tribunal recoge la siguiente doctrina: *“Afirmamos, además, que según fuera el objeto de las reclamaciones o de los recursos así sería el alcance interruptivo de la prescripción producida con su interposición, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio interrumpe la acción de cobro, nada más, mientras que la reclamación contra la liquidación, produce el mismo efecto únicamente respecto de la prescripción del derecho a liquidar” FJ2º.*

Los supuestos de inactividad en el seno de un recurso o reclamación en vía administrativa (en vía jurisdiccional no existe una plazo máximo de resolución y además, se entiende que no corre la prescripción mientras dure el procedimiento⁵⁴⁶) pudieran dar lugar a la extinción de la obligación tributaria⁵⁴⁷. Si estuvo suspendida, se levantará la suspensión en ese momento, pero en este caso no se reanudará la prescripción para exigir el pago por falta de deuda, obviamente. De igual forma cuando la resolución del procedimiento principal sea favorable a la pretensión de anulación del acto administrativo-tributario. Si la estimación fuere parcial, y no se pretendiera seguir recurriendo, o se presentare reclamación o recurso ulterior sin suspensión, se iniciaría de nuevo el cómputo del plazo de prescripción para exigir la deuda. Como se ve la interrelación entre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación y la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada o autoliquidada, puede dar lugar a que habiéndose producido la primera se decrete la cesación definitiva de la suspensión en vía de recurso⁵⁴⁸.

El efecto principal de la prescripción lo es con respecto al pago, porque el resto de las obligaciones sin contenido económico, como es el caso de las formales, prescriben generalmente cuando lo hace el derecho para determinar la deuda de aquellas otras con contenido económico con las que están vinculadas⁵⁴⁹. De tal forma esto es así, que es posible que los elementos no comprobados de una obligación ya prescrita puedan comprobarse con posterioridad cuando resulten de aplicación para calcular la deuda tributaria de otra no prescrita (artículos 66.bis y 115 de la LGT, según redacción del PLMLGT), con lo que si bien, estando de acuerdo con lo que decía la Ley General Tributaria de 1963 (artículo 120) de que las liquidaciones provisionales se

⁵⁴⁶ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de febrero de 2002 (Aranzadi JUR 2002\218941).

⁵⁴⁷ Con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2002 (Aranzadi RJ 2002\2222), FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y...op.cit.* pág. 310 viene a decir que si la reclamación se paraliza por más de cuatro años se consume la prescripción del derecho a liquidar, y ello es así aunque la ejecución esté suspendida, porque la suspensión es una moratoria que el acreedor concede al deudor mientras revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida, y “perteneciendo a la esfera de las facultades del acreedor revisar el acto antes de que se consume el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica al confiar el proceder de una de las partes a la existencia o inexistencia de prescripción”.

⁵⁴⁸ Al respecto las NFGT de los tres Territorios Históricos del País Vasco (artículo 69.10 de la de Bizkaia, y 67.10 de Álava y Gipuzkoa) entienden que no se ha interrumpido la prescripción cuando habiéndose interpuesto un recurso o reclamación hubiera sido estimado en su integridad con anulación (total dice Bizkaia) del acto administrativo.

⁵⁴⁹ No en vano SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho...op.cit.* pág.287, lo titula como “prescripción del crédito”.

convertían en definitivas por el transcurso de la prescripción, lo cierto es que tal afirmación lo era con respecto a la cuantificación de la deuda, pero no en relación al resto de sus elementos⁵⁵⁰.

1.5 Evolución normativa reciente de la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso

En un anterior epígrafe hablábamos de la evolución histórica de la suspensión que habíamos glosado hasta la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963. En materia económico-administrativa acabamos entonces hablando del último reglamento aprobado por el Decreto de 26 de noviembre de 1959; y en la jurisdiccional, con la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956.

A la aprobación de Ley General Tributaria de 1963 nada se decía sobre la suspensión en vía administrativa, ni siquiera en el Capítulo VIII del Título III dedicado a la revisión en vía Administrativa. Así las cosas, la única manera de suspender el acto administrativo-tributario en vía de recurso era mediante su impugnación en la vía económico-administrativa. El Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales o las Juntas Arbitrales de Aduanas eran los únicos órganos competentes, junto con el Ministro de Hacienda, para conocer de las pretensiones de suspensión disponiendo de un amplio margen de apreciación y *“exigiendo, en todo caso, la constitución de garantía”*. El Reglamento de 1959 guardaba silencio sobre el recurso de reposición, y la doctrina se debatía entre si era admisible o no contra los actos tributarios⁵⁵¹, hasta que fue objeto de incorporación a la

⁵⁵⁰ La potestad de la Administración para imponer sanciones no ha sido objeto de estudio en este epígrafe por dos razones: por su similitud en cuanto a su tratamiento con la prescripción del derecho para determinar la deuda aunque los hitos, fundamentos y causas de interrupción pudieran ser diferentes; y por la falta de ejecutividad de las sanciones hasta que alcancen estado en vía administrativa, no así en la judicial, como veremos. La escasa interacción entre prescripción y suspensión nos recomienda dejarlo, en su caso, para cuando se aborde específicamente la suspensión de la ejecución de las sanciones.

⁵⁵¹ CHECA GONZÁLEZ C. *Revisión en vía Administrativa: Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2005, pág 16: “Promulgada la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LPA en adelante) que sólo admitió el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo, y el Reglamento de procedimientos en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26

Ley General Tributaria de 1963, pero sin regulación expresa en materia de suspensión.

Esta incorporación, sin embargo, se limitó a recoger los elementos esenciales del recurso de reposición necesitando de un desarrollo reglamentario que se produciría años más tarde, con el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre⁵⁵², donde ahora sí, se recogería expresamente que su interposición no impedía la ejecución pero que podía solicitarse la suspensión de acuerdo con lo que establecía su artículo 11, siempre que al momento de interponerse el recurso se garantizase la deuda y el interés de demora por treinta días. El órgano competente para acordarla venía a ser el mismo que debía resolver el recurso y que había dictado el acto impugnado, y las garantías, el depósito de dinero o valores públicos, el aval bancario o la fianza personal y solidaria de dos contribuyentes para débitos inferiores a cien mil pesetas.

En el año 1980 se produce uno de los grandes hitos que marcarán la evolución posterior de las reclamaciones económico-administrativas. Se aprueba la Ley 39/1980, de 12 de diciembre, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, que en el apartado a) de su Base 3ª en su artículo 1 (solo tenía dos), recoge la suspensión automática con garantías, la obligación de abonar intereses de demora por el tiempo que dure la misma, y una sanción de un cinco por ciento adicional en los casos en los que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe. Esta Ley de Bases se articularía mediante el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que posteriormente sería desarrollado por el Real Decreto 1999\1981, de 20 de agosto (RPEA).

Por el artículo 81 del RPEA se declara como competentes a los órganos económico-administrativos para decidir sobre la suspensión, que viene a regularla en los mismos términos que figuraba en la Ley de Bases de 1980, como no podía ser de otra manera. Desaparece la discrecionalidad del Reglamento de 1959, y ahora, la única apreciación que le corresponde al Secretario del Tribunal (artículo 81.6) al respecto es la de comprobar que la garantía es del tipo que recoge el apartado 4 (depósito de dinero en efectivo o valores, aval bancario y fianza personal y solidaria en

de noviembre de 1959, que guardó silencio sobre este recurso, se planteó la polémica de si el mismo pervivía, o no en nuestro ordenamientos, jurídico tributario”.

⁵⁵² *Boletín Oficial del Estado* núm. 235 pág. 22.797.

los mismos términos que en el recurso de reposición) y su suficiencia, que debía cubrir los intereses de demora y un cinco por ciento adicional, en caso de desestimación, como sanción por temeridad o mala fe. No caben por tanto otras modalidades diferentes a la suspensión automática, ni otros presupuestos, como pudieran ser los perjuicios de imposible o difícil reparación. La situación la resumiría años más tarde en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2005 (Aranzadi RJ 2005\3721), en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“Queda claro, pues, que mientras estuvo vigente el Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, en su redacción inicial, la situación jurídica se podía concretar en los siguientes puntos: 1º.–La suspensión del ingreso de las deudas tributarias, en vía administrativa, se regía exclusivamente por sus normas, sin que fuera aplicable el art. 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, ni directa ni subsidiariamente. 2º.–La suspensión sólo se podía conceder si se aportaba alguna de las garantías admitidas, en cuyo caso los Tribunales Económico-Administrativos y las Oficinas Gestoras, en el caso del recurso de reposición, estaban obligados a concederla, de ahí la denominación de suspensión «automática». 3º.–No eran admisibles otras garantías que las reguladas reglamentariamente. 4º.–No era posible la suspensión sin garantía alguna”.

En la práctica esta regulación se tornaba insostenible al impedir el acceso al recurso o a la reclamación a aquellos contribuyentes que por la causa que fuera, principalmente la falta de recursos o su iliquidez, no estaban en disposición de obtener un aval bancario⁵⁵³, porque realmente esta era la única de las tres garantías posibles

⁵⁵³ La Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1994, de 27 de enero (Aranzadi RTC 1994\30), resolviendo un recurso de amparo en el orden social supuso un revulsivo a esta regulación, ya que interpretó el artículo 227 del Real Decreto Legislativo 521\1990, de 27 de abril, por el que se aprobaba el Texto Articulado de la Ley de Procedimiento Laboral (*Boletín Oficial de Estado* núm. 105 de 2 de mayo de 1990) vigente por aquel entonces, que limitaba la previa consignación para recurrir en suplicación, exclusivamente, en forma de depósito o aval bancario, en el sentido de que debían admitirse otras garantías prestadas por el recurrente, en este caso en forma de hipoteca inmobiliaria, ya que: “(...) ante la falta de liquidez no cabe la exención, sino la utilización de un medio sustitutivo, suficientemente seguro para garantizar el derecho posterior a la ejecución de la sentencia, recayendo sobre el empresario la carga de la prueba que justifique el hecho básico que le permita el tratamiento excepcional así como el ofrecimiento de medios alternativos de consignación, correspondiendo al órgano judicial valorar la especificidad de cada caso y determinar la solución concreta que garantice convenientemente los dos derechos enfrentados: el de ejercitar el derecho al recurso y el de la posterior ejecución de la sentencia en el caso de que aquél no prosperara” (FJ 2).

que resultaba ser operativa⁵⁵⁴. Con la modificación del Real Decreto 2244/1979 que regulaba el recurso de reposición operada por el Real Decreto 448\1995, de 24 de marzo⁵⁵⁵, según dice GUERRA REGUERA, la doctrina quiso ver en la modificación del artículo 11 la puerta de entrada para la admisión de otras garantías distintas a las señaladas en el artículo 81.4 del RPEA, ya que decía que cuando habiéndose aportado en este recurso “*cualquier otra diferente del aval*”, se extendiera a la reclamación económico-administrativa subsiguiente⁵⁵⁶. Con anterioridad se había producido también otro hecho importante en este sentido, aunque para un supuesto muy concreto como era el de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, y es que en virtud del Real Decreto 2631\1985, de 18 de diciembre⁵⁵⁷, se añadieron dos apartados, el 11 y 12 al artículo 81 al RPEA, y otros dos, el 8 y 9 al Decreto 2244/1979, por los que el Tribunal o el órgano competente podrían acordar la suspensión si se acreditaba la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, o bien en aquellos casos en los que la impugnación se fundamentase en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas por entonces en el artículo 153 de la LGT, añadiendo además, que por el hecho de presentar la solicitud está se entendía acordada preventivamente.

Ni que decir tiene, que con la salvedad citada en el párrafo anterior, las sanciones tributarias seguían el mismo régimen de suspensión automática que el del resto de los actos tributarios. En este medio tiempo también había entrado en vigor la LRJ-PAC (27 de febrero de 1993) que introducía cuestiones como la posibilidad de suspender cuando de la ejecución pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación (ya contemplado en su antecesora, la Ley de Procedimiento Administrativo Común de 1958, en su artículo 116), o alegando la nulidad de pleno derecho del acto impugnado; pero sobre todo (artículo 138.3) la falta de ejecutividad de las sanciones hasta que no se pusiera fin a la vía administrativa, que a la postre se extendería también al ámbito tributario. Sin embargo, y como sabemos, por el dictado de su

⁵⁵⁴ GUERRA REGUERA, M. *La suspensión de los...op.cit.* pág. 91.

⁵⁵⁵ *Boletín Oficial del Estado* núm. 74 de 28 de marzo de 1995, pág.9.462.

⁵⁵⁶ *Ibidem*, pág. 98: “(...) si la garantía se prevé para ambas fases impugnatorias, es posible utilizar otro medio diferente, siempre que, lógicamente, lo estime suficiente el órgano competente. Lo expuesto en líneas anteriores es el resultado de interpretar a sensu contrario el apartado tercero del actual artículo 11 del Reglamento del Recurso de Reposición, cuyo tenor es el siguiente: “Igualmente podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías del apartado 4 del artículo 81 del mencionado Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas”.

⁵⁵⁷ *Boletín Oficial del Estado* núm. 16 de 18 de enero de 1996, pág. 2.615.

Disposición Adicional Quinta, dicha regulación no resultaba de aplicación a los procedimientos de revisión de los actos tributarios.

En el ámbito local hasta la promulgación de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, los actos eran objeto de impugnación mediante recurso de reposición con carácter potestativo, y reclamación económico-administrativa con carácter preceptivo antes de poder acceder a la vía contenciosa. En cuanto a la suspensión, según afirmaba FERNÁNDEZ FORNER, esta venía teniendo carácter automático en virtud de lo que disponía el artículo 727.6 de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955⁵⁵⁸, incluso antes de la aprobación de la Ley 39/1980, siempre que se garantizase el pago de la obligación, multas, recargos y un 10% para responder de los intereses; pero que con la entrada en vigor del RPEA quedaría sin objeto este diferente tratamiento entre tributos locales y estatales, por resultar la aplicable a estos más beneficiosa para el obligado⁵⁵⁹. Con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre de Haciendas Locales⁵⁶⁰, se reimplanta el acceso a los Tribunales Económico-Administrativos pero solo para actos de gestión censal referidos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas, manteniéndose como única vía de impugnación de los actos tributarios locales la del recurso de reposición, preceptiva, y la suspensión, previa aportación de garantía (iguales a las del RPEA), o sin ella, en casos muy cualificados y excepcionales cuando al momento del dictar el acto se hubiera incurrido en error aritmético, material o de hecho o se justificase la imposibilidad de prestarlas (artículo 14.4).

En 1995, y mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT se da nueva redacción al artículo 22 del Real Decreto 2795/1980, de 12 de diciembre, manteniéndose la suspensión automática cuando se garantizase la deuda mediante depósito de dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad garantía recíproca, o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes, que cubriese la deuda tributaria y los intereses que generen, pero regula por primera vez la posibilidad de obtener la suspensión con otras garantías, o

⁵⁵⁸ Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el Texto articulado y refundido de las leyes de bases de régimen local, de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, *Boletín Oficial del Estado* núm.191 de 10 de julio de 1955, pág.4.146.

⁵⁵⁹ FERNÁNDEZ FORNER, C. "En torno a la suspensión en vía jurisdiccional de la ejecutividad de los actos sobre aplicación y efectividad de tributos municipales", *Diario La Ley*, Tomo 3, pág. 803, Editorial La Ley 1989 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4664/2001).

⁵⁶⁰ *Boletín Oficial del Estado* núm.313 de 30 de diciembre de 1988, pág.36.636.

incluso sin ellas, cuando existiendo imposibilidad de aportar las citadas para la automática, a juicio del Tribunal, la ejecución pudiera ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación. Las garantías admisibles podían consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes. E incluso se admitiría también la suspensión sin garantías cuando el Tribunal apreciase que al momento de dictarse el acto impugnado pudiera haberse incurrido en error material, aritmético o de hecho. Como vemos los órganos competentes para acordar su admisión en principio lo era el Tribunal Económico-Administrativo. Ahora bien, su aplicación no fue inmediata porque la norma estaba necesitada de un desarrollo reglamentario que se materializaría con la entrada en vigor del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaría el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas (RPREA).

En materia de recurso de reposición seguía vigente el Real Decreto 2244/1979, que no había sufrido alteración alguna en lo tocante a la suspensión por la entrada en vigor el RPEA, y cuyo artículo 11 seguía remitiéndose al Capítulo VI del Título IV del RPEA de 1981, que como sabemos sólo contemplaba la suspensión automática con garantías tasadas. Algunos pronunciamientos jurisprudenciales⁵⁶¹ se inclinaban a favor de que la remisión ahora debía entenderse hecha a la regulación de la suspensión en el nuevo RPREA, cabiendo por tanto la admisión de otro tipo de garantías e incluso la dispensa, sin embargo para la doctrina y para el resto de los tribunales del orden jurisdiccional, debía entenderse efectuada exclusivamente a su artículo 75, referido a la suspensión automática⁵⁶².

⁵⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 13 de diciembre de 2004 (Aranzadi JUR 2005\56828).

⁵⁶² ULLATE JIMÉNEZ, A. y CALVO VÉRGEZ, L.: "Suspensión de la ejecución del acto recurrido", en la obra colectiva *Manual de revisión...op.cit. pág. 105*. Por todas la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2011 (Aranzadi RJ 2011\7222), que en su Fundamento de Derecho Tercero concluía: "*Parece, pues, que la normativa en vigor sólo permitía suspender las liquidaciones tributarias revisadas mediando garantías distintas de las contempladas en el artículo 75 del citado Reglamento a los órganos de revisión económico-administrativa. Por otra parte, la remisión que el Real Decreto de 1979 hacía al régimen de la suspensión debía entenderse hecha con respecto a la distribución competencial en la materia contenida en el repetido Reglamento. En definitiva, ni el legislador ni la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria contemplaron la posibilidad, fuera de los supuestos de suspensión automática, de que los órganos de aplicación de los tributos pudieran acordar la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios sin mediar las contracautelas expresamente previstas en el artículo 75 del Real Decreto 391/1996. Esta conclusión se encuentra hoy avalada por el vigente régimen jurídico, ya que el artículo 224 de la Ley 58/2003 limita la suspensión en el recurso de reposición a los casos de prestación de las garantías*

El RPREA, establecía con carácter general para los actos de contenido económico la suspensión automática mediante la aportación de garantías tasadas (artículo 75); mediante la aportación de otras garantías o con dispensa, cuando se acreditase la imposibilidad de acompañar aquellas y que la ejecución del acto impugnado pudiera ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación (artículo 76); con dispensa también, cuando el acto impugnado adoleciese de un error aritmético, material o de hecho (artículo 74.3); y para aquellos que no tuvieran por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, cabía la suspensión si se probaran, asimismo, los meritados perjuicios de imposible o difícil reparación (artículo 77).

La principal novedad de este Reglamento no era ya la superación de la limitación en cuanto a la admisión de garantías, sino la atribución de la competencia para otorgar la suspensión a diferentes órganos, y en especial a los órganos de recaudación. Así, en los supuestos de suspensión automática la solicitud debía dirigirse al órgano de recaudación, y en otro caso al TEA. Pero incluso cuando se trataba de suspensión mediante la aportación de otras garantías, el Tribunal debía instar al órgano de recaudación para que informase sobre la suficiencia o idoneidad de la garantía (artículo 76.9 del RPREA). Las razones de este cambio se achacaron en su momento a dos factores: la de descargar a los Tribunales de funciones que no lo eran propias y la de evitar el desfase temporal producido por la presentación de la solicitud ante otro órgano diferente al que debía llevar adelante la ejecución. Al respecto DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO⁵⁶³, ya decía que la suspensión no podía desligarse de la pretensión principal y por lo tanto no resultaba ajena a sus funciones; y que el tiempo que pudiera transcurrir desde la presentación de la solicitud ante el Tribunal y hasta que esta llegaba a conocimiento del órgano de recaudación, podría suplirse con la suspensión preventiva. Sean cuales fueran las razones, quizás más de operativa de que de seguridad jurídica, lo cierto es que esta separación nacía con la vocación de mantenerse e incluso ampliarse en favor de los órganos de recaudación.

En la esfera sancionadora tributaria la cosa no habían cambiado mucho. La Ley 25/1995, de 20 de julio, había modificado el artículo 81.3 de la LGT pero se mantenía

expresamente reconocidas; aunque también contempla la posibilidad de la suspensión sin garantía, en los casos excepcionales de error aritmético, material o de hecho. En el mismo sentido se pronuncia, en desarrollo de las previsiones legislativas, el artículo 25 del Real Decreto 520/2005.”

⁵⁶³ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. “La suspensión del acto impugnado” (Capítulo VI), en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones económico-administrativas*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1997, pág. 491 y ss.

la inmediata ejecutividad de las sanciones sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones generales sobre la suspensión de los actos impugnados, por lo que en materia de tributos se seguía haciendo caso omiso a la regulación de su inejecutividad en vía de recurso al menos hasta que se agotase la vía administrativa, que establecía la LRJ-PAC. El RPREA a su vez, manteniendo el mismo criterio, recogía la suspensión de las sanciones sin garantía, pero solamente para los casos que establecía el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria de 1963 en su redacción vigente en ese momento, *“cuando dicha ejecución afectará sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15% del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo”*. No sería hasta algunos años más tarde cuando en virtud de la Ley 1/1998, de 26 de febrero⁵⁶⁴, de derechos y garantías de los contribuyentes, se recepcionara este principio de derecho administrativo, incorporándose a la LGT a través de una nueva redacción del artículo 81.3, pero que en lugar de hablar de inejecutividad, hablaba de suspensión automática *“sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*.

La Ley de derechos y garantías del contribuyente, trajo esta importante incorporación en su artículo 35, pero también otras como la del artículo 30.1: *“El contribuyente tiene derecho, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía”*; que aunque no aportaban mucho en la práctica, suponía por primera vez, la introducción en una ley tributaria de carácter general de este señalado principio.

En ese mismo año de 1998 entraría en vigor la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa con la regulación ya conocida, y que en virtud de su artículo 129 y ss. –superando la dicción del artículo 122 referido exclusivamente a la suspensión- nos hablará de medidas cautelares, y de los presupuestos necesarios para su admisión, que no son otros que los de asegurar la efectividad de la sentencia y la ponderación de los intereses en conflicto, recogiendo asimismo la necesidad de caución para responder de los perjuicios que se pudieran ocasionar por la adopción de aquellas. En principio los actos tributarios no tendrán un tratamiento diferenciado con respecto al resto de los actos administrativos. Ni en la impugnación de estos ni en la

⁵⁶⁴ *Boletín Oficial del Estado* núm.50 de 27 de febrero de 1998, pág.6.881.

de aquellos el órgano judicial perderá su plena independencia, sino que actuará de acuerdo con su propia normativa en materia de suspensión, recogida en la LJCA, y sin vinculación alguna con las decisiones adoptadas en la vía administrativa previa. Así, por ejemplo, con respecto a la generalidad de los actos administrativos la jurisprudencia vendrá entendiendo que no procede la suspensión aunque esta se hubiera concedido con anterioridad por el órgano administrativo competente, cuando el perjuicio derivado de la ejecución pudiera ser cuantificable económicamente, porque en este caso tendrá siempre la condición de “reparable”. Sin embargo, como hemos visto líneas arriba, cuando se trate de la suspensión automática de los actos tributarios, el tribunal presupone que dichos perjuicios existen por la mera alegación de recurrente, pero que por estar debidamente garantizados, no conllevan daño alguno para los intereses públicos, admitiéndose así la suspensión en virtud de la ponderación, cuando la garantía se haga extensible a la vía jurisdiccional. Pero estas y otras peculiaridades de la impugnación de los actos tributarios ante los juzgados y tribunales las iremos destacando en su debido momento.

También se reformaría ese mismo año la Ley de Haciendas Locales de 1988 mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social⁵⁶⁵, por la que se vendría a recoger en el artículo 14.2.I) de la primera, que en materia de suspensión de los tributos locales se estará a lo que dispone el Real Decreto de 1979 que regulaba el recurso de reposición, y el RPREA –por lo que se admitirá en todas sus modalidades- con las siguientes especialidades; el órgano competente lo será el de la Administración local, los recursos contra la denegación de la suspensión se interpondrán directamente en la vía contencioso-administrativa, y por último, que cuando se interponga el recurso contencioso-administrativo y siempre que exista garantía suficiente, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie al respecto; especialidad esta que también recogía de forma similar en artículo 74.11 del RPREA. Se aprovecha asimismo esta modificación, para incorporar la “suspensión automática” de las sanciones a la esfera local: *“Los actos de imposición de sanciones tributarias quedarán automáticamente suspendidos conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria y en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.”*

⁵⁶⁵ Artículo 18 de la Ley 50/1998 (*Boletín Oficial de Estado* núm. 313 de 31 de diciembre de 1998, pág. 44.412).

El siguiente paso ya lo constituye la aparición de la LGT de 2003, el RGRVA de 2005, y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Hacienda Locales. Sólo cabe destacar ahora, que en relación con este último, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la modernización del Gobierno Local⁵⁶⁶, había creado un órgano local especializado para la resolución de las reclamaciones económico-administrativa para los municipios de gran población, que luego se incorporaría al Texto Refundido, que supondría la recuperación de la vía económico-administrativa a la esfera de la impugnación de los tributos locales. Pero estas cuestiones ya constituyen el grueso de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios de naturaleza tributaria en vía de recurso, de la que nos ocuparemos a continuación.

1.6 La suspensión en vía administrativa y en vía jurisdiccional

Como tiene reconocido el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, la inmediata ejecutividad de los actos administrativos no es contraria al derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la CE, siempre que pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y este resuelva sobre la suspensión (por todas la Sentencias del Tribunal Constitucional de 148\1993 de 29 de abril, 238\1992 de 17 de diciembre y, 237\1991, de 12 de diciembre, Aranzadi RTC 1993\148, 1992\238 y 1991\237, respectivamente). La materialización de este importante derecho se fía, por tanto, a los juzgados y tribunales: *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales... (Artículo 24.1)”*. Sin embargo, la puesta en práctica de la ejecutividad de los actos se realiza en un estadio anterior, sin que los jueces y tribunales hayan tenido ocasión de pronunciarse todavía sobre la legalidad del acto que la Administración pretende ejecutar. De ahí que deba procurarse el mantenimiento de la situación previa a la ejecución hasta que la decisión pueda ser sometida a la consideración de un órgano jurisdiccional. Así, y como ya sabemos, el ordenamiento se ha preocupado de regular las medidas cautelares que fueran necesarias para que la ejecución en vía administrativa del acto no suponga en sí misma la negación del derecho a la tutela judicial efectiva por inexistencia del objeto.

⁵⁶⁶ *Boletín Oficial de Estado* núm. 301 de 17 de diciembre de 2003, pág.44.771.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 78\1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78), se condensa claramente esta última afirmación (FJ 3º):

“La ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del art. 24.1 de la CE ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica (...) Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez. Los obstáculos insalvables a esta fiscalización lesionan, por tanto, el derecho a la tutela judicial (...).”

En consecuencia, el ámbito de aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva no sólo incumbe a los juzgados y tribunales, sino también implica a los órganos administrativos, aunque sea en aquellos donde deba hacerse valer finalmente. Para ello el instrumento adecuado, al menos en materia tributaria, lo constituye la suspensión, por tratarse de una medida tendente a conservar la situación previa a la ejecución hasta que la cuestión de fondo pueda ser resuelta por un órgano jurisdiccional.

En este sentido, regulaciones como la que contenía el Reglamento de 1959 o de 1981 (antes de su modificación por la Ley 25/1995) del procedimiento económico administrativo que solo permitían adoptar la medida cautelar de suspensión cuando se garantizase debidamente la deuda tributaria, limitaban sobremanera el indicado derecho, sobre todo con respecto a aquellas personas que por carecer de recursos o de patrimonio, no estaban en disposición de depositar el importe de la deuda tributaria resultante de la liquidación recurrida o de aportar los correspondientes avales. Esta negación, obviamente, no se daba en todos los casos, sino sólo en aquellos en los que la situación previa a la ejecución y como consecuencia de esta, devenía irreversible, por la que cualquier pronunciamiento judicial posterior dejaba de tener sentido por la imposibilidad sobrevenida de que la sentencia pudiera ya cumplir su finalidad legítima. El hecho de que puedan arbitrarse otros mecanismos para obtener la suspensión en

vía administrativa incide de manera directa en el derecho a la tutela judicial efectiva de la que cautelar, como sabemos, forma parte. Sobre el particular el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 23 de abril de 2004 (Aranzadi RJ 2004\4756) era totalmente concluyente cuando afirmaba en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“(...)ha de abordarse el tema de si existe la posibilidad –no prevista en la normativa propia de la reclamación económico administrativa para las deudas dinerarias– de conceder la suspensión del acto administrativo reclamado, sin que se presente garantía para su posterior pago, cuando se acredite la imposibilidad de prestar las garantías a que se refiere el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento y concurren supuestos excepcionales apreciables por el órgano que ha de resolver la reclamación; cuestión que ha de solventarse afirmativamente, pues como ha declarado el Tribunal Constitucional al referirse a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con la ejecutividad de los actos administrativos, si bien es cierto que la manifestación de la autotutela administrativa no pugna en sí misma como regla o principio alguno de la Constitución –238/92, de 17 de diciembre– y que la efectividad de aquella tutela judicial no impide en todos los casos la suspensión del acto administrativo recurrido, no lo es menos que cuando el legislador ha establecido esa posibilidad para la protección de los derechos fundamentales –en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y en la Ley 61/1978– esta decisión legislativa incide también sobre la configuración de la tutela judicial efectiva, de forma que la supresión de esa posibilidad de suspensión para ciertos casos o grupos de personas afecta al mencionado derecho (...)”

Pero también incide en la protección de este derecho cualquier actuación realizada en el marco de una legalidad que permitiendo la aportación de otras garantías, impida en la práctica obtener la suspensión por la imposibilidad manifiesta de probar las causas y requisitos que fueran necesarios para su adopción. Así en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas la suspensión automática tiene el carácter de modalidad general y preferente, y el resto, de excepcionales, pero se permite en todo caso, que si el obligado prueba que la ejecución le ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, pueda obtenerse aquella con la vista puesta en su cuestionamiento posterior ante los juzgados y tribunales. Si de manera sistemática los órganos de revisión denegasen la suspensión por la exigencia de una prueba cualificada de los perjuicios, el efecto final vendría a ser el mismo que si no estuviera recogida. Esto no quiere decir que el recurrente no deba probar los meritados perjuicios, sino que debe exigírsele en su justa medida en cuanto el interés público no sufra más de lo que para el administrado le supone soportar la ejecución.

Cualquier actuación, regulación legal o reglamentaria no necesaria ni directamente relacionada con la suspensión, que en vía administrativa suponga una restricción al acceso a la vía jurisdiccional, daría lugar también a la conculcación del derecho tutela judicial efectiva. Así por ejemplo, la propia ejecución inmediata del acto antes de haberse agotado el plazo para la interposición del recurso⁵⁶⁷ o el excesivo retraso en su resolución una vez planteado, o la falta de cumplimentación del trámite de alegaciones previsto en las reclamaciones económico-administrativas, pudieran dejar sin sentido el tan citado derecho, si los tribunales a posteriori no restauran la situación a su momento procedimental oportuno para que pueda operar la suspensión (si tuviera todavía sentido) en los dos primeros casos, o no entran a resolver el fondo del asunto por tratarse de causas no alegadas en la administrativa en contra de lo dispuesto en el artículo 56.1 de la LJCA, por lo que respecta al tercero⁵⁶⁸.

En otras palabras, que lo que sucede en la vía administrativa influye de manera decisiva en la protección del meritado principio en la jurisdiccional, por lo que debe también respetarse y tenerse en cuenta en aquella. Según dice el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de junio de 2009 (Aranzadi RJ 2009\6844), que recoge la doctrina asentada por la ya citada de 23 de abril de 2004 y por la de 20 de septiembre de 2002 (Aranzadi RJ 2003\1022), el principio constitucional de tutela judicial efectiva no puede ser desconocido por los Tribunales Económico Administrativos, tanto Regionales como por el Central; *“(...) es lo cierto que los Tribunales Económico*

⁵⁶⁷ Habiéndose ejecutado el acto, nada habría que suspender, sin tener en cuenta la irreparabilidad.

⁵⁶⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 75/2008, de 23 de junio (Aranzadi RTC 2008\75) comentada por JABALERA RODRÍGUEZ, A, y GARCÍA FRÍAS, A. “Jurisprudencia constitucional financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas, Pamplona 2009 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2009\143) y por MERINO JARA, I. “Formalismos excesivos”, *Quincena Fiscal* núm. 20, Editorial Aranzadi, Pamplona 2008 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\2657): “Y en ese sentido, a lo sumo que puede admitirse es que la propia conducta del recurrente consistente en no presentar alegaciones en la vía económico administrativa le coloca en una situación, en esa vía, que el mismo ha provocado, cual es, ver demorada la satisfacción, en su caso, de sus pretensiones, lo cual no es susceptible de reproche constitucional, pero de ahí a sostener que esa conclusión es trasladable al recurso contencioso-administrativo que posteriormente se entable, aunque en el transcurso del mismo se formulen las alegaciones que vengan al caso, resta un paso que no debe darse, porque lo contrario sería desproporcionado. En efecto, el principio *pro actione*, tal como ha sido interpretado reiteradamente por el TC implica «la interdicción de aquellas decisiones de inadmisión –o de no pronunciamiento- que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión –o no pronunciamiento sobre el fondo- preserven y los intereses que sacrifican». En esta ocasión, además, la propia literalidad del artículo 56.1 LJCA, como bien declara la ya citada STC 75/2008, de 23 de junio, facilita otra solución, que, desde luego, es la más conforme con la CE, cual es que el juez o tribunal no ha abstenerse de pronunciarse sobre el fondo de lo sometido a debate”.

Administrativos, tanto los Regionales como el Central mantuvieron la doctrina de que por respeto al principio constitucional de tutela judicial efectiva, proclamado en el artículo 24, que "si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el Poder Judicial -Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras, 197/88, de 24 de Octubre y 175/87, de 4 de Noviembre- no puede ser desconocida por los Tribunales Económicos-Administrativos –cuya intervención en las materias de su competencia, constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial- pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido, entre otras, en la primera de las sentencias citadas anteriormente, que no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial (...)" (FJ 1º).

No existe, en general, ninguna especialidad en cuanto al tratamiento de la suspensión en la impugnación de los actos administrativos tributarios en vía jurisdiccional con respecto al resto de los actos, al menos a nivel normativo. Es en la práctica donde se ponen de manifiesto las peculiaridades que prueban una vez más la conexión que en materia de suspensión existe entre ambas vías. Aparte de la ya comentada de la aplicación de la suspensión automática, encontramos la extensión de la suspensión acordada en vía administrativa a la jurisdiccional hasta que exista un pronunciamiento del juez o del tribunal al respecto, o la idea de que siendo la propia Administración parte en el proceso, al momento de la ponderación de los intereses en conflicto, si aquella adoptó la medida cautelar, será más probable que el órgano judicial estime que los perjuicios que se ocasionan al particular por la ejecución son de mayor intensidad que los que se derivan para los intereses públicos por la demora en su eficacia.

Los presupuestos que informan la institución con carácter general también son de aplicación en las dos vías procedimentales. Si bien en la administrativa el *periculum in mora* (en su definición administrativa de perjuicios de imposible o difícil reparación, o de aseguramiento de la finalidad legítima del recurso, en la jurisdiccional) constituye un presupuesto que opera con carácter subsidiario, en la judicial, tiene carácter principal. La suspensión automática como presupuesto tampoco se contempla ante los juzgados y tribunales, aunque sí en la práctica; y la apariencia de buen derecho, por su parte, tiene serias limitaciones en cuanto a su aplicación en ambas, al menos como presupuesto independiente. Esta similitud se debe a que su origen y fundamento,

como se apuntó en la primera parte de este trabajo, han venido siendo comunes, con una evolución y desarrollo paralelos.

La excepción la conforma la suspensión de las sanciones tributarias, con independencia de que sean o no pecuniarias. En el ámbito administrativo tributario las sanciones no son ejecutivas hasta que se agota la vía administrativa, pero en el jurisdiccional siguen el mismo régimen que el resto de los actos tributarios, con la exigencia de acreditar sus presupuestos y de prestar la correspondiente caución. Asunto este que resulta incomprensible si partimos del hecho de que la falta de ejecución inmediata en vía de recurso proviene de un tronco común: el derecho a la tutela judicial y efectiva y a la presunción de inocencia.

Todas estas similitudes, y por qué no, también sus diferencias, me sirven para justificar el tratamiento unitario que a partir de estas alturas del trabajo intentaré dar al estudio de la suspensión de la ejecución de los actos de naturaleza tributaria en vía de recurso. Creo que es de justicia abordar esta cuestión de manera diferente a como se ha venido haciendo hasta ahora por la doctrina que diferenciaba la vía administrativa de la judicial, y dentro de la primera, el recurso de reposición de las reclamaciones económico-administrativas. A mi entender estamos ante una única institución que puede que en algunas ocasiones se manifieste de forma diferente a través también, de los diferentes procesos o procedimientos, pero que no pierde su esencia, sus raíces, su naturaleza y su fundamento, por razón de lo que se impugne sea un acto administrativo ante un órgano revisor de la propia Administración, o de una resolución dictada por esta, ante los tribunales. En todo caso, es la misma ejecución del acto lo que se suspende, y no la resolución que han dictado los tribunales económico-administrativos. Es la eficacia del acto lo que es objeto de demora, y no la eficacia de la resolución administrativa.

Hay por tanto una continuidad que en la práctica es todavía más evidente y que también obliga a tratar la suspensión de una manera unitaria y conjunta. Y esto lo sabe bien el legislador que va encadenando la suspensión de los diferentes procedimientos; y también el obligado, que al momento de interponer el recurso contra un acto instando esta medida cautelar, se pregunta qué ocurriría con la eficacia del acto recurrido en caso de desestimación en esta fase del procedimiento administrativo, o qué ocurrirá con la suspensión si tiene que impetrar el auxilio de los jueces. La revisión en vía administrativa se ha venido a denominar como de justicia retenida, pero de

justicia al fin al cabo, y por ello suspensión, que forma parte indisoluble de la tutela cautelar, debiera tener el mismo tratamiento tanto en esta fase, como en la jurisdiccional, porque en ambas responde a la protección del mismo principio constitucional, el derecho a la tutela judicial efectiva.

2. MODALIDADES DE SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO

2.1 Modalidades por la condición de los actos

La doctrina ha venido clasificando las diferentes modalidades de suspensión en función de cómo vinieran reguladas en los correspondientes reglamentos de procedimiento económico-administrativo, principalmente atendiendo al órgano competente para otorgarlas o a la necesidad de aportar o no la correspondiente garantía⁵⁶⁹, sin tener en cuenta que la suspensión también es propia de la vía jurisdiccional o que en función de la naturaleza de los actos, de sus presupuestos y de su alcance y efectos pudieran establecerse otras categorías.

La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, como decía NIEVES BORREGO, es susceptible de concederse de diversa manera y con distinto contenido, y su clasificación, más allá de su carácter dogmático, contribuye a perfilar los contornos jurídicos del instituto⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ Así GUERRA REGUERA, *Suspensión de actos administrativos...op.cit.* pág.36; CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág, 84 y 103; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág.78; y VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* 36.

⁵⁷⁰ NIEVES BORREGO, J. *El proceso económico-administrativo...op.cit.* pág. 36. El autor diferenciaba tres clases de suspensión: a) Por la naturaleza de la obligación garantizada, que a su parecer de entonces (1975), podían ser teóricamente obligaciones de dar, hacer o no hacer, pero que en la práctica sólo cabía con respecto a las primeras (doctrina hoy superada, a mi entender); b) Por la afectación del contenido de la obligación: suspensión total o parcial; c) Por la especial amplitud de la facultad juzgadora atribuida al órgano de resolución, absolutamente reglada o con menor o mayor margen de discrecionalidad.

Por la condición de los actos tributarios, la suspensión se ha venido clasificando en dos grandes bloques: la suspensión de los actos con contenido económico y la suspensión de los actos sin contenido económico. Sin embargo está concepción, como ya hemos comentado en otros apartados de este trabajo, parte de la consideración tradicional de que los actos tributarios o tienen exclusivamente contenido económico o por el contrario, no lo tienen. En este último caso, como dice el artículo 233.10 de la LGT (233.11 después del PLMLGT), no lo tendrán “*cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida...*”. No obstante ni la relación jurídico-tributaria atiende a un diseño tan simple y resumido, ni los actos tributarios dan lugar a una sola obligación, en la generalidad de los casos. La culpa en todo caso la tiene la propia normativa, que en materia de suspensión en vía de recurso atiende principalmente a los efectos que se producen con respecto al pago, o a la obligación principal de pago, y olvida otros efectos sobre otras obligaciones no menos importantes.

En los tiempos en que la mayoría de los procedimientos de aplicación de los tributos principiaban mediante declaración y en los que para cuantificar la deuda era precisa la actuación previa de la Administración, y para proceder al pago que esta dictase el correspondiente acto de liquidación, FENECH, con respecto a la primera –la declaración- hablaba de la existencia de una *relación jurídica-pretributaria*, que se agotaba en sí misma con la puesta en conocimiento del fisco de una situación susceptible de imposición, que generaba un deber de declarar, pero que no tenía por objeto el pago del tributo. Era con posterioridad, con la notificación de la liquidación cuando nacía la *relación jurídico-tributaria* y con ella la obligación de pago. Y es más, no necesariamente el obligado a declarar resultaba ser el sujeto pasivo, pudiendo serlo un tercero⁵⁷¹. En la actualidad, el concepto de relación jurídico-tributaria integra en su definición las dos que citaba FENECH, y de ella pueden derivarse tanto obligaciones materiales como formales (artículo 17.2 de la LGT). Entre las primeras estaría la obligación principal de pago, y entre las segundas, la obligación de declarar. Como dicen MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO⁵⁷², “el contenido de dicha “relación jurídico-tributaria” no sólo no es

⁵⁷¹ FENECH, M. Principios de derecho procesal tributario, Librería Bosch, Barcelona 1949, pág. 179.

⁵⁷²MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª ed., Tecnos, Madrid, 2011, pág.223.

homogéneo, sino que tampoco es uniforme ni único, pudiendo presentar en cada caso de aplicación del tributo un contenido variable y eventual”.

El acto tributario que dimana de la citada relación es único, pero tiene un contenido diverso, económico en cuanto a la deuda, y no económico en cuanto a las declaraciones del obligado y de la Administración –cuando esta hubiera procedido a la rectificación de aquellas, por ejemplo- que se integran en el mismo. Los actos tributarios podrán diferenciarse entre aquellos que tienen exclusivamente contenido económico, aquellos que no lo tienen, y aquellos otros que tienen un contenido mixto, económico y no económico que serían los más habituales.

La suspensión de los *actos de contenido económico* impugnados en vía administrativa podrán ser objeto de suspensión automática, tanto en reposición como en el procedimiento económico-administrativo (artículos 224.1 y 233.1 de la LGT), mediante la aportación de la correspondiente garantía, o sin garantía si se prueba que al dictarlos se ha incurrido en error material, aritmético o de hecho (artículo 224.3 y 233.5 de la LGT). Exclusivamente en la vía económico-administrativa, los actos con contenido económico podrán ser susceptibles de suspensión con garantías alternativas cuando se pruebe la imposibilidad de aportar las específicas para acceder a la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, cuando se pruebe que de la ejecución del acto pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación (artículo 233, apartados 3 y 4 de la LGT). Los *actos sin contenido económico*, sólo serán susceptibles de suspensión cuando el recurrente esté en disposición de probar que la ejecución le acarrearía perjuicios de imposible o difícil reparación (artículos 233.10) y solo ante el económico-administrativo. En vía jurisdiccional por su parte, el régimen para la adopción de medidas cautelares, es igual para ambos –mediante la prueba de que la ejecución pudiera hacer perder la finalidad legítima a la sentencia y considerando los daños y perjuicios que se ocasionarían a los intereses públicos o de terceros por la adopción de la medida- aunque en la práctica, para los primeros –los de contenido económico- se aplicaría probablemente la suspensión automática.

En cuanto a los actos de *contenido mixto*, por tener contenido económico, serán reconducibles a esta categoría. Otro asunto serán los efectos del acto tributario objeto de suspensión, porque en la categoría general de los actos con contenido

económico, podremos encontrarnos con actos de contenido económico inmediato y no inmediato (Epígrafe 2.5).

Separado de las categorías anteriores y por la condición de los actos, finalmente tendríamos las *sanciones*, pero como sabemos, por la sola interposición de un recurso no serían ejecutivas hasta que se agote la vía administrativa. En sede jurisdiccional seguirán el mismo tratamiento que el resto de los actos tributarios que fueran objeto de impugnación.

2.2. Modalidades por la garantía exigida

La división de las diferentes modalidades de suspensión en función de la garantía exigida para su obtención constituye un criterio clásico⁵⁷³. Vista la clasificación anterior, la elaboración ahora de una lista con sus diferentes tipos por esta sola razón se nos hace realmente sencillo.

En primer lugar tendríamos la *suspensión automática* que sólo admite la prestación de tres tipos de garantías (artículo 224.2 y 233.2 de la LGT) para su adopción: a) Depósito de dinero o valores públicos; b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; c) fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria. Esta modalidad –que junto con la siguiente son propias de los actos con contenido económico y mixto- permitiría obtener la suspensión tanto con la interposición de un recurso de reposición como de una reclamación económico-administrativa. La práctica de tribunales la ha venido admitiendo también en la vía jurisdiccional, ajustando el fundamento de su admisión a la propia regulación prevista en la LJCA.

En segundo lugar estaría la suspensión mediante la aportación de *garantías alternativas*, sólo admisible en los procedimientos de revisión económico-administrativos (artículo 233.3 de la LGT) –o en su caso, ante los juzgados y

⁵⁷³ Aparte de los ya citados en el epígrafe anterior, CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía...op.cit.* pág. 24.

tribunales, pero no en el recurso de reposición- y siempre previa la acreditación de la imposibilidad de aportar las garantías tasadas para acceder a la automática. En cuanto al tipo de garantía admisible: cualquier otra que se estime suficiente.

En tercer lugar, la suspensión con *dispensa total o parcial de garantías*, que al igual que la anterior solamente sería admisible ante los Tribunales Económico-Administrativos o ante los órganos jurisdiccionales, para lo que habrá que acreditar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación o que la ejecución pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso (artículo 233.4 de la LGT y 129.1 de la LJCA). Esta categoría inicialmente referida a los actos con contenido económico y mixto, englobaría otra subcategoría, para otro tipo de actos y situaciones, caracterizada por la dispensa total de garantías, a saber: a) cuando al dictarse el acto objeto de impugnación se hubiera incurrido en un error material, aritmético o de hecho; b) cuando el acto impugnado no tuviera contenido económico; c) cuando se trate de la impugnación de una sanción. Con relación al primero habrá que acreditar los meritos errores; con el segundo, los perjuicios o la pérdida de finalidad del recurso; y con el tercero, la mera impugnación impedirá a la Administración su ejecución. La especialidad dentro de esta subcategoría reside en que sería admisible con respecto al apartado a) y c) en reposición, en el económico-administrativo, y en su caso ante los tribunales, aunque por lo que se refiere a la sanciones pecuniarias, al menos, ante estos últimos la interpretación que deriva de sus pronunciamientos exigiría la presentación de la correspondiente garantía; y con respecto al apartado b) que no sería admisible en reposición, pero si ante los tribunales económico-administrativos y ante los órganos jurisdiccionales siempre que se prueben debidamente sus respectivos presupuestos.

Esta es, por otro lado, la estructura que utiliza el artículo 39.2 del RGRVA para definir los diferentes supuestos de suspensión, entre los que además incluye aquellos otros que estuvieren recogidos en la normativa tributaria específica o en la propia LGT, como sería los relativos a la interposición de la tasación pericial contradictoria u otros más propios del ámbito recaudatorio ya vistos, y que generalmente no están necesitados de la aportación de garantías.

2.3. Modalidades por el órgano competente para acordarla

Hasta la entrada en vigor del RPREA en 1996, los únicos órganos competentes para otorgar la suspensión en vía económico-administrativa eran los tribunales de este orden; a partir de esa fecha, compartirán las competencias en materia de suspensión con los órganos de recaudación, sin perjuicio de la que ya ostentaba el órgano del que proviene el acto impugnado con respecto al recurso de reposición, o en su ámbito, los órganos jurisdiccionales.

De esta manera, y de acuerdo con lo que establece el RGRVA, la competencia para recibir la solicitud de suspensión, tramitarla y resolverla cuando el acto haya sido impugnado mediante el potestativo recurso de reposición, corresponderá el órgano que dictó el acto (artículo 25.4 del RGRVA). A los órganos de recaudación, cuando se pretenda la suspensión automática de los actos de contenido económico y mixtos o la suspensión mediante garantías alternativas en vía económico-administrativa (artículos 43.2 y 44.2 del RGRVA); y al propio tribunal económico-administrativo en los supuestos de error aritmético, material o de hecho, suspensión con dispensa total o parcial de garantías, y de los actos sin contenido económico (artículos 46 del RGRVA)⁵⁷⁴.

En vía jurisdiccional, el órgano competente será el propio juzgado o tribunal que este conociendo del asunto principal por su condición de incidente cautelar (artículo 7.1 de la LJCA: *“Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo que fueren competentes para conocer de un asunto lo serán también para todas sus incidencias...”*).

2.4. Modalidades por los presupuestos

Por lo que atañe a los presupuestos tendríamos cuatro tipos:

⁵⁷⁴ El artículo 47 de RGRVA recoge la facultad del Tribunal de solicitar un informe al órgano de recaudación para que se pronuncie sobre la suficiencia de la garantía o sobre la existencia de otros bienes del obligado susceptibles de ser prestados como garantía, cuando en el caso de suspensiones con dispensa total o parcial de las mismas.

- a) La suspensión con garantías suficientes. Cuando tratándose de actos con contenido económico o mixto se aporten aquellas que garanticen suficientemente la deuda en el recurso de reposición y en la reclamación económico-administrativa para la suspensión automática, y para la suspensión con otras garantías alternativas exclusivamente en la reclamación económico-administrativa. En la vía contenciosa esta modalidad no opera como presupuesto.

- b) La suspensión por la concurrencia del *periculum in mora*, bien sea por la acreditación de perjuicios de imposible o difícil reparación, bien para asegurar la efectividad de la resolución o sentencia. Sería de aplicación a la suspensión de actos con contenido económico cuando se pretenda la suspensión con dispensa total o parcial de garantías y a los actos sin contenido económico, ambas en las reclamaciones económico-administrativas y recurso contencioso-administrativo, y también cuando el acto impugnado sea un sanción, este último exclusivamente en vía jurisdiccional.

- c) La suspensión por la concurrencia del *fumus boni iuris*. Aunque con carácter residual, para cuando el acto adolezca de error aritmético, material o de hecho, tanto en vía administrativa –recurso de reposición y reclamación económico-administrativa– como en vía contenciosa. En esta última también cabría para los supuestos de impugnación de actos tributarios nulos de pleno derecho, pero siempre que se acredite que concurren previamente las circunstancias calificadas: que se hubiera decretado la nulidad de la disposición en base a la cual se dictó el acto, o cuando se hubieren anulado actos administrativos idénticos.

- d) Sin presupuestos. Por la mera interposición del recurso o reclamación cuando el acto objeto de impugnación sea una sanción pecuniaria o no pecuniaria, y exclusivamente en vía administrativa.

2.5. Modalidades por su alcance y efectos

No me refiero en este apartado a la duración de la suspensión, de lo que nos ocuparemos posteriormente, sino a su alcance y efectos en base a lo que hemos denominado como principio de unicidad del acto administrativo.

Así podríamos distinguir dos modalidades en cuanto a su alcance, la suspensión total del acto y la suspensión parcial; y otras dos en cuanto al momento en el que operan sus efectos, inmediatos y no inmediatos.

La suspensión parcial solo es posible cuando por estar conforme el recurrente con una parte del acto o cuando se hubiera producido la estimación parcial, pretenda la suspensión en vía de recurso por el resto que fuera objeto de impugnación, ya tenga contenido económico, no lo tenga o sea mixto. La suspensión parcial de los actos con contenido económico viene efectivamente regulada en la LGT, en el artículo 224.4 para el recurso de reposición, y en el 233.6 para las reclamaciones económico-administrativas, pero es necesario que se dicte un nuevo acto de liquidación que permita su impugnación separada. En otro caso, y en la práctica, no sería posible la suspensión parcial.

Sentado el principio anterior, los actos tributarios con contenido económico pueden tener efectos inmediatos –dando lugar a una deuda tributaria por el mismo concepto y periodo a que se refiere la liquidación y para el mismo obligado- o no inmediatos –no dando lugar a una deuda tributaria por el concepto y periodo de la liquidación (o incluso en este caso) pero produciendo efectos en otras obligaciones tributarias del mismo obligado, de otros obligados, por el mismo u otros periodos, e incluso por este u otros tributos- Veamos de modo práctico las posibles situaciones que pudieran darse con respecto a un mismo obligado, aplicando variaciones a un único ejemplo: Un acto de liquidación modifica una autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando que el IVA soportado por la adquisición de unos bienes y servicios no resulta deducible en el periodo comprobado, resultando una cantidad a ingresar superior a la declarada por el sujeto pasivo. Estaríamos ante un acto de contenido económico con efecto inmediato. El mismo caso, pero ahora la modificación trae su origen, además de en el hecho anterior, en la indebida regularización de unos bienes de inversión al entender la Administración que no

estaba agotado el plazo para efectuarla y que debiera aplicarse un año más, resultando una cuota a ingresar superior a la declarada. El acto tiene ahora contenido económico, tanto inmediato como no inmediato, ya que sus efectos se extienden al siguiente periodo. Y por último, el mismo acto de liquidación pero en este caso no resulta cantidad alguna a ingresar, pero si una reducción del importe a compensar para periodos posteriores, con contenido económico, por tanto, pero sin efecto inmediato. En el primer caso procede la suspensión automática del acto y se limita a los efectos recaudatorios. En el segundo caso cabe también la suspensión automática pero extiende sus efectos a los recaudatorios de este periodo y a los que se producirán en el siguiente. Mientras no se resuelva el recurso contra el mismo, el contribuyente presentará las autoliquidaciones subsiguientes aplicando los criterios hechos constar en su autoliquidación de la que ha resultado la liquidación recurrida, por estar suspendida y sin efectos. Y en el tercero, entendemos que podría haber la suspensión automática por tener contenido económico, aunque para el siguiente año, con las mismas consecuencias para las autoliquidaciones subsiguientes citadas en el caso anterior. Una vez resuelto el recurso si no fuera estimado, el sujeto estaría obligado a regularizar la situación, sin riesgo a la prescripción por lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT (añadido por el PLMLGT). Coincidimos por tanto, con LÓPEZ GÓMEZ, cuando aboga por que la suspensión automática lo sea a todos los efectos y no exclusivamente a los recaudatorios, y sugiere que en la práctica se haga constar así en el escrito de solicitud⁵⁷⁵.

En conclusión no sería posible una suspensión parcial si no a instancia del interesado o por estimación parcial, solo por aquellos componentes que fueran separables, y que en otro caso, la suspensión, o lo sería de todos ellos y a todos los efectos, o no habría suspensión.

Esta al fin va ser la clasificación que utilizemos: suspensión de actos con contenido económico inmediato; suspensión de actos con contenido económico no inmediato; suspensión de actos sin contenido económico; y suspensión de actos mixtos, con contenido económico inmediato y sin contenido económico en general o sin contenido económico inmediato. En relación con el tema de las garantías, presupuestos y órgano competente en cada uno de los casos, aunque se tratará en los epígrafes correspondientes, valga por ahora la apreciación de que siempre que tengan

⁵⁷⁵ LÓPEZ GÓMEZ, A. "Comentario a la resolución del TEAC de 18 de abril de 2007", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 14, Editorial Aranzadi, Pamplona 2007 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2007\1819).

contenido económico seguirán el régimen establecido para estos, aunque este no fuere inmediato o cuando tuvieran la condición de mixtos; y de los actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, en otro caso.

En todo caso vaya por adelantado que las consecuencias prácticas derivadas de la utilización esta estructura pueden chocar con el criterio que mantiene la Administración y algunos tribunales como la Audiencia Nacional, pero no con el que se deriva del ordenamiento jurídico, y que como se apuntó defiende, aunque tímidamente por el momento, el Tribunal Supremo.

3. ASPECTOS PROCEDIMENTALES: LA SOLICITUD DE LA SUSPENSIÓN

3.1 Legitimación activa

La pluralidad de procedimientos de revisión de los actos tributarios que podemos encontrar en el ordenamiento jurídico hace que el estudio de las cuestiones más básicas se complique innecesariamente. Solamente en la vía administrativa tenemos el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas y los procedimientos especiales de revisión, además de los diferentes recursos que son admisibles en lo económico-administrativo: el recurso de anulación, el recurso de alzada ordinario, el de unificación de criterio, el de unificación de doctrina, o el recurso extraordinario de revisión. Y en la jurisdiccional, el contencioso-administrativo ante los jueces y tribunales. En la mayoría de ellos es posible solicitar la suspensión, pero en cada uno en base a sus específicas normas procedimentales.

Dentro esta “titánica” labor me permito comenzar por el estudio de los sujetos legitimados por el lado activo para instar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, del que pocas referencias se encuentran en la doctrina⁵⁷⁶. La razón

⁵⁷⁶Ente ellos, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág. 61, le dedica cuatro líneas, limitándose a afirmar que puede solicitar la suspensión el obligado que hubiera planteado el recurso, e introduce otro procedimiento, el de las tercerías, que dice, pudiera ser instado por un tercero; o FABRA VALLS, M.J., *La suspensión de los actos*

podiera estar en las escuetas referencias que hacen los artículos 224, y 233 de la LGT al hablar solamente del interesado –“a instancia del interesado”- o el artículo 129 de la LJCA –“Los interesados podrán solicitar...”. En todos ellos se da por supuesto quién es el interesado: aquél que tenga un interés en que se produzca la suspensión del acto.

Dado el carácter instrumental de la suspensión la lógica nos lleva a pensar que el interesado es aquel que a su vez estaría legitimado para interponer el correspondiente recurso o reclamación, que como afirma NIEVES BORREGO⁵⁷⁷, lo serían todas aquellas personas o sujetos de derecho cuyos intereses legítimos personales y directos resultaren afectados por el acto tributario reclamable. Incluidos también aquellos terceros que tuvieran un derecho o interés legítimo, fueran o no parte en el procedimiento principal, aunque en la práctica no es muy probable que se produzca esta disociación entre el recurrente y el solicitante de la suspensión. Los interesados, en resumen, lo serían los diferentes obligados tributarios que cita el artículo 35 de la LGT, los sujetos infractores en su caso, o cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto tributario, tal y como cita el artículo 232 de la LGT en relación con las reclamaciones económico-administrativas, que se aplica por remisión para el recurso de reposición (artículo 222.3 de la LGT), y que es perfectamente subsumible⁵⁷⁸ en el texto del artículo 19.1.a) de la LJCA que refiere los legitimados en el orden contencioso-administrativo: “Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo”.

impugnados en materia tributaria, Editorial Tecnos, Madrid 2001, pág.198, que habla de que el RPREA citaba al interesado pero nunca a la “parte” o al “recurrente”.

⁵⁷⁷ NIEVES BORREGO, J. *El proceso económico-administrativo...op.cit.* pág. 158.

⁵⁷⁸ MENÉNDEZ REXACH, A., DOMÍNGUEZ MARTÍN, M. y LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. “Actos administrativos y procedimiento de las Administraciones Públicas”, *Revista de Justicia Administrativa* núm. 57, Editorial LEX NOVA, Valladolid 2012 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\14103), quienes comentando las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de abril y 17 de mayo de 2012 (Aranzadi RJ 2012\6287 y RJ 2012\7662), que analizan la legitimación del Ayuntamiento de Madrid para solicitar la revisión de oficio por causa de nulidad de pleno derecho de unas resoluciones del TEAR, vienen a decir: “En este punto, la sentencia recuerda el concepto de interés legítimo elaborado por la jurisprudencia constitucional y que resulta perfectamente identificable con el concepto referido en el art. 19.1.a) LJCA (entre otras, SSTC 220/2001, de 31 de octubre, y 7/2001, de 15 de enero), dado que el art. 24.1 de la Constitución consagra el derecho a la tutela efectiva a todas las personas que sean titulares de derechos e intereses legítimos e impone a los Jueces y Tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales. Así, se ha de aplicar al contencioso-administrativo la regla general de la legitimación por interés (ventaja o utilidad jurídica que se obtendría en caso de prosperar la pretensión ejercitada)”.

La especialidad la representa la posibilidad que arbitra el artículo 104 de la LRJ-PAC de que sea la propia Administración la que acuerde de oficio la suspensión de la ejecución del acto cuando aprecie que de la misma pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación, que aunque entendemos no sería de aplicación directa al ámbito tributario por la especificidad de este, si pudiera contemplarse en cuanto a los procedimientos especiales de revisión como el de actos nulos de pleno derecho o el de revocación⁵⁷⁹, si bien de manera supletoria.

3.2 Órganos competentes

Al hablar del órgano competente en materia de suspensión de los actos tributarios resulta necesario referirse de manera separada a aquellos que lo fueran para la admisión de la solicitud, para su tramitación, y para dictar la resolución correspondiente. Esta diferenciación resulta más acusada en la vía administrativa que en la jurisdiccional, cuya tramitación en relación con la suspensión de los actos administrativos en general ya fue abordada en apartados anteriores de este trabajo, y que solo traeremos aquí para resaltar las peculiaridades propias del ámbito tributario.

Para elaborar un listado previo de aquellos órganos que pudieran ostentar alguna de estas competencias en vía administrativa podemos acudir a la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de los actos impugnados mediante recursos o reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (que en adelante denominaremos la Resolución)⁵⁸⁰. Junto a los órganos de recaudación y Tribunales

⁵⁷⁹ SANZ GANDASEGUI, F. en la obra colectiva *Manual de revisión de actos en materia...op.cit. en el Capítulo Primero. Los procedimientos especiales de revisión: V. La revocación*, pág. 322.

⁵⁸⁰ Publicada en el *Boletín Oficial del Estado* núm.2 de 3 de enero de 2006, pág. 367. Ese tipo de disposiciones administrativas no tienen carácter normativo, siendo obligatorias en su caso para los órganos jurídicamente dependientes, pero nunca para el administrado. Sin embargo como dicen MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero...op.cit. pág. 147*, son de indudable importancia por cuanto aportan un plus de seguridad jurídica al conocer de antemano la opinión de la Administración. y más como ocurre en el presente caso, habiendo sido objeto de

Económico-Administrativos, y en su caso, el órgano que dictó el acto para el recurso de reposición, se cita a las Oficinas de Relación con los Tribunales, que serían las competentes, según la Resolución, “*para la tramitación de las solicitudes de suspensión de la ejecución de los actos impugnados, excluidas aquellas cuya tramitación y resolución corresponda al propio Tribunal Económico-Administrativo*”. Sin embargo esta atribución competencial lo es de carácter meramente organizativo, sin consecuencias para el administrado, que sólo se encontrará obligado por lo que sobre el particular establezcan la LGT y RGRVA. A estas últimas nos ceñiremos entonces, sin perder de vista la existencia de estas Oficinas, que como su propio nombre indica tienen por objeto canalizar las relaciones entre la AEAT, los TEA y los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo⁵⁸¹.

En el recurso de reposición, la solicitud de suspensión deberá presentarse ante el mismo órgano que dictó el acto, que a su vez será el competente para su tramitación y resolución (artículo 25 del RGRVA). Se produce una suerte de comunión entre el órgano ante el que se ventila el recurso y el competente para la resolución de la suspensión, aunque extraña que en este caso el legislador no se la haya atribuido también al órgano de recaudación exclusivamente⁵⁸² cuando el presupuesto fuera la suspensión automática, por asimilación a lo que luego ocurrirá ante el económico-administrativo.

El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas se atribuye en exclusiva a los Tribunales Económico-Administrativos, sin embargo la reclamación se dirigirá al órgano que dictó el acto (artículo 235.3 de la LGT), así como también las solicitudes de suspensión (artículo 40.1 del RGRVA y punto Cuarto de la Resolución). La centralización de la recepción de las solicitudes de suspensión en el órgano que

publicación en el BOE, pudiendo servir asimismo para fundamentar la tacha de un órgano administrativo que se aparte de lo prevenido en las mismas.

⁵⁸¹ El tema de la tramitación de la suspensión en el recurso de reposición y en las reclamaciones económico-administrativas también se aborda en la Instrucción Segunda y Tercera, respectivamente, de la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos (se puede consultar en www.laleydigital.es ref. *La Ley 18964/2006*).

⁵⁸² En cualquier caso es posible que sea el órgano de recaudación el que hubiere dictado el acto (la providencia de apremio, por ejemplo), con lo que tanto la resolución del recurso como de la suspensión, estarían residenciadas en el mismo órgano. Sobre la bondad de que sea el mismo órgano el que resuelva ambos y sobre el hecho de que la pretensión de la suspensión no puede desligarse de la pretensión principal, ya tuvo ocasión de pronunciarse DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit. pág. 493*.

dictó el acto impugnado evita en gran medida los problemas derivados de la descoordinación orgánica, ya que desde el primer momento el órgano competente para la ejecución tiene conocimiento de la suspensión sin tener que esperar al recibo de la notificación correspondiente del órgano con funciones de revisión o de cualquier otro. De acuerdo con la Resolución, los órganos receptores de las solicitudes las remitirán a la Oficina de Relación con Tribunales, que retendrá para su tramitación las referidas a la suspensión automática o con garantías alternativas (artículos 43 y 44 del RGRVA) y reenviará a los Tribunales Económico-Administrativos las de su competencia (artículos 46 del RGRVA).

No será necesario presentar la solicitud de suspensión cuando se trate de la impugnación de una sanción por su inejecutividad (apartado Sexto 2, de la Resolución), ni tampoco cuando el acto hubiera estado suspendido en reposición por haberse aportado las garantías para obtener la automática siempre que los efectos de las mismas se extienden al económico-administrativo (apartado Cuarto 2.2.2 de la Resolución).

El órgano competente para su tramitación en la vía económico-administrativa se determina en función del tipo de suspensión. Así, cuando se trate de solicitudes de suspensión automática o de suspensión con garantías alternativas, esta corresponderá, según el artículo 43 y 44 del RGRVA a los órganos de recaudación, aunque la Resolución, como hemos dicho, arroga esta competencia para la Oficina de Relación con los Tribunales. La resolución que se dicte sobre su admisión o denegación recaerá en todo caso, en el órgano de recaudación, no así la de inadmisión a trámite en la suspensión automática que le corresponderá a la Oficina de Relación con los Tribunales. También le corresponde a esta la recalificación como suspensión con garantías alternativas la solicitada como automática o la gestión de los requerimientos para la subsanación de defectos.

Cuando se trate de solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías fundadas en la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, con dispensa de garantías por concurrir en el acto impugnado error aritmético, material o de hecho, o por tratarse de un acto que no tenga por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, la competencia para la tramitación y la resolución le corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos (artículo 46 del RGRVA). No obstante, admitida a trámite la suspensión, el Tribunal podrá servirse de la Oficina de Relación

con los Tribunales para requerir del órgano de recaudación que informe sobre la idoneidad de las garantías o sobre la existencia de otros bienes susceptibles de quedar afectos al pago de la deuda (en especial cuando haya dispensa total o parcial); y aun con anterioridad a la admisión⁵⁸³, la Oficina tiene la obligación de informar al Tribunal sobre la existencia de las medidas cautelares adoptadas para asegurar el cobro de la deuda objeto de la reclamación.

En los procedimientos especiales de revisión en los que fuera admisible la suspensión (revisión de actos nulos de plenos derecho, revocación o de rectificación de errores) el órgano competente para adoptar la medida cautelar de suspensión será el mismo ante el que se esté tramitando el procedimiento y que generalmente es el que se establezca por la norma de organización específica (artículos 5 y 11 del RGRVA para la revisión de actos nulos de pleno derecho y revocación, respectivamente) o el propio que dictó el acto (en el caso de la rectificación de errores, en el que expresamente se reconoce la posibilidad de suspender sin garantía cuando se aprecie que adolece de error aritmético, material o de hecho, artículo 13 del RGRVA).

Nada decimos con respecto al recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT, porque el propio artículo 233.11, ya recoge que los actos impugnados en este procedimiento no podrán suspenderse en ningún caso; ni sobre la suspensión en el recurso de alzada, por formar parte de la vía económico-administrativa, y serle de aplicación lo ya dicho para esta. En este último resultará cuando menos atípico que el interesado plantee por primera vez la suspensión, cuando lo normal es que se extienda a esta la adoptada en la reclamación en primera instancia.

En la vía contencioso-administrativa no cabe, como ocurre en el paso entre el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, que se pueda extender la suspensión –en el caso específico de la automática cuando los efectos se mantengan para esta- sin solicitud del interesado y, sobre todo sin previo pronunciamiento al respecto de los órganos jurisdiccionales. El tribunal deberá pronunciarse sobre la suspensión del acto en vía jurisdiccional en todo caso, aunque luego se admita la garantía aportada en vía administrativa o se hubiera tenido

⁵⁸³ Al menos así parece dependerse de la Resolución, que parece contrariar el dictado del artículo 47.1 del RGRVA.

concedida preventivamente la suspensión obtenida en aquella hasta que se produzca un pronunciamiento expreso de los jueces y tribunales. La competencia por otro lado, como se encarga de especificar el artículo 7 de la LJCA por su calificación de incidente cautelar (artículo 131 de la LJCA) le corresponde al órgano jurisdiccional que lo fuera también para conocer del asunto principal.

3.3 El momento de la solicitud

Como afirma VEGA BORREGO⁵⁸⁴, aunque la LGT y el RGRVA (artículo 25.8 y 40.1) no son tan claros como lo era el RPREA⁵⁸⁵, no cabe duda de que la suspensión puede solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa. Esta afirmación en principio clara y precisa alberga en su seno una consecuencia trascendental: la suspensión sólo es posible cuando existe un recurso o una reclamación económico-administrativa previa o simultánea. Esta peculiaridad es propia exclusivamente de la vía administrativa, ya que en la vía contenciosa, como vimos y citaremos a continuación, cabe la solicitud de medidas cautelares anticipadas a la interposición del recurso. Y así se recoge expresamente en el artículo 40.1 del RGRVA rechazando la eficacia de la solicitud – *“La solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia, sin necesidad de acuerdo expreso de inadmisión”*- y el artículo 25.6, también del RGRVA, como condición de admisión – *“Si la solicitud acredita la existencia del recurso de reposición y adjunta garantía bastante, la solicitud se entenderá acordada...”*⁵⁸⁶.

Ahora bien, que se permita la presentación de la solicitud de suspensión con posterioridad a la interposición del recurso o reclamación, no quiere decir que este

⁵⁸⁴ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 39.

⁵⁸⁵ Según dice DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit.* pág. 467, a diferencia del RPEA de 1981 que exigía que la solicitud de suspensión se realizase necesariamente al momento de interponerse la reclamación, el RPREA en su artículo 74.8 establecía que *“la suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa...”*.

⁵⁸⁶ La Resolución dice que se tendrá por no presentada la solicitud cuando no se acredite la existencia de recurso o reclamación anterior o simultánea, operando en todos los casos como causa de inadmisión.

proceder no tenga consecuencias. Hay que tener muy en cuenta que la mera interposición del recurso no suspende la ejecutividad del acto recurrido, de ahí que tanto el artículo 25.8 del RGRVA para el recurso de reposición como la Resolución (apartado Tercero 1.1 y Cuarto 1.3) recojan que cuando no se solicite en el momento de la interposición del recurso o reclamación los efectos lo serán a partir de la fecha de presentación. Entre la dicción de la resolución y el artículo 25.8 de la RGRVA hay sin embargo un importante matiz, mientras la primera dice expresamente que la suspensión sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento de recaudación que se produzcan con posterioridad a la fecha de presentación, el RGRVA habla de efectos suspensivos en general: *“los efectos suspensivos (...) se producirán a partir del momento de la presentación de la solicitud.”* Los efectos suspensivos serían por tanto todos aquellos que pudieran derivarse de la ejecución del acto, entre ellos los de recaudación, pero no solamente. En esta tesitura, si se hubiera interpuesto un recurso de reposición o reclamación contra un acto tributario de contenido mixto y no se hubiera solicitado la suspensión del mismo sino después de concluido el plazo voluntario de pago, en el tiempo que hubiera mediado desde el vencimiento de este plazo y hasta que se solicitó la suspensión, el órgano de recaudación podría haber notificado al obligado la providencia de apremio y realizado las actuaciones conducentes al cobro de la deuda, con lo que, de haberse ejecutado el acto, la medida carecería de sentido; pero también, si alguno de los elementos del acto debieran ser tenido en cuenta para el cumplimiento de otra obligación cuya presentación coincidiera en el tiempo durante el cual no estuvo suspendido, para la determinación de la deuda de esta segunda obligación habrá que estar a lo que hubiera dictaminado la Administración, y no a lo manifestado por el contribuyente en la declaración o autoliquidación modificada por el acto que ahora se recurre sencillamente porque en ese momento aquel era plenamente ejecutivo. Este supuesto no es problemático si aplicamos el principio de unicidad del acto tributario y la extensión de la suspensión a todos sus efectos, pero se complica cuando atendemos única y exclusivamente a los efectos recaudatorios y a la idea de que la suspensión solo opera sobre estos, siendo el resto inmediatamente ejecutivos y sin posibilidad de suspensión. Pero este planteamiento sería tanto como decir que el principio de tutela judicial efectiva que fundamenta la tutela cautelar sólo lo es con respecto a unos elementos del acto y no para otros. La solución vendría por indicar en la solicitud de suspensión que se hace a todos los efectos, y no sólo a los estrictamente recaudatorios, aunque plantea problemas de atribución de competencias como veremos a seguido.

Las cuatro modalidades de suspensión en vía administrativa que en función de la garantía recoge la LGT y el RGRVA serían la suspensión automática, la suspensión con otras garantías alternativas, la suspensión con dispensa parcial de garantías, y la suspensión con dispensa total o sin garantías. Las dos primeras les compete su resolución a los órganos de recaudación o al órgano que dictó el acto por la primera en el recurso de reposición; las siguientes al tribunal económico-administrativo, salvo por la última que también cabe en el recurso de reposición cuando el acto adolezca de errores aritméticos, materiales o de hecho. Si no se admitiera que la suspensión lo es a todos los efectos, tesis que defiendo, debiéramos preguntarnos si es posible solicitar la suspensión mediante la utilización conjuntamente de algunas de estas modalidades. Así por ejemplo, en los actos de contenido económico inmediato no sería posible simultanear la suspensión automática y la suspensión con garantías alternativas, porque una excluye a la otra, ya que para acceder a la segunda hay que acreditar previamente que no se está en disposición de hacer el depósito en dinero o valores, presentar un aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca, o seguro de crédito o caución, o fianza personal o solidaria de otros contribuyentes, o al menos que la que se puede obtener no es suficiente por lo que debe complementarse con otras. Pero en este último caso, la simultaneidad no sería de tipos de suspensión sino de suspensión con varias garantías alternativas recogida en los artículos 233.3 de la LGT y 44 del RGRVA. Asimismo cuando no se pudieran aportar las otras garantías ni las garantías tasadas o no fueran suficientes tampoco estaríamos en una suspensión con garantías alternativas, sino en una suspensión con dispensa, total o parcial de garantías. Esta imposibilidad se hace aún más evidente si tenemos en cuenta que el órgano competente para su tramitación y resolución es el órgano económico-administrativo, y no los órganos de recaudación, por la necesidad de apreciar los perjuicios de imposible o difícil reparación⁵⁸⁷. Por último si se alega la concurrencia de un error aritmético, material o de hecho, no será necesario aportar ninguna garantía por lo que no es dable plantearse este problema, salvo para el caso de que se solicite subsidiariamente la suspensión por otra de las modalidades apuntadas.

Tratándose de actos sin contenido económico, que serían aquellos que no tienen por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida según definición dada por

⁵⁸⁷ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.pág. 47*: "En suma, parece que lo más razonable es considerar que no se pueden combinar entre sí de forma simultánea las tres modalidades de suspensión a las que nos hemos referido, debiendo articularse en cada caso la solicitud conforme a una única modalidad".

el artículo 233.10 de la LGT (233.11 con la PLMLGT), en principio, porque nada se dice de la necesidad de garantizar –aunque pudiera ser exigible la garantía a modo de contracautela de forma similar a como se articula en la LRJ-PAC o en la LJCA si por la procedencia se originasen perjuicios al interés público o de terceros- y también por su naturaleza, entiendo que no se da tampoco el problema de la supuesta compatibilidad o incompatibilidad con el resto de la modalidades.

Ahora bien, a veces un acto concreto puede tener contenido económico pero no resultar inmediato. En este caso el acto recurrido no tiene por objeto una deuda tributaria directamente, pero si una cantidad líquida o al menos liquidable en la mayoría de las ocasiones por una simple operación aritmética⁵⁸⁸. Atiéndase por ejemplo al supuesto de un acto de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido que disminuye la cantidad a compensar para ejercicios futuros autodeclarada por el sujeto pasivo⁵⁸⁹, o en el mismo sentido, aquel que conlleva la reducción de la base

⁵⁸⁸ En materia del cálculo de intereses de demora, podemos encontrar varios pronunciamientos sobre el concepto de cantidad líquida, entre otros la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1997 (Aranzadi RJ 1997\1196) FJ 3º: *“No podemos compartir esta opinión del Abogado del Estado porque no se puede confundir la naturaleza de una deuda líquida con el hecho de que se haya promovido un pleito acerca de su procedencia y alcance. La cantidad que la Administración debió satisfacer en concepto de intereses de demora en la fijación y pago del justiprecio, al abonar éste, es, a todas luces, una cantidad líquida, pues, como desde antiguo ha venido declarando este Tribunal (Sentencias de la Sala Primera de 13 octubre 1922, 13 noviembre 1924 y 13 abril 1987, no sólo son deudas líquidas aquellas cuyas cuantía esté perfectamente determinada sino también aquellas cuyo montante puede quedar establecido mediante una simple operación aritmética...”*. Y también cuando nos referimos a la ejecución provisional del artículo 91 de la LJCA, según dicen las Sentencias de Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2011 (Aranzadi RJ 2012\2945) *“No está de más recordar que de acuerdo al artículo 91 de la LJCA son requisitos esenciales de la ejecución provisional: el impulso de parte, la constitución de fianza o aval bancario suficiente, y el límite de la discrecionalidad del Tribunal de instancia en los supuestos de sentencias cuyo objeto no sea el pago de cantidad líquida o liquidable por simples operaciones aritméticas, en que únicamente podrá accederse a la ejecución provisional cuando se estime que el perjuicio que pudiera irrogarse con la ejecución no sería reparable”* o de 19 de enero de 2011 (Aranzadi RJ 2011\2007).

⁵⁸⁹ De manera indirecta y de cara a fijar la cuantía para acceder al recurso de alzada en vía económico-administrativa en un supuesto en el que la Administración modifica una autoliquidación de IVA reduciendo la cantidad a compensar para ejercicios anteriores hasta dejarla a cero el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de marzo de 2012 (Aranzadi RJ 2012\4826) manifiesta (Fundamento de Derecho Tercero): *“Por tanto, cuando el sujeto pasivo obtiene como resultado de su autoliquidación por el impuesto sobre el valor añadido un crédito tributario y su importe es reducido a cero por una liquidación practicada por la Administración, tras la pertinente comprobación, sea cual sea la causa, sólo una interpretación literal de la expresión «cantidad total objeto del acto administrativo» permite entender que la cuantía de la reclamación económico-administrativa que tenga por objeto ese acto liquidatorio será la suma que en el mismo aparezca reflejada, puesto que el «importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación» no sería ese sino, precisamente, aquella cuantía en la que la liquidación minore la devolución solicitada, puesto que la misma se convertirá en deuda tributaria, si finalmente se confirma la liquidación reclamada. Así las cosas, la cuantía de la reclamación económico-administrativa promovida por «Equifasa» ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco contra la desestimación de la reposición que dedujo frente a la liquidación*

imponible negativa a efectos de su compensación en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio siguiente⁵⁹⁰. En el primero de los casos no hace falta tan siquiera una operación aritmética para determinar la cantidad revisada por tratarse de cuota; y en el segundo, con la simple aplicación del tipo de gravamen sería posible determinar el importe de la deuda tributaria que resultaría afectado por la modificación de la base imponible⁵⁹¹. Además ni la doctrina ni la jurisprudencia, ni siquiera la Administración tributaria consideran este tipo de actos entre aquellos que no tienen por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, sino que refieren como propios de esta categoría y entre otros, los requerimientos de información u otros más próximos a las obligaciones formales⁵⁹². Por lo tanto, la suspensión de estos actos deberá seguir el mismo régimen en materia de suspensión que los actos de contenido económico,

provisional por el impuesto sobre el valor añadido del período diciembre de 2001, que, con fecha 18 de octubre de 2002, le giró el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no era la de 0 euros sino la de 34.000.190,90 euros, importe cuya deducción interesó la sociedad en la autoliquidación del mes de diciembre de 2001 y cuyo reintegro se le negó totalmente por dicho acto liquidatorio". Con cita de otra del mismo Tribunal de 7 de abril de 2011 (Aranzadi RJ 2011\3067).

⁵⁹⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (RJ 2011\4490) que versa sobre la solicitud de suspensión de un acto de liquidación tributaria por el que se acuerda la reducción de la base imponible negativa pendiente de compensación de un grupo consolidado por haber incluido incorrectamente las bases imponibles negativas individuales de sus participadas sin dar lugar a deuda tributaria alguna por ese ejercicio, pudiera haberse sido uno de los primeros pronunciamientos jurisprudenciales que abordará la diferencia entre los actos sin contenido económico, y los actos con contenido económico no inmediato, pero tanto la parte recurrente como el Tribunal yerran en su calificación al tacharlo de acto tributario que no tiene por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. La parte porque si hubiera garantizado con un aval bancario (se trataba de una Banco) el importe correspondiente al crédito de impuesto derivado de la corrección de la base imponible, pudiera haber accedido a la suspensión automática, y el Tribunal, porque afirma que no se han probado los perjuicios de imposible o difícil reparación, cuando lo que debió decir es que no se había garantizado el acto de manera suficiente.

⁵⁹¹ El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (Boletín Oficial del Estado núm. 278 de 20 de noviembre de 2007, pág.47.402), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad recoge la citada cuantificación cuando afirma en la Norma 13 de Registro y Valoración, relativa al Impuesto sobre beneficios que deberá reconocerse en contabilidad un activo por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales, lo que pone de manifiesto su condición de importe líquido.

⁵⁹² FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos...op.cit.pág. 202*, incluía también a las sanciones no pecuniarias; de igual manera MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la...op.cit.pág.141*. ULLATE JIMÉNEZ, A. y CALVO VÉRGEZ, L.: "Suspensión de la ejecución del acto recurrido", en la obra colectiva *Manual de revisión...op.cit.pág.647*, dice que se recoge ahora en la LGT y en RGRVA de forma más sintética la regulación del RPREA, que en su artículo 77 y de modo ejemplificativo citaba entre los actos sin deuda o ilíquidos a los requerimientos administrativos de suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias (que no son ejecutivos en la actualidad en vía de recurso administrativo). En cuanto a la jurisprudencia y entre otras muchas sentencias la del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011 (Aranzadi RJ 2011\6624) y de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2012 (JUR 2012\32820) referidas ambas a requerimientos de información. Y las resoluciones del TEAC de 15 de abril de 2004 (Aranzadi JUR 2004\206523) y de 23 de julio de 1996 (Aranzadi JT 1996\1242).

admitiéndose la suspensión automática o con garantías alternativas –más adelante se hablará de la suficiencia de estas- o mediante dispensa total o parcial.

En aquellos actos mixtos con contenido económico inmediato y no inmediato tampoco cabría simultanear varias modalidades porque como se ha dicho, debieran seguir el mismo régimen que los actos de contenido económico. En los que concurren los de contenido económico con aquellos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad ilíquida, el problema se plantea porque no hay una atribución exclusiva de competencias sino compartida entre los órganos de recaudación por la parte económica, y por el tribunal económico, por la parte no económica⁵⁹³. La solución pudiera venir por derivar esta forma de suspensión a la de dispensa total o parcial de garantías que sí que es exclusiva de los TEA, pero que tiene la carga de probar que concurren perjuicios de imposible o difícil reparación, que causalmente coincide con el presupuesto de la suspensión de los actos sin contenido económico. No obstante esta deducción supondría hacernos advenir de la idea de que la suspensión es única y por todos los efectos del acto. Así por ejemplo, si partimos de un acto que tenga un mínimo contenido económico siempre sería admisible la suspensión automática, con garantías alternativas o con dispensa total o parcial que alcanzaría a todos los efectos del acto sin atender a su diferente naturaleza. DELGADO PACHECO, después de poner de manifiesto la divergencia que sobre el alcance de la suspensión se da entre la redacción contenida en la LGT y en el RGRVA, y suponiendo que fuera la de este último la que se aplicaría en la práctica, propone una solución ecléctica:

“En primer lugar, en el marco del RGRVA, no parece que la suspensión automática o la suspensión con otras garantías extiendan sin más su eficacia a consecuencias del acto impugnado, distintas de las recaudatorias. En consecuencia, si es el reclamante, en un procedimiento económico-administrativo, el que desea obtener certeza de esa amplia suspensión, debería solicitar expresamente la suspensión total de la ejecución del acto. A nuestro juicio, debería solicitar esta suspensión al tribunal. En teoría, esa suspensión debería regirse por lo dispuesto en los artículos 46 y 47 del RGRVA. Sin embargo, puede ser prudente, aunque no ortodoxo, solicitar la suspensión automática del ingreso, con aportación de la correspondiente garantía, ante el órgano de recaudación, y solicitar la suspensión global del acto del tribunal. En todo caso, con la solicitud de la suspensión debería aportarse la correspondiente garantía. Si la

⁵⁹³ En el recurso de reposición este planteamiento no resulta posible por cuanto solo es admisible la suspensión automática.

liquidación o acto no implicara una deuda o cantidad a pagar, claramente nos deberíamos hallar en el ámbito de la suspensión a conceder por el tribunal de acuerdo con los artículos 46 y 47 del RGRVA⁵⁹⁴.

De este planteamiento me quedo únicamente con la proposición práctica de incluir en la solicitud la expresión de que la suspensión se haga extensible a la totalidad de los efectos que pudieran derivarse de la ejecución del acto. La complicación añadida de plantearla ante dos órganos diferentes, y por diferentes modalidades no me seduce porque supondría admitir indirectamente que la suspensión puede ser parcial por cada uno de sus efectos, aunque no es del todo rechazable ya que los riesgos de inadmisión, al menos por su contenido económico, serían inexistentes. En todo caso no olvidemos que para obtener la suspensión ante el Tribunal Económico será necesario probar los perjuicios de imposible o difícil reparación, por lo que de no admitirse que la suspensión lo es a todos los efectos lo más práctico sería solicitarla por la modalidad de dispensa total o parcial de garantías, y subsidiariamente, como suspensión automática, solicitando de este, que en su caso, proceda a dar el traslado correspondiente al órgano de recaudación a través, como sabemos, de la ORT.

Esto nos lleva a preguntarnos sobre la posibilidad de presentar la solicitud de suspensión por varias modalidades de manera subsidiaria. VEGA BORREGO⁵⁹⁵ con buen criterio contesta a esta pregunta afirmativamente, incluso para cuando fueran diferentes los órganos que deban pronunciarse al respecto, como hemos apuntado en el párrafo anterior. Dice el autor que la subsidiaria debe tenerse por realizada en la misma fecha que la principal cuando esta hubiera sido denegada, evitando así los “tiempos muertos” en los que el acto pudiera ser susceptible de ejecución. La calificación de subsidiaria o de principal de cada una de las modalidades propuestas dependerá de la intención que manifieste el solicitante, aunque se puede comprender que la subsidiaria será aquella que dada su situación personal le pueda resultar más gravosa (se solicita la suspensión por error aritmético, o alegando perjuicios de imposible o difícil reparación con dispensa total o parcial de garantías, como principal,

⁵⁹⁴ DELGADO PACHECHO, A. “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, *Documento número 6/07 IEF*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007, pág.48 http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2007_06.pdf

⁵⁹⁵ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 49, se apoya en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de junio y 21 de febrero de 2005 (Aranzadi JUR 2005\161950 y JUR 2005\183548).

y para el caso de que no se admita, la automática o con otras garantías alternativas, por ejemplo)⁵⁹⁶.

Otra cuestión no menos relevante es aquella que se refiere a la posibilidad de reiterar las solicitudes de suspensión que hubieran sido denegadas en base a que la normativa admite la presentación de la misma en un momento posterior al de la interposición del recurso o reclamación y antes de hubiera recaído resolución sobre el fondo del asunto. La jurisprudencia así lo viene admitiendo pero solo cuando la nueva solicitud se efectúe en base a una modalidad diferente a la denegada en su momento⁵⁹⁷, o aun siendo la misma, cuando hubieran variado las circunstancias. En otro caso, el órgano competente decretará su inadmisión⁵⁹⁸. A mi modo de entender, en este proceder subyace un error en la apreciación del concepto de reiteración, ya que planteándose por otra modalidad, o habiendo variado las condiciones tenidas en cuenta en su momento para desestimarla, cualquier solicitud podrá considerarse como nueva y no como reiteración de otra anterior. Solo existiría reiteración por el acto de presentación, pero no por su contenido.

En la vía contencioso-administrativa no se contemplan diferentes modalidades, aunque también será posible el planteamiento de nuevo de la solicitud cuando hubiera variado los hechos que llevarán a su inadmisión o denegación⁵⁹⁹. Lo que se permite en

⁵⁹⁶ Aunque a veces parece operar en sentido inverso. Véase Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de febrero de 2015 (Aranzadi JUR 2015\113605), en la que planteaba la suspensión ofertando como garantía el importe de una devolución pendiente de reconocimiento por incompatibilidad entre el IVA/ITP, y para el caso de que no se admita, sin garantías, por concurrir perjuicios de imposible o difícil reparación. En la Sentencia del mismo Tribunal de 27 de febrero de 2014 (Aranzadi JUR 2014\117836) se constata la contradicción de alegar la suspensión sin garantías por los perjuicios económicos que le ocasionaría la ejecución, y subsidiariamente con otras garantías (Fundamento de Derecho Tercero): *“Por otra parte, resulta contradictorio con la manifestación de la parte relativa a la pretensión subsidiaria de suspensión con otras garantías, lo que indica que sí cabe su prestación”*.

⁵⁹⁷ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 12 de diciembre de 2002 y (Aranzadi JT 2003\186) y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 30 de abril de 2001 (Aranzadi JT 2004\584).

⁵⁹⁸ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de ...op.cit.* pág. 50. Con cita en las Sentencias de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de febrero de 2005 (Aranzadi JUR 2005\117659) y del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 29 de noviembre de 2002 (Aranzadi JUR 2003\20315).

⁵⁹⁹ Aunque no referida a la materia tributaria traemos la Sentencia del Tribunal Supremo del 31 de enero de 1994 (Aranzadi RJ 1994\163) por significativa de esta doctrina, aunque estando en vigor la Ley de la Jurisdicción Contenciosa de 1956 (Fundamento Jurídico Tercero): *“Al obrar así, el órgano «a quo» no incurrió en ninguna de las infracciones que se le achacan en este recurso de casación, pues, por un lado, no violó el art. 122 de la Ley Jurisdiccional porque, a pesar de lo que la parte actora razona, el art. 123 sólo permite reiterar la solicitud de suspensión cuando se produzcan circunstancias nuevas que no pudieron tenerse en cuenta*

este procedimiento es la posibilidad de solicitar la adopción de la medida cautelar, no solo en cualquier estado del proceso (artículo 129 de la LJCA) sino con anterioridad al mismo (artículo 136 de la LJCA), pero exclusivamente cuando se trate de obligaciones a cargo de la Administración y por su inactividad (artículos 29 y 30 de la LJCA) –lo que no resulta de aplicación directa a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios sino a la adopción de medidas cautelares positivas- o a las vías de hecho, como pudiera ser el caso de llevar a cabo la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor por impago de una deuda tributaria careciendo del título habilitante. No se pierde en este caso la instrumentalidad propia de la suspensión porque el artículo 136 obliga a la presentación del recurso en el plazo improrrogable de 10 días. Como ya dijimos en su momento, esta posibilidad carece de utilidad práctica ya que en el procedimiento general contencioso-administrativo el escrito de interposición es sumamente sencillo, por lo que solicitar la suspensión sin interponer el recurso simultáneamente, incluso en estos casos, no supone ninguna ventaja adicional para el recurrente⁶⁰⁰.

Precisamente, el hecho de que el escrito de interposición se limite a citar el acto recurrido y a solicitar que se tenga por interpuesto, sin más contenido (artículo 45 de la LJCA) y que la Administración tenga un plazo veinte días para remitir el expediente al órgano jurisdiccional (artículo 48.3 de la LJCA), hace que la solicitud de suspensión de la ejecución del acto tributario deba fundamentarse y acompañarse de los medios de prueba que en su caso acrediten la oportunidad de adoptar las medidas cautelares que fueren precisas para asegurar la efectividad de la sentencia. En otro caso, la falta de la información necesaria en sede el juzgador puede determinar la inadmisión o la denegación de la solicitud. En todo caso, si se hubiera obtenido la suspensión en vía administrativa con garantías suficientes que mantengan su vigencia y eficacia, esta se extenderá por el tiempo que tarde el juez o el tribunal en pronunciarse sobre la suspensión (artículo 233.8 de la LGT, 233.9 después del PLMLGT), pero para ello se exige del recurrente que lo ponga en conocimiento de la Administración tributaria⁶⁰¹ -con lo cual evita los riesgos que al respecto pudieran producirse por la ejecución anticipada del acto impugnado- y que presente la solicitud

cuando se resolvió anteriormente, y esto no ocurre en el caso de autos; lo que la parte actora llama «hechos nuevos» no son sino actos de ejecución del deslinde, que no habilitan para solicitar nuevamente la suspensión...».

⁶⁰⁰ Un poco más de dificultad se presenta en el procedimiento abreviado que regula el artículo 78 que debe principiarse por demanda.

⁶⁰¹ La Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, atribuye a la ORT la tramitación de estas comunicaciones.

en vía judicial antes de que transcurra el plazo para la interposición del recurso. Si la solicitud se presentara después de vencido el citado plazo (de 2 meses generalmente, a contar desde la notificación del acto impugnado –artículo 46 de la LJCA-), no se le tendrá por suspendido. Esto no impedirá que una vez aceptada la solicitud de suspensión presentada fuera del citado plazo, esta produzca los efectos que le correspondan, pero en este caso, solamente a partir de la fecha de su presentación, teniéndose por legalmente ejecutados los producidos en el entretiempos.

3.4 Aspectos formales de la solicitud

La solicitud de suspensión debe presentarse por escrito sin ajustarse a una forma o modelo concreto, como es propio del derecho administrativo, pero si al cumplimiento de unas formalidades. Hablamos por tanto de que el escrito debe ir dirigido al órgano competente, del plazo para su presentación, que debe tener una estructura mínima que permita identificar los caracteres esenciales del acto y que debe acompañarse de determinados documentos si queremos que la actuación tenga las consecuencias que se le pretenden. No obstante también debe considerarse que las formas y los requisitos procesales o procedimentales están al servicio de un fin, la obtención de la tutela que se impetra, con lo cual deberán ponderarse los incumplimientos como causas de inadmisión o de nulidad, cuando impidan la consecución de este objetivo, permitiéndose en su caso la apertura de trámites para la subsanación⁶⁰².

No encontraremos en la LGT ni el RGRVA ninguna indicación sobre cómo debe presentarse el escrito de solicitud de suspensión de ejecución del acto cuando este sea objeto de impugnación mediante un recurso de reposición. Ni siquiera se dice que

⁶⁰² Sentencia del Tribunal Constitucional 263/1988, de 22 de diciembre (Aranzadi RTC 1988\263), Fundamento de Derecho Segundo: *“Así centrada la cuestión, son elementos de la doctrina constitucional que conviene recordar de modo sucinto para la solución del recurso, que las formas y requisitos procesales, pese a su importancia para la ordenación del proceso, no pueden erigirse en obstáculos insalvables para su prosecución, convirtiéndose en verdaderos formalismos enervantes; que, en la misma línea de argumentación, los requisitos formales no son valores autónomos que tengan sustantividad propia, sino simples instrumentos de una finalidad legítima; que esta consideración de las formas procesales obliga a ponderar la entidad real del defecto, procediendo a una justa adecuación de las consecuencias jurídicas con dicha Entidad y con la finalidad del requisito, de suerte que cuando esa finalidad pueda ser lograda sin detrimento de otros bienes o derechos igualmente dignos de tutela, se permita la subsanación de los defectos en vez de cerrar el acceso al recurso”.*

deba ir en escrito independiente como así ocurre cuando esta se plantee en el seno de una reclamación económico-administrativa. En consecuencia, si la suspensión se solicitara de forma simultánea al recurso podrá incluirse en el mismo escrito de interposición por medio del habitual otrosí. Dado que es el mismo órgano el que decide sobre el fondo del asunto y el que a su vez debe decidir sobre la procedencia de la suspensión, no se contempla la posibilidad de que por desconocimiento se pudiera proceder a la ejecución del acto antes de que se resuelva sobre su admisión.

En otro caso, si la solicitud es posterior a la interposición del recurso, deberá reunir los datos identificativos precisos que permitan acreditar la existencia del recurso al que estaría vinculada. Recordemos que la inexistencia de recurso producirá el archivo de la solicitud y que se tenga por no presentada. Estos datos, por tanto, serán por remisión los que se citan en el artículo 2 del RRGVA, y que la Resolución recoge de manera específica en su apartado Tercero: a) datos identificativos del solicitante, de su representante y documento de representación en su caso, y del domicilio a efectos de notificaciones; b) datos identificativos del acto administrativo recurrido, y en su caso, del recurso al que se remite, c) órgano ante el que se formula la solicitud; d) pretensión del interesado; y e) lugar, fecha y firma. Si la solicitud se formulara en el mismo escrito de interposición sería suficiente con hacer mención a la pretensión de manera separada a la propia del recurso.

En relación con la pretensión del interesado, deberá hacerse constar el tipo de suspensión que se solicita (automática, por error aritmético, material o de hecho, o si se trata de la impugnación de sanción) y el tipo de garantía que en su caso se acompaña (específico para la automática), así como su vigencia: única y exclusivamente para el recurso de reposición, para la vía administrativa o con extensión de efectos hasta la vía contencioso-administrativa. De haberse interpuesto recurso de reposición sin haber hecho constar la extensión de su vigencia se limitará a la conclusión de este (Resolución apartado Tercero 2.5), si se extiende a la vía administrativa, lo será para todas sus instancias (233.7 de la LGT, 233.8 después del PLMLGT).

Cuando estemos ante la suspensión automática, la solicitud deberá ir necesariamente acompañada del documento en el que se formalice la garantía (artículo 25.5 del RGRVA). Cuando no se acompañe el documento o la garantía no

fuera una de las señaladas en el artículo 224.2 de la LGT, se producirá el archivo de la solicitud y se tendrá por no presentada.

Cuando estemos ante una solicitud fundada en que el acto impugnado adolece de error aritmético, material o de hecho, deberá acompañarse de los documentos y de la precisa argumentación que acredite tales extremos. La falta de acreditación producirá el archivo de la solicitud y se tendrá por no presentada.

Cuando se advierta la existencia de defectos subsanables, se dará traslado al interesado para su subsanación por plazo de diez días. La falta de subsanación producirá el archivo del expediente, y que se tenga por no presentada la solicitud. Si se contesta pero no se entiende subsanados los defectos se denegará la suspensión. Son causas de denegación la falta de suficiencia económica y/o jurídica de la garantía. Sobre las particularidades de las garantías y los efectos de la admisión, archivo o denegación de la suspensión, me remito a los epígrafes correspondientes.

La solicitud de suspensión en la vía económico-administrativa deberá cumplimentarse en escrito independiente (artículo 40.2 del RGRVA), que deberá reunir similares requisitos a los indicados en el caso de impugnación mediante recurso de reposición⁶⁰³. En cuanto a la pretensión habrá de identificarse debidamente el tipo de suspensión que se solicita (automática, con garantías alternativas, con dispensa total o parcial de garantías, por error aritmético, material o de hecho, por carecer el acto de contenido económico o si se trata de la impugnación de una sanción). No será necesario efectuar la solicitud en la vía económico-administrativa cuando se hubiera obtenido durante la tramitación del recurso de reposición con garantía, y está extienda sus efectos a la reclamación.

El artículo 40.2 del RRGVA exige que toda solicitud de suspensión se acompañe de una copia de la reclamación, pero el apartado Cuarto 1.7 de la Resolución, solamente la cita cuando la solicitud y la reclamación no se presenten de

⁶⁰³ Sobre la presentación telemática puede consultarse la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la presentación telemática de las reclamaciones económico-administrativas y se desarrolla parcialmente la disposición adicional decimosexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas (*Boletín Oficial del Estado* núm. 250 de 16 de octubre de 2009, pág. 87.375).

manera simultánea. Carecerá de eficacia la solicitud que no esté vinculada a una reclamación.

Tratándose de una solicitud de suspensión automática, esta deberá acompañarse necesariamente del documento en el que se formalice cualquiera de las garantías que refiere el artículo 233.2 de la LGT. En las solicitudes de suspensión con garantías alternativas deberá acreditarse la imposibilidad de aportar las previstas para la suspensión automática, el detalle de las que se ofrecen, los bienes y derechos sobre los que se constituirán y una valoración realizada por un perito con titulación suficiente.

Cuando la solicitud lo sea con dispensa parcial de garantías, además de las referidas en el párrafo anterior relativas al ofrecimiento de la garantía, deberá acompañarse la documentación y acreditarse debidamente los perjuicios de imposible o difícil reparación que concurren para poder ser estimada. Este último extremo deberá ser también objeto de acreditación cuando se solicite la suspensión con dispensa total, y cuando se pretenda la suspensión de un acto que no tenga por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. Por último, si se alega que al dictarse el acto impugnado se incurrió en error aritmético, material o de hecho, deberán acreditarse tales extremos, al igual que se indicó para el recurso de reposición.

De acuerdo con el apartado Cuarto 1.1 de la Resolución, las solicitudes que lleguen a los órganos que dictaron los actos objeto de reclamación se remitirán a las ORT, quienes serán las encargadas de comprobar si cumplen con los requisitos formales, decretándose el archivo de aquellas que no estén vinculadas a una reclamación interpuesta con anterioridad o simultáneamente, y de aquellas en las que se solicite la suspensión automática que no vengán acompañadas del documento en el que se formalice la correspondiente garantía. Cuando se pretenda la suspensión automática con otras garantías diferentes a las recogidas en el artículo 233.2 de la LGT, procederá su recalificación como suspensión con otras garantías alternativas.

De igual manera, si la solicitud adoleciera de algún defecto, la ORT dará traslado al recurrente para su subsanación por plazo de diez días. Si no se contesta el requerimiento se determinará su archivo y se tendrá por no presentada la solicitud. Si se contesta, la ORT propondrá al órgano de recaudación o al Tribunal su concesión o denegación, según entienda que los defectos han quedado o no subsanados. Serán

defectos propios de la suspensión automática la falta de suficiencia económica o jurídica de las garantías y de la suspensión con garantías alternativas, la falta de acreditación de la imposibilidad de aportar las garantías para la suspensión automática así como la falta de suficiencia económica y jurídica de las garantías ofrecidas. En las solicitudes cuya resolución corresponde al Tribunal, y previamente a su concesión o denegación, deberá declararse por este mismo la admisión o inadmisión a trámite, cuando no pudiera deducirse de la documentación la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación o error aritmético, material o de hecho. Cuando se haya solicitado la suspensión con dispensa parcial de garantías el Tribunal, a través de la ORT solicitará del órgano de recaudación un informe sobre la suficiencia de las ofrecidas, para que una vez admitida a trámite, pueda pronunciarse sobre su concesión o denegación. La falta de formalización de las garantías en el plazo de dos meses en los supuestos de suspensión con otras garantías alternativas y de dispensa parcial una vez fueren concedidas por el órgano de recaudación o por el Tribunal, respectivamente, dará lugar a la pérdida de eficacia de la resolución estimatoria. Cuando sobre la deuda tributaria derivada del acto recurrido existieran medidas cautelares para garantizar su cobro de las que refiere el artículo 81 de la LGT, la ORT las pondrá en conocimiento del Tribunal para que teniendo en cuenta su fecha de caducidad resuelva sobre la suspensión a la mayor brevedad.

Ninguna especialidad procesal existe cuando se insta la solicitud de suspensión ante los órganos jurisdiccionales por la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra un acto tributario con respecto a la impugnación del resto de los actos administrativos en general⁶⁰⁴. En este caso, no se exige de la solicitud que vaya en escrito independiente pudiendo estar incluida en el mismo escrito de interposición o de demanda⁶⁰⁵, salvo que la interposición se realice en un momento posterior, como es lógico.

⁶⁰⁴ Nos remitimos al apartado correspondiente de este mismo trabajo. En relación con la función de la ORT en la recepción de comunicaciones y diferentes actuaciones con los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo, puede consultarse la Instrucción Cuarta, de la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

⁶⁰⁵ OSORIO ACOSTA, E. *La suspensión jurisdiccional...op.cit.* pág. 89 y FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos...op.cit.* pag.164.

3.5 Efectos de la presentación e inadmisión a trámite de la solicitud

El primer y principal efecto que produce la solicitud de la suspensión es que de manera preventiva y cautelar se tenga por concedida hasta que haya un pronunciamiento sobre su archivo, inadmisión a trámite, concesión o denegación. Como de manera insistente ha dicho el Tribunal Constitucional, si la tutela se satisface facilitando que la ejecución pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal que pueda resolver sobre la suspensión, *“es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto”*⁶⁰⁶. Otra cuestión diferente es que la suspensión no se consolide hasta que exista un pronunciamiento, y que si este ordena finalmente el archivo o la inadmisión a trámite, que no se tenga por suspendido el acto en ningún momento, con las consecuencias que procedan. Principalmente y en cuanto a los efectos recaudatorios de la suspensión entendemos que no podría iniciarse en este tiempo la vía de apremio, no porque lo diga el RGRVA, sino porque así viene recogido en el artículo 167.3 de la LGT, cuando incluye entre los motivos de oposición a la citada providencia *“otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación”*⁶⁰⁷. Pero no sólo en vía administrativa sino también en la judicial, siempre que se hubiera solicitado la suspensión al órgano jurisdiccional en el plazo establecido para interponer el recurso contencioso-administrativo, con independencia de que la garantía mantenga su vigencia y suficiencia, o que se produzca la comunicación que cita el artículo 233.8 (233.9 después del PLMLGT) –o al menos así debiera de ser-, todo ello por aplicación del criterio sentado por el Tribunal Constitucional⁶⁰⁸ y por el artículo 66.1 del RGRVA: *“Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión*

⁶⁰⁶ Por todas, como más reciente la Sentencia del Tribunal Constitucional 271/2008, de 15 de septiembre (Aranzadi RTC 2008\271), que toma su fundamento entre otras, de la ya citada 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78).

⁶⁰⁷ Sentencias del Tribunal Supremo, de 12 de junio de 2014 (Aranzadi RJ 2014\4229) y de 1 de julio de 2013 (Aranzadi RJ 2013\5664): *“La suspensión no fue acordada en vía administrativa pese a ser solicitada, lo que no significa que la Administración tributaria pudiera ejecutar la deuda hasta que no se resolviera de manera expresa la pretensión sobre la medida cautelar. Como hemos afirmado en nuestras sentencias de 3 de marzo de 2006 (casación 7705/00 FJ 4º) y 20 de julio de 2010 (casación 3012/05, FJ5º), la Administración no puede iniciar la vía de apremio y cobro de la deuda tributaria cuando pende la resolución de la suspensión instada, tanto ante un órgano de revisión administrativa como jurisdiccional. Y esta era la situación creada ante la falta de una respuesta expresa de la Sala, la suspensión seguía pendiente de resolverse, por lo que la Administración tributaria no podía dar inicio a los actos tendentes a su recaudación.”*

⁶⁰⁸ Sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2011 (Aranzadi JT 2011\492) y de 27 de octubre de 2011 (Aranzadi JT 2011\1148). De la misma opinión, VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 141-142 o CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico-administrativa...op.cit.* pág.86

serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias”.

De lo que no cabe ninguna duda es que una vez admitida, producirá efectos desde la fecha de la solicitud (artículo 25.6 con respecto al recurso de reposición, 42.1 con respecto al procedimiento económico-administrativo, ambos del RGRVA). En la vía judicial, la fecha de efectos del acuerdo de suspensión no sería la de su solicitud⁶⁰⁹ sino la fecha del auto en el que se adopte, ahora bien las consecuencias prácticas de este proceder tampoco son relevantes ya que hasta que el órgano jurisdiccional no dicte una resolución sobre su admisión no cabe la ejecución según lo comentado en el párrafo anterior, y porque de otro modo, habiéndose ejecutado el acto impugnado, la propia suspensión carecería de objeto.

Una vez presentada la solicitud de suspensión en su forma y plazo ante el órgano competente y antes de que se acuerde su concesión y denegación, debe pasar por los avatares propios de la tramitación. De singular importancia es en este punto la identificación de los órganos que intervienen en función del tipo de suspensión ya citados en el epígrafe anterior, pero también las situaciones posibles, a las que se refiere el RGRVA y la Resolución con las siguientes expresiones: “la solicitud no producirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada”, “se procederá al archivo”, “carecerá de eficacia” y “se admitirá a trámite” o se “inadmitirá a trámite”.

Nominalmente solo se habla de admisión a trámite para las suspensiones de las que es competente el Tribunal Económico-Administrativo recogidas en los artículos 233.4, 5 y 10 (11 en virtud del PLMLGT) de la LGT y 46 del RGRVA, aunque en realidad el resto de las expresiones utilizadas no son sino también parte de la tramitación; por lo que tanto el archivo, la pérdida de eficacia o el tenerla por no presentada, también podemos calificarlas a nuestros efectos, como inadmisiones a trámite. Con la excepción de las que corresponden al Tribunal, el órgano competente para tramitación lo será la ORT, y para la concesión y denegación en este último caso, el órgano de recaudación, como ya sabemos.

⁶⁰⁹ FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 166.

Dentro de estas causas de inadmisión podríamos citar otras que en estrictos términos o no producen la inadmisión o bien cuando concurren no es posible solicitar la suspensión.

En primer lugar me refiero a la presentación de la solicitud de suspensión en el procedimiento económico-administrativo en el mismo escrito de interposición de la reclamación, y no en escrito independiente, como así lo exige el artículo 40.2 del RGRVA. Entiendo que no es una causa que pueda determinar la inadmisión de la solicitud ya que su objetivo es poner el hecho de la suspensión en conocimiento⁶¹⁰ de todos los órganos implicados –que en algunos casos pueden llegar a ser hasta tres: el órgano que dictó el acto, la ORT o el órgano de recaudación, y el TEA- pero esta es una función que le corresponde a la Administración y no al recurrente. Tanto es así que la propia Resolución ordena a los órganos que reciben las reclamaciones que las trasladen a la ORT para que esta a su vez se encargue de la tramitación de las que deban ser resueltas por el órgano de recaudación, y reenvíe a los Tribunales las que sean de su competencia para su tramitación y resolución. Es más, incluso la ORT es la encargada de centralizar las comunicaciones recibidas de los órganos judiciales o de los interesados, relativas a la suspensión de los actos tributarios en vía jurisdiccional. Las consecuencias prácticas de la falta de comunicación tampoco serán de importancia porque el acto se entenderá en todo caso suspendido a la fecha que de manera indubitada figurará en el sello de entrada o justificante de presentación telemática de la reclamación.

Coincido con VEGA BORREGO, en que tampoco tiene mucho sentido exigir que vayan acompañadas de una copia de la reclamación. Argüía entonces el autor en apoyo de su afirmación que la descoordinación era prácticamente imposible ya que el órgano que dictó el acto era el receptor único de ambos documentos⁶¹¹ –reclamación y solicitud- a lo que debemos añadir ahora que menos cuando se centraliza todo en la

⁶¹⁰ ULLATE JIMÉNEZ, A. y CALVO VÉRGEZ, L.: “Suspensión de la ejecución del acto recurrido”, en la obra colectiva *Manual de revisión...op.cit. pág. 666*. No estoy de acuerdo con la apreciación que hacen los autores sobre la utilidad del escrito independiente, máxime cuando al hacerla incurren en una contradicción al citar que ambos documentos se reciben por el mismo órgano: “Se generaliza ese criterio, con la intención de que quede claro, por un lado, qué acto es aquél cuya suspensión se solicita y por otro, que la suspensión ha sido ya solicitada, no pudiendo pasar inadvertida como otrosí de difícil detección, teniendo en cuenta que actualmente, a diferencia de la regulación anterior, la reclamación, al igual que la solicitud de suspensión, con la que ordinariamente coincidirá temporalmente, se dirigirá siempre al órgano que dictó el acto (artículo 235.3 de la LGT)”.

⁶¹¹ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit. pág. 44*.

ORT. No se dará en la práctica el archivo de la solicitud de la suspensión porque se desconozca la reclamación a la que está vinculada, porque se presentaron simultáneamente ante el mismo órgano, o aun siendo la solicitud de fecha posterior, porque el mismo órgano ya habría tenido conocimiento previo de la reclamación con que asociarla⁶¹².

Entre las segundas estarían aquellas solicitudes que nacen fenecidas o que son inadmisibles de por sí, porque se refieren a supuestos para los que no procede la suspensión. Una de ellas es la que refiere para el recurso de reposición el párrafo tercero del artículo 224.1 de la LGT, y la otra la contemplada en el 233.11 (233.12 en virtud de la PLMLGT), también de la LGT. El 224.1 recoge que no se suspenderá en ningún caso el cobro de una liquidación por la impugnación de un acto censal de titularidad compartida del que traiga su causa, y que es propio de Tributos Locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas, y que CHECA GONZÁLEZ⁶¹³, decía que estaba fundado en el hecho de que la Administración que conocía del recurso era diferente de la que liquidaba; y el 233.11 que viene a decir que la ejecución de un acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso⁶¹⁴. En estos supuestos no puede entenderse que la solicitud de suspensión produzca efecto alguno, ni menos que se entienda acordada preventivamente al tratarse de actos firmes y ya ejecutados.

En cuanto a los diferentes supuestos de inadmisión a trámite que recoge el RRGVA y desarrolla la Resolución, los estudiaremos a continuación de manera pormenorizada, empezando con el relativo a su instrumentalidad.

⁶¹² De hecho el punto Cuarto 1.7 de la Resolución solo la exige cuando la presentación no es simultánea.

⁶¹³ CHECA GONZÁLEZ, C. *Revisión en vía administrativa op.cit.* pág.35: “Y así por ejemplo, la impugnación de un valor catastral no puede suponer la suspensión de la liquidación del IBI, aunque se garantice la misma, ya que Administración que liquida, que será la correspondiente Corporación local, no es la que resuelve el recurso interpuesto en materia de valoración catastral, que será la Administración General del Estado”.

⁶¹⁴ CHECA GONZÁLEZ, C. *El recurso extraordinario de revisión en materia económico-administrativa*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria núm. 16, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra) 2000, pág. 89-90, hacía suya la tesis defendida por MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ de que debiera admitirse también que al interponer el recurso extraordinario pudiera instarse la suspensión con sujeción al régimen general de la vía económico-administrativa afirmación que hacían entonces en base a que suponía un exceso reglamentario del RPREA, que hoy ya no resulta de aplicación por estar recogido en una norma con rango de Ley.

No se concibe una solicitud de suspensión ya sea en vía administrativa – reposición o económico-administrativa- ya sea en la judicial, que no vaya vinculada a un recurso o reclamación. La falta de vinculación produce en todos los casos que la misma no se tenga por interpuesta. La excepción se da en la vía jurisdiccional, como ya se dijo, en la que se permite que el recurso contencioso-administrativo se interponga con posterioridad a la solicitud pero en un breve plazo de tiempo, lo que no le resta importancia, sino que la acrecienta. Pues bien, el RGRVA en su artículo 25.6 y de manera indirecta condiciona la admisión de la suspensión a la acreditación de la existencia del recurso de reposición; siendo todavía más claro el último párrafo del artículo 40.1, que versa así: *“La solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia sin necesidad de acuerdo expreso de inadmisión”*. Esta sanción se concreta en la Resolución en los apartados Tercero 2.3. b) para el recurso de reposición y apartados Cuarto, 2.1.3, 3.1.4 y 4.2.2, para las reclamaciones económico administrativas. Que la inadmisión en este caso concreto no necesite de un acuerdo, no quiere decir que no debe notificarse al solicitante, así dice la Resolución, que en estos casos se procederá al archivo de la solicitud y que se notificará al interesado.

La inadmisión a trámite y la denegación a posteriori no condiciona que inicialmente las solicitudes puedan gozar de los mismos efectos: la suspensión cautelar y preventiva del acto impugnado por el solo hecho de su presentación. La diferencia estriba en que una vez notificada la inadmisión se entenderá que el acto nunca estuvo suspendido y que todas aquellas actuaciones recaudatorias o de otra índole que se hubieren realizado contrariando la potencial existencia de la misma se entenderán ajustadas a derecho; con la denegación sin embargo, se mantendrá inalterada la vigencia de esa suspensión cautelar y preventiva dejando de estarlo desde el momento en el que se acuerde no pudiéndose convalidar la actuaciones recaudatorias u otras que se hubieran realizado en ese medio tiempo durante el cual estuvo suspendido el acto. En ambas se devengarán intereses de demora en consonancia con su carácter resarcitorio, con independencia de que se entienda que estuvo o no suspendida. Así, si tuviéramos que poner un ejemplo diríamos, que si durante el tiempo que va desde la fecha de presentación de la solicitud de suspensión en periodo voluntario de pago y hasta la notificación del archivo, la Administración hubiera iniciado la vía de apremio aunque inicialmente no pudiera hacerlo por estar el acto suspendido (artículo 167.3 de la LGT), con la inadmisión quedaría convalidada esa actuación ya que ahora se sabría que nunca estuvo suspendida; por el contrario,

si se decreta la denegación, se levanta la suspensión, pero no por ello se diría que nunca estuvo suspendido, y las actuaciones del procedimiento de recaudación iniciadas en el entretiem po seguirían estando invalidadas y se tendrían por no realizadas en todos sus efectos; en este caso la providencia de apremio que da inicio al procedimiento debiera ser objeto de nueva notificación.

Algo similar a lo que ocurre con la falta de vinculación de la solicitud a una reclamación o recurso se da en la solicitud de suspensión automática que no va acompañada del correspondiente documento donde se formaliza una de las garantías citadas en el artículo 224.2 para el recurso de reposición, y 233.2 para las reclamaciones económico-administrativas. Dice a tal efecto el artículo 25.5 y el 43.3 del RGRVA, que en este caso la solicitud no surtirá efectos suspensivos⁶¹⁵, se tendrá por no presentada a todos los efectos, procediéndose al archivo y notificación al interesado. La decisión en su caso le corresponde al órgano que dictó el acto objeto de reposición y a la ORT, en caso de reclamación. Si la garantía fuera insuficiente económica o jurídicamente, o si en vía económico-administrativa no fuera de las tasadas, estaríamos en un supuesto de concesión o denegación, cuya resolución correría a cargo del órgano de recaudación.

En el ámbito de la suspensión con prestación de garantías alternativas propio del económico-administrativo la solicitud deberá acompañarse de los documentos que acrediten la imposibilidad de aportar una de las tasadas y el ofrecimiento con el debido detalle y valoración de las que se proponen. La ausencia de esta documentación no producirá el archivo, sino en su caso la denegación, teniéndose por suspendido cautelarmente el acto competente –y también en este caso- hasta que el órgano de recaudación se pronuncie al respecto (con matices como veremos en los párrafos siguientes). Cuestión aparte la constituyen, tanto en esta modalidad como en la anterior, la no atención de los requerimientos para subsanar los defectos por plazo de diez días desde el recibo de la notificación, que darán lugar en ambos al archivo de las actuaciones teniéndose por no presentada la solicitud (apartado Cuarto 2.1.5 y 3.1.6, y Tercero 2.5 para la suspensión automática en el recurso de reposición, y por

⁶¹⁵ Quizás la expresión “no surtirá efectos suspensivos” no es la más adecuada porque parece dar a entender que la mera solicitud –antes de la constatación de que no se acompaña de la garantía tasada- tampoco los tuvo, porque si así fuera iría contra el dictado de las Sentencias del Tribunal Constitucional que abogan por la suspensión preventiva hasta que el órgano administrativo o el Tribunal se pronuncie al respecto.

aplicación del artículo 2.2 del RGRVA). Si el requerimiento se contesta en plazo pero no se subsana será causa de denegación (artículos 25.7, 43.4, 44.3 del RGRVA).

En las suspensiones de las que se encarga el Tribunal Económico-Administrativo la admisión a trámite viene regulada expresamente (artículo 46 del RGRVA). En este caso los requerimientos para la subsanación de defectos son previos a la resolución de admisión a trámite. Así cuando el requerimiento no hubiera sido objeto de contestación en plazo el efecto es el mismo que el citado en el párrafo anterior y que aquí se recoge como de inadmisión a trámite. Por el contrario, cuando el requerimiento hubiera sido atendido pero no se entendieran solventados los defectos, el Tribunal ordenará la inadmisión a trámite, y no la denegación como en el caso anterior. Una vez admitido a trámite, el Tribunal resolverá sobre su concesión o denegación. Visto lo visto, de las tres suspensiones sobre las que tiene competencia el Tribunal –dispensa total o parcial de garantías, error aritmético, material o de hecho, y actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida- la única para la que tiene alguna operatividad es la dispensa parcial de garantías y siempre que después de la admisión a trámite se compruebe que las garantías no son suficientes – económica y jurídicamente- y cuando no se constituya la garantía en plazo o, quizás, con dispensa total de garantías si el órgano de recaudación en su informe comunica al Tribunal la existencia de bienes que pudieran ser objeto de aportación como garantía. En los otros supuestos ya se habrán inadmitido a trámite con anterioridad si, como dice el artículo 46.4 del RGRVA, no se hubieran acreditado los perjuicios de imposible o difícil reparación o el error aritmético, material o de hecho. Ninguna causa quedaría por decidir después del trámite de admisión.

Otro efecto del trámite de admisión es el que ya hemos comentado para la generalidad de las solicitudes de suspensión y que en este caso se recoge de manera expresa aunque con algún matiz de cierta importancia. Dice el artículo 46.2 del RGRVA que la presentación de una solicitud que vaya acompañada de la documentación correspondiente suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación hasta que el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite. Hasta aquí ninguna diferencia con respecto a lo ya dicho en todos los supuestos de suspensión en base fundamentalmente a la jurisprudencia constitucional. Ahora bien el matiz viene donde se dice que estos efectos cautelares lo son solo para los efectos recaudatorios y para cuando al momento de la presentación de la solicitud la deuda se encuentre en periodo voluntario, porque si se solicita ya

iniciado el periodo ejecutivo, esta no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que una vez decretada la admisión a trámite proceda su anulación. De igual manera se pronuncia el artículo 44 del RGRVA para la suspensión con garantías alternativas cuya resolución compete, en este caso, al órgano de recaudación. Ahora bien, tengo que decir que no estoy de acuerdo con esta apreciación ya que contraría el sentido de la suspensión cautelar que debe serlo por la mera presentación y hasta que haya un pronunciamiento, ya que en otro caso si se continúan las actuaciones de ejecución forzosa -del procedimiento de apremio- pudiera llegarse a dejarla sin objeto, salvo que se aplique por analogía lo dispuesto en el artículo 65.5 de la LGT para el aplazamiento o fraccionamiento de pago, en virtud del cual, de poder continuarse, se suspendieran al menos las actuaciones enajenación de los bienes embargados hasta que existiera un pronunciamiento sobre su admisión a trámite.

Y no es una cuestión teórica. Si la solicitud se presentó en periodo ejecutivo antes de la notificación de la providencia de apremio, y estimamos que no se pueden continuar las actuaciones contrariamente a lo que dice el artículo 44.1 y 46.2 del RGRVA pero de acuerdo con la doctrina constitucional, el obligado todavía tendría la posibilidad de abonar la deuda con el recargo ejecutivo de un 5% una vez le fuera denegada la concesión de la medida. En otro caso lo más probable es que la Administración ya le hubiera notificado la providencia de apremio con lo obligación de pago de los recargos de apremio reducido del 10% o de apremio ordinario del 20%.

El proceso de admisión a trámite resulta paradigmático cuando se solicita la suspensión por la impugnación del acto que al dictarse hubiera incurrido en un error aritmético, material o de hecho, ya que la apreciación de este presupuesto de fácil constatación deja sin contenido una posible resolución estimatoria o denegatoria. De igual manera ocurriría con los perjuicios de imposible o difícil reparación, salvo que se entienda que en la fase de admisión a trámite solo se pueden apreciar como indicios y de forma somera, y después, al entrar al fondo del asunto, sea cuando se constata que realmente concurren. Al respecto dice FABRA VALLS, que “en los supuestos en los que no sea necesario recabar información adicional al interesado (...) la admisión a trámite y el pronunciamiento sobre la suspensión pueden ser simultáneos⁶¹⁶”. En cualquier caso la intención del legislador de establecer un fase de admisión a trámite separada de la destinada a la concesión o denegación de la suspensión puede tener

⁶¹⁶ FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos impugnados...op.cit.* pág. 217.

su sentido en cuanto a los efectos suspensivos que produce, ya que la solicitud inadmitida a trámite no tiene efecto alguno ni lo tuvo nunca una vez se sabe que ha sido inadmitida, y sin embargo, la denegación, conlleva que deje de tenerlos a partir de la resolución pero que sí los tuviera desde el momento de la presentación.

La apreciación del error es un supuesto de suspensión también en el recurso de reposición, y tanto en este como en la reclamación no requiere de la aportación de garantías. La ausencia de una fase de admisión a trámite propiciaría que el obligado fundase sus solicitudes en esta causa beneficiándose así de las consecuencias propias de la denegación⁶¹⁷. Pero también coadyuva a su general inadmisión el hecho de que la doctrina, y sobre todo la jurisprudencia tengan muy bien perfilados los conceptos de error aritmético, material o de hecho.

Así, si tuviéramos que tipificar los errores hablaríamos de tres, el error material, el error de hecho y el error de derecho. Dejando a un lado este último que estaría fuera de la definición, la diferencia entre el error material y de hecho se basaría, según SOCIAS CAMACHO⁶¹⁸ -que echa mano de la doctrina civilista y de entre ella a DIEZ PICAZO- en que el primero sería un error obstativo e impropio en el que la voluntad se ha formado correctamente sobre un exacto conocimiento de la realidad pero se produce la equivocación al transmitir esa realidad; el segundo, el error sería propio, porque la voluntad (o el actuar de la Administración, en este caso) se ha formado por un conocimiento inexacto de la realidad o sobre una equivocada creencia o realidad. En el primero el acto es válido estando necesitado única y exclusivamente de una rectificación; en el segundo, si el error afecta a los elementos esenciales del acto pudiera haber incurrido en una causa invalidante, y debe ser impugnado por los procedimientos de revisión. La LGT y el RGRVA al hablar del error hecho lo identifican con el material, siendo el aritmético una de sus modalidades, y no con el error propio que produce actos incongruentes con la realidad, ni por supuesto con el error de derecho. El error aritmético, material o de hecho que referimos para el acto tributario se encuadra perfectamente en esta afirmación de SOCIAS CAMACHO:

⁶¹⁷ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 99.

⁶¹⁸ SOCIAS CAMACHO, J.M. Error material, error de hecho, y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección, *Revista de Administración Pública* núm, 157, Enero/Abril, Madrid 2002, pág. 157-211.

“Más concretamente, los actos administrativos que contienen un error de este tipo (material *strictu sensu* o aritmético) son actos cuya declaración jurídica en sí misma considerada es perfectamente válida. Lo que ocurre sin embargo, es que se produce una anomalía en la exteriorización de esa declaración jurídica, que provoca desarmonía entre la declaración y su manifestación externa. Es decir, se trata de errores que no afectan a la voluntad administrativa, que es racional e indiscutiblemente deducible de sus precedentes documentales y que sólo indican en la exteriorización de la voluntad⁶¹⁹”.

Estamos por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia, en que debe hacerse una interpretación restrictiva del concepto, como restrictiva será también la posibilidad de obtener la suspensión sin garantía mediante la alegación de que el acto impugnado ha incurrido en un error aritmético, material o de hecho. Para que ello fuera posible, según tienen entendido el Tribunal Supremo, y por más recientes en sus Sentencias 16 de diciembre de 2014 (Aranzadi RJ 2014\6779), y de 30 de enero de 2012 (Aranzadi RJ 2012\3236), deberían cumplirse los requisitos que se citan en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta última:

“Hemos de comenzar recordando la conocida doctrina de esta Sala sobre la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho mediante un procedimiento de revisión de oficio. Dicho error se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y por exteriorizarse prima facie por su sola contemplación, por lo que su corrección por ese cauce requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: (a) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; (b) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; (c) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables; (d) que mediante su corrección no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; (e) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); (f) que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o la revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la

⁶¹⁹ *Ibidem* pág. 167

Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión; y (g) que se aplique con un hondo criterio restrictivo [véanse las sentencias de 5 de febrero de 2009 (casación 3454/05 , FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 5 º) y 18 de marzo de 2009 (casación 5666/06 , FJ 5º)].

En otro orden, y sin salirme de las solicitudes de suspensión cuya resolución compete al TEA, nos encontramos con aquellas en las que para poder obtener la suspensión de los actos con contenido económico con dispensa parcial o total de garantías deba acreditarse que la ejecución inmediata del mismo produciría en sede del recurrente perjuicios de imposible o difícil reparación. Sin olvidar que también en los actos sin contenido económico los perjuicios actúan como presupuesto para la suspensión. La prueba le corresponde en todo caso a aquel, y la apreciación como causa suficiente al Tribunal, bien en la fase de admisión a trámite, bien con posterioridad, constituyéndose así en causa de admisión o denegación. Su prueba y tratamiento en la esfera tributaria se asimila al que para el resto de los actos administrativos se deriva de la LRJ-PAC, por lo que me remito a los apartados dedicados a los presupuestos de la suspensión vistos en la primera parte de este trabajo. No obstante aprovecho para recordar aquí que no es posible dar unas pautas sobre el comportamiento a seguir para probar que se dan los perjuicios de imposible o difícil reparación ya que este presupuesto es tremendamente casuístico. Habrá que estar a las circunstancias concretas de cada caso, a la prueba que se haga de las mismas, y a la apreciación que de ellas realice el Tribunal; y aunque no sea necesario acreditar que no se dispone de bienes suficientes con los que garantizar la deuda⁶²⁰ – para los actos de contenido económico, se sobreentiende- si va a ser una dato relevante a tener muy en cuenta para estimar la existencia de tales perjuicios. Esta sería la razón que justificaría que el informe que el Tribunal puede solicitar del órgano de recaudación verse sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, especialmente en la dispensa total (artículo 47 del RGRVA). En

⁶²⁰ De la conjunción de los artículos 76.1 y 76.2 del RPREA se infería que para obtener la suspensión con dispensa total o parcial de garantías debía de probarse, además de los perjuicios, que no era posible garantizar en todo o en parte la deuda –“cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias”- que ahora no se contempla en el artículo 233.4: “El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación”.

cualquier caso los perjuicios deben serlo para el recurrente y no para un tercero, y ser coetáneos con el tiempo en que se solicita la suspensión⁶²¹.

Mayor dificultad añadida tiene probar los daños que produce la ejecución de un acto sin contenido económico para el recurrente⁶²², como pudieran ser los requerimientos de información⁶²³, que a primera vista no lo son sino para los terceros de los que se requiere la información; o como ocurre también para aquellos actos de contenido negativo puros cuya suspensión es sistemáticamente denegada por entender que de admitirla se estaría accediendo a lo solicitado, al menos de manera temporal⁶²⁴.

Contra la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión automática o con otras garantías alternativas de las que se encarga la propia ORT y cuya resolución correspondería al órgano de recaudación cabrían en cualquier caso los mismos recursos que en los supuestos de denegación mediante un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicitó (artículo 43.5 y 44.5 del RGRVA). Entender lo contrario sería tanto como negar el derecho a la tutela cautelar. Si la inadmisión a trámite de la solicitud lo hubiera sido en el recurso de reposición podrá ser objeto de reclamación económico-administrativa ante el tribunal que le correspondería resolver la impugnación del asunto principal.

En las suspensiones del artículo 46 del RGRVA, en las que resulte competente para su resolución el TEA, el hecho de que se recoja expresamente la existencia de un trámite para la admisión de la solicitud obliga a que se haga referencia a los recursos

⁶²¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de noviembre (Aranzadi JUR 2013\361817) y Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2001 (Aranzadi RJ 2001\5169), en este caso referida al ámbito jurisdiccional.

⁶²² Que los perjuicios deben serlo para el recurrente con especial incidencia en los requerimientos de información, lo dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011 (Aranzadi RJ 2011\6624).

⁶²³ FABRA VALLS. M.J. "La suspensión de los requerimientos de información", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm.4/2000*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2000, (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2000\452), que reconociendo tal dificultad la reconduce a probar no los daños o perjuicios derivados de la propia ejecución inmediata, sino al hecho de que esta pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso: "La aplicación de este criterio sobre los requerimientos de información requerirá dilucidar, no tanto el daño que la información suministrada puede irrogar al recurrente, como si la situación que se crea es irreparable, de modo que una vez facilitada la información, el recurso deja de tener sentido".

⁶²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2011 (Aranzadi RJ 2011\7675) entre otras referidas a la suspensión de los actos que deniegan la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

que en su caso pudieran proceder contra su inadmisión diferenciándolos de los que lo fueran contra la denegación. Sin embargo tal diferenciación es más teórica que práctica, ya que para la inadmisión a trámite se dice que no procederá recurso alguno en vía administrativa, con lo cual se deja la vía expedita para que el recurrente pueda acudir a la vía jurisdiccional (artículo 46.4 del RGRVA), y para la resolución denegatoria que “*contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo*” (artículo 47.3 del RGRVA), que viene a ser lo mismo.

Dice VEGA BORREGO⁶²⁵, que los diferentes itinerarios pueden producir situaciones paradójicas como ocurriría cuando habiéndose interpuesto un recurso contra la inadmisión de una solicitud de suspensión en reposición ante el TEAR este decida desestimarla de nuevo, pero cupiera contra el acto recurso de alzada ante el TEAC por razón de su cuantía, en cuyo caso el recurrente tendría una segunda instancia antes de acudir al contencioso para revisar la inadmisión. Sin embargo el propio autor considera que contra la resolución del TEAR, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 46.4 del RGRVA, esta segunda instancia no sería posible; con lo que después del pronunciamiento del tribunal sobre la inadmisión de la suspensión en reposición habría que ir directamente a los juzgados o tribunales de lo contencioso administrativo.

3.6 Concesión y denegación de la solicitud

La concesión o la denegación de la suspensión requieren como hemos visto, de la previa admisión de la solicitud. La utilidad del periodo de tramitación reside en la previa comprobación de la concurrencia de los requisitos que resultan ser más evidentes y fácilmente constatables, y en que sirve para pulir las solicitudes defectuosas por la ausencia, falta de acreditación e incorrección de los mismos. El defecto general para la inadmisión a trámite lo constituye la falta de vinculación de la solicitud a un recurso o reclamación que se aplica a todas las modalidades, pero también hay otros más específicos para cada una de ellas. En la suspensión automática estaría la falta de aportación del documento donde se formalice la garantía, en la suspensión con otras garantías el hecho de que no vayan acompañadas del

⁶²⁵ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...*pág. 59.

ofrecimiento, identificación y valoración de las ofrecidas, y en ambos, la falta de atención al requerimiento de subsanación de defectos. En las suspensiones propias del tribunal la inadmisión a trámite procede cuando no se acredita, el error aritmético, material o de hecho en el que incurre el acto impugnado –también en el recurso de reposición- o los perjuicios de imposible o difícil reparación, o cuando no se atiende al requerimiento para subsanación de defectos, o atendándose, no haya sido objeto de subsanación.

Los requerimientos para la subsanación de los defectos que hubieran sido atendidos en plazo aun no habiéndolos subsanados, no darán lugar a la inadmisión a trámite sino a la denegación de la suspensión, salvo en aquellos casos en los que tramitación corresponda al TEA, como hemos apuntado en el párrafo anterior. Obviamente, si hubieran sido subsanados darían lugar, con toda probabilidad, a la concesión de la medida cautelar. Por lo que respecta a la suspensión con dispensa parcial o total de garantías admitida a trámite por el tribunal y de manera previa al dictado de la resolución, este podrá solicitar del órgano de recaudación (a través de la ORT como indica la Resolución) un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía (artículo 47.1 del RGRVA), que apoye la concesión o la denegación de la suspensión.

Constituyen causas de denegación, la falta de suficiencia jurídica y económica de las garantías en la suspensión automática -tanto en reposición como el económico-administrativo- y de las otras garantías; además en estas últimas, cuando no se hubiera acreditado adecuadamente la imposibilidad de aportar las garantías tasadas o la falta de formalización⁶²⁶; y en las modalidades atribuidas a la competencia del tribunal, no acreditar la concurrencia de error aritmético, material o de hecho (con las reservas citadas más arriba) o los perjuicios de imposible o difícil reparación (tanto esta como la anterior pueden constituirse teóricamente en causa de inadmisión a trámite o de denegación⁶²⁷); en la dispensa parcial por la falta de constitución de las

⁶²⁶ La falta de formalización o constitución de las garantías presupone una previa concesión de la suspensión pero condicionada, por lo que los efectos son los propios, con alguna especialidad, de la denegación.

⁶²⁷ Dice DELGADO PACHECO, A. "La suspensión de las liquidaciones y sanciones...*op.cit.* pág. 32., que la apreciación de los perjuicios de imposible o difícil reparación deben ser causa de denegación, en su caso, y no de inadmisión a trámite: "Sin embargo, la inadmisión exige que sea palmaria y manifiesta la inexistencia de perjuicios para el reclamante, derivados del pago de la deuda, sin que esa apreciación pueda exigir valoración alguna sobre la intensidad

garantías; o en esta y en la total cuando se acredite la existencia de bienes que le permitan ofrecer otras garantías o acceder a la suspensión automática, lo que a sensu contrario, pudiera dar a entender que no concurren los perjuicios de imposible o difícil reparación⁶²⁸.

Por otro lado no procede dictar resolución alguna que conceda o deniegue la suspensión en los casos en que la ejecución del acto ya hubiera estado suspendido en reposición y continúe estándolo en el económico-administrativo, ya sea en el procedimiento en primera o única instancia, o en alzada.

El principal efecto de la denegación es que a pesar de no estimarse la solicitud de suspensión permite entender que el acto estuvo suspendido durante el tiempo transcurrido desde la fecha de la solicitud y hasta la fecha de la notificación de la resolución, a todos sus efectos y con las consecuencias derivadas de tal situación. Esto no quiere decir que no deban devengarse intereses de demora a favor de la Administración por el retraso en el pago en el que hubiera incurrido el recurrente que

de los perjuicios ni sobre la situación del reclamante. Esa valoración puede conducir a la desestimación de la suspensión solicitada, pero no a la inadmisión a trámite de esa solicitud. Además, a nuestro juicio, en la duda debería prevalecer la decisión de denegación, evitando que la inadmisión a trámite actúe como una barrera para desincentivar la solicitud de suspensión sin garantía, por el riesgo que esa solicitud supone al poder conducir al inevitable devengo de recargos del periodo ejecutivo. Sería un principio de nuestro ordenamiento que no cabrían actos de ejecución mientras se resuelve una petición de suspensión en vía administrativa, como vino a señalar la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1999”.

⁶²⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 4 de marzo de 2013 (Aranzadi JT 2013\1367) y de Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, de 17 de enero de 2012 (Aranzadi JT 2012\259): *“Es más, de la remisión a la normativa aplicable que se recogía en la citada resolución, se desprende que uno de los elementos que se iba a tener en cuenta para la concesión o denegación de la suspensión con dispensa de garantías, era la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía (art. 47.1 del RGRevisión) y prueba de ello es que se dijo que examinada la documentación que obraba en el expediente, tomando en consideración el importe de la deuda exigida, y a falta de comprobaciones más exhaustivas que se impulsarían próximamente por esa Sala, podía concluirse a priori que de la cuantía de la deuda reclamada en relación con la situación económica de la recurrente, podía inferirse, en esa primera fase de la comprobación, indicios suficientes respecto a la posibilidad de que la ejecución del acto impugnado pudiera ocasionar perjuicios de difícil o imposible reparación, razón por la que se procedió a admitir a trámite tal solicitud”* (FJ4º); y del Tribunal Supremo de 7 de junio y 17 de mayo de 2012 (Aranzadi RJ 2013\2324 y RJ 2012\6824). En esta última y como consecuencia de un expediente de rectificación de domicilio de territorio foral (Navarra, en este caso) a territorio común se denegó la suspensión por que no se acreditaban los perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que las consecuencia del cambio de domicilio pudieran dar lugar al cobro de cantidades suficientes que ponían en entredicho tales perjuicios: *“(…) sin que conste se haya acreditado por el solicitante la existencia de perjuicio alguno; más bien al contrario, el cambio de normativa aplicable (de la foral a la común) tendrá una repercusión económicamente evaluable, fácilmente compensable, en su caso, por la correspondiente indemnización económica y sus intereses, es decir, sin perjuicios irreparables”*.

finalmente ve como su pretensión ha sido rechazada, que debieran serlo en cualquier caso. Esta suspensión cautelar impediría el inicio del periodo ejecutivo, por lo que en caso de denegación, como veremos a continuación, deberá darse al obligado la posibilidad de abonar la deuda en su caso, en un nuevo plazo voluntario de pago si la solicitud se efectuó cuando esta se encontraba en este periodo de recaudación. Este efecto, sin embargo, no es predicable de la inadmisión a trámite, en el que al no tenerse por presentada la solicitud, permitirá que se entienda como ajustados a derecho los procedimientos ejecutivo o de apremio que se hubiera iniciado durante el tiempo transcurrido desde la fecha de solicitud y hasta la inadmisión que deberán seguirse como si nada hubiera ocurrido. No obstante el Tribunal Supremo sigue confundiendo los efectos de la inadmisión y de la denegación de la solicitud de suspensión. En su Sentencia de 28 de abril de 2014 (Aranzadi RJ 2014\2200) aborda un supuesto en el que se expide la providencia de apremio por una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades recurrida ante el TEAR con solicitud de suspensión sin garantías antes de que se dicte la que a la postre sería su inadmisión a trámite. Pues bien, el Tribunal acuerda anular la providencia de apremio en base a que no se puede iniciar la vía de apremio hasta que no haya un pronunciamiento expreso sobre la solicitud de suspensión, sin entrar a considerar que se trata de un supuesto de inadmisión a trámite y no de denegación, y que si bien el argumento era válido para el tiempo que no hubo resolución, una vez dictada como de inadmisión, se produjo la convalidación de la misma.

La resolución, estimando o denegando la suspensión, así como la inadmisión a trámite, deben estar en todo caso motivadas según lo ordena el artículo 215.2 b) de la LGT y recogen los apartados Tercero 2.6 y Cuarto 2.2.5 y 3.2.4 de la Resolución: "*En cualquier caso, en el acuerdo que se adopte deberá constar el motivo de la denegación con indicación del requisito que, por no concurrir en la solicitud, impide su concesión*" y además, deberá ser objeto de notificación al interesado. La estimación de la solicitud producirá la suspensión desde la fecha de su presentación –*dies a quo*- y hasta la notificación de la resolución que ponga fin al procedimiento en vía administrativa en todas sus instancias–*dies a quem*⁶²⁹.

⁶²⁹ Salvo que se hubiera limitado al recurso de reposición y no se hubiera hecho extensible la garantía prestada a la vía económico-administrativa (artículo 25.2 del RGRVA); y pudiendo llegar hasta que se pronuncie el órgano jurisdiccional sobre la suspensión solicitada ante el juzgado o tribunal en el plazo para interponer el recurso siempre que se comunique a la Administración tributaria (artículo 233.8 de la LGT).

Los efectos de la denegación que recoge el RGRVA, aparte de poner fin a la suspensión cautelar abierta con la presentación de la solicitud, tienen exclusivamente carácter recaudatorio, y van en función del plazo, voluntario o ejecutivo, en el que se encontraba la deuda al momento de instarse. Así, y para el ámbito del recurso de reposición, dice el artículo 25.10 del RGRVA, que si al momento de solicitarse la suspensión la deuda hubiera estado en periodo voluntario, con la notificación de la denegación se abrirá un nuevo plazo de pago en voluntaria (artículo 62.2 de la LGT) y que para el cómputo de los intereses de demora se estará al periodo que va desde el vencimiento del periodo voluntario hasta la fecha de ingreso abierta con la notificación o hasta el fin de este nuevo plazo en caso de impago; y que si lo fue en periodo ejecutivo implicará que en dicha fecha se tenga por iniciado el procedimiento de apremio si no se hubiera iniciado antes. En todo caso habrá que tener en cuenta los intereses de demora del periodo ejecutivo y sus recargos, en el primer caso como consecuencia de que no se hubiera abonado la deuda en el nuevo plazo abierto con la notificación de la denegación, y en el segundo, por los habidos hasta la fecha y los que se generen hasta el momento del efectivo ingreso en la Hacienda Pública.

Idénticos efectos se pueden predicar en la vía económico-administrativa, según dispone el artículo 42.2 del RGRVA, salvo cuando la denegación derive de la falta de formalización de las otras garantías ofrecidas para acceder a la suspensión en esta modalidad. En este supuesto, dice el artículo 45 del RGRVA que si se solicitó en periodo voluntario de pago, la falta de constitución de las garantías dará lugar al inicio de periodo ejecutivo y del procedimiento de apremio coincidiendo con el día siguiente al último fijado para su formalización (dos meses a contar desde la notificación del acuerdo de concesión) y si se solicitó en periodo ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio si no se hubiera iniciado antes. El cálculo de los intereses de demora siguen un tratamiento similar, con la diferencia de que el *dies a quem* sería el de la fecha límite para la formalización sin perjuicio, claro está, de los que procedan por el periodo ejecutivo.

En relación con los efectos extrarrecaudatorios de la denegación de la suspensión nada se dice en el RGRVA ni por supuesto en la Resolución, pero podemos entender que los hay. Así por ejemplo, si la Administración inadmite a trámite una solicitud de suspensión en el seno del procedimiento económico-administrativo de un acto de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades por el que se cambia la calificación a no afectos de unos determinados bienes de inversión que todavía eran

susceptibles de ser amortizados y ser deducida fiscalmente la dotación por este concepto en posteriores ejercicios, las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente en los ejercicios precedentes no podrán basarse en la consideración de afectos que tuvieran en la autoliquidación efectuada por el contribuyente que dio lugar al acto administrativo impugnado, sino que habrá que estar a las consecuencias de la calificación modificada por la Administración en este último, porque se entiende que nunca estuvo suspendida. De igual manera en el caso de que no fuera una inadmisión a trámite sino una denegación. Salvo porque en este último caso, por mor de la suspensión cautelar, la autoliquidación del ejercicio posterior basada en los datos recogidos en la autoliquidación modificada por el acto recurrido que hubiera sido presentada antes de la denegación, lo hubiera sido correctamente, permitiéndose ahora la apertura de un plazo voluntario para su rectificación y pago, que no procedería en el caso anterior. De tratarse de un supuesto de inadmisión, y vencido el plazo voluntario de pago, procedería en todo caso con respecto a la segunda autoliquidación, el inicio o la continuación del periodo ejecutivo o del procedimiento de apremio. Todo ello si tomamos en consideración que tanto la suspensión acordada como la cautelarísima (hasta que se decida sobre la misma), lo es a todos los efectos y no solo a los exclusivamente recaudatorios.

No se contempla en el procedimiento de medidas cautelares de la LJCA la previa admisión a trámite de la solicitud, salvo por las consecuencias que tuviera para esta la propia inadmisión del recurso (artículo 51 de la LJCA) sobre el que se instrumenta. El incidente cautelar al que se refiere el artículo se sustanciará por lo dispuesto el artículo 131 de la LJCA que establece por su naturaleza un breve plazo de tiempo para finalmente acordarlas o denegarlas. La estimación o desestimación de la suspensión de la ejecución del acto tributario se acordará en forma de auto (artículos 134 de la LJCA). En el primer caso estará en vigor desde la fecha en que se hubiera dictado el auto de estimación y hasta que recaiga sentencia firme o finalice por cualquier otra causa, aunque si se hubiera ordenado la prestación de caución, no tendrá efectos hasta que esta esté constituida (artículo 133 de la LJCA). En el segundo, la desestimación produciría los efectos propios de la denegación citados más arriba. Por la remisión que hace el artículo 70 del RGRVA en materia de ejecución de resoluciones judiciales al artículo 66 del mismo texto, y concretamente a su apartado sexto que versa sobre los efectos de la resolución administrativa confirmatoria del acto impugnado cuando el acto estuvo suspendido, podemos llegar a la conclusión que si la solicitud se presentó inicialmente en periodo voluntario con la

notificación de la desestimación de la suspensión deberá iniciarse un nuevo plazo de pago en voluntaria, si lo fue en periodo ejecutivo, se iniciará o continuará el procedimiento de apremio⁶³⁰. En cuanto a los efectos extrarrecaudatorios entendemos que también se actuará de modo similar a lo comentado para la denegación en vía administrativa, aunque, tanto en este caso como en el comentado para el pago de la deuda tributaria, habrá que estar en primer lugar a la normativa que sobre ejecución de resoluciones judiciales establezca la LJCA (artículo 70 del RGRVA).

No obstante, y teniendo en cuenta que es la fecha del auto la que determina la entrada en vigor de la suspensión, los efectos serán diferentes si el acto tributario ya hubiera estado suspendido en vía administrativa, que si se solicita por primera vez, y si se hace en el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo o con posterioridad. Como ya se ha apuntado y se verá en profundidad en epígrafes posteriores, la extensión a la vía contenciosa de la acordada en la administrativa conllevará generalmente la suspensión cautelar hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la solicitud; si se plantea por primera vez ante el juez o tribunal tampoco podrá ejecutarse hasta que se acuerde sobre la suspensión (aunque lo más probable es que el acto tributario ya haya sido ejecutado con anterioridad); si la solicitud se presenta fuera del plazo para la interposición del recurso no impedirá las actuaciones de ejecución aunque hubiera estado suspendido en la vía administrativa, y en cualquier caso, solo tendrá efectos con respecto a las actuaciones posteriores a la fecha del auto que la acuerde.

3.7 Sistema de recursos contra la denegación de la solicitud de suspensión

Nada nuevo podemos decir en este epígrafe sobre el sistema de recursos admisibles en vía administrativa contra la denegación, que no hayamos comentado con anterioridad. Así, contra la denegación de la suspensión en el seno del recurso de reposición, como dice el artículo 25.11 y el apartado Tercero 2.6 de la Resolución podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el tribunal que resulte competente por razón del acto impugnado. En cuanto a las resoluciones denegatorias

⁶³⁰ Apartado Séptimo 2 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005.

que se produzcan en el económico-administrativo tienen un diferente tratamiento en función del órgano que tenga atribuidas las competencias para su resolución. Así, en el caso de la suspensión automática y de la suspensión con garantías alternativas cuya resolución corresponde al órgano de recaudación, y según lo que establecen los artículos 43.5 y 44.5 del RGRVA y los apartados Cuarto 2.2.8 y 3.2.7 de la Resolución, podrá plantearse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicitó, en el plazo de quince días. Si la competencia fuere del Tribunal solo podrá interponerse recurso contencioso-administrativo (artículo 47.3 del RGRVA).

El sistema de recursos en la vía contencioso-administrativa ya fue abordado en su momento con respecto a la suspensión de los actos administrativos en general⁶³¹, y en nada difiere del que debe aplicarse a la denegación en este orden de las solicitudes de suspensión de los actos tributarios.

Los recursos que se interpongan contra la denegación, en principio no tienen efectos suspensivos. Así al menos parece deducirse del texto de la Resolución en sus apartados Cuarto 2.2.8 y 3.2.7 citados más arriba: *“La presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación”*. En la vía contenciosa, el recurso de reposición y el recurso de apelación lo son a un solo efecto (artículos 79.1 y 80.1 de la LJCA), así como también el de casación (artículo 91.1 de la LJCA). A efectos prácticos esta situación faculta a la Administración para iniciar o proseguir con las actuaciones de ejecución forzosa a pesar de la pendencia de una futura resolución sobre la admisión de la suspensión, que podría llevar a que cuando aquella se dicte con sentido favorable a la concesión de la medida no resulte de utilidad por haberse ejecutado el acto. Si a esto le añadimos la disociación que se produce entre el órgano que atiende el procedimiento en que se ventila el asunto principal y el órgano que en segunda instancia debe pronunciarse sobre la suspensión, apreciaremos fácilmente la fragilidad en la que se encuentra el principio de tutela judicial efectiva. Esta diatriba podría salvarse si entendiéramos que se produce una continuidad en la suspensión siempre que se esté a la espera, en cualquier instancia, de un pronunciamiento sobre su admisión o rechazo. El fundamento para apuntalar esta afirmación es el mismo sobre el que hemos venido insistiendo líneas atrás: La tutela judicial efectiva en cuanto se refiere a la ejecutividad de los actos administrativos se satisface facilitando que la

⁶³¹ Epígrafe 4.1 El procedimiento de adopción de la suspensión del Capítulo II.

misma pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste resuelva sobre su suspensión⁶³².

4. LAS GARANTÍAS DE LA SUSPENSIÓN

4.1 La función de las garantías

Las garantías de la suspensión tienen como función el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, y en este sentido se asimilan a las medidas cautelares que recoge el artículo 81 de la LGT, que no son sino medidas cautelares de garantía, como dijimos, en sentido estricto. Así, defenderé que las medidas recogidas en el artículo 81 y las que se utilicen en el ámbito de los procedimientos de suspensión, no difieren de estas más que en la determinación de su tiempo de vigencia: las del artículo 81 por un plazo general de seis meses⁶³³, y las propias de la suspensión hasta que se decrete el levantamiento de esta.

Y es que efectivamente, las garantías que nos ocupan son el contrapunto a las medidas cautelares destinadas al aseguramiento, en este caso no del cobro del crédito tributario, sino de la finalidad legítima del recurso. La tutela cautelar forma parte, como reiteradamente se ha dicho, del principio de tutela judicial efectiva, y esta opera como contrabalance de la prerrogativa de autotutela administrativa, actuando como freno a la facultad de la que goza la Administración tributaria de utilizar los medios de ejecución forzosa que el ordenamiento jurídico pone a su alcance para proceder contra el patrimonio del obligado, incluso superando su oposición, y sin necesidad de impetrar el auxilio de los tribunales. Pero a su vez esta pendencia puede ocasionar perjuicios para el interés público o de terceros que también deben ser dignos de protección, de ahí que el ordenamiento eche mano de las garantías, en este caso de

⁶³² DELGADO PACHECO, A. "La suspensión de las liquidaciones y sanciones...*op.cit.* pág. 37, aboga por la continuidad de la suspensión y por la utilización de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT para preservar el potencial riesgo para la recaudación.

⁶³³ Con excepción de los supuestos de ampliación de plazo, el plazo general de seis meses lo será salvo que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción, se sustituyan por otra garantía a solicitud del interesado, o se conviertan en definitivas MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *Las medidas cautelares...op.cit.* pág. 13.

aseguramiento de la deuda o de su cobro fundamentalmente, para que en el supuesto de que la resolución contenga una condena al pago, pueda llevarse a debido efecto, y no se entienda frustrada en su objetivo.

Es en la ponderación de intereses donde surge la necesidad de garantizar para equilibrar los intereses en conflicto Como decía DE LA SIERRA MORÓN: “Así, se ha de determinar en cada caso cuál es el peso de la ejecutividad para el interés general y de terceros, frente al peso de la suspensión, ponderando cuál ha de ser la solución para el supuesto concreto, con las cautelas y fianzas que resulten necesarias para no menoscabar con carácter absoluto el interés que resulte “perdedor” en la resolución cautelar⁶³⁴”. Lo que trasladado al ámbito tributario no refiere sino a la protección del crédito tributario que en el caso de la suspensión cede en su eficacia en favor de los derechos del obligado. En palabras de FALCÓN Y TELLA: “Por ello, en sistemas de autotutela administrativa como el nuestro, es lógico que a la Administración se reconozca también la facultad de asegurar preventivamente sus propios derechos, y en especial, por lo que ahora nos interesa, el crédito tributario⁶³⁵”.

Como vemos, con la alusión al crédito tributario no hacemos sino circunscribir su aplicación a la suspensión de la ejecución de los actos con contenido económico generalmente. Tratando de identificar los tipos de obligaciones en las que puede proceder la exigencia de la garantía para asegurar su cumplimiento en materia tributaria no se me ocurren otras que las que fueran de dar, porque las que lo fueran de hacer (las obligaciones de información o de declaración no vinculadas directamente al dictado de una liquidación) o no hacer, podrán garantizarse de otra forma o manera, pero no necesariamente con una garantía de carácter pecuniario (así por ejemplo las medidas cautelares para asegurar la comprobación tributaria propias de los procedimientos de inspección⁶³⁶). Esto no quiere decir que para los actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida no sea admisible también una

⁶³⁴ DE LA SIERRA MORÓN, S. *La tutela cautelar...op.cit.* pág.339

⁶³⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “Las medidas cautelares: la autotutela administrativa “versus” intervención judicial”, *Revista Quincena Fiscal* núm.3, Editorial Aranzadi, Pamplona 1995. (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1995\1245).

⁶³⁶MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *Las medidas cautelares...op.cit.*pág. 129 y ss.

garantía económica aunque presente las dificultades propias de fijar su cuantía⁶³⁷, si bien, esta no sería determinante en la adopción de la suspensión⁶³⁸.

Centrada la cuestión sobre la función de las garantías, ahora nos resultará más fácil entender el porqué de la suspensión automática o de la suspensión con otras garantías. En el juicio de ponderación que se da en estos supuestos, los perjuicios de imposible o difícil reparación que acarrearía el inmediato pago de la deuda para el obligado se presumen en cualquier caso, así como los daños para el interés público derivados del retraso en el pago. La prevalencia de los primeros sobre los segundos se funda en la minimización de los riesgos por la aportación de la garantía, con lo que la evaluación cae del lado del administrado y de la concesión de la suspensión, siendo la tutela judicial efectiva el interés prevalente⁶³⁹. Sin embargo los contornos han llegado a difuminarse de tal manera en el ámbito de la suspensión automática, que la prestación de la garantía establecida por la norma actúa como presupuesto de la suspensión, al mismo nivel que pudieran hacerlo los perjuicios de imposible o difícil reparación, la ponderación de intereses en conflicto, o la apariencia de buen derecho. Aun así, este hecho no desvirtúa en ningún caso la función o sentido de la existencia de la garantía, que sigue siendo la de asegurar el cobro del crédito tributario.

⁶³⁷ En relación con la normativa vigente en la fecha a la que se refieren la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de noviembre de 1997 (Aranzadi JT 1997\1553) en la que solamente era posible acceder a la suspensión mediante la aportación de garantías tasadas, dice esta en su Fundamento de Derecho Cuarto: “(...)pues la calificación de la actividad y el señalamiento de cuota en el IAE constituye en efecto un acto administrativo que no impone obligación alguna de contenido económico y por tanto la fijación del importe del aval resulta una labor casi imposible si se quieren garantizar los efectos económicos que pudiera producir la suspensión...”

⁶³⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de marzo de 2008 (Aranzadi JT 2008\562) y de 24 de enero de enero de 2007 (Aranzadi JUR 2007\220011).

⁶³⁹ FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos...op.cit.* pag.126 Dice el autor que la suspensión automática está más próxima a la no ejecutividad de los actos administrativos que a una medida cautelar, aunque añade no obstante: “Al tratarse de actos de contenido económico, los presupuestos de adopción de la medida cautelar y la caución (en principio una medida de sentido inverso) presentan una relación tan intensa que ha llegado a confundirse, ofreciendo además una atractiva opción para alcanzar, sin excesivas fricciones, el equilibrio de los intereses implicados, puesto que la ponderación del perjuicio que causa la ejecución del acto debe realizarse en el contexto del perjuicio que causa la suspensión a los intereses públicos; y el interés público queda asegurado por la constitución de la caución. En consecuencia, siempre que se presente resulta procedente la suspensión, y queda salvaguardado, igualmente, el derecho a la efectividad del pronunciamiento”.

4.2 Los tipos de garantías

La tipología de las garantías admisibles –y la dispensa de garantías- enraíza directamente con el respeto al principio al que sirve la suspensión, el de acceso a la revisión judicial de los actos tributarios previa impugnación ante los órganos administrativos.

La regulación recogida en el RPEA de 1981 y en el Real Decreto de 1979, al menos hasta 1995, establecía de forma exclusiva para poder obtener la suspensión en vía administrativa, la exigencia de la aportación de determinadas garantías tasadas. Concretamente, el depósito de dinero en efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario prestado por una entidad bancaria, o fianza personal o solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y para débitos inferiores a 100.000 pesetas. En esta situación como dice GUERRA REGUERA⁶⁴⁰, no es de extrañar que dicha regulación recibiera duras críticas por parte de la doctrina⁶⁴¹, entre otras razones, porque aunque el automatismo beneficiaba a buen número de sujetos,

“(…) existía otra banda de sujetos –en el mejor sentido del término- que se veían despeñados en la más inhóspita intemperie. ¿Qué sucedía si alguien no podía prestar aval bancario? Con el ordenamiento anterior, el Tribunal económico-Administrativo denegaba la suspensión y operaba la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor sin que hubiese intervenido un órgano del Poder Judicial”.

Las duras críticas cuajaron en la Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1994, de 27 de enero (Aranzadi RTC 1994\30) y junto con la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio y el nuevo RPREA de 1996, dieron entrada a un sistema más justo y equitativo, en el que frente al “*numerus clausus*” de la regulación anterior se permitía el acceso a la revisión mediante la prestación de otras garantías e incluso con dispensa. Este sistema ha perdurado hasta hoy aunque ha sido necesario realizar algunas adaptaciones como fue la de suprimir la exigencia de perjuicios de difícil o imposible reparación para acceder a la suspensión mediante la aportación de

⁶⁴⁰GUERRA REGUERA, M. *Suspensión de actos...op.cit.* pág.92.

⁶⁴¹ Entre otras, QUERALT MARTÍN, J. ¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos administrativos reclamados en vía económico-administrativa?, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1992 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1992\67).

garantías suficientes pero diferentes a las fijadas para la suspensión automática⁶⁴², que dejaba a la apreciación de los tribunales económico-administrativos la decisión sobre la admisión de estas⁶⁴³.

De igual forma podría pensarse que los efectos derivados de dicha problemática no han sido totalmente erradicados del ordenamiento actualmente vigente por cuanto el artículo 224 de la LGT, y para la suspensión en el recurso de reposición, recoge en su única modalidad general –la automática- una lista cerrada de garantías admisibles, no pudiendo suspenderse la ejecución del acto impugnado mediante la aportación de otras diferentes. La diferencia es que en este caso no se produce una restricción en el acceso a la jurisdicción sino a este específico recurso que es en cualquier caso potestativo, pudiendo plantearse la pretensión, y la suspensión por otras modalidades y con otras garantías, ante el económico-administrativo, que por el contrario si resulta ser preceptivo⁶⁴⁴.

La valoración económica en la ponderación del interés público también se recogía en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del 1956, en relación a la limitación de los tipos de caución admisibles cuando la suspensión –única medida cautelar posible según el texto legal- pudiera ocasionar daños o perjuicios al mismo o a terceros. Decía el artículo 124.2 que: *“La caución habrá de constituirse en metálico o fondos públicos, depositados en la Caja General de Depósitos o en las sucursales de provincia, o en las de las Corporaciones Locales, respectivamente, o mediante aval bancario”*. Esta restricción quedaría normativamente superada con la entrada en vigor

⁶⁴² Con el RPREA la prueba de la concurrencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación lo era tanto para cuando se solicitaba la suspensión con otras garantías como con dispensa total, lo que llevó a la doctrina a cuestionarse si lo meritados perjuicios debían de serlo de la misma intensidad en uno y otro caso. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit.*, pág. 553.

⁶⁴³ CHICO DE LA CAMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág.131, defendía que esta potestad era para el TEA en todo caso reglada, aunque por oposición a la automática pudiera parecer que mantenía un punto de discrecionalidad no era tal porque en ambas el tribunal debía limitarse a comprobar las concurrencia de los requisitos, que eso sí eran diferentes en una y otra. La indefinición a mi entender no venía tanto por el carácter reglado o discrecional de la apreciación sino por la valoración que se hacía de los presupuestos. En la actualidad al haberse suprimido el presupuesto de los perjuicios en la suspensión con otras garantías, su apreciación ha quedado constreñida a la suficiencia de las garantías, dato más objetivo y menos sujeto a valoraciones subjetivas, y que por tanto ha pasado a ser competencia del órgano de recaudación, como lo era entonces y lo es ahora la suspensión automática.

⁶⁴⁴ RUIZ TOLEDANO, J.I. *El nuevo régimen de revisión tributaria...op.cit.* (www.laleydigital.es ref. *La Ley 17335/2008*).

de la actual LJCA que permite la admisión de medidas cautelares y tipos de caución de forma innominada y abierta (artículo 129.1 y 133.1 de respectivamente).

En tal sentido, al hablar de los tipos de garantías procede clasificarlas en dos grupos: aquellas con las que se accede directamente a la suspensión automática de los actos tributarios en vía administrativa –tanto en reposición como en el económico-administrativo- y aquellas otras que pueden ser objeto de aportación para obtener otras modalidades de suspensión –en las reclamaciones económico-administrativas-.

Entre las primeras, los artículos 224.2 y 233.2 de la LGT citan las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro o caución.
- c) Fianza personal o solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Para las segundas, ni la LGT ni el RGRVA recogen un sistema de lista, ni siquiera ejemplificativa, tal y como hacía el artículo 22.2 del TAPEA⁶⁴⁵, o como en materia de aplazamientos y fraccionamientos refiere el artículo 82.1 de la LGT: *“Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria y otra que estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente”*. Pero también podrán ofrecerse las que la propia LGT señala como medidas cautelares en su artículo 81: la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria, el embargo preventivo de

⁶⁴⁵ Artículo 22.2 del TAPEA: *“Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza persona y solidaria y cualesquiera otras que se estimen suficientes.”*

bienes y derechos, etc...⁶⁴⁶ aunque con la vigencia supeditada a la duración de la tramitación del recurso contra el acto para el cual se solicita la suspensión. No existe por tanto una lista cerrada, siendo posible la admisión de cualesquiera otras aparte de las citadas.

A continuación abordaremos el estudio de cada una de las tasadas y de la principales o más comunes de las otras garantías.

4.3 La formalización y suficiencia jurídica de las garantías

La prestación de garantías suficientes constituye el paradigma sobre el que gira la figura de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria en vía administrativa de recurso. La suficiencia jurídica, pero sobre todo económica de las garantías permite que la Administración acceda a soportar el sacrificio producido por el retraso en el pago de la deuda como consecuencia de la admisión de la suspensión sabiendo que tiene asegurado su cobro.

Desde el punto de vista del administrado también tienen sus ventajas, siempre y cuando se encuentre en disposición de prestarlas. La constatación del cumplimiento de los requisitos derivados de la formalización y la determinación del importe asegurado por criterios objetivos sustraídos a la valoración del órgano competente, acentúa su carácter reglado y aporta la seguridad precisa al contribuyente en relación al dictado de una decisión favorable a la concesión de la medida.

Y aun cuando estas garantías no fueran suficientes económicamente, su ofrecimiento y posterior prestación propiciará que los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la ejecución del acto pesen más en la balanza de la ponderación que los causados al interés público, lo que facilitará o debiera facilitar, también la admisión de la suspensión.

⁶⁴⁶ El artículo 66.2 del RGR dice a su vez: *“En relación con otras deudas se podrá constituir voluntariamente, como garantía en favor de la Hacienda pública, en los casos de aplazamiento y fraccionamiento o en los demás supuestos previstos en la normativa que resulte de aplicación, hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de garantía”.*

Todos estos argumentos fueron tenidos en cuenta por el legislador al configurar la suspensión automática de los actos tributarios mediante la aportación de las garantías específicamente determinadas por el artículo 224.2 y 233.2 de la LGT, así como para establecerla como supuesto general. A ello favorece también el que estas garantías sean de más fácil realización y comprobación. CASAS AGUDO resume perfectamente esta operatividad de la suspensión automática cuando afirma: “(...) que la voluntad del legislador es la de reservar la concesión automática de la suspensión, *dado el riesgo en que coloca al interés público y la absoluta alteración de la inmediata ejecutividad del acto*, a la prestación de unas garantías que por su especial *solvencia, liquidez y sencillez de ejecución*, ofrecen al ente público recaudador la confianza legítima suficiente en la no frustración final del cobro, en caso de confirmación de la liquidación impugnada o de cualquier otra resolución contraria a la pretensión del contribuyente reclamante⁶⁴⁷” (la cursiva es del original).

Por las mismas razones, la suspensión mediante la aportación de otras garantías se constituye en el caso excepcional⁶⁴⁸. Cuando aquellas fueran suficientes deberá acreditarse previamente la imposibilidad de obtener las tasadas; cuando no lo fueran, porque además, deberán probarse que concurren perjuicios de imposible o difícil reparación.

4.3.1 Garantías para la suspensión automática.

El artículo 224.2 y el 233.2 de la LGT, recogen tres grupos específicos de garantías cuya aportación determina la concesión automática de la suspensión. Por orden, el primer grupo comprende el depósito en efectivo y el depósito de valores públicos; el segundo grupo, el aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o de sociedad garantía recíproca y el seguro de crédito o caución; y el tercero, la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes.

⁶⁴⁷ CASAS AGUDO, D. “Nota sobre el carácter tasado...op.cit.pág. 593.

⁶⁴⁸ El artículo 74.1.b) del RPREA era bastante expresivo en este punto: “*Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77*”. Siendo el 76 el referido a la suspensión de actos de contenido económico y el 77 de otros actos (sin contenido económico).

a) El depósito de dinero

En realidad el dinero no se deposita físicamente en la Caja General de Depósitos, sino a través de un banco, caja o cooperativa de crédito, en las que no será necesario tener cuenta abierta, o telemáticamente mediante domiciliación o tarjeta de crédito o débito. Para ello hay que cumplimentar y presentar en la Caja General de Depósitos, de la que existe una sucursal en cada una de las delegaciones provinciales del Ministerio de Economía y Hacienda, un modelo específico (060)⁶⁴⁹.

Si no figurasen ya en el impreso, habrá que hacer constar los datos generales que para cualquier tipo de garantía refiere la Resolución de 2005 en su apartado Tercero 4.1: a) Identificación de la deuda cuyo pago se garantiza; b) Importes garantizados en concepto de principal, recargos e intereses de demora, según proceda; c) identificación del procedimiento revisor que justifica la suspensión, con indicación de la fecha de presentación del escrito de interposición; d) carácter indefinido de la garantías, que mantendrán su vigencia hasta la fecha en la que la Administración autorice la cancelación; e) ámbito al que se extiende la cobertura, señalando si comprende únicamente la fase de reposición, o bien extiende sus efectos al procedimiento económico-administrativo, y en su caso al recurso contencioso-administrativo; f) órgano a cuya disposición de constituye la garantía; g) indicación de que en caso que sea necesaria la ejecución, se seguirá el procedimiento de apremio.

De los requisitos generales precedentes cabe destacar por su importancia los referidos a la vinculación a un recurso o reclamación previa -apartado c)-, porque su ausencia pudiera dar lugar a la inadmisión de la solicitud de suspensión; y el carácter indefinido de las garantías señalado en el apartado d) con independencia de que la misma se ofrezca solo para el recurso de reposición, la reclamación o el contencioso que luego cita en el apartado e) siguiente, y que también pudiera incluirse en el escrito de solicitud según comentamos al hablar de los requisitos formales de la solicitud. Sobre este tema de la vigencia volveremos al tratar el aval.

El documento donde se formalice el depósito de dinero deberá presentarse junto con el escrito de solicitud de suspensión, con riesgo de que al no hacerlo, se declare su archivo.

⁶⁴⁹ <https://www.tesoropublico.gob.es/formulario.aspx>

b) El depósito de valores públicos

El depósito de valores públicos (Deuda Pública emitida por el Estado y las Comunidades Autónomas y las participaciones en fondos de inversión que inviertan exclusivamente en estos activos o en renta fija) debe realizarse mediante su inmovilización, y en prueba de la misma, la Caja General de Depósitos expedirá el correspondiente resguardo. Según el Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos⁶⁵⁰, deben ser valores que estén representados en anotaciones en cuenta o en certificados nominativos si se trata de participaciones en fondos de inversión, de elevada liquidez, libres de toda carga o gravamen, y con fecha de vencimiento posterior al menos en un año a la fecha de interposición del recurso o la reclamación⁶⁵¹. El procedimiento de inmovilización se llevará de acuerdo con su propia normativa y mediante la inscripción de la garantía en el registro contable donde figuren anotados conforme a la Ley del Mercado de Valores⁶⁵². El órgano competente en su caso (la Central de Anotaciones del Banco de España, si fuere Deuda Pública), expedirá un certificado de la inscripción para que luego la Caja pueda a su vez expedir el correspondiente resguardo. A este último se refiere la Resolución cuando habla del certificado.

El resguardo o certificado deberá reunir los datos de identificación y requisitos generales de las garantías citados más arriba, y deberá acompañarse a la solicitud de suspensión. La falta de acompañamiento provocará el archivo de la solicitud.

c) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca.

Se trata de la garantía más común para obtener la suspensión automática.

⁶⁵⁰ *Boletín Oficial del Estado* núm. 48 de 25 de febrero de 1997, pág. 6.239

⁶⁵¹ Artículo 7.2 c) del Reglamento de la Caja General de Depósitos: “*La obligación garantizada, cuantía por la que se garantiza y período de vigencia de la garantía (hasta un año o más de un año; si no se conociere la duración en el momento de la constitución se considerará que es a plazo superior a un año)*”. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit*, pág. 505.

⁶⁵² Ley 24/1988, de 28 de julio, *Boletín Oficial del Estado* núm.181 de 29 de julio 1988, pág. 23.405.

La elección entre aval o fianza⁶⁵³ a efectos prácticos no aporta ninguna diferencia significativa, así como tampoco que sea prestada por una entidad bancaria (supuesto general) o por una sociedad de garantía recíproca.

La condición de avalista o fiador debe recaer en una entidad española, comunitaria o extranjera debidamente autorizada para desarrollar su actividad en territorio español. Como recoge el artículo 40.2.a) del RGRVA y el apartado Tercero 4.2 y 4.3 de la Resolución, para el conjunto de las garantías tasadas para obtener la suspensión automática, el documento en el que se formalice deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica⁶⁵⁴. En ambos casos, fianza y aval, se exige que conste expresamente la renuncia a los beneficios de excusión o división, y en el caso del segundo, que figure inscrito en el Registro Especial de Avaes de la entidad emisora. En los modelos de aval que se pueden consultar en la página de la Agencia Tributaria⁶⁵⁵ se recoge expresamente: “El aval se otorga a primer requerimiento de la AEAT, con renuncia del avalista a cualesquiera beneficios y, específicamente, a los de orden, división y excusión de bienes del avalado”.

De entre los requisitos generales destaca el de su vigencia que debe serlo en todo caso por tiempo indefinido, que en este caso parece que contrasta con la cobertura a la que el recurrente pretenda extenderlo, si solo para el recurso de

⁶⁵³ Véase VIÑAS BOSQUET, J.P. “Fianzas, avales y demás garantías en la legislación de Régimen Local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 5, Quincena del 15 al 29 de marzo, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 3944/2003), que hablando del aval dice: “Entre las notas comunes, de esta figura podemos destacar, de una parte, al intervenir un banco o entidad financiera, tiene siempre naturaleza mercantil, por el sujeto que lo presta, sus notas por tanto, serían repetición de las de la fianza, ya comentadas, es decir, contrato por el que una entidad bancaria, garantiza en los mismos términos, que el contratista o recurrente, ante la administración, el pago de una cantidad de dinero de forma solidaria, para asegurar las obligaciones que deba de cumplir o una indemnización pecuniaria del deudor en caso de incumplimiento, motivo este por el que no existe, posibilidad de admitir el derecho al beneficio de excusión, regulado en la normativa civil”.

⁶⁵⁴ Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por interesados ante la administración tributaria. (*Boletín Oficial del Estado* núm. 61 de 13 de marzo de 2006, pág. 9.938).

⁶⁵⁵ http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Modelos_y_formularios/Recaudacion/modaval2.pdf

reposición, para toda la vía administrativa, o también para el contencioso-administrativo. Con lo cual, y mientras no sea objeto de devolución, y con independencia de la intención del recurrente, este mantendrá su vigencia indefinidamente, por lo que no suponiendo en la práctica un incremento de coste, lo habitual será que se formalice cubriendo todas las instancias posibles.

El documento donde se formalice el aval o la fianza sino se acompaña con el escrito de solicitud conllevará que se decrete el archivo de esta última.

d) Certificado de seguro de crédito o caución

Esta garantía aparece recogida normativamente por primera vez con la entrada en vigor de la LGT de 2003, aunque con anterioridad se venía admitiendo por la Administración, como afirma VEGA BORREGO⁶⁵⁶.

Según definen ULLATE JIMÉNEZ y CALVO VÉRGEZ el certificado de seguro de caución es un documento por el que el asegurador garantiza al asegurado o beneficiario que el tomador del seguro va a cumplir sus obligaciones comprometiéndose en caso contrario a pagar como indemnización el importe establecido⁶⁵⁷. La regulación sustantiva la encontramos en la Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de seguros privados⁶⁵⁸: En ella se establece la posibilidad de utilizar esta modalidad de garantía ante la Administración pública no solo allí donde estuviera expresamente prevista, sino también en todos aquellos otros supuestos en los que estuviera contemplada la prestación de garantías similares para entidades y establecimientos de crédito.

⁶⁵⁶ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 70. Cita el autor en apoyo de su afirmación la Consulta de la DGT 1705\1999, de 30 de septiembre de 1999 (Aranzadi JUR 2001\203189).

⁶⁵⁷ ULLATE JIMÉNEZ, A. y CALVO VÉRGEZ, L.: "Suspensión de la ejecución del acto recurrido", en la obra colectiva *Manual de revisión...op.cit.* pág. 639.

⁶⁵⁸ *Boletín Oficial del Estado* núm.267 de 5 de noviembre de 2004, pág.36.602. A partir del 1 de enero de 2016 queda derogada por la Ley 20\2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de la entidades aseguradoras y reaseguradoras (*Boletín Oficial del Estado* núm. 168 de 15 de julio de 2015, pág. 58.455). El contenido de la Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo pasará a recogerse en la Disposición adicional decimotercera, con la única modificación del cambio del Ministerio encargado de aprobar el modelo de póliza, del Ministerio de Economía y Hacienda, al Ministerio de Economía y Competitividad.

El contrato de seguro de caución deberá reunir los siguientes requisitos para poder ser utilizado como garantía en virtud de lo que establece la Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2004, la Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre⁶⁵⁹ y el apartado Tercero 4.4 de la Resolución de 2005: la Administración tendrá la consideración de asegurado y el tomador el obligado a prestar la garantía; la falta del pago de la prima no dará derecho a resolver el contrato; no cabrá tampoco oponer al asegurado ninguna excepción derivada de la relación entre el tomador y el asegurador; el contrato estará vigente hasta que la Administración autorice su cancelación y si el plazo superará los diez años se preverán prorrogas automáticas y sucesivas por plazos de un año hasta completar su vigencia; y se hará constar el importe máximo por el que deberá responder el asegurador.

De acuerdo con lo establecido en la citada Orden y en la Resolución, el certificado que se acompañe a la solicitud de suspensión, aparte de los generales ya citados, deberá contener los siguientes datos: a) identificación completa de la entidad aseguradora; b) indicación de que la condición del asegurado la ostenta la Administración competente para suspender la ejecución de los actos impugnados; c) identificación completa de la persona que ostenta la condición de tomador del seguro; y d) las indicaciones citadas en el párrafo anterior que debe incluirse en el contrato de seguro. Además, y como norma general al igual que se dijo para el aval, se deberán incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica.

Será causa del archivo de la solicitud de suspensión la falta de acompañamiento del certificado de seguro de crédito o caución.

e) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes

La dicción del artículo 224.2 y 233.2 de la LGT remite genéricamente para su desarrollo a lo que regule la normativa tributaria. La normativa en cuestión sería la

⁶⁵⁹ Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre requisitos de suficiencia de determinadas garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados (*Boletín Oficial del Estado* núm. 304 de 21 de diciembre de 2005, pág.41.670).

Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre, y con idéntico contenido, el apartado Tercero 4.6 de la Resolución. En ellas se recoge que la deuda objeto de suspensión no podrá exceder de 1.500 euros; que los contribuyentes deben serlo dos personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de interesados en el procedimiento recaudatorio, que estén al corriente de sus obligaciones tributarias y que por su condición económica puedan asumir la deuda suspendida. En cualquier caso la responsabilidad será solidaria, con renuncia expresa a los beneficios de excusión y división.

No se explicita la forma concreta en la que deberá acreditarse la condición económica de los contribuyentes que prestan fianza –por lo que quedará a la apreciación del órgano de recaudación competente- pero sí que debe documentarse. En este documento habrá que recoger los datos generales y de identificación precisando asimismo los extremos citados en el párrafo anterior así como la voluntad inequívoca de afianzar. Al igual que se citó para los casos anteriores, el referido documento deberá incorporar las firmas legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica⁶⁶⁰.

La presentación de la solicitud sin el documento producirá el archivo de la solicitud que será notificado al interesado.

Igualmente hay que tener en cuenta, tanto para esta como para el resto de las garantías citadas, que si se observará algún defecto en la documentación aportada, se dará traslado al interesado para su subsanación por plazo de diez días (artículo 43.4 del RGRVA). Cuando el requerimiento hubiere sido objeto de contestación pero no se hubieran solventado los defectos, se procederá a la denegación de la suspensión, en caso contrario procede la concesión de la medida con efectos desde la fecha de solicitud. Si el requerimiento no hubiera sido atendido en plazo se declarará el archivo de la solicitud y se tendrá por no presentada (artículo 2.2 del RGRVA).

⁶⁶⁰ La escasa aplicación y operatividad de esta garantía –también por su reducido importe máximo- la ha llevado a su desaparición de algunos ordenamientos como ha ocurrido en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que en su artículo 223, solo contempla el depósito de dinero o valores públicos, y el aval o fianza solidaria de entidad de crédito de sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito o caución.

4.3.2 Otras garantías

En este apartado no abordamos el estudio de una modalidad específica de suspensión -por la aportación de garantías alternativas-, sino de las diferentes garantías distintas de las citadas en el epígrafe anterior por las que mediante su aportación, cubriendo total o parcialmente el importe de la deuda, se nos permitirá obtener la suspensión en cualquier modalidad en la vía económico-administrativa. Entre estas estarían por tanto aquella, pero también la suspensión con dispensa parcial para cuya resolución es competente el TEA. La concesión o denegación en ambos casos no depende exclusivamente de la idoneidad de las garantías sino también del cumplimiento de un requisito añadido: la prueba de la imposibilidad de aportarlas en la primera modalidad, y la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, en la segunda.

El depósito de dinero o de valores públicos, el aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca, el seguro de crédito o caución, o la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, son las garantías preferentes. Preferentes porque si no hay posibilidad de aportarlas se complica sobremanera la tramitación de la suspensión siendo también mayor el riesgo de inadmisión o de denegación (artículo 40.2 del RGRVA). También, porque se contempla la posibilidad de modificar la resolución una vez admitida si no se mantienen las condiciones que motivaron la misma (cuando las garantías hayan perdido valor o eficacia o se conozca la existencia de otros bienes) (artículo 233 apartados 3 y 4 de la LGT). Y en menor medida, porque aunque la suspensión es en todo caso cautelar, el RGRVA dice que si se hubiera solicitado en periodo ejecutivo esto no impedirá a la Administración proseguir con las actuaciones del procedimiento recaudatorio (aspecto este contra el que nos hemos manifestado líneas atrás) (artículos 44.1 y 46.2 del RGRVA).

Por lo que respecta a la tramitación en primer lugar, y exclusivamente para la suspensión del artículo 44 del RGRVA (con garantías alternativas suficientes) el interesado debe recoger en la solicitud de suspensión los fundamentos y acompañar a la misma la documentación que acredite la imposibilidad de aportar las garantías tasadas del artículo 233.2 de la LGT. La falta de concreción del RGRVA se suple en este caso con lo dispuesto en el apartado Cuarto 1.9 de la Resolución, que obviando la existencia del aval o fianza de sociedad de garantía recíproca, del seguro de crédito

o caución y de la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, dice que se tendrá por acreditado este extremo cuando: a) Se aporten, con una antigüedad no superior a un mes a la fecha de presentación, dos certificados de entidades de crédito, siempre que una de ellas sea con las que habitualmente trabaje el contribuyente, en los que figure su negativa a concederle al solicitante un aval o fianza solidario; b) Se aporte un certificado, entendemos que expedido por el miembro del órgano de administración de la sociedad con facultades certificantes o por el propio empresario individual, de la hoja u hojas del libro mayor correspondientes a las cuentas de tesorería donde se refleje la insuficiencia de saldo para realizar un depósito en dinero (cuando se lleve contabilidad); c) Se aporte una declaración del solicitante de no ser titular de valores públicos. Se trata por tanto de probar el hecho negativo que requiere esta modalidad.

Para la modalidad citada en el párrafo anterior y para la suspensión con dispensa parcial de garantías, el apartado b), y por remisión el apartado c), ambos del artículo 40.2 del RGRVA, recogen la obligación de acompañar al escrito de solicitud el ofrecimiento de la garantía: *“Se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por un perito con titulación suficiente”*. Recomendando además (porque no es más que una recomendación) que preferentemente, cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinados tipos de bienes, que se efectúe por quienes figuren inscritos en él. Como dice MORUENZA DÍAZ, la dicción es francamente inadecuada para que pueda fundar un requerimiento de subsanación si la valoración la realizase un perito distinto de aquellos⁶⁶¹. Aunque no pensaba lo mismo la Administración cuando redactó la Resolución, porque aquí sí exige (apartado Cuarto 1.9 y 1.10), además de que la valoración esté actualizada, que se haya realizado por una empresa o profesional debidamente inscrito *“o si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente”*. Un exceso de la Resolución sobre lo dispuesto en el Reglamento.

A la suspensión con dispensa de garantías todavía le queda por cumplir un requisito más, la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, sobre cuya concurrencia deberá posicionarse el tribunal económico-administrativo.

⁶⁶¹ MOURENZA DIAZ, J.R. en la obra colectiva ARAGONÉS BELTRÁN, E., LOZANO RUIZ, J.A. y MOURENZA DIAZ, J.R. *Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión tributaria y reposición)*, Col-legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona 2005, pág. 216.

La falta de acompañamiento de la documentación que acredite la imposibilidad de aportar las garantías propias de la suspensión automática y/o del ofrecimiento, darían lugar al archivo de la solicitud por la ORT cuando la resolución sobre su admisión fuera competencia del órgano de recaudación. En otro caso, y ante la presencia de defectos, se instaría al solicitante a su subsanación por plazo de diez días. Si no se atiende el requerimiento de subsanación, se produce el mismo efecto, el archivo de la solicitud teniéndola por no presentada (artículo 2.2. del RGRVA). Si se atiende el requerimiento pero no se subsanan los defectos, se procederá a su denegación (artículo 44.4 del RGRVA).

Si el supuesto lo fuera de suspensión con dispensa parcial de garantías y no se acreditaran los perjuicios de imposible o difícil reparación el tribunal, en este caso, declarará su inadmisión a trámite. Si no se realiza el ofrecimiento de la garantía pero se han acreditado los perjuicios, entiendo que habría que darle traslado al recurrente para que se manifieste sobre si su intención es solicitar la suspensión con dispensa parcial o total de garantías, ambas competencia del Tribunal; y si lo fuera en el primer caso, para que subsane los defectos. La falta de atención al requerimiento de subsanación, conllevará su inadmisión a trámite (artículo 46.4 del RGRVA).

La concesión de la suspensión en ambos casos está sujeta a la posterior formalización de la garantía en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión (artículo 45 y 47.4 del RGRVA). La manera de formalizar la garantía irá en función de su tipología. Así, si para su constitución fuere necesario la inscripción registral se llevará a cabo esta previamente. Después se dará traslado del documento para su examen a la ORT, que podrá solicitar el informe correspondiente del Servicio Jurídico sobre los defectos que puedan dificultar su ejecución y que deberán ser subsanados por el interesado. Una vez acreditado el cumplimiento de los requisitos formales y materiales e inscrita en el Registro Oficial correspondiente, se expedirá el documento administrativo donde conste la aceptación y se promoverá su inscripción como nota marginal (Resolución apartado Cuarto 3.3). La misma tramitación entendemos que procede cuando fuera el tribunal el competente para dictar la resolución según lo dispuesto en el artículo 47.4 del RGRVA, como así parece corroborarlo el apartado Cuarto 4.4.1 de la Resolución: *“Para la tramitación y formalización de las garantías ofrecidas por el interesado en caso de acuerdos de suspensión con dispensa parcial se aplicará lo dispuesto en el*

apartado 3.3 sin perjuicio de que sea en todo caso el órgano competente para aceptar la garantía el órgano competente para la recaudación del acto”.

La falta de formalización de las garantías en plazo conllevará diferentes efectos en función de cuándo se hubiera presentado la solicitud de suspensión. Si lo fue en periodo voluntario, al día siguiente del último del plazo para constituir la garantía dará comienzo el periodo ejecutivo y, en su caso, el procedimiento de apremio, debiendo ingresarse el principal, más los recargos ejecutivo o de apremio (reducido u ordinario, según proceda) en función de cuándo se abone la deuda, más los intereses de demora por el periodo que va desde la finalización del plazo voluntario y hasta el último día del plazo para la formalización, sin perjuicio de los intereses por el periodo ejecutivo. Si lo fue en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio (artículo 45 del RGRVA), con las mismas consecuencias.

No encontramos en el RGRVA ni en la LGT un catálogo de garantías admisibles, ni por tanto tampoco las instrucciones precisas para su formalización. Dice al respecto la Resolución que deberán formalizarse con arreglo a su naturaleza jurídica y con el alcance, forma y contenido que resulte de las normas de Derecho Civil, Mercantil o Administrativo según proceda. Las garantías pudieran ser cualesquiera admitidas en derecho, el único requisito que establece el artículo 233, es que sean suficientes, entendemos que económicamente, para la obtención de la suspensión con garantías alternativas del artículo 233.3 de la LGT y 44 del RGRVA, porque la dispensa parcial, ni siquiera se exige tal condición.

Siguiendo DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, diremos que es perfectamente posible que el reclamante ofrezca varias garantías diferentes en la misma solicitud de suspensión, tanto de manera concurrente como alternativa. Si bien esta aseveración la hacía la autora estando vigente el RPREA, creo que hoy puede también defenderse en sus mismos términos, por lo que a falta de indicación por el recurrente si se ofrecen de forma alternativa o cumulativa, habrá que entenderse que lo son en este último sentido⁶⁶². De la misma manera, cuando el solicitante estuviera en condiciones de

⁶⁶² DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit*, pág.557. Artículo 76.5 del RPREA: “(...) Cuando se ofreciesen varias garantías, concurrente o alternativamente, se procederá por cada una de ellas de la forma descrita, de modo que queden totalmente diferenciadas, indicando si son concurrentes o alternativas o se entenderá que son concurrentes, e indicando si fuesen alternativas el orden de preferencia o se entenderán que coincide el orden con el que aparecen descritas”.

aportar una garantía de las tasadas (un aval bancario, por ejemplo), pero no fuere económicamente suficiente para cubrir los importes a garantizar que se dirán en el apartado siguiente, estimamos que podría solicitarse la suspensión junto con otras garantías (una hipoteca inmobiliaria, por ejemplo) por el artículo 44 del RGRVA, o solamente con aquella con dispensa parcial del artículo 46 del RGRVA. Los apartados 1 y 3 del artículo 233 de la LGT además de exigir para la suspensión automática que las garantías sean las que se citan en su apartado 2, también exige que sean suficientes. A sensu contrario, la calificación de insuficiente de cualquiera de estas garantías permitiría volver a plantear la solicitud de suspensión ante el tribunal, pero ahora, como suspensión con dispensa parcial de garantías; o en caso de que fuera posible aportar otras diferentes y que estas con la anterior alcanzaran la necesaria suficiencia, también la suspensión con garantías alternativas, aunque aquí la competencia, como sabemos, le correspondería al órgano de recaudación.

Decíamos que las garantías tendrán carácter indefinido y que deben mantener su vigencia hasta la fecha en la que la Administración autorice su cancelación (Resolución apartado Tercero 4.1.d). Ahora bien esta vigencia debe ponerse en relación con la extensión de la cobertura, que no es más que la intención del contribuyente de que la garantía aportada lo sea para exclusivamente una de las instancias, para varias o para todas ellas (reposición, reclamación y recurso contencioso), y para las que se obligan asimismo o deciden obligarse, los fiadores en los casos específicos de este tipo de garantías en los que concurran. El periodo por el que deben mantenerse coincidirá con el tiempo que dure la suspensión, aunque solo podrán ser objeto de cancelación cuando se devuelvan o se autorice por la Administración, pudiendo extenderse más allá e incluso llegar a ejecutarse, para hacer frente a la deuda en caso de desestimación parcial o total del recurso o reclamación⁶⁶³.

La temporalidad en la vigencia nos lleva a tratar la posibilidad de que estas “otras garantías” pudieran ser aquellas que la LGT denomina como medidas cautelares en su artículo 81, que por su naturaleza están limitadas necesariamente en el tiempo por razón de las circunstancias en las que se adoptan. Así, CASAS AGUDO

⁶⁶³ Recordemos que entre los requisitos para determinar la suficiencia jurídica de las garantías que recoge la Resolución (apartado Tercero 4.1.g) se dice que deberá indicarse que en caso de que sea necesaria su ejecución se seguirá el procedimiento de apremio; y el artículo 168 de la LGT, que si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

y ESPIGARES HUETE⁶⁶⁴, hablando de otro tema ya apuntado como es el de que en caso de aval o seguro de crédito o caución este debe serlo a primer requerimiento, sin que se puedan excepcionar ante la Administración ninguna circunstancia derivada de la relación entre el avalista y avalado, o entre asegurador y tomador, respectivamente, añaden:

“El régimen jurídico que el artículo 81 de la vigente LGT ha configurado en materia de medidas cautelares a adoptar para asegurar el cobro de la deuda tributaria, en caso de indicios racionales de que el cobro se pudiera ver frustrado o dificultado, implica otra posibilidad —a nuestro juicio— para el recurso a las garantías independientes en las relaciones crediticias con la Hacienda pública. En este sentido, debe subrayarse en primer término la afinidad o incluso similitud ontológica existente entre las garantías voluntarias (entre las que como hemos comprobado, se encuadran las garantías personales con cláusula *a primer requerimiento*) y las medidas cautelares adoptadas ante una concreta y específica situación de peligro en la medida en que aquéllas tienen como objetivo mediato el aseguramiento de la efectividad del crédito tributario, siendo su finalidad inmediata procurar a la Administración un eficaz medio de defensa frente al aplazamiento concedido o a la suspensión acordada en vía de recurso. Hecha esta precisión, se comprende que el artículo 81.5 c) LGT permita que el interesado pueda solicitar la sustitución o intercambio de las medidas adoptadas por otra garantía, estableciéndose como novedad que el levantamiento de la medida cautelar será automático en los casos en que el obligado tributario presente aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar⁶⁶⁵”.

Si quisiéramos hacer una comparación a la inversa sería tanto como decir que habiéndose concedido la suspensión con otras garantías (las medidas cautelares de garantías del 81 de la LGT), aquellas podrían sustituirse por cualquiera de las garantías tasadas, o al menos las más frecuentes en la práctica, que dan acceso a la suspensión automática. Dejando a un lado la comparativa añadiría, que aunque unas más que otras, no debiera haber mayor problema en admitir como garantías de la suspensión medidas cautelares tales como el ofrecimiento de una devolución u otras cantidades que adeude la Administración o un embargo preventivo que quedase a

⁶⁶⁴ CASAS AGUDO, D. y ESPIGARES HUETE, J.C. “Precisiones en torno a la utilización de las garantías con cláusula de pago “a primer requerimiento” en el ámbito tributario”, *Impuestos* núm. 1, Quincena del 1 al 15 de enero, Editorial La Ley, Madrid 2009 (www.laleydigital.es ref. *La Ley 41317/2008*).

⁶⁶⁵ Actualmente no es en artículo 81.5 c), sino el 81.6.c) de la LGT, donde se recoge esta posibilidad de sustitución.

resultas del procedimiento, con la única modificación de su vigencia para ajustar su vinculación, no ya con el procedimiento de recaudación para el que se establecieron en su caso, sino al procedimiento de revisión y a la suspensión. Apuntala esta afirmación la propia dicción del artículo 47.1 del RGRVA cuando dice que el órgano de recaudación deberá informar al TEA sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender, y Sentencias como la de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de diciembre de 2013 (Aranzadi JT 2014\714), que reitera la doctrina sentada por el Auto del mismo Tribunal de 22 de febrero de 2010 dictado en el recurso 71/2010, y que afirma taxativamente lo siguiente:

“1.ª) El propio art. 47.1 del Reglamento se refiere a la « existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender», de donde deriva que esas medidas cautelares ya adoptadas pueden constituir, a su vez y manteniendo su vigencia, garantías de la suspensión (esto es, contracautelas), de manera que el supuesto es del todo diferente al de existencia de embargos ejecutivos, que quedan sin efecto si se suspende el acto originario, mientras que los embargos meramente preventivos o cautelares se mantienen no obstante la suspensión y pasan, a su vez, a ser garantía de la suspensión, si bien manteniendo ese carácter preventivo o cautelar y no convirtiéndose en ejecutivos como correspondería de no acordarse la suspensión”.

Este “aprovechamiento” de las medidas cautelares de garantía es incluso aplicable a la vía contencioso-administrativa. En este orden, y desde la entrada en vigor de la LJCA, se recoge expresamente que la caución o garantía podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en Derecho, siempre que sean adecuadas para evitar o paliar los perjuicios que se deriven de la adopción de la medida cautelar (artículo 133, apartados 1 y 2). En tal sentido, RUIZ PIÑEIRO afirma que, entre otras, cabe la posibilidad en vía jurisdiccional de prestar caución en forma de metálico, aval, valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, seguro de caución o cualquier otra de carácter personal o real⁶⁶⁶. Para su formalización habrá que estar a lo que diga la resolución que la exija dentro del incidente cautelar, no teniendo efectos la medida adoptada sino hasta que se constituya y quede acreditada en autos.

⁶⁶⁶ RUIZ PIÑEIRO, F.L., LÓPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F y GARRIDO BENGOCHEA, L.A., *Las medidas cautelares....op.cit.* 145.

Sobre la extensión de las garantías admitidas en vía administrativa a la jurisdiccional, me remito al epígrafe en el que abordaré los efectos de la suspensión.

4.4 La cuantía y la suficiencia económica de las garantías

El requisito de la suficiencia económica de la garantía solo cabe plantearlo ante la suspensión automática o ante la suspensión con otras garantías alternativas, viniendo las dos referidas como ya se dijo, a los actos tributarios con contenido económico. Las facultades para la comprobación de este requisito corresponden al órgano que dictó el acto en el ámbito del recurso de reposición, y al órgano de recaudación en el procedimiento económico-administrativo. Hasta la entrada en vigor de la LGT en 2004, la competencia para acordar la suspensión con garantías alternativas en la vía económico-administrativa correspondía a los TEA porque el RPREA exigía, además de probar la imposibilidad de aportar las garantías tasadas, la acreditación de los perjuicios de difícil o imposible reparación que se le ocasionaban al administrado a causa de la ejecución (artículo 76). Si bien el tribunal resultaba y resulta ser más idóneo para apreciar los meritados perjuicios, el órgano de recaudación lo es para calibrar los aspectos tanto jurídicos como económicos de las garantías, entre ellos su suficiencia. Esta razón para la distribución competencial sirve de contestación a la pregunta de por qué la suspensión con dispensa parcial o total de garantías le corresponde al tribunal –para cuya adopción es necesario acreditar los daños que produciría la ejecución- y por qué se le reconoce también la facultad de solicitar un informe del órgano de recaudación sobre la suficiencia de la garantías o la existencia de otros bienes, antes de acordar la concesión o denegación de la suspensión con dispensa. Como es lógico la suficiencia jurídica y económica de la garantía con dispensa parcial no condiciona su concesión o denegación, pero aun así, debe comprobarse que la caución ofrecida cumple los requisitos necesarios para proceder a su ejecución en su caso, y para fijar el importe que queda cubierto con la misma. Si en términos de suficiencia entendiéramos que esta debiera alcanzar al principal, a los recargos y a los intereses, no estaríamos hablando de esta modalidad de garantía sino de la que hemos referido como de garantías alternativas. Aun así, qué duda cabe que la aportación de caución, aun no llegando al montante total de la deuda, supone una disminución del riesgo para los intereses públicos o de tercero, ya que al menos en parte estos estarían garantizados; por lo que habiéndose acreditado

los perjuicios y con el juego de la ponderación, la probabilidad de que el tribunal adopte la medida entendemos que sería mayor.

Es en el artículo 224.1 y 233.1 donde primeramente se recogen los conceptos que deben quedar cubiertos por las garantías: “(...) *el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procedan en caso de ejecución de la garantías, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”⁶⁶⁷.

El “*importe de dicho acto*” que se configura inicialmente como un concepto indeterminado, se va perfilando en el artículo 41.1 del RGRVA cuando se dice que “*deberán cubrir el importe de la obligación*”, y más todavía en la Resolución (apartado Tercero. 3.1) :“(…) *deberán cubrir el importe de la deuda cuya suspensión se solicita...*”. En consecuencia, habrá que estar a la situación en la que se encuentre la deuda tributaria al momento de la solicitud de la suspensión, que más allá de la cuota, estará integrada también por el resto de los conceptos que refiere el artículo 58 de la LGT: los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo, y los otros recargos exigibles legalmente sobre cuotas. Si bien es verdad que la LGT cuando cita los recargos de forma separada de la deuda se está refiriendo a los que procederían en caso de ejecución de las garantías –que de acuerdo con el artículo 168 de esta y 74 del RGR sería única y exclusivamente el recargo de apremio ordinario- nada impide que dentro del concepto de “deuda” vengan incluidos otro tipo de recargos, no sólo ejecutivos sino también extemporáneos⁶⁶⁸.

⁶⁶⁷ De manera específica para el depósito de valores, el Reglamento de la Caja General de Depósitos exige que los valores tengan un valor nominal igual o superior a la garantía exigida y de realización superior al 105% (artículo 10, Real Decreto 161/1997).

⁶⁶⁸ De la misma opinión era DE LA PEÑA VELASCO, G. “La suspensión de los actos económico-administrativos objeto de reclamación”, *Anales del Derecho (Universidad de Murcia)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia 1984 pág. 251-277, cita pág. 269. Decía el autor en relación con la LGT de 1963 y el RPEA de 1981, que: “Es cierto que la expresión deuda tributaria comprende, conforme al artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, tanto la cuota tributaria en sentido estricto como los recargos, incluido en su caso el de apremio, pero no es menos cierto que si la expresión deuda tributaria hubiera de ser entendida conforme al sentido que se le atribuyen en el precepto mencionado, y no en su estricto significado de cuota tributaria, tampoco había sido necesaria la mención del interés de demora, toda vez que el mismo queda comprendido también en la expresión deuda tributaria que utiliza, en sentido amplio el artículo 58.2”. La diferencia con la regulación actual de la LGT y RGRVA es que la cita a los intereses ahora es a aquellos que se generen por la suspensión no por los que ya vengan incluidos en el acto objeto de suspensión.

Aparte de los propios del periodo ejecutivo y de los intereses de demora que luego trataremos (y de los recargos legales del apartado d) del artículo 58, que no son sino mayor cuota⁶⁶⁹), se antoja necesario considerar de qué manera o en que supuestos deben garantizarse los recargos por declaración extemporánea. Los recargos por declaración extemporánea proceden cuando el obligado presenta la autoliquidación o la declaración por un tributo fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración. A primera vista, y sabiendo que las autoliquidaciones o declaraciones no pueden ser objeto de recurso sino que lo son los actos tributarios que en su caso deriven de la mismas, parecería que no es posible encontrarse con este específico recargo en revisión. Sin embargo, como establece el artículo 27.3 de la LGT, el obligado puede haber procedido a la presentación de la autoliquidación extemporánea pero sin realizar el correspondiente ingreso (o sin acompañarla de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago o compensación), en cuyo caso habrá dado comienzo, al menos en el caso de autoliquidación, el periodo ejecutivo, por lo que podrán acumularse a la misma los recargos y los intereses de demora propios de este periodo. En un supuesto de declaración presentada fuera de plazo podrá aplicarse también el recargo extemporáneo del 5, 10 o 15% si el obligado se hubiera excedido del plazo voluntario de presentación en tres, seis o no más de 12 meses, respectivamente, o del 20% más los intereses de demora devengados desde que concluyó el plazo voluntario de presentación y hasta que se produce efectivamente esta (artículo 27.2 de la LGT), a lo que se añadirían los recargos del periodo ejecutivo si en el plazo voluntario de pago abierto con la notificación de la liquidación no se procediera al ingreso ni se realizase cualquier otra actuación que evitara el inicio del periodo ejecutivo.

Sobre los recargos ejecutivos bien es verdad que se pronuncia la Resolución de manera más concreta: a) Si la solicitud de suspensión se hubiera presentado una vez iniciado el periodo ejecutivo, pero antes de haberse notificado la providencia de apremio, el recargo ejecutivo será del 5%; b) Si se hubiera presentado una vez notificada la providencia de apremio pero antes de que hubiere transcurrido el plazo de pago que refiere el artículo 62.5 de la LGT, el recargo de apremio reducido será del 10%; c) y del 20%, recargo de apremio ordinario, si la solicitud se presentó en un momento posterior. Sin embargo a raíz de la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por la que se sustituye la expresión *“los recargos que pudiera*

⁶⁶⁹ FALCÓN y TELLA, R. *Derecho financiero y...op.cit.* pág.237 y PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero...op.cit.* pág. 220.

proceder al momento de la solicitud de suspensión” que figuraba en los artículos 224.1 y 233.1 de la LGT, por *“los recargos que procedieran en caso de ejecución de la garantía”*, el único recargo a considerar para establecer el importe de la garantías sería el recargo de apremio ordinario, por ser el procedente en el caso de ejecución, salvo, entendemos, que ya estuviera incluido en la propia deuda tributaria como se ha apuntado. Así, si se impugnara una providencia de apremio por la falta de notificación de la liquidación de la que trae su causa con solicitud de suspensión al mismo momento de la interposición del recurso o reclamación y en el plazo para el pago que establece el artículo 62.5 de la LGT, la deuda tributaria ya vendría gravada con el 10% de recargo de apremio reducido, por lo que de cara a cuantificar el importe de la garantía debiera excluirse este del importe de la obligación y considerar solo el recargo de apremio ordinario del 20%, aunque solo sea por la incompatibilidad declarada entre ellos por el artículo 28 de la LGT.

Según dice la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 30 de Septiembre de 2014 (Aranzadi JT 2014\1632) dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, si la solicitud de suspensión se presentó antes de la entrada en vigor de la modificación apuntada, el día 31 de octubre de 2012, los recargos ejecutivos a tener en cuenta para cuantificar el importe de la garantía, serían los que pudieran proceder al momento de la solicitud (tal y como se indican en la Resolución); si la solicitud se presentó con posterioridad al 31 de octubre de 2012, el recargo sería el de apremio ordinario del 20%.

Por otro lado, los intereses que vienen incluidos en la deuda son aquellos que se hubieran devengado hasta la fecha de la presentación de la solicitud, pero a estos habrá que sumar los llamados “intereses suspensivos”, que serán aquellos que se generan por el tiempo que dure la suspensión. Como a priori no es posible determinar cuánto durará el procedimiento en las diversas instancias a las que se pretende extender la cobertura de la garantía, la lógica nos llevaría a pensar que debieran alcanzar a todos los que se devenguen hasta que se emita una resolución sobre el fondo del asunto o hasta que se levante la suspensión por otras causas, si ocurriese antes. No obstante debe tenerse en cuenta el dictado del artículo 26.4 de la LGT: *“No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga un recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir*

del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los actos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”. En conclusión, el recurrente no responderá en ningún caso, por los intereses suspensivos que se devenguen más allá del plazo de un mes desde la interposición del recurso de reposición (artículo 225.4 de la LGT y 225.5 con la PLMLGT), de seis meses en caso de que se trate de una reclamación económico-administrativa que deba sustanciarse por el procedimiento abreviado (artículo 247.2 de la LGT); de un año por el procedimiento ordinario cuando no quepa recurso de alzada (artículo 240. 1 de la LGT), y de otro año más cuando quepa este último recurso (artículo 241.4 de la LGT), así al menos se reitera en el último párrafo de los artículos 225.4 y 240.2, de la LGT: “*Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley*”.

El RGRVA sí recoge en los artículos 25.3 y 41.1 que cuando la garantía consista en el depósito del dinero o valores públicos, los intereses de demora a garantizar serán los correspondientes a los periodos citados más arriba por los que se extienda en su caso la cobertura: desde un mes para el recurso de reposición y hasta dos años si el acto impugnado fuera susceptible de recurso de alzada ordinario. Aun así, coincidimos con la doctrina⁶⁷⁰ que no se puede obligar a prestar la garantía por tiempo ilimitado, por lo que con independencia del tipo, depósito de dinero, de valores, hipoteca inmobiliaria, mobiliaria, para cuantificar los intereses de demora habrá que estarse al importe por el que se respondería en caso de desestimación, no debiendo por tanto estimarse más allá del plazo máximo de resolución del recurso o reclamación⁶⁷¹.

⁶⁷⁰ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 52, CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico-administrativa...op.cit.* pág. 74; y CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pag. 123.

⁶⁷¹ RUIZ TOLEDANO, J.I. *El nuevo régimen de revisión tributaria...op.cit.* (www.laleydigital.es ref. *La Ley 17335/2008*) encuentra la razón de que se cite sólo para el depósito de dinero o valores públicos en que en los documentos donde se formalizan el resto de las garantías tasadas para la suspensión automática (aval, seguro o fianza personal) incorporan un cláusula general referida a todos los intereses que se devenguen durante la suspensión, por lo que no sería necesario un previo cálculo de los mismos.

Una vez determinado el periodo a tener en cuenta para estimar los intereses que deben quedar cubiertos por la garantía, nos quedaría por fijar el tipo que resultaría de aplicación. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.6 de la LGT, el interés de demora será el vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, por lo que si se hubieran producido modificaciones se aplicará cada uno de los diferentes tipos a los periodos que correspondan. Sin embargo, a la fecha en la que debe de constituirse la garantía el obligado desconoce cuál será el tipo vigente durante el tiempo que dure la suspensión. No olvidemos, tampoco, que por definición el interés de demora es igual al interés legal más un veinticinco por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos fije otro diferente, y tradicionalmente viene siendo esta la que de cada año establece el tipo de interés legal y el de demora, con lo que lo más que probable que sufra variaciones durante el tiempo que dure la suspensión⁶⁷². En esta tesitura la única solución posible es la de aplicar el tipo que estuviera vigente al momento de la presentación de la solicitud, como así se infiere indirectamente también de la lectura último párrafo del apartado Tercero 3.3 de la Resolución.

Por otro lado, la LGT realiza una nueva discriminación a favor de la suspensión automática en general, y de la prestación de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito o caución en particular, cuando dice en el artículo 26.6 que en estos supuestos el tipo no lo será el de demora, sino el interés legal, que siempre es inferior. En otras palabras, que los intereses suspensivos se estimarán en función de uno u otro tipo –de demora o legal- y de que la garantía ofrecida sea una de las citadas o no lo sea, favoreciendo así a aquellos contribuyentes que disponen de una mayor capacidad económica, o al menos que están en disposición de que una entidad bancaria o una sociedad de garantía recíproca o una compañía de seguros avale la operación, por la única y simple razón de que resulta ser para la Administración más segura, y de más sencilla valoración y realización⁶⁷³.

⁶⁷² Excepcionalmente ambos tipos se han mantenido en el 4% para el legal y 5% para el de demora desde el 1 de abril de 2009, y hasta el 1 de enero de 2015, en que se han situado en el 3,5% y 4,375%, respectivamente.

⁶⁷³ GARCIA NOVOA, C., “Elementos de cuantificación...*op.cit.*pág. 409, aunque lo dice en relación con las garantías para los aplazamientos y fraccionamientos de pago, resulta de aplicación también para la suspensión; “Por el contrario este beneficio carece de fundamento razonable. Es cierto que la Hacienda ve más asegurado su derecho cuando se le ofrece una de los dos garantías descritas, pero en la práctica se está aplicando un interés más reducido a quién está en mejores condiciones económicas o financieras para lograr un aval de una entidad financiera, lo que supone introducir un injustificado tratamiento diferenciado a favor de los contribuyentes con mayores recursos económicos”.

En cualquier caso, si la impugnación y la consiguiente suspensión no afectaren a la totalidad de la deuda o solamente a algunos de sus elementos, la garantía solo deberá alcanzar al importe que se corresponda con la parte de la obligación discutida. Aquí concurrirá de nuevo el problema que ya comentamos en su momento al hablar de la suspensión parcial de que resultaría necesario que previamente la Administración dictase una nueva liquidación en la que se recoja única y exclusivamente la cantidad objeto de discusión. De igual manera se procederá cuando se hubiera producido la estimación parcial en una instancia anterior (artículo 41.2 del RGRVA).

En el supuesto de que fueran varias las obligaciones resultantes de la impugnación de un mismo acto con contenido económico, estimaremos igualmente que el importe a garantizar lo será por el conjunto de todas ellas. Así, en el ámbito de las obligaciones tributarias conexas la cantidad a cubrir no solamente sería la que viniese fijada en el acto principal u originario, sino también, en los derivados que queden afectados por la suspensión. Eso sí, siempre que su cuantificación resultase fácilmente determinable, porque si no fuera así, la obligación no tendría por objeto una cantidad líquida, lo que no impediría que quedase asimismo suspendida por aplicación del principio de unicidad del acto aunque no deba tenerse en cuenta para calcular el importe de la garantía.

Ahora bien la dificultad estriba en tomar en consideración las obligaciones tributarias conexas de otros obligados tributarios diferentes de quién ha impugnado y solicitado la suspensión de la ejecución del acto originario del que derivan aquellas. En este caso la prudencia y la lógica sugieren que con independencia de la extensión de los efectos de la suspensión solamente deban garantizarse el conjunto de las propias del recurrente. Asumimos por tanto, que para el cálculo de la garantía resulta más conveniente utilizar el concepto de obligaciones tributarias conexas que recoge la LGT, entre otros en el artículo 68.9, (PLMLGT) y circunscribirlas a las que resulten para el mismo obligado tributario. De esta manera se evitaría también la duplicidad en la prestación de las garantías que se pudiera dar por garantizarse el conjunto de los efectos económicos de una liquidación, y luego los de las liquidaciones derivadas de aquel de manera individual en sede de los diferentes obligados.

Ahora bien, esta duplicidad también es posible que se dé con la concurrencia de un solo obligado tributario cuando habiendo garantizado todas las obligaciones conexas de un mismo acto, a medida que se dictasen las liquidaciones afectadas por

aquel, se le fuera exigiendo por cada una de ellas la prestación de nuevas garantías⁶⁷⁴. Sin embargo, y en sede del obligado la solución a este problema es más sencilla, bien porque sea el propio obligado el que al momento de solicitar la suspensión lo ponga en conocimiento de la Administración, o bien porque habiendo sido puestas a disposición del órgano correspondiente (del que dictó el acto en reposición o de la ORT en el económico-administrativo) está ya tuviera conocimiento de que se trata de una obligación previamente garantizada en otro procedimiento.

La última reforma de la LGT (PLMLGT) incorporará en parte la solución a este problema. Los artículos, 224.5 para el recurso de reposición y en el 233.7 para la reclamación económico-administrativa, exigen, que cuando el recurso o reclamación afecte a una deuda tributaria, que a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, la garantía deberá cubrir no solo el importe de la deuda que figure en la liquidación recurrida, sino también las cantidades que debieran reintegrarse por el contribuyente cuando se desestimen total o parcialmente sus pretensiones. Veamos un ejemplo para entenderlo mejor. El contribuyente presentó en su momento una autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido por el año 2014 con un resultado a compensar para ejercicios posteriores de 5.000. En el año 2015 obtiene una devolución de 6.000, como consecuencia, entre otras, de la aplicación de la compensación del año anterior. Con posterioridad la Administración tributaria dicta una liquidación por la que corrige la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2014, resultando ahora a ingresar 100, eliminando así la cantidad a compensar para ejercicios posteriores. De acuerdo con el dictado de la LGT el importe a cubrir por la garantía sería de 5.100, la deuda tributaria de 2014, más los 5.000 de 2015, que deban reintegrarse⁶⁷⁵.

⁶⁷⁴ GÓMEZ TABOADA, J. "El alcance objetivo de la suspensión...*op.cit.* (www.laleydigital.es ref. La Ley 13073\2010) "Y es que si el contribuyente ha aportado una garantía con la clara – y legítima- pretensión de suspender sus efectos, sean o no los únicos que se deriven del acto impugnado, y la AEAT desatiende el carácter omnímodo de la suspensión, lo cierto es que más pronto que tarde girará una liquidación "paralela" denegando el uso cautelar del controvertido crédito (v.g. BINs, deducciones en cuota, cuota de IVA soportado...) siendo así que ésta será objeto de un nuevo proceso impugnatorio en el que el recurrente se verá obligado a aportar una nueva garantía –quizá por un importe coincidente con la originaria- si quiere impedir el desembolso efectivo del ingreso que se le exija como resultado de impedirle el disfrute provisional de aquél crédito".

⁶⁷⁵ Este parece ser el sentido de la modificación aunque creo que hay un problema de redacción, ya que las cantidades deben reintegrarse por el administrado cuando se produzca la desestimación total o parcial del recurso o reclamación, no la estimación total o parcial. Tomemos como referencia el ejemplo anterior. Si el legislador o la Administración presupone

La redacción de los artículos 225.3 y 239.7 (PLMLGT) en materia de ejecuciones de las resoluciones dictadas en vía de reposición y económico-administrativo respectivamente no hace sino corroborar lo apuntado con respecto a las obligaciones tributarias conexas. En estos casos, cuando se hubiera producido la estimación parcial o total del recurso o reclamación, bien el obligado o la Administración, deberán regularizar la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de recurso o reclamación. Si como consecuencia de la estimación y de la regularización surgieran cantidades a ingresar o devolver, se compensarán de oficio durante el periodo voluntario (artículo 73.1 de la LGT, según redacción dada por el PLMLGT). En cualquier caso esta afirmación pone de manifiesto que la obligación de regularizar nace a raíz de la resolución pero no antes. Aun así la Administración siempre podría regularizar la conexas si por la recurrida no se hubiera solicitado y acordado la suspensión, sin perjuicio de que una vez dictada la resolución y en función de sentido, deba ser revisada de nuevo. Entiendo que a esto se refiere el artículo cuando dice *“en la que la Administración hubiera aplicado los criterios o elementos”*, porque si a sensu contrario no los ha aplicado –por estar suspendida entre otras razones- por la estimación total, al menos, no deberá efectuarse regularización alguna.

Entiendo por último, que los criterios establecidos para la fijación de la cuantía del importe de la garantía en vía administrativa pueden hacerse extensibles a la vía jurisdiccional para determinar el importe de la caución cuando sea un acto de naturaleza tributaria el que se impugne ante el contencioso, con la salvedad consabida de que el pronunciamiento sobre la suficiencia económica le corresponde al juez o tribunal sin vinculación con la decisiones administrativas precedentes. En cualquier caso dice la Resolución en su apartado Séptimo 1.1.5 que cuando se hubiera

que los efectos suspensivos en la impugnación de la liquidación de 2014 no se extienden a 2015, procederá a la regularización de este último mediante al dictado de una nueva liquidación y a exigir al obligado los 5.000 integrados en la parte de la devolución reconocida. El obligado podrá interponer una reclamación o recurso contra esta nueva liquidación, retrasando el reintegro de la devolución mediante la aportación de garantías. Ahora bien, si el obligado los devuelve, nada tiene que garantizar, y en el supuesto de estimación total de la reclamación de 2014 no ingresará nada por este año y tendrá derecho al percibo íntegro de la cantidad reintegrada por el 2015, y si es parcial, al importe que corresponda. Si por el contrario se entiende que extiende sus efectos al año 2015, la suspensión es para ambos periodos de liquidación, por lo tanto, hasta que no se resuelva el 2014, no tendrá obligación de reintegrar las cantidades de 2015. En este último caso la garantía debiera alcanzar al importe de la deuda a pagar por 2014 y a la que hubiera que reintegrar en su caso por 2015, como se ha apuntado, pero esto solo ocurrirá cuando se desestimen las pretensiones del obligado, porque si la estimación es total, no habrá lugar a reintegro alguno.

interpuesto un recurso contencioso-administrativo y se requiera informe del órgano de recaudación se aplicarán los requisitos de suficiencia económica y jurídica que hemos visto en este epígrafe y en el anterior.

4.5 La custodia y el mantenimiento de las garantías.

Una vez adoptada la suspensión, las garantías quedarán a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación (artículo 41.1 de la LGT). En los supuestos en los que su fundamento venga de un recurso de reposición, no será este sino el órgano que dictó el acto el encargado de la custodia de las garantías, según recuerda el apartado Quinto de la Resolución y el artículo 25.5 del RGRVA.

En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas las garantías quedarán bajo la custodia de la ORT. En el caso de que se hubieran aportado para garantizar la suspensión de la ejecución de un acto impugnado en reposición y esta se continuara en la vía económico-administrativa, el órgano en cuestión trasladará la garantía para su custodia a la ORT.

En la vía jurisdiccional, las garantías deben ponerse a disposición del órgano jurisdiccional, como así se desprende del dictado del artículo 133 de la LJCA, aunque materialmente el original de la garantía puede quedar en la sede del órgano administrativo máxime cuando hubiera sido prestada en esta vía y sus efectos se extienden ahora a la contenciosa, acreditándose en autos mediante la remisión, a cargo de la Administración, de copia de la misma⁶⁷⁶.

En la generalidad de los casos la garantía se mantendrá tal y como se constituyó hasta que proceda su devolución o cancelación por parte del órgano competente a resultas del procedimiento. Sin embargo, en los supuestos de suspensión con garantías alternativas y con dispensa parcial o total (artículo 233.3 y 4 de la LGT) se recoge la posibilidad de que el órgano de recaudación o el tribunal

⁶⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2012 (Aranzadi RJ 2012\7583) y de 30 de octubre de 2006 (Aranzadi RJ 2006\7845).

puedan acordar la revisión o modificación de la resolución en la que se adoptó la medida siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma. Esta circunstancia lo mismo puede ser consecuencia de que el recurrente haya venido a mejor fortuna o por otras razones, y se encuentre ahora en situación de aportar cualquiera de las garantías tasadas para obtener la automática, o que, como causa más probable, hubieren desaparecido los perjuicios de imposible o difícil reparación que dieron lugar a su concesión⁶⁷⁷. La primera de ellas vendría referida a la modificación de las condiciones tenidas en cuenta en el momento de la concesión que acreditaban la imposibilidad de aportar aval, seguro de crédito o fianza personal propias de la suspensión con garantías alternativas y la segunda, de la dispensa parcial o total, donde los perjuicios operan como presupuesto principal.
- b) Cuando las garantías hubieran perdido valor o efectividad. Si la pérdida tiene su origen en el empeoramiento general de la situación patrimonial del recurrente es probable que en relación con la suspensión con garantías alternativas tal cambio de circunstancias diere lugar a una recalificación como suspensión con dispensa parcial o total al entender que si no concurrían al momento de la solicitud, ahora se habrán hecho patentes los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de su ejecución. De igual manera en el caso de dispensa parcial. Si por el contrario la pérdida de valor o efectividad viniera referida a un bien o derecho concreto, habría que valorar su posible sustitución por otros que puedan considerarse también suficientes (garantías alternativas) o equivalentes a los aportados (dispensa parcial).
- c) Cuando se conozca la existencia de otros bienes y derechos susceptibles de ser entregados en garantía distintos a los tenidos en cuenta al momento de dictarse la resolución. Principalmente esta circunstancia pudiera afectar a la dispensa total o parcial porque la aparición de nuevos bienes y derechos pudiera poner de manifiesto la inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación (al menos de índole económica) o porque

⁶⁷⁷ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág.95.

hubiera tornado a una situación que le permitiría garantizar en parte o de manera suficiente la suspensión concedida.

La regulación actual no es tan completa como lo era la del artículo 76.13 del RPREA, en el que se recogía una relación de posibles resoluciones: alzar la suspensión, acordar la modificación de las garantías aportadas o la constitución de otras nuevas o archivar el trámite, entre otras. En todos estos casos la competencia correspondía al tribunal. Quizás por esta razón, en la Resolución de 2005 solamente se hace alusión a la modificación de la resolución sobre la suspensión en los supuestos de dispensa parcial o total de garantías competencia de los TEA, recogidos en el 233.4 de la LGT, y no para la suspensión con garantías alternativas que correspondería al órgano de recaudación del 233.3. La encargada de comprobar la concurrencia de las nuevas circunstancias será la ORT, quien, como dice la Resolución, comunicará las modificaciones en la situación patrimonial del interesado que pudieran considerarse relevantes a estos efectos.

Como decía DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO con respecto al RPREA de 1996, “La forma normal de desarrollarse este trámite será, por lo tanto, que el órgano de recaudación ponga en conocimiento del Tribunal alguna de las circunstancias que pueden incidir sobre la resolución a dictar en materia de suspensiones no automáticas, y que éste, si lo entiende justificado, dé traslado al interesado de dicha información, para que éste pueda defenderse, formulando alegaciones y aportando la documentación que estime oportuna⁶⁷⁸”. Y efectivamente así también lo es con el actual RGRVA, que en su artículo 42.1 dedica dos párrafos consecutivos al procedimiento de modificación.

Así cita, que será el órgano competente o el tribunal quien se encargará de notificar al interesado la apertura de este trámite que pudiera dar lugar a la modificación de la resolución por la que se concedió la suspensión, para que por plazo de 10 días a contar desde el siguiente al recibo de la notificación, pueda alegar lo que estime a su derecho. Contra la resolución que acuerde la modificación de la medida podrá interponerse un incidente en la propia reclamación económico-administrativa. Y

⁶⁷⁸ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit.* pág.580.

contra el sentido de esta última solo cabrá el planteamiento de un recurso contencioso-administrativo antes los juzgados y tribunales de justicia.

No se contempla de manera expresa en la LJCA la posibilidad de que los tribunales de lo contencioso-administrativo puedan revisar la caución aportada en garantía de los perjuicios que pudieran derivarse de la adopción de la medida cautelar, pero sí que recoge la modificación de estas si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubiera adoptado (artículo 132). Como se dijo en su momento, estas circunstancias no pueden tener su origen en los avances del proceso ni en la revisión de los criterios tenidos en cuenta para concederlas.

4.6 Una propuesta ecléctica de suspensión automática sin garantías

Retomo la idea que planteaba CHICO DE LA CAMARA cuando bajo el título de “Hacia una suspensión “*ex officio*” sobre la eficacia del acto administrativo”, sugería que sería deseable que la presentación de la reclamación produjese efectos “*ipso iure*” y sin necesidad de solicitar la suspensión automática de la ejecución de la deuda tributaria. La idea del autor no era tan revolucionaria como inicialmente parecía, porque a seguido abogaba porque se otorgará la suspensión automática con cualquier tipo de garantía que fuese suficiente⁶⁷⁹.

No voy ahora a plantear la desaparición de la tradicional ejecutividad de los actos administrativos tributarios tan arraigada como está en nuestro ordenamiento, pero si me gustaría hacer una propuesta que al menos la suavizara.

Como ya se dijo en su momento, la ejecutividad de los actos administrativos en general se basa en su presunción de legalidad. El tímido respaldo dado por el Tribunal Constitucional al inferirla del principio de eficacia recogido en el artículo 103 de la CE y su afirmación de que se trata de una opción del legislador que no es contraria a la

⁶⁷⁹ CHICO DE LA CAMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág. 129.

Carta Magna⁶⁸⁰, nos permiten hacer una propuesta de modificación que reforzaría la legalidad de los propios actos tributarios y el respeto al principio de tutela judicial efectiva, siempre dentro del marco constitucional.

En este sentido habría que partir primero de unificar el tratamiento de la suspensión tanto en reposición como en vía económico-administrativa. Aun a sabiendas de que el recurso de reposición tiene carácter potestativo, la solución pasaría por entender que la mera interposición de este recurso en plazo suspendería la ejecutividad del acto en todo caso, o que al menos, se pudiera llegar a la suspensión automática con la prestación de las mismas garantías admisibles que ante el económico-administrativo. Ello no provocaría una mayor litigiosidad o carga para los órganos administrativos dados los estrechos plazos habilitados para su resolución (de un mes según el artículo 225.3 de la LGT)⁶⁸¹. En cualquier caso la eficacia y acierto en la resolución generaría más beneficios que pérdidas, por un lado proyectando una imagen de Administración eficiente hacía el administrado, y por otro, descargando de trabajo a las instancias posteriores, y todo ello con un coste menor, al ser el mismo órgano que dictó el acto el que resuelve, y también porque el gasto financiero derivado del retraso en el cobro de las deudas sería perfectamente asumible, incluso en el hipotético caso de que los obligados se dedicarían a recurrir por sistema con el único objetivo de retrasar el pago.

Dicho lo anterior, y a pesar de que se pueda defender la existencia del recurso de reposición por ser mayores sus ventajas que sus inconvenientes⁶⁸², mi propuesta pasaría por establecer una primera instancia, inicialmente de carácter gratuito, atendida por un órgano propio de la Administración pero con independencia funcional a modo y semejanza de los tribunales económico-administrativos, que pudieran pronunciarse con una cierta celeridad sobre la legalidad del acto tributario impugnado.

⁶⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero (Aranzadi RTC 1984\22), ente otras.

⁶⁸¹ Según PASTOR PRIETO, S. y MARÍN BARNUEVO FABO, D. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Ministerio de Economía y Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005, pág. 68, decían con respecto al periodo 1997-2003, que el plazo de resolución era de un mes y medio de media, salvo en recaudación que era de dos a tres meses.

⁶⁸² *Ibidem* pág. 108 y 109. Después de enumerar las ventajas e inconvenientes los autores defendían lo siguiente: “La importancia de las ventajas descritas y la escasa relevancia de sus inconvenientes determinan, en nuestra opinión, la conveniencia de mantener el procedimiento de recurso de reposición con su significado y contenido actual; sin perjuicio de que, como se puso de manifiesto en otras partes del documento fuera conveniente que la Administración fuera más rigurosa en la valoración de las alegaciones realizadas por los administrados”.

La eficacia del mismo quedaría en todos los casos pospuesta hasta que hubiera un pronunciamiento expreso sobre su adecuación al ordenamiento jurídico. Mediante la utilización de este sistema de justicia retenida los actos se ejecutarían provistos de una fuerza obligatoria de la que carecen actualmente, lo que redundaría en la mejora de la eficacia de la Administración.

Como vemos aun siendo un supuesto de inejecutividad (o suspensión automática) similar a la de las sanciones, se separa de ella en que continuarían devengándose los intereses de demora y en que no supondría la desaparición de la institución de la suspensión, ni tan siquiera en la vía administrativa. La suspensión como la conocemos seguiría estando vigente cuando contra la resolución de estos órganos se interpusiera el correspondiente recurso, administrativo o judicial, a los solos efectos de evitar que la ejecución prematura del acto impidiese la materialización del principio de tutela judicial efectiva.

Este nuevo sistema provocaría la dulcificación del “imperium” de la Administración tributaria haciéndola más cercana al contribuyente y reforzaría su posición de defensa del interés público en las actuaciones posteriores, ya que se estarían ejecutando decisiones adoptadas en un procedimiento con todas las garantías y sin dilaciones indebidas, en el que las partes hubieran teniendo ocasión de defender su derecho. Este reforzamiento en la legitimidad de las decisiones administrativas avalaría también la actuación de la Administración para proceder contra aquellos administrados que a juicio de estos órganos hubieran utilizado esta vía con la única intención de retrasar el pago, bien mediante la imposición de una cantidad determinada para cubrir los gastos ocasionados por el procedimiento, o bien con el inicio de un procedimiento sancionador, dejando de ser gratuito en este solo supuesto y para estos recurrentes. Y si se estima que lo que está en riesgo es el cobro de la deuda, la LGT ya arbitra los mecanismos adecuados para adoptar medidas para su aseguramiento (artículo 81 de la LGT).

Ataco con mi propuesta el “origen del mal” que no es sino la presunción de legitimidad de los actos de una Administración que con la puesta en ejercicio del privilegio de ejecutoriedad a través de sus actuaciones cada vez resulta ser más distante del ciudadano, llegando a dar la apariencia de defender otros intereses que no son estrictamente los públicos. Esta propuesta no supone otra cosa que un ensalzamiento de la justicia administrativa en favor de la eficacia mediante el recurso

al previo “autocontrol” y con las debidas garantías, por lo que de su buen funcionamiento dependerá en gran medida su éxito y como la vean los obligados, primeros destinatarios del interés público y contribuyentes al mismo tiempo. MARTIN REBOLLO decía en una ocasión que el fin primero de la justicia administrativa (que de acuerdo con mi propuesta tanto sirve para definir la revisión de los actos en vía administrativa como jurisdiccional) es el de proteger los intereses, derechos y pretensiones de los particulares, sin lo cual no hay propiamente Estado de Derecho:

“Pero la justicia administrativa tiene también, a mi juicio, una segunda finalidad, secundaria si se quiere, pero que conecta, como digo, con la perspectiva de la posición constitucional de las Administraciones Públicas. Porque esta jurisdicción, al efectuar el control de la actividad administrativa, coadyuva al buen funcionamiento de la Administración, a su eficacia puesto que hoy es bien sabido que los controles ayudan a la eficacia, aunque sea pro futuro. Así, pues, también es una finalidad constitucionalmente prevista de la justicia administrativa ayudar a depurar el Ordenamiento. Someter a la Administración al principio de legalidad y a los fines que justifican su presencia y potestades, ayuda, como digo a la correcta actuación administrativa futura. Un poco en línea del viejo dicho de que “juzgar a la Administración también es administrar⁶⁸³”.

La viabilidad de una propuesta similar por lo que respecta a la suspensión automática por la sola interposición del recurso, ya se ha demostrado en la práctica, al menos desde un punto de vista “eclecticó”.

La disfunción que se da en la práctica, y de la que ya hablamos en su momento, entre la posibilidad que permite el ordenamiento de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago sin garantías hasta un determinada cuantía (apartado a) del artículo 82.2 de la LGT⁶⁸⁴) y la obligación de garantizar la suspensión con independencia del importe del acto impugnado, está llevando a que el contribuyente disconforme con la actuación de la Administración opte por simultanear ambas figuras: por un lado recurre la decisión de la Administración, y por el otro solicita el aplazamiento o fraccionamiento de pago.

⁶⁸³ MARTÍN REBOLLO, L. “Veinticinco puntos sobre la jurisdicción administrativa y el reto de la eficacia”, en la obra colectiva *Constitución y control de la actividad administrativa*, Cuadernos de Derecho Judicial XII-2003, Consejo General del Poder Judicial, Centro de documentación, Madrid, 2004, pág.333.

⁶⁸⁴ Hasta 18.000 euros. Orden de EHA/1030/2009, de 23 de abril.

La intención de superar esta anomalía unido al respeto al principio de tutela judicial ha dado lugar a que en determinados ordenamientos tributarios, como el que resulta de aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia, se hayan arbitrado soluciones intermedias entre la total inejecutividad del acto administrativo impugnado y la suspensión con garantías.

Así, y en virtud del Decreto Foral 200/2002, de 10 de diciembre⁶⁸⁵, por el que se aprobaba el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y para este exclusivo ámbito, se introdujo la posibilidad de suspender sin garantías el acto objeto de impugnación siempre que su cuantía fuere inferior a 7.500 euros, cuando la deuda se encontrara en periodo voluntario de pago o se hubiera interpuesto el recurso contra la providencia de apremio (simultáneamente, y por la Disposición adicional segunda se modificaba el Reglamento de Recaudación para eximir de garantía a los aplazamientos y fraccionamientos de pago que no superaran el citado importe)⁶⁸⁶. Con posterioridad esta regulación se incorporó al Reglamento de Revisión aprobado por el Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre haciéndose extensible no solo al recurso de reposición sino también al económico-administrativo; y en 2009, se actualizó el límite máximo para la exoneración de garantías hasta los 10.000 euros⁶⁸⁷, que es tal y como figura hoy en el artículo 51 del citado Reglamento. De igual forma pero con remisión a su desarrollo reglamentario figura recogido en el artículo 223.5 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia:

“No obstante, la interposición en tiempo y forma del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa suspenderá, sin necesidad de aportar garantías, la ejecución del acto impugnado cuando la deuda tributaria estuviese en período voluntario de pago o se hubiese interpuesto el recurso contra la providencia de apremio, y siempre que, en ambos casos, la cuantía de la deuda pendiente a fin del período voluntario de pago fuese igual o inferior a la cuantía que reglamentariamente se establezca”.

⁶⁸⁵ *Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 247 de 27 de diciembre de 2002, pág. 22.680.

⁶⁸⁶ Sobre este Decreto Foral ya tuve ocasión de pronunciarme al poco de su publicación en el artículo “Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: la suspensión automática de los actos administrativos tributarios en el Decreto Foral 200/2002, de 10 de diciembre. Un modelo a exportar”, *Boletín Jado* núm. 2, Academia Vasca de Derecho – Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2004, pág. 42-61.

⁶⁸⁷ Curiosamente en la actualidad se ha vuelto a la anterior disfunción, porque en materia de aplazamientos cabe la posibilidad, entre otras, de solicitarlo hasta el importe de 20.000 euros y por un plazo no superior a 36 meses sin garantías. Artículo 29.1 del Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia y Orden Foral 2466/2014, de 18 de diciembre.

No siendo la solución óptima, sí que supone un avance de importancia en la protección de los derechos del contribuyente. Por un lado se unifica el tratamiento de la suspensión sin garantías en el ámbito del recurso de reposición y en la vía económico-administrativa; por el otro, se permite el acceso directo al recurso con suspensión automática sin necesidad de garantías. De esta forma el objetivo al que aludía mi propuesta se conseguiría cuando el asunto se solvente ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral, que es el órgano competente y funcionalmente independiente del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, encargado de la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El principal inconveniente viene constituido por la limitación en el importe, que yo haría en todo caso extensible a todos los procedimientos sin consideración a su cuantía. Una segunda desventaja vendría por el hecho de que la regulación del procedimiento ante el TEAF resulta lento para el dictado de un pronunciamiento que debiera ser emitido en un breve plazo de tiempo; y aunque también es posible que sea el órgano que dictó el acto quien efectuó la primera revisión con un plazo máximo de resolución para el recurso de reposición de tres meses⁶⁸⁸, a este le pesa la falta de independencia de la que goza el Tribunal.

En resumen, defiendo la suspensión automática de los actos tributarios por su sola impugnación en vía de recurso sin necesidad de prestar garantías en aras a apuntalar la legalidad de estos actos y su posterior ejecución. Pero no en todo caso, sino solo ante una primera instancia administrativa, a modo de test previo que determine su adecuación al ordenamiento. Para ello propongo la creación de un procedimiento ágil y gratuito, que sería solventado a modo de justicia retenida ante unos órganos que gozarían de independencia funcional con respecto a la Administración productora del acto y con capacidad para sancionar⁶⁸⁹ o al menos para

⁶⁸⁸ Artículo 232.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.

⁶⁸⁹ Podría retomarse la sanción del 5% del artículo 81.10 del RPEA de 1981: *“Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo treinta y seis, apartado dos, de la Ley General Presupuestaria, de cuatro de enero de mil novecientos setenta y siete, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del cinco por ciento de aquélla, en los casos en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fe”*. DE LA PEÑA VELASCO, G. *“La suspensión de los actos económico-administrativos...op.cit.pág.277* sugería entonces: *“Hubiera sido conveniente que la sanción a imponer al litigante temerario o de mala fe hubiera sido superior al cinco por ciento de la deuda tributaria, pues tal porcentaje puede resultar insuficiente para contener un posible e injustificado aumento del número de reclamaciones económico-administrativas”*.

repercutir los costes del procedimiento a aquellos recurrentes que actuasen de mala fe mediante el planteamiento de recursos o reclamaciones ante este órgano con el solo objetivo de retrasar el pago de la deuda. No desaparecería por tanto la institución de la suspensión en su sentido actual, sino que mantendría su vigencia para las instancias posteriores tanto en vía administrativa como judicial.

5. EL TIEMPO DE LA SUSPENSIÓN EN VÍA DE RECURSO

5.1. Instrumentalidad, provisionalidad e inmutabilidad de la suspensión

Me permito retomar de nuevo algunas de las características que ya citábamos en apartados anteriores que nos ayudarán a entender la situación en la que se encuentra el acto impugnado, sus efectos y las diferentes vicisitudes por las que tendrá que pasar durante el tiempo que transcurre desde que se dicta la resolución por la que se admite la suspensión y hasta su alzamiento coincidiendo, generalmente, con el fin del procedimiento principal.

La suspensión es instrumental al procedimiento principal como digo, y actúa como contrapunto al privilegio de ejecutividad del acto tributario, demorando su eficacia hasta el momento en el que una resolución administrativa o judicial determine su adecuación al ordenamiento (legalidad o presunción de legalidad que constituye la razón de su eficacia) e impidiendo a su vez a la Administración, la utilización de los medios de ejecución forzosa contra, en la generalidad de los casos, el patrimonio del obligado. Sin la figura de la suspensión el acto sería ejecutivo porque como sabemos, la interposición del recurso no impide que este siga siendo eficaz y produzca los efectos que le son propios. Pero también es cierto, que sin acto y sin impugnación, no tendría sentido la suspensión. Podrá darse la suspensión del ingreso de la deuda tributaria o si se quiere la suspensión del procedimiento (de recaudación, entre otros) con iguales o similares efectos económicos, pero nunca en sentido estricto la suspensión del acto si este no ha sido previamente impugnado o fuera a serlo (al menos esto último en vía contenciosa).

Esta simbiosis entre recurso y suspensión hace que el nacimiento, desarrollo, evolución, y resolución de esta medida cautelar este directamente condicionada por la situación procesal o procedimental de aquél. Así por ejemplo, la solicitud de la suspensión simultánea a la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa contra un acto que no tenga la condición de reclamable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 227 de la LGT, producirá la inadmisión del recurso o de la reclamación, y con ella, el decaimiento de la suspensión; de igual manera, cuando se interponga un recurso contencioso-administrativo contra un acto tributario sin haber reclamado contra el mismo previamente ante el Tribunal Económico-Administrativo en primera instancia, o sin haber agotado la alzada, en su caso. También cuando se declare el recurso extemporáneo, o se ponga fin al mismo por desistimiento y allanamiento del recurrente o por reconocimiento de la Administración de las pretensiones del obligado, o por pérdida del objeto del litigio en general, o cuando por algún defecto de forma se declare la retroacción de las actuaciones (este, como dice el artículo 66.4 del RGRVA, dará lugar, en la mayoría de los supuestos, a la devolución de las garantías). En algunos casos como vemos, todavía no se habrá dado un pronunciamiento sobre la solicitud; en otros, cesará la suspensión después de haber sido concedida. Ahora bien la causa normal de finalización de la suspensión será cuando se haya dictado una resolución que estime o desestime el recurso o reclamación sin recurso ulterior o sin ser recurrido⁶⁹⁰.

Este último aspecto nos traslada asimismo a su provisionalidad. Decíamos de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT que podían acordarse por el plazo general de seis meses, lo que denotaba su carácter provisional, pero también que podían ser canceladas antes, si desaparecían las circunstancias que motivaron su adopción. La provisionalidad se manifiesta aquí en sus dos vertientes, de temporalidad y de vigencia. La primera refiere de su duración, la segunda, de la instrumentalidad al

⁶⁹⁰ También cuando se obtenga una resolución en vía jurisdiccional que aun no siendo firme hubiera sido objeto de recurso de apelación o casación, porque en este caso ya no es posible la suspensión, sino la ejecución provisional. CARRASQUILLA, E.I. *Medidas cautelares y jurisdicción contencioso-administrativa (Problemática y Soluciones)*, Fundación Asesores Locales, Málaga 2014, pág. 105: "Si respecto de esa sentencia apelada se hubiera instando su ejecución provisional, y de la misma se pudiera derivar perjuicios de cualquier naturaleza, se podrá acordar las medidas adecuadas para evitarlos o paliarlos, en aplicación del artículo 84.1 de la Ley 29/1998. En este supuesto, se estaría en el contexto de un proceso de ejecución provisional, no de medidas cautelares, que tiene distinta finalidad y que se rige por diferentes normas procesales".

procedimiento al que sirve⁶⁹¹. De igual manera ocurre con la suspensión, que siendo medida cautelar, debe identificarse necesariamente con las características de aquellas.

La suspensión es temporal, pero a diferencia de lo que ocurre con las medidas cautelares de aseguramiento que hemos citado, se desconoce a priori su plazo máximo de duración. La suspensión de esta forma estará vigente mientras esté vigente, valga la repetición, el procedimiento donde se está sustanciando la impugnación del acto tributario. No queda afectada porque el plazo máximo de resolución del recurso de reposición sea legalmente de tres meses o de un año el de la reclamación económico-administrativa, aunque pueda afectar a la prestación de la garantía (Pero no nos equivoquemos, la garantía no forma parte de la suspensión, es otra medida cautelar, “contracautelas” las hemos llamado utilizando la expresión de CHIOVENDA, que tiene sus propias vicisitudes, y que se exige o no exige, y que aunque incluso algunas veces pueda llegar a actuar como presupuesto, no forma parte de la suspensión, siendo en todo caso un añadido). La duración de la suspensión está por determinar. Así, se le faculta al recurrente para que a su voluntad determine hasta donde se extiende la suspensión, solamente para el recurso de reposición, para este y para el económico-administrativo, o más allá hasta el contencioso. En este sentido, dice el artículo 233.7 de la LGT (233.8 después del PLMLGT) que la suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias o que cuando se comunique a la Administración la interposición de un recurso contencioso con solicitud de medidas cautelares, que está se extenderá hasta que el juez o tribunal se pronuncie sobre la suspensión (artículo 233.8 y 233.9 después del PLMLGT).

Además de su provisionalidad, la suspensión de la ejecución de los actos tributarios es por definición inmutable. Los presupuestos de la suspensión deben concurrir o ser susceptibles de hacerlo al momento de la solicitud, tanto los perjuicios de imposible o difícil reparación, como los errores aritméticos, materiales o de hecho o incluso la aportación de la garantía en la suspensión automática cuando opera como presupuesto, que debe ser suficiente y simultánea a la solicitud, así como la apreciación de la imposibilidad de aportarla. Una vez acordada deviene inamovable

⁶⁹¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *Las medidas cautelares...op.cit.* pág. 232, con cita de GARCÍA DE NOVA, C. "Elementos de cuantificación...." *op.cit.* pág. 398; pero también lo afirmaba CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio.... op.cit.* pág 37.

hasta su extinción, que puede tener su origen en el devenir del procedimiento principal o en su alzamiento. Es decir, la suspensión de la ejecución de un acto tributario no se modifica, en todo caso se alza o finaliza y da inicio a otra nueva suspensión. No cabe modificar su vigencia, porque es indeterminada, ni reinterpretar los criterios tomados en cuenta al momento de otorgarla; y si cambian los presupuestos es porque se alzó la suspensión anterior y se otorgó otra diferente en su lugar (piénsese por ejemplo, que si se hubiera concedido la suspensión con dispensa de garantías a un contribuyente por concurrir perjuicios de imposible o difícil reparación de índole económica, el hecho de que luego le toque en la lotería el dinero suficiente para realizar un depósito de efectivo daría lugar al alzamiento de la suspensión si se niega a garantizar la deuda de manera suficiente, pero si lo hace, la suspensión inicial no será la misma que la que ahora se otorga, con dispensa antes y con necesidad de probar los perjuicios, y automática ahora por la aportación de garantía tasada). Esta tesis viene avalada por la posibilidad de reiteración de la solicitud inadmitida o denegada: para que sea posible solicitar de nuevo la suspensión en el mismo procedimiento es requisito necesario que hayan variado las circunstancias bajo las que se otorgaron⁶⁹². Y la variación de las circunstancias determina que esta sea una nueva solicitud, y no una reiteración de la anterior en el sentido de sus términos.

Ahora bien, que sea inmutable, no quiere decir que no sea revisable, al menos para determinadas modalidades de suspensión en la vía administrativa, y para la generalidad, en la contenciosa.

No cabrá la revisión en reposición o en el económico-administrativo, cuando se hubiera aportado una garantía suficiente y tasada para obtener la suspensión automática, o cuando concurren errores aritméticos, material o de hecho, o también cuando se trate de actos sin contenido económico. Si cabrá, por el contrario, cuando se hubiera obtenido la suspensión con garantías alternativas o con dispensa total o parcial de garantías. Recordemos que los artículos 233.3 y 4 de la LGT, facultaban al

⁶⁹² Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 12 de diciembre de 2002 (Aranzadi JT 2001\1344) o del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 30 de abril de 2001 (Aranzadi JT 2001\584); o aun referido a la suspensión en el recurso de amparo, Auto del Tribunal Constitucional de 15 de abril de 1996 (Aranzadi RTC 1996\83) FJ 2º: *“Ahora bien, tales circunstancias, aunque posteriores a nuestro Auto de 17 de octubre de 1994, sólo son consecuencia de la denegación de la suspensión acordada en esta decisión y no, como el recurrente pretende, nuevos elementos susceptibles de alterar la situación que la Sala ya tuvo en cuenta al dictar aquella decisión. Por lo que no cabe estimar en modo alguno que integren el presupuesto que el art. 57 LOTC exige para que este Tribunal pueda modificar la denegación de la suspensión”*.

TEA para modificar la resolución de la suspensión cuando hubieran variado las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías hubieran perdido valor o efectividad, o cuando se conociese de la existencia de otros bienes y derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución. En la primera, un cambio en las condiciones daría lugar al alzamiento de la suspensión, o en su caso, el alzamiento y su sustitución por otra modalidad de suspensión. Si solo se produce un cambio en las garantías (de una pignoración de valores por una hipoteca inmobiliaria, por ejemplo) no estaríamos ante una nueva suspensión, sino ante la misma garantizada con otros bienes. Si la nueva garantía fuese un aval bancario, cesaría la suspensión con garantías alternativas, y daría comienzo la suspensión automática (los efectos prácticos, entre otros, que en caso de desestimación del recurso hasta el hecho en cuestión se exigirían intereses de demora y legales a partir de ese momento; o que en materia de reembolso los costes a reintegrar, también serían diferentes). En la segunda, una pérdida de valor o efectividad de las garantías provocaría una nueva suspensión si se produce un cambio en los presupuestos, pero no en otro caso –se acordó con garantías alternativas y ahora se puede volver a plantear de nuevo con dispensa total o parcial alegando perjuicios de imposible o difícil reparación. Y en la tercera pasaría un tanto de lo mismo, si se otorgó con dispensa total o parcial y ahora se conocen bienes o derechos de mayor valor, que los aportados, no habrá cambio en la suspensión siempre y cuando esta no alcance la suficiencia económica, ya que en otro caso, cesaría esta y comenzaría una nueva suspensión, con garantías alternativas o automática en función del tipo de garantía, por ejemplo.

De igual manera puede ocurrir en la vía contencioso-administrativa por el dictado del artículo 132 de la LJCA. En él se dice que las medidas cautelares se mantendrán en vigor hasta que se dicte sentencia firme, aunque pueden ser modificadas o revocadas si cambiarán las circunstancias. Circunstancias que deben interpretarse restrictivamente en el sentido de que no pueden tener su origen en los avances del proceso ni en un cambio del criterio adoptado para su admisión. No parece que en este caso la situación o condición de la contracautela pueda provocar esa modificación, porque en esta vía la caución no opera como presupuesto de la suspensión, como tenemos por sabido. Concurriendo identidad en los presupuestos tampoco es correcta la utilización de la expresión “modificación”, porque la suspensión es siempre la misma, así como sus consecuencias.

Cuestión aparte será que el alzamiento o la sustitución de la medida lo sea a solicitud del interesado en cuyo favor se otorgó, porque en este caso, y salvo que perjudique al interés general o de terceros, obligará al órgano administrativo competente o al juez o tribunal a proceder en consecuencia.

5.2 La extensión de los efectos de la suspensión en vía de recurso

Los efectos que produce esta medida cautelar ya han sido profusamente comentados en apartados anteriores, sobre todo con relación al principio de unicidad de acto y su principal consecuencia, la suspensión del conjunto del acto y de todos sus efectos. La suspensión conlleva la cesación temporal de la eficacia del acto administrativo-tributario con respecto a la recaudación de la deuda tributaria, pero también con respecto al resto de las consecuencias que pudieran derivarse del mismo. No es posible admitir la suspensión para unos sí y para otros no. Ahora bien, y como hemos apuntado, el contribuyente puede voluntariamente restringir sus efectos en el tiempo, solicitando la suspensión para una determinada instancia del proceso de impugnación o para varias, o renunciando en cualquier momento a la protección cautelar de la medida (con la salvedad apuntada de no perjudicar al interés público o de terceros). A esta primera, a la extensión de los efectos entre instancias, es a la que me referiré en este apartado.

En virtud de la normativa contenida en la LGT es posible que la suspensión se mantenga a través de los diferentes hitos del procedimiento, administrativo o judicial sin alteraciones. Con especial incidencia en la vía administrativa, la suspensión concedida para el recurso potestativo de reposición con efectos para la económica-administrativa no necesita ser reiterada y se mantiene durante este último procedimiento. También puede extender sus efectos a la contenciosa-administrativa, al menos hasta que el juzgado o el tribunal se pronuncie sobre la admisión o inadmisión de la solicitud de suspensión.

Ahora bien, el paso de un recurso a otro puede provocar modificaciones en el acto impugnado, que a su vez afectarán a la suspensión por su naturaleza instrumental. El ejemplo lo tenemos en los supuestos de estimación parcial de las

pretensiones del recurrente. Si es este último el que decide continuar con la reclamación o recurso por la parte no estimada con la que sigue disconforme, podrá mantener la suspensión o solicitarla de nuevo. Si el acto tiene contenido económico y fue garantizado de manera suficiente en reposición, podrá extender sus efectos a la vía económico-administrativa, y luego solicitar la suspensión en la contenciosa, incluso con el ofrecimiento de la misma garantía, como vimos (y de igual manera que si hubiera sido desestimado totalmente). Pero también estaría facultado para pedir la reducción proporcional de las garantías -de la que nos ocuparemos en el epígrafe siguiente- para que se ajusten a la nueva deuda tributaria resultante de la estimación, que aun manteniendo su suficiencia económica lo será por un importe inferior.

En resumen, el planteamiento general es que queda en manos del contribuyente el mantenimiento o extensión de la medida a otras instancias procedimentales y procesales, incluso con la reducción proporcional de la garantía, cuando la suspensión fuere, al menos, automática.

En el ámbito de la reclamación económico-administrativa la extensión de la suspensión a las diferentes instancias se produce por imperativo legal con cualquier tipo de garantía o sin ella según el artículo 233.7 de la LGT (233.8 del PLMLGT). Este hecho, unido a que en esta vía se faculta a la propia Administración a la interposición del recurso de alzada ordinario⁶⁹³ contra las resoluciones dictadas por los propios Tribunales Económico-Administrativos⁶⁹⁴, provoca la excepción a la regla general citada en el párrafo anterior, porque, en determinadas situaciones que ahora comentaremos, se obliga al recurrente, no solo a mantener la suspensión -lo que pudiera ser consecuente con el dictado de la LGT- sino también la garantía, a pesar de que su pretensión hubiera sido estimada total o parcialmente en la primera instancia.

Hemos afirmado por activa y por pasiva, que la ejecutividad de un acto administrativo se basa en su presunción de legalidad, que una vez desvirtuada esta no

⁶⁹³ La Administración también está facultada para interponer otros recursos como el extraordinario de alzada para unificación de criterio o el recurso extraordinario para unificación de doctrina, pero los pronunciamientos que se dicten en su seno no afectarán a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida (artículos 242.3 y 243.4 de la LGT). GARCÍA MONCÓ, A. "Recurso de reposición...", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, op.cit. pág. 1.118.

⁶⁹⁴ Artículo 241.3 de la LGT.

es posible su ejecución⁶⁹⁵. Pues bien, a ello me refería con la llamada “propuesta ecléctica” planteada líneas arriba, cuando sugería que se conformase un órgano administrativo independiente funcionalmente de la Administración que en primera instancia determinase la adecuación al ordenamiento para poder dotar a los actos dictados por ella misma de la consabida ejecutividad y ejecutoriedad. Así, en el caso de que este órgano –función que para lo que nos ocupa tendría actualmente el Tribunal Económico-Administrativo Regional, y no el TEAC porque aunque puede resolver en primera instancia, sus resoluciones no son recurribles en alzada ordinario– dictase una resolución estimatoria total o parcial, y fueran los Directores del Ministerio de Economía y Hacienda (hoy de Hacienda y Administraciones Públicas) o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, los que por propia iniciativa interpusiesen el recurso de alzada ordinario ante el TEAC, no se puede sostener que el acto impugnado siga considerándose como plenamente ejecutivo porque ya ha habido una resolución que ha dicho exactamente lo contrario. En consecuencia y en primer lugar, no siendo ejecutivo el acto por ser contrario al ordenamiento no procede su suspensión, a todos los efectos⁶⁹⁶.

Si ante esta situación el recurrente solicita la devolución de las garantías aportadas, la contestación del Tribunal será en todo caso negativa en base al dictado del citado artículo 233.7 de la LGT (233.8 después del PLMLGT). Pero esta cautela entiendo que está establecida a favor del interesado y no de la Administración, aunque de la inconcreción pueda servirse esta última.

Tampoco es necesario que la resolución estimatoria sea firme, porque en ningún momento el RGRVA condiciona la devolución o la cancelación de la garantía a la firmeza de la misma, como sí lo hace para el reembolso de su coste (artículo 33 de la LGT). En el apartado 4 del artículo 66 del Reglamento se contempla la devolución cuando se ordene la retroacción de actuaciones y en el apartado 5 del mismo artículo,

⁶⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2013 (Aranzadi RJ 2013\2095): “(...)que la naturaleza intrínseca de la ejecución administrativa presupone, como presupuesto inherente, que el acto de que se trata sea válido y eficaz, bien porque no haya sido objeto de ulterior impugnación jurisdiccional –que le haría ganar firmeza y, consecuentemente, allanaría el camino de su ejecución, consolidando la fuerza de esa presunción, que devendría sobrevenidamente *iuris et de iure* -; bien porque, promovido proceso jurisdiccional, el resultado de éste haya respaldado esa inicial presunción de validez y eficacia (FJ 1º).”

⁶⁹⁶ Ya defendía esta postura en 1995. GARCÍA ROSS, J.J. “La devolución de las garantías en las reclamaciones económico-administrativas estimadas por el TEAR y recurridas ante el TEAC por la Administración”, *Quincena Fiscal* 9/1995, Editorial Aranzadi, Pamplona 1995 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 1995\1267)).

cuando se estime totalmente el recurso o reclamación, sin señalar que el acto haya devenido firme. Es más, el artículo 67.1 del RGRVA, recoge la posibilidad de reducir proporcionalmente el importe de la garantía, presuponiendo la interposición algún recurso o reclamación en instancias ulteriores⁶⁹⁷.

Pues bien, lo que hasta ahora era conducta habitual sin respaldo normativo aparece en la nueva redacción del artículo 241.3 por virtud del PLMLGT:

“En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa. Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones. La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento. La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria. No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procederá dicha ejecución previa prestación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías reguladas en el artículo 224.2 de esta Ley”.

A partir de su entrada en vigor parecerá entenderse que la interposición por sí misma de un recurso de alzada ordinario por la Administración no determinará la suspensión de la resolución estimatoria de la primera instancia, lo que supone reconocer implícitamente la ejecutividad a este última y no del acto que ha sido total o parcialmente anulado. Ahora bien, si la Administración junto con el escrito de

⁶⁹⁷ Tampoco se exige la firmeza para la devolución de la garantía en el apartado Séptimo 1.3.4. de la Resolución de 2005.

interposición del recurso solicita la suspensión, los presupuestos para su concesión no serán los propios de esta, sino de las medidas cautelares (del artículo 81 de la LGT, si se quiere) porque su fin es el aseguramiento del cobro de la deuda por si este estuviera en riesgo de verse frustrado o dificultado. Como no podía ser de otro manera la solicitud daría lugar a la suspensión cautelar hasta que el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronunciara al respecto.

Las consecuencias para el administrado serían de diversa índole. Por un lado se le obligaría al mantenimiento de la garantía hasta que el TEAC se pronuncié. Y si finalmente accede a la pretensión de la Administración, no se liberarán las garantías prestadas en la primera instancia hasta que se dicte la resolución correspondiente sobre el fondo del asunto en esta segunda. En el mismo sentido se mantendrán subsistentes las actuaciones que se hubieran producido en el procedimiento recaudatorio para garantizar el pago (en un aplazamiento, por ejemplo). Por último se establece la posibilidad de ejecutar aquella resolución estimatoria de donde se derive una devolución a favor del interesado, si presta garantía en forma de depósito de dinero o valores públicos, de aval o fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito o caución, o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes.

En otras palabras, la única diferencia con la situación hasta su entrada en vigor es que se venía haciendo “por norma”, y partir de ese momento, se requerirá que la Administración inste previamente la suspensión y que el TEAC la admita. Si el TEAC actúa con la independencia y debida separación de la Administración que se le presupone, esta modificación habrá supuesto un avance, de otra forma, puede resultar totalmente inútil. No obstante dejo constancia por escrito de mi firme oposición a la obligación del mantenimiento de unas garantías por el interesado para un acto declarado total o parcialmente nulo, y para una suspensión instada por otra persona o entidad, la Administración, al menos, por lo que tiene de anacrónico. En cualquier caso, y si no se adopta la suspensión se podrá solicitar la devolución y cancelación de las garantías, pero no el reembolso de su coste, para lo que el interesado deberá esperar a la firmeza de la resolución.

Si la suspensión concedida en vía económico-administrativa (o previamente prestada en reposición que se hace extensible a esta) se mantiene durante todas sus instancias ¿qué ocurre cuando se agota la vía administrativa y se accede a la jurisdiccional? En primer lugar, que la independencia de los órganos jurisdiccionales

para acordarla, sin vinculación a lo que se haya decidido en vía administrativa, nos obliga a solicitarla de nuevo, en cualquier momento, como dijimos (incluso de manera previa a la interposición del recurso), ante el propio juzgado o tribunal que fuera competente para la resolución del asunto principal, a través de un incidente en el que se apreciara la concurrencia de presupuestos que pueden ser los mismos o diferentes con respecto a la concedida en la vía administrativa (fundamentalmente en este último, me refiero a la suspensión automática o con garantías alternativas), y con la posibilidad de que se exija caución para atender a los perjuicios al interés público o de terceros. ¿Pero qué ocurre en el tiempo que transcurre desde que se dicta la resolución económico-administrativa con desestimación total o parcial y hasta que se pronuncia el juzgado o el tribunal sobre la nueva solicitud de suspensión? ¿Puede la Administración proceder a su ejecución?

La contestación la han venido dando sistemática los Tribunales, y en especial la ya tan citada Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78), parte de cuyo Fundamento Jurídico Tercero, debo reiterar de nuevo:

“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» (STC 66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez.

De esta forma, y con independencia de lo que pueda recogerse a nivel legislativo, y de los condicionantes a los que pretenda someterse esta suspensión cautelar, deberá darse en todo caso, y tenerse por suspendida preventivamente cualquier resolución administrativa sobre la que penda un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, al menos durante el plazo habilitado para su interposición⁶⁹⁸.

⁶⁹⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág.72. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos...op.cit.* pág.191. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit.* pág. 475.CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía...op.cit.* pág, 85. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 137. Y Sentencias entre otras, del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2003 (Aranzadi RJ 2004\109), del Tribunal

Su reflejo normativo vino de la mano del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo que dio nueva redacción al artículo 74.11 del RPREA⁶⁹⁹, que luego se incorporaría en el artículo 30.2 de la 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente⁷⁰⁰. Hoy esta regulación la encontramos en el artículo 233.8 (233.9 después del PLMLGT), en el que se viene a decir que se mantendrá la suspensión acordada en vía administrativa si, y aquí vienen los condicionantes:

- El interesado comunica a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y que ha solicitado la suspensión.
- La garantía prestada en la vía administrativa mantiene su vigencia y eficacia hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud de suspensión.

El primer inciso establece claramente dos obligaciones para el recurrente, la de solicitar en el plazo de interposición del recurso la solicitud de suspensión, y la de comunicarlo a la Administración tributaria. Según dice el artículo 129 de la LJCA, la suspensión podrá solicitarse en cualquier estado del proceso, con lo que no necesariamente, el interesado tiene que acompañarla al momento de la interposición del recurso contencioso-administrativo. Ahora bien tampoco se puede pretender que si se presenta en un momento posterior vaya a tener los mismos efectos que si lo hubiera sido simultáneamente a aquel. En consecuencia, lo que recoge el artículo de la LGT es que solo en el caso de que se presente en el plazo de interposición del recurso, no necesariamente de forma coetánea a él, será posible extender la suspensión acordada en la vía administrativa a la judicial. De otra manera, si se dejara en manos del interesado podría considerarse suspendido preventivamente el acto hasta que se dictase la sentencia que pusiese fin al proceso, por lo que si este decidiera no solicitar la suspensión hasta que se fuera acercando el momento de dictarla, sería tanto como admitir que no habría necesidad de instarla. Esto es lo que decía la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 20 de febrero de

Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos de 15 de octubre de 2007 (Aranzadi JT 2007\13279, y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de febrero, 12 de febrero y 29 de enero de 2007 (Aranzadi JT 189\2007, JT 130\2007 y 72\2007)

⁶⁹⁹ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, en la obra colectiva HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones...op.cit*, pág. 473.

⁷⁰⁰ GARCÍA BERRO, F. *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías...op.cit* pág.215.

2004 (Aranzadi JUR 2004\83423), por la que se impugnaba una providencia de apremio que había sido dictada por la Administración en el tiempo transcurrido entre la interposición del recurso contencioso-administrativo en plazo y la solicitud de suspensión ante el órgano jurisdiccional casi tres meses⁷⁰¹ después (FJ 2º): *“Interpretación y conclusión -contraria a la mantenida por el actor- acorde con la lógica y el principio de seguridad jurídica, pues de entenderlo de la forma que lo hace el recurrente, sería tanto como mantener la suspensión administrativa hasta la fecha en que se dicte sentencia firme (bien por no solicitarse o por solicitarse tardíamente), lo que supondría que en vía jurisdiccional no sería necesaria la solicitud de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos, lo cual no puede aceptarse por cuanto sería contradecir incluso la interpretación literal del precepto legal”*.

El requisito de la comunicación no debiera ser un requisito material sino formal. A pesar de resultar obligado por el artículo 233, su finalidad es la de que el órgano encargado de la ejecución tome conocimiento de la suspensión antes de proceder contra el administrado, porque una vez que haya ejecutado el acto, no tendría sentido continuar con la solicitud de suspensión en la vía contencioso-administrativa. Al menos este era el razonamiento que había mantenido la Audiencia Nacional, entre otras, en sus Sentencias de 31 de marzo (Aranzadi JT 2011\492) y 27 de octubre de 2011 (Aranzadi JT 2011\1148). En esta última, la Audiencia afirmaba en su *Fundamento Jurídico Quinto*:

“Si la razón de ser del art. 233.8 LGT es la de proteger al contribuyente de ejecuciones precipitadas del acto administrativo, frustrando la tutela cautelar que ya ha sido postulada en el proceso, carece por completo de sentido que el plazo que en ese artículo se establece sea perentorio, como sostiene el TEAC, pues ese efecto preclusivo únicamente podía tomarse en consideración en el caso en que la Administración –aunque hacerlo constituyera una grave imprudencia- ejecutase inmediatamente, una vez superado el transcurso de los dos meses, el acto de que se trata, pero lo que es evidente es que en absoluto puede hacerlo cuando ya le consta fehacientemente, por comunicación del interesado, que dicho recurso jurisdiccional ha sido interpuesto, aun cuando esa comunicación fuera posterior al decurso del plazo bimensual, pero anterior a que la Administración diera cumplimiento a la resolución

⁷⁰¹ De acuerdo con el artículo 46 de la LJCA el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo es dos meses contados a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, o de seis meses desde que se tuvo por denegada la reclamación por silencio negativo. En cualquier caso el plazo al que se extiende la suspensión viene a ser superior porque habrá que tenerse también en cuenta el tiempo que tarde el órgano jurisdiccional en resolver sobre la misma.

administrativa, ya que en este último caso, que es exactamente el que aquí ha sucedido, puede afirmarse sin ambages que el órgano de ejecución ha actuado a sabiendas de que la cuestión relativa a la suspensión del acto ya había sido sometida a un Tribunal de Justicia, pues la comunicación a la Administración se efectuó el 5 de mayo de 2008, en el registro de la Delegación en León de la Agencia Tributaria, y en ella se hizo la manifestación expresa de que se había solicitado la suspensión de la deuda tributaria ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en tanto que el acto de cuya legalidad se trata ahora se dictó días más tarde, el 14 de mayo de 2008, es decir, una vez que la Administración conocía la existencia del proceso judicial”

Y que luego ha rectificado en su pronunciamiento de 23 de marzo de 2015 (Aranzadi JUR 2015\94274)⁷⁰² asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo establecida en su Sentencia de 4 de junio de 2012 (Aranzadi RJ 2012\7228), que ha venido a reconocer, sin ambages, que la comunicación constituye un requisito material sin cuyo cumplimiento no cabe alegar la improcedencia de las actuaciones de recaudación en virtud de una supuesta suspensión preventiva del acto impugnado:

“Por consiguiente, ningún reproche puede hacerse a la sentencia impugnada si su razón de decidir es que "no consta que se participara la interposición del recurso contencioso- administrativo con petición de suspender la ejecución del acto recurrido a efectos de interrumpir o paralizar el período de pago voluntario", a los que, incluso, la sentencia recurrida añade que, "ni se solicitó la suspensión hasta tiempo después de dictarse la providencia de apremio" pues, como advierte el Tribunal "a quo" resulta insuficiente por sí sola la interposición del proceso judicial para enervar la ejecutividad del acto administrativo, pues también es preciso la oportuna solicitud de suspensión y la comunicación a la Administración tributaria” (FJ4º).

El texto anterior no solo recoge el aspecto necesario de la comunicación, sino también que la mera interposición del recurso no produce por sí la extensión preventiva de la suspensión a la vía jurisdiccional si esta no se reitera en plazo ante el Tribunal. Sin embargo, y con respecto exclusivamente a la comunicación, me permito

⁷⁰² Que en su Fundamento Jurídico Quinto, previa cita del artículo 233, dice: *“Del anterior precepto se deduce, que la suspensión solicitada en la vía administrativa, deberá comunicarse a la Administración Tributaria al interponerse el recurso contencioso, junto con el dato de que se ha solicitado también en esta vía la suspensión, pues en otro caso dicha Administración no tiene conocimiento de tal circunstancia, requisito esencial para que surta efectos, y no meramente formal, que la propia parte actora viene a admitir no haber cumplimentado en debida forma(...)”*. En el mismo sentido otras Sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2014 (JUR 2015\179, JUR 2015\20703 y JUR 2015\21964).

discrepar de la opinión del Tribunal Supremo⁷⁰³, en cuanto pudiera dar a lugar a que a falta de la precisa comunicación no efectuada en plazo por el recurrente, pero habiendo tenido conocimiento la Administración por otras vías, del planteamiento de la solicitud de suspensión, pudiera permitirle a esta el inicio de la ejecución⁷⁰⁴. Si atendemos a su finalidad, el mismo efecto debe predicarse de la comunicación realizada por el interesado que de la efectuada por otro órgano de la Administración. Es más, una vez presentada la solicitud esta llegará a conocimiento de la Administración en un plazo máximo de diez días según dispone el artículo 131 de la LJCA: *“El incidente cautelar se sustanciará en pieza separada, con audiencia de la parte contraria, que ordenará al Secretario Judicial por plazo que no excederá de diez días, y será resuelto por auto dentro de los cinco siguientes. Si la Administración demandada no hubiera comparecido, la audiencia se entenderá con el órgano autor de la actividad impugnada”*.

Nos quedaría por tanto el segundo inciso que refiere que exclusivamente se producirá el efecto expansivo de la suspensión a la vía jurisdiccional cuando la garantía aportada mantuviera su vigencia y eficacia. Parece por tanto limitar esta posibilidad a las modalidades de suspensión automática, y suspensión con garantías alternativas adoptadas en la vía administrativa previa, o incluso, con dispensa parcial de garantías. En el caso de las dos primeras por lo que respecta a su vigencia y suficiencia, económica y jurídica, y en la de con dispensa parcial, a su vigencia, y suficiencia jurídica exclusivamente. El problema de la vigencia no plantea mayor

⁷⁰³ Y de la Resolución de 21 de Septiembre de 2005 que su punto 1.1.1 del apartado Séptimo vuelve a reiterar con el mismo texto, lo dispuesto en el artículo 233 sobre la comunicación, pero en sentido negativo: *“En consecuencia, cuando habiendo mediado suspensión en vía económico-administrativa, el interesado no hubiere comunicado en tiempo y forma a la AEAT la interposición de un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, no se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa, sin perjuicio de lo que pudiera establecer la correspondiente resolución judicial”*.

⁷⁰⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de noviembre de 2012 (Aranzadi JUR 2013\62538): *“Esta Sala en modo alguno comparte dicha interpretación pues no sólo perjudica los intereses del contribuyente sino, lo que es cualitativamente más grave, priva a los Tribunales de justicia del ejercicio de sus potestades una vez superado ese plazo y por el sólo hecho de su superación, convirtiendo en fatal e irreversible un plazo que no tiene ese carácter esencial si se tiene en cuenta la finalidad de la previsión legal, cual es la de evitar la ejecución administrativa de un acto ya sometido al régimen de tutela judicial cautelar, que por razones constitucionales y legales se impone necesariamente a aquélla (arts. 9.3 , 103 de la constitución), máxime como en este caso donde consta que la administración era conocedora que la Sala había acordado aquella suspensión con anterioridad a la práctica de la liquidación de intereses, amén de haber sido anulado por sentencia judicial la liquidación de IVA 2002, el principal, y por otra parte al no proceder el devengo de los intereses transcurrido el plazo del año que la LGT prevé para la resolución de la reclamación económico administrativa(art 26 LGT) aplicable racione temporis” (FJ 2º)*.

problema ya que mientras no se haya procedido a la devolución de la garantía o a su cancelación seguirá produciendo sus efectos; y la de la suficiencia económica, tampoco en cuanto a las garantías en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución ya que suelen contener una cláusula genérica de afección para los intereses que se devenguen por el tiempo que dure la suspensión; y en cuanto al depósito de dinero, valores, u otras como las hipotecas o prendas, habrá que estar a su importe, debiendo de completarse si no alcanzase por los intereses que pudieran devengarse hasta que se dicte la resolución del órgano jurisdiccional⁷⁰⁵.

No obstante puede defenderse que esta prórroga también debe ser objeto de aplicación cuando la suspensión en vía administrativa se hubiera obtenido con dispensa total de garantías o para actos sin contenido económico. En ambos casos el criterio es el mismo por el que luego se adoptaría en la vía jurisdiccional –el *periculum in mora*–, y su previa ejecución, sin esperar a la resolución, impediría el acceso a la revisión, en contra de la suspensión cautelar y preventiva que venimos defendiendo y que constituye el núcleo del principio constitucional de tutela judicial efectiva⁷⁰⁶.

La suspensión preventiva jurisdiccional requiere que aquella se hubiera acordado previamente en la vía administrativa, por lo que si se plantea por primera vez con motivo del recurso contencioso-administrativo ante los juzgados y tribunales, ello no impediría que la Administración lleve a cabo la ejecución del acto, sino lo hubiera hecho antes, que a estas alturas será lo más probable.

En cualquier caso, esta prórroga no debe condicionar la decisión que finalmente adopte el órgano jurisdiccional con respecto a la solicitud de suspensión,

⁷⁰⁵ O superase los 1.500 euros para la fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre.

⁷⁰⁶ En un supuesto específico de suspensión derivado de la fijación del valor de mercado entre partes vinculadas en base al por entonces vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, y con apoyo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (Aranzadi RJ 2005\3861), la Sentencia de este mismo Tribunal de 4 de noviembre de 2010 (Aranzadi RJ 2010\8427), afirmaba en su Fundamento de Derecho Quinto: “En definitiva, trasladando la anterior doctrina al caso que nos ocupa, debe concluirse que suspendida la ejecutividad del acto en sede económico administrativa sin garantía, por así imponerlo el artº 16.4 del Real Decreto 1777/2004, dicha suspensión ha de mantenerse hasta que se pronuncie el órgano judicial, pronunciamiento que debe entenderse que tiene lugar al resolver sobre la solicitud de suspensión. A dicha solicitud es de aplicación el sistema previsto en los arts. 129 y ss. de la LJCA, y debe atenderse para su adopción a los requisitos previstos en la misma, incluido, claro está, la ponderación a los efectos de resolver sobre la necesidad o no de prestar garantía al efecto”.

porque el juzgado o tribunal debe valorar, de acuerdo única y exclusivamente con lo recogido en la LJCA, si se dan los presupuestos necesarios que esta última establece para acceder a la suspensión solicitada así como los perjuicios que pudiera irrogar al interés público o de terceros, en cuyo caso exigirá la correspondiente caución⁷⁰⁷; y todo ello con independencia de lo que se hubiera acordado en vía administrativa. Esta doctrina que se ha reiterado de manera insistente como veremos en el caso de la suspensión de las sanciones tributarias, también mantiene una disparidad de criterios a nivel jurisprudencial, como ya se apuntaron, con respecto a la extensión a este ámbito de la suspensión automática.

5.3 Estimación total, parcial o desestimación del recurso: fin de la suspensión. El reembolso del coste de las garantías

Nos ocuparemos ahora de las consecuencias que se derivan de la cesación de los efectos de la suspensión por la finalización del procedimiento principal. De acuerdo con su naturaleza instrumental, la suspensión va unida al proceso impugnatorio del acto, por lo tanto, una vez resuelto pierde su utilidad y cesa en su vigencia. El acto que estaba suspendido cobrará entonces total o parcialmente su efectividad en algunos casos, y en otros ocurrirá todo lo contrario, por haber sido expulsado del ordenamiento.

Las resoluciones que pueden poner fin a un procedimiento ya iniciado son variadas. Desde su estimación, anulando total o parcialmente el acto impugnado; su desestimación, confirmándolo; hasta el dictado de una resolución que declare la inadmisibilidad del recurso o reclamación u ordene la retroacción de las actuaciones por un defecto de forma, entre otras. Pero no hablaremos de las resoluciones, sino de la situación en la que quedan los actos después de haber sido dictados. Así, atenderemos a los efectos que producirá el acto después de una resolución

⁷⁰⁷ CARA FUENTES, E. *Medidas cautelares...op.cit.*pág.173. “Tanto si se trata de liquidaciones como de sanciones tributarias, en sede judicial no se estiman las medidas cautelares de forma automática respecto a su solicitud, sino que el interesado ha de alegar y acreditar expresamente que concurren los requisitos de la Ley Jurisdiccional”. En el mismo sentido, entre otras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de abril de 2013 (Aranzadi JT 2013\977).

estimatoria, bien sea total o parcial, o de una resolución desestimatoria en sentido amplio, que le devuelva su plena eficacia.

Para ello, y al menos en vía administrativa y con las salvedades que luego diremos, deberemos acudir de nuevo al RGRVA, y en concreto a sus artículos 66 y siguientes (Título V). El Reglamento no discrimina entre los efectos derivados de las resoluciones en reposición o económico-administrativas, e incluso se declara aplicable en todo lo que no contradiga a su propia normativa, cuando aquellos deriven de resoluciones judiciales (artículo 70, párrafo segundo).

Antes de entrar en materia me gustaría hacer una serie de matizaciones. Los supuestos de inadmisibilidad de la reclamación que refiere el artículo 239.4 del LGT nada tienen que ver con los supuestos de inadmisibilidad de la solicitud de suspensión. En estos casos, y hasta llegar a la resolución de inadmisibilidad se habrán llevado a cabo diferentes trámites, entre ellos la propia admisión o inadmisión de la solicitud, o la concesión o denegación de la suspensión. Si hubiera sido adoptada la suspensión, la declaración de inadmisibilidad del recurso o reclamación, pondrá fin al procedimiento, y por ende, a la suspensión. Por otro lado, los defectos de forma podrán dar lugar a supuestos de estimación, pero también, a resoluciones en las que se ordene la retroacción de las actuaciones. Las consecuencias en ambos casos serán diferentes, como veremos a continuación. Asimismo, aprovecho para adelantar, que los efectos estudiados versarán sobre al pago de la deuda o su devolución, los efectos extrarrecaudatorios con especial referencia a las obligaciones conexas del propio obligado y el reembolso del coste de las garantías, los dejaré para su estudio conjunto al final de este epígrafe. Los intereses en vía de recurso ya fueron tratados en un epígrafe anterior, por lo que las citas que realicemos lo serán a título recordatorio. Y por último, una precisión terminológica, hablaremos siempre de estimación parcial, y nunca de desestimación parcial, aunque puedan ser las dos caras de un misma moneda.

En todos los supuestos, y para que se produzcan los efectos que se indicarán en cada caso no será necesario la firmeza el acto, sino que no pueda solicitarse o no se solicite, o no se acuerde en su caso, la suspensión, con motivo de un recurso o reclamación ulterior. Sí se exigirá la firmeza, por el contrario, para reclamar los costes soportados por la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías (artículo 33 de la LGT).

En primer lugar abordamos las consecuencias derivadas de la declaración de conformidad a Derecho del acto objeto de impugnación, bien sea en vía judicial o administrativa. La confirmación del acto que estuvo suspendido supone la recuperación de su eficacia. Dice el artículo 66.6 del RGRVA, que cuando se produzca la estimación total del recurso o de la reclamación, si la suspensión se hubiera solicitado en periodo voluntario, con la notificación comenzará un nuevo plazo voluntario de pago de los recogidos en el artículo 62.2 de la LGT. Y que si la suspensión se solicitó en periodo ejecutivo, la notificación producirá el inicio del procedimiento de apremio, salvo que ya hubiera sido notificada la providencia, en cuyo caso proseguirá este desde el mismo momento en el que se encontraba. No olvidemos, que una vez adoptada la suspensión sus efectos se retrotraen al momento de la solicitud (artículo 42.1 del RGRVA).

Así las cosas, aparte de la resolución, el recurrente no recibirá un nuevo acto de la Administración en el que se indique cuáles son los nuevos plazos para el pago. Deberá atender al momento en el que presentó la solicitud de suspensión. Si lo fue en periodo voluntario y le ha sido notificada la resolución antes del día quince del mes en curso, tendrá hasta el día 20 del mes siguiente; si le fue notificada en la segunda quincena, hasta el día 5 del segundo mes posterior. En ambos casos el importe no varía porque los intereses de demora se calculan desde que finalizó el plazo voluntario de pago y hasta que hubiera transcurrido el nuevo plazo voluntario abierto con la notificación, salvo que el ingreso se realice antes de su término (computándose hasta esa fecha) o hasta la fecha de la resolución si la suspensión solo se hacía extensible al recurso de reposición, no procediendo la aplicación de recargos. Si lo fue en periodo ejecutivo y antes de notificarse la providencia de apremio (el procedimiento de apremio no puede comenzar por la simple notificación de la resolución, sino que debe dictarse y notificarse la providencia⁷⁰⁸) el ingreso de la deuda deberá producirse a la mayor

⁷⁰⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2009 (Aranzadi RJ 2009\985) Fundamento Jurídico Tercero: *“Sin perjuicio de lo anterior, estimada la reclamación o recurso frente a una liquidación anulada cuya ejecución había sido suspendida, no puede producirse automáticamente el apremio sino que es necesario que el órgano de gestión notifique expresamente al interesado advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión y señalando plazo para el ingreso en período voluntario. En consecuencia, el órgano de gestión, una vez recibidas las actuaciones ejecutivas del órgano que hubiera resuelto el recurso, tendrá que dirigir necesariamente una notificación expresa al interesado en ejecución de lo resuelto, advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión, señalando plazo para ingreso en periodo voluntario y apercibiéndole del apremio y ejecución de la garantía si no se produce tal ingreso. De no cumplirse todos estos requisitos, el apremio será nulo, porque sin advertencia de que ha quedado sin efecto la suspensión, ni señalamiento de plazo para ingreso en plazo voluntario, se sitúa al contribuyente en total indefensión. Y es que al igual que ocurre en la ejecución de las sentencias dictadas por los Tribunales de este orden jurisdiccional*

brevidad para evitar el incremento del recargo ejecutivo de un 5% a un 10% de apremio reducido, o del 20% de apremio ordinario. DELGADO PACHECO, estima que si la deuda estaba en el plazo de pago establecido en el artículo 62.5 de la LGT - notificada la providencia de apremio- deberá abrirse nuevo plazo de esta naturaleza para abonar la deuda con el recargo de apremio reducido del 10%, antes de continuar el procedimiento⁷⁰⁹. Los intereses en estos supuestos, irían desde la fecha que tuvo efectividad la suspensión y hasta el día que se dictó la resolución, sin perjuicio de los estuvieran incluidos en la deuda tributaria al momento de la solicitud.

La Administración no está obligada a dictar un nuevo acto de liquidación, aparte de la resolución, pero en virtud de lo que dispone la Resolución de 21 de septiembre de 2005 en su apartado Séptimo 1.1.2, acompañará la resolución del recurso o reclamación una hoja informativa transcribiendo el artículo 66.6 del RGRVA y el 62.2 (nada dice del 62.5) de la LGT.

Una vez efectuado al pago de la deuda, los intereses suspensivos y los recargos, el órgano competente procederá de oficio a la devolución de las garantías prestadas (artículo 66.7 del RGRVA); en otro caso, y en el seno del procedimiento de apremio, se llevará a debido efecto la ejecución de la garantía, como así se dispone en el artículo 168 de la LGT.

Como se puede observar, la regulación contenida en el artículo 66.6 refiere única exclusivamente de los efectos recaudatorios de los actos de contenido económico, sin referencia alguna a los actos sin contenido económico, ni menos a otros que pudieran producirse con respecto a las obligaciones conexas. En relación con los actos sin contenido económico, los efectos dependerán de su naturaleza, así, si se tratara del cumplimiento de obligaciones de información y cesará la suspensión, nacería la obligación para su cumplimiento. En cuanto a las obligaciones conexas habrá que proceder, bien por parte de la Administración o del obligado, a la regularización de aquellas que hubieran tomado como fundamento elementos de la

contencioso-administrativo, en las que se necesita una resolución expresa de ejecución del fallo, también en la ejecución de los acuerdos de los órganos económico-administrativos se hace necesaria tal resolución, la cual ha de ser notificada al interesado, con constancia del plazo de ingreso en periodo voluntario". Y Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2006 (Aranzadi RJ 200\6480) y de 28 de octubre de 2005 (Aranzadi RJ 2005\7617).

⁷⁰⁹ DELGADO PACHECO, A. "La suspensión de las liquidaciones y sanciones..." op.cit.pág. 43.

declaración o autoliquidación diferentes a las del acto recurrido que estuvo suspendido, ahora confirmado.

Si la confirmación se debe al dictado de una resolución judicial, los efectos no tienen por qué ser diferentes. El único matiz es que el pronunciamiento del órgano jurisdiccional no indicará ni hará referencia a plazo alguno para el pago, sino que se limitará a trasladarlo al órgano correspondiente para que proceda a su ejecución. Será por tanto la Administración la que deberá requerir de pago al obligado. En tal sentido parece pronunciarse la Resolución, cuando en su apartado Séptimo 2.3 dice: “(...) *en el plazo de un mes a contar desde que la resolución judicial tenga entrada en el registro correspondiente a su sede, deberá reclamar el ingreso de la deuda*” (en la sede el órgano administrativo, se entiende).

Cuando mediante la estimación de las pretensiones del recurrente se acuerda la anulación total del acto impugnado no procederá la apertura de plazo para pago ni cálculo de intereses, ni en nuestro caso, devolución de ingresos indebidos porque partimos de la premisa de que el acto estuvo suspendido. Como dice el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA, no siendo necesario dictar un nuevo acto administrativo, se procederá a la ejecución de todos los actos que traigan su causa del anulado, a devolver las garantías y las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora (si se hubiera ingresado alguna, como decimos).

La expresión del artículo 66.5 “*se procederá a la ejecución de todos los actos que traigan su causa del anulado*” nos lleva necesariamente al ámbito de las obligaciones tributarias conexas. Si el acto recurrido estuvo suspendido, los elementos o criterios recogidos en él no pudieron ser de aplicación a otras obligaciones, con lo cual, la anulación total no debiera producir modificación alguna con respecto a ellas, porque no se ha producido una tributación distinta. Por esta razón, cuando los apartados 3 del artículo 225 y 7 del artículo 239 (de acuerdo con el PLMLGT) establecen la obligación de regularizar en los casos en los que la Administración hubiera aplicado los criterios tenidos en cuenta en la liquidación recurrida y ahora anulada, entiendo que no vienen referidos a supuestos de suspensión. La anulación total del acto recurrido conlleva la de todos sus efectos, en otro caso, de dejar alguno subsistente, hablaríamos de una anulación parcial.

Esto con respecto a los actos de contenido económico, porque con relación a los de sin contenido económico se entenderá simplemente que ha decaído la obligación.

De igual manera y con las mismas consecuencias, cuando no se trate una resolución administrativa sino de un pronunciamiento judicial. En este punto pudiera darse la situación de que sea la propia Administración la que recurra la anulación total del acto ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo y que solicitare la suspensión de la ejecución del acto, de manera similar a como citamos para el recurso de alzada ordinario, aunque entendemos que en este caso no cabe tal posibilidad, no por no estar expresamente regulada, sino porque no hay presunción de legalidad que pueda justificar la ejecutividad del acto, ni por tanto ejecución que suspender.

En todos los casos, la anulación de un acto previamente suspendido con aportación de garantías dará lugar al reembolso del coste de las garantías por el procedimiento establecido en el RGRVA (artículos 72 y ss.) y a la indemnización por otros gastos por el procedimiento de responsabilidad patrimonial del Título X de la LRJ-PAC, sino se hubiera instado el reintegro de ambos gastos como indemnización por daños y perjuicios ante el contencioso-administrativo como pretensión accesoria a la de anulación. Pero de esto se hablará más adelante.

Por último nos quedaría la anulación parcial, que igualmente puede tener su origen en una estimación total que en una estimación parcial, que den lugar, en ambos casos, al dictado de un nuevo acto que salve lo no afectado por la resolución o sentencia. A pesar de la dicción del artículo 66.3 del RGRVA que dice que cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado, y que subsistirá el acto inicial, creo que no sería posible tal actuación sin el dictado de un nuevo acto. Quiero entender que tal afirmación se hace para que no haya lugar a la anulación de los trámites y actuaciones realizados en base al mismo, y en especial, los derivados del procedimiento recaudatorio. Estas consecuencias serán de aplicación también en trámite de ejecución de una resolución judicial.

En base a lo anterior, los plazos para el pago correspondientes a la parte no anulada serán los que se determinen en el nuevo acto que deba dictarse, y que comenzaran con su notificación, para lo que deberá tenerse en cuenta lo comentado

en los supuestos de confirmación del acto, *mutatis mutandis*, y en función de la fecha de efectos de la suspensión. Los intereses se liquidarán de acuerdo con lo que establece el artículo 26.5 de la LGT, sobre cuya polémica para determinar el *dies a quem* ya tuvimos ocasión hablar largo y tendido en epígrafes anteriores.

La obligación que resulte del nuevo acto determinará asimismo, el modo de cumplimiento de los actos sin contenido económico. Y con respecto a las obligaciones conexas, habrá que procederse a la regularización de aquellas que estuvieran afectadas por la anulación -tal y como se indicó para el supuesto de que aquella fuera total- y que no se tuvieron en cuenta por estar suspendida. Dicha regularización corresponderá inicialmente al obligado, quien a su vez deberá hacer frente a los intereses y recargos que deriven de la regularización. Para los supuestos en que no hubiera estado suspendida, habrá que estar al dictado de los apartados 3 del artículo 225 y 7 del artículo 239 (de acuerdo con el PLMLGT), que con prácticamente idéntica redacción establecen:

“En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.»

Además de las consecuencias apuntadas, la estimación total o parcial del recurso tiene diferentes efectos sobre la devolución de las garantías. Cuando la estimación es total, el RGRVA –al igual que ocurre si existiendo un vicio de forma se ordena la retroacción de las actuaciones sin entrar a resolver sobre el fondo del asunto- obliga a la devolución de las garantías que constituyó el interesado en su momento a resultas de la suspensión (artículo 66.4 y 5). A tal efecto, y como ya se ha dicho, el apartado 7 del mismo artículo 66 recoge que: *“Comprobada la procedencia de la devolución de la garantía prestada, el órgano competente la efectuará de oficio*

sin necesidad de solicitud por parte del interesado⁷¹⁰". Esta devolución debe producirse por tanto, sin necesidad de que sea instada por el recurrente. Sin embargo, cuando la estimación fuere parcial, dice el artículo 67 del RGRVA que el interesado tendrá derecho si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. No obstante, y aun siendo conocedora de que la competencia para acordar la reducción no le corresponde a aquella sino al órgano que dictó el acto que la acordó, la Resolución en su apartado Séptimo 1.3.5 atribuye a la ORT la realización de un ofrecimiento al interesado para que solicite la citada reducción (que no podemos entenderlo más que como un mero ofrecimiento de solicitud porque de otra manera excedería de lo dispuesto en el RGRVA).

En cualquier caso, la reducción proporcional de la garantía por la estimación parcial no procederá si contra la resolución que la acuerde y a instancias de la Administración se hubiera interpuesto un recurso de alzada ordinario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.1⁷¹¹.

El objetivo de la reducción proporcional parte de la consideración de que el interesado presentará el recurso subsiguiente contra la resolución estimatoria parcial en aquella parte con la que continuara en desacuerdo y con mantenimiento de la suspensión. Siendo la cuantía inferior a la inicialmente fijada para garantizar, y ante la previsión de que por su condición de recurrente no sería posible que en la siguiente instancia se dictase una resolución que le situara en peor posición (por aplicación del principio de *reformatio in peius*) se le habilita la posibilidad de sustituir la garantía inicialmente aportada por otra ajustada a la nueva cuantía. En todo caso, y por lo que más adelante se comentará, no debemos olvidar que hasta que no se agoten las diferentes instancias impugnatorias el acto no habrá devenido firme.

El procedimiento viene regulado en el propio artículo 67 del RGRVA. El órgano competente, que como hemos dicho, será aquel que lo fue para acordar la suspensión,

⁷¹⁰ A tales efectos dice el apartado Séptimo 1.3.4 de la Resolución de 2005, que será la ORT la que proceda la devolución cuando resulte acreditada alguna de estas circunstancias: a) pago de la deuda suspendida, y en su caso de los intereses suspensivos y recargos que, en su caso, procedan; b) Anulación total del acto de liquidación sin que proceda practicar nueva liquidación en ejecución de la resolución del tribunal; y c) Sustitución de la garantía aportada por otra declarada suficiente por el Juez o Tribunal de lo contencioso-administrativo.

⁷¹¹ Artículo 66.1 del RGRVA: "La interposición de un recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

procederá en el plazo de quince días desde la presentación de la solicitud por el interesado a cuantificar el nuevo importe por el que la garantía debe quedar subsistente. Cuantificación que según se infiere del texto del artículo no necesariamente debería realizarse mediante el dictado de un nuevo acto de liquidación en sustitución del que fuera objeto de impugnación, aunque parezca deducirse lo contrario por la remisión que él mismo hace al 25.9 y 41.2 del RGRVA⁷¹². Mientras dure el procedimiento y hasta su sustitución, la garantía originaria quedará afecta al pago de la deuda u obligación subsistente (artículo 67.2 del RGRVA).

La obligación que tiene la Administración de devolver las garantías no conlleva la paralela de compensar por los costes incurridos por su mantenimiento cuando se produce la estimación total o parcial del recurso o reclamación. Esta obligación de compensación deriva del dictado del artículo 106.2 de la CE: *“Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”*. Así al menos lo afirmaba CHECA GONZÁLEZ en el año 1999 citando el siguiente párrafo de un Dictamen del Consejo de Estado de 15 de diciembre de 1988 sobre la lesión económica producida por el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos⁷¹³:

“(…) el principio general de indemnidad consagrado en nuestro ordenamiento, supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando ésta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que ésta se encontraba antes de producirse el evento lesivo”.

⁷¹² Artículo 25.9: *“Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso deba dictarse una nueva liquidación la garantía aportada quedará afecta al pago de la cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*. En el mismo sentido el artículo 41.2. De igual manera el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 6 de octubre de 2010 (Aranzadi JT 2010\1295) parece también abogar por la obligación de que se dicte un nuevo acto de liquidación (FJ 5º): *“Subsiste por tanto una parte de la liquidación no afectada por la anulación, en este caso de 44.362,90 € de los 45.909,96 € inicialmente liquidados, lo cual obliga a la Administración a identificar dicha porción subsistente con una nueva clave de liquidación en ejecución de fallo a fin de que la actuación administrativa reclamada se ajuste a derecho”*.

⁷¹³ CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico...op.cit.*pág.87.

A pesar de que en el RPREA de 1996 la única referencia que podíamos encontrar lo era al tema de la devolución de las garantías en su artículo 74.13, en el que nada se decía de la indemnización del coste soportado por el recurrente por el mantenimiento de las garantías cuando se hubiera producido la estimación del recurso o reclamación, los Tribunales habían venido construyendo una doctrina jurisprudencial en torno a la obligatoriedad de la indemnización, basada en el nexo causal existente entre el funcionamiento anormal de la Administración y el daño causado⁷¹⁴, que desembocaría finalmente en su reflejo legislativo en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente. En este texto, a decir de CHECA GONZÁLEZ, se recogía el reembolso, previa acreditación de su importe, del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria cuando hubiera sido declarada improcedente por sentencia o resolución que hubiera adquirido firmeza, o de su parte proporcional cuando la declaración de improcedencia fuere parcial, pero que con ser importante el avance, se quedaba corto porque debería haber “ido más lejos hasta el extremo de que en el supuesto de que aquél tuviese razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración, y así se le hubiese reconocido, tendría que ser resarcido por ésta también de los demás costes que el proceso le pudiese haber ocasionado, tales como los de abogado, procurador, peritos, etcétera⁷¹⁵”.

⁷¹⁴ Por todas la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2003 (Aranzadi RJ 2003\8138) –con cita de otras muchas, entre ellas la de 20 de enero de 2003 (Aranzadi RJ 2003\672), de 23 de abril de 2002 (Aranzadi RJ 2002\4254), 21 de marzo de 1991 (Aranzadi RJ 1991\2888) y 3 de febrero de 1989 (Aranzadi RJ 1989\809)- que en su Fundamento de Derecho Segundo decía: *“En el caso que analizamos, es un hecho reconocido por la propia Administración que la sociedad demandante sufrió un quebranto económico que no estaba obligado a soportar, pues el aval bancario se presentó con la estricta y obligada finalidad de suspender la ejecutividad de una liquidación practicada por el impuesto sobre sociedades que luego fue anulada por una sentencia de la Audiencia Nacional. Existió, desde luego, un nexo causal entre la actuación de la Administración y el daño ocasionado, cuya indemnización por daños y perjuicios debe proyectarse, según declaramos en nuestra sentencia de veintitrés de abril de dos mil dos –recurso número 480/1998– respecto de los gastos ocasionados por la prestación del aval y los intereses devengados por la formalización de éste, pues la indemnización por responsabilidad de las Administraciones públicas debe cubrir, según también hemos declarado en sentencias de veintiocho de febrero y catorce de marzo de mil novecientos noventa y ocho y tres de abril de dos mil dos, los daños y perjuicios hasta conseguirse la reparación integral de los mismos, entre los que forzosa y necesariamente se encuentran los reclamados, en este particular, por la parte recurrente en el petitum de su escrito fundamental de demanda, respecto de los intereses legales que en concepto de comisiones trimestrales por la prestación del aval hubo de satisfacer, en cuanto que tales intereses emanan o derivan de la prestación cuasi-obligatoria de la formalización de un aval a fin de evitar la ejecutividad de una liquidación fiscal, posteriormente anulada por un tribunal de esta jurisdicción”*.

⁷¹⁵ CHECA GONZÁLEZ, C. “La responsabilidad de las Administraciones Públicas: Alcance, delimitación y contenido de la misma”, *Sentencias de TSJ y AP y otros Tribunales núm.17/2003*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2003\1516).

Así las cosas, la regulación que al respecto está vigente en la actualidad no difiere en demasía de la ya citada. El artículo 33 de la LGT bajo el título del reembolso del coste de las garantías recoge esta como una obligación para la Administración no solo cuando se hubieran aportado para suspender la ejecución del acto sino también para aplazar el pago de una deuda, si en ambos casos, dicho acto o deuda fueran declarados improcedentes por una sentencia o resolución administrativa firme. Así como que cuando el acto o la deuda se declaren parcialmente improcedentes, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente al coste de las garantías. A su vez, el artículo 34.1, en su apartado c) aprovecha para incluirla en el catálogo de derechos y garantías de los obligados tributarios. En cualquier caso se deja para su desarrollo reglamentario el procedimiento y la forma de determinar el coste de las garantías, que por lo que aquí interesa, se recoge en el Capítulo II del Título V del RGRVA.

Como luego se verá, tanto la LGT como su desarrollo reglamentario solo regulan la indemnización de una parte de los costes en los que puede haber incurrido el recurrente para impugnar un acto administrativo que es declarado improcedente, el correspondiente a las garantías aportadas para acceder a la suspensión, porque el resto de los potenciales gastos tales como abogados, peritos y otros que ya apuntaba CHECA GONZÁLEZ, quedan fuera de su ámbito. En tal sentido y para completar el sistema de fuentes, debemos acudir al Título X de la LRJ-PAC y a su desarrollo en virtud del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial⁷¹⁶, y por supuesto a la LJCA, artículos 31.2 y 71.1 d), entre otros.

Pues bien, en cuanto a la competencia y alcance de esta obligación, dice el artículo 72 del RGRVA, que le corresponderá a la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que hubiera sido declarado improcedente, y que el reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución alcanzará a los necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación. Quedan por tanto, y como hemos dicho, fuera de esta obligación la indemnización por otro tipo de gastos⁷¹⁷ a los que tuviera que haber hecho frente el

⁷¹⁶ *Boletín Oficial del Estado* núm.106 de 4 de mayo de 1993, pág.13.250.

⁷¹⁷ En palabras de MERINO JARA, I. "Honorarios de letrados y responsabilidad patrimonial de la administración tributaria", *Quincena Fiscal* núm.6/2009, Editorial Aranzadi, Pamplona 2009 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2009\240), estarían excluidos todos aquellos gastos diferentes del reembolso del coste de las garantías, en los que concurran, según la

recurrente para llevar adelante la impugnación del acto y para cuyo resarcimiento le remite expresamente al procedimiento de responsabilidad patrimonial regulado en el Título X de la LRJ-PAC⁷¹⁸. A la vista de lo dicho, la situación anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se seguiría manteniendo con respecto a los gastos que estrictamente no vengán referidos directamente al coste de las garantías. Destacaba FABRA VALLS, que por aquel entonces el TEAC orillaba el problema invocando el criterio formal de falta de competencia para evitar pronunciarse acerca de la responsabilidad de la Administración, remitiendo al reclamante al procedimiento de responsabilidad patrimonial regulado en los artículos 139 a 143 de la LRJ-PAC⁷¹⁹, tal y como ahora hace, añadido yo, el último párrafo del artículo 72 del RGRVA. La diferencia era que el procedimiento de responsabilidad patrimonial lo era para todos los gastos, y ahora sólo lo es para aquellos que no puedan catalogarse como necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías.

Por lo tanto coexisten dos procedimientos en función del tipo gastos para los que se solicita el reembolso, con dos itinerarios impugnatorios diferentes. Para los que fueran propios de las garantías, el procedimiento es el establecido en los artículos 72 y siguientes del RGRVA; y para el resto, habrá que acudir al procedimiento general de responsabilidad patrimonial regulado en la LRJ-PAC. En el caso de que la resolución que se dictase en el primero denegara el reembolso, contra la misma cabría reclamación económico-administrativa, y potestativamente, recurso de reposición (artículo 78.4 del RGRVA). En el caso del segundo, el procedimiento se iniciaría no

jurisprudencia, los siguientes requisitos constitutivos de responsabilidad patrimonial:” a) El primero de los elementos es la lesión patrimonial equivalente a daño o perjuicio en la doble modalidad de lucro cesante o daño emergente; b) En segundo lugar, la lesión se define como daño ilegítimo; c) El vínculo entre la lesión y el agente que la produce, es decir, entre el acto dañoso y la Administración, implica una actuación del poder público en uso de potestades públicas; y d) Finalmente, la lesión ha de ser real y efectiva, nunca potencial o futura, pues el perjuicio tiene naturaleza exclusiva con posibilidad de ser cifrado en dinero y compensado de manera individualizable, debiéndose dar el necesario nexo causal entre la acción producida y el resultado dañoso ocasionado”. En el mismo sentido y con cita de variada jurisprudencia ORENA DOMINGUEZ, A. “Responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria”, *Quincena Fiscal* núm.10/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012, (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\739) insiste en la antijuricidad del resultado o lesión siempre que exista un nexo causal entre el funcionamiento normal o anormal del servicio público y el propio daño.

⁷¹⁸ Párrafo tercero del artículo 72: “El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello”.

⁷¹⁹ FABRA VALLS, M.J. *La suspensión de los actos impugnados...op.cit.* pág.257, citando las Resoluciones del TEAC de 9 septiembre y 11 de noviembre de 1993 (Aranzadi JT 1993\1333 y JT 1993\1646).

ante el órgano competente que dictó el acto, sino como afirma VEGA BORREGO⁷²⁰, ante la AEAT en virtud de lo que dispone el artículo 142.2 de la LRJ-PAC, y 103.Dos.4 de la Ley 31/1990, de Presupuestos General del Estado para 1991, por la que se crea la Agencia Estatal de la Administración tributaria⁷²¹. En vía jurisdiccional, el órgano competente ante el que interponer el recurso contencioso-administrativo contra la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional desestimatoria de la solicitud de reembolso del coste de las garantías lo sería el Tribunal Superior de Justicia, y en el supuesto de que cupiera recurso de alzada ante el TEAC, la Audiencia Nacional. Contra la negativa de la AEAT de proceder a reintegrar los gastos de otra índole exigidos por el procedimiento general de responsabilidad patrimonial, procedería el correspondiente recurso ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo.

Otra cuestión de calado es el plazo para su ejercicio. Mientras para la petición del reembolso del coste de las garantías habrá que estar al periodo de prescripción de cuatro años que señala el artículo 67.1 de la LGT, a contar desde el día siguiente a aquel que adquiriera firmeza la resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado; en relación con la exigencia de la responsabilidad patrimonial por el resto de los costes, el plazo será de un año, como así se establece en el artículo 142.4 de la LRJ-PAC, desde que se hubo dictado la sentencia o resolución definitiva.

Curiosamente, ambas peticiones pueden plantearse de manera simultánea ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo ante el que se estuviera solventando el asunto principal, aunque dicha cuestión no hubiera sido pretendida en la vía económico-administrativa previa⁷²² de acuerdo con lo que establece el artículo 31.2 de la LJCA: *“También podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento*

⁷²⁰ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.*pág.214.

⁷²¹ *Boletín Oficial del Estado* núm.311 de 28 de diciembre de 1990, pág.38.644.

⁷²² Sobre el momento en el que debe plantearse la solicitud dentro del proceso (artículo 65.3 de la LJCA): *“En el acto de la vista, o en el escrito de conclusiones, el demandante podrá solicitar que la sentencia formule pronunciamiento concreto sobre la existencia y cuantía de los daños y perjuicios de cuyo resarcimiento se trate, si constasen ya probados en autos”*. Se entiende siempre que se trate de una cuestión accesoria cuando lo que se esté dilucidando sea la adecuación al ordenamiento de un acto, ya que en otro caso, si se planteara por primera vez y como pretensión principal sin haberlo sido en la vía administrativa previa, provocaría la inadmisión del recurso contencioso-administrativo en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 de la LJCA.

de la misma, entre ellas la indemnización de los daños y perjuicios, cuando proceda”. Como dice VEGA BORREGO⁷²³:

“Es más, a través del artículo 31.2 de la LJCA el interesado puede solicitar, como pretensión accesorias a la anulación del acto administrativo, que se indemnicen todos los daños y perjuicios que le haya podido causar el acto. Dentro de estos daños y perjuicios no sólo se encuentra el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución del acto impugnado, sino que también tendrían cabida otros supuestos, como, por ejemplo, el coste de los honorarios de defensa soportados por el obligado tributario en la fase administrativa previa⁷²⁴” (la cursiva es del original).

De hecho no sería posible su planteamiento en la vía económico-administrativa previa como petición accesorias a la de la anulación del acto tributario, porque se exige como requisito inexcusable para iniciar el procedimiento de reclamación de los costes del artículo 33 de la LGT que por sentencia o resolución firme se haya declarado la improcedencia, al igual que el 142.4 de la LRJ-PAC exige la previa anulación del acto en vía administrativa o jurisdiccional. En esa vía la pretensión siempre debe ejercitarse a través del procedimiento adecuado, y de manera autónoma y separada del procedimiento principal del que resultó la declaración de improcedencia total o parcial del acto.

Una vez visto el planteamiento general de los diferentes gastos y procedimientos paso a centrarme ahora exclusivamente en el reembolso del coste de

⁷²³ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.*pág. 208.

⁷²⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2008 (Aranzadi RJ 2008\3937) es expresiva al respecto en su Fundamento Jurídico Tercero: “En el presente caso, la entidad recurrente vio satisfecha la pretensión principal formulada en relación con el objeto del proceso, que era la impugnación de la resolución del TEAC, que había desestimado el recurso de alzada pretendiendo el cómputo de la liquidación de intereses desde el 24 de julio de 1992. Sin embargo, no ocurrió lo mismo con la pretensión de reconocimiento de intereses sobre la cantidad reclamada, que no formaba parte del objeto inicial del proceso, pero sí de solicitud formulada al amparo del artículo 42 de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, que, al igual que el artículo 31.2 de la actualmente vigente, permitía acumular a la pretensión de anulación, la de reconocimiento del derecho a una indemnización de daños y perjuicios. Y como la sentencia no da respuesta a dicha pretensión, incurre en incongruencia omisiva, razón por la que debe ser casada, con respecto a dicho preciso extremo, permitiendo de esta forma que esta Sala, resuelva el debate, según previene el artículo 95.c) y d) de la Ley Jurisdiccional”. En sentido similar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2011 (Aranzadi JUR 2011\218712) y de 1 de octubre de 2008 (Aranzadi JT 2009\190),

las garantías, aportadas para garantizar la suspensión de la ejecución del acto impugnado⁷²⁵.

Don son los requisitos que refiere el artículo 33 para poder instar el reembolso: que el acto o la deuda haya sido declarado improcedente, y que lo haya sido por sentencia o resolución administrativa firme.

La improcedencia lo será del acto o de la deuda, según dice el artículo 33 de la LGT, y con independencia de que lo sea por motivos de forma o de fondo⁷²⁶. El artículo 33 de la LGT contempla dos niveles o grados de improcedencia, la total y la parcial. Pues bien, hay que tener en cuenta que lo que origina la devolución de los costes no es que el acto haya sido declarado improcedente sino que lo haya sido la deuda (aunque necesariamente debe darse lo primero para que ocurra lo segundo) de ahí que si se anula el acto en su integridad pero se obliga a la Administración a dictar otro en su sustitución por un importe inferior, no estaremos ante una improcedencia total, sino parcial, con derecho al reembolso de los gastos correspondientes, pero solo por aquella parte que fue anulada; por el contrario si la anulación hubiere sido total, el derecho al reembolso abarcaría la totalidad de los costes directamente afectos a la garantía. Si bien es cierto que cualquier nulidad o anulabilidad de un acto deriva de su

⁷²⁵ El procedimiento establecido en el artículo 72 y ss. del RGRVA resultará también de aplicación para obtener el reembolso de las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de una deuda tributaria según establece el artículo 48.10 del RGR, pero en ningún caso por la aportación de garantías establecidas por la propia normativa de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre ellas la que se recogen en los supuestos de devolución contemplados en el artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (*Boletín Oficial del Estado* núm. 312 de 29 de diciembre de 1993, pág. 44.217).

⁷²⁶ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.*pág.99.

total improcedencia⁷²⁷, no ocurre lo mismo con la deuda tributaria, que o bien puede darse por extinta definitivamente o bien puede ser objeto de una nueva liquidación⁷²⁸.

El segundo requisito lo constituye la firmeza de la sentencia o resolución. El concepto de firmeza se extiende a todas las instancias posibles, administrativas y judiciales, por lo que hasta que no se agoten todas ellas por el dictado de un pronunciamiento contra el que no quepa recurso ulterior o porque se hubiera dejado transcurrir el plazo sin ser recurrido, no se entenderá que son firmes. Esto nos lleva de nuevo a la cuestión de la estimación parcial, porque si bien se le reconoce al interesado el derecho a solicitar la reducción proporcional de la garantía de acuerdo con lo que establece el artículo 67.1 del RGRVA, sin embargo no se le faculta para pedir el reembolso correspondiente de los costes por la parte estimada hasta que se alcance la firmeza de la resolución o sentencia donde se declare la improcedencia. Lo que quiero decir es, que mientras se siga recurriendo no se alcanzará la firmeza, y mientras no sea firme la resolución o la sentencia, según dispone el artículo 33 de la LGT y 72 del RGRVA⁷²⁹, no será posible instar el reembolso, aunque la estimación parcial pueda llegar a tener la consideración de inamovible. Esta referencia a la inamovilidad viene de aquellas situaciones en las que aun no siendo firme la resolución o sentencia estimatoria parcial sabemos a ciencia cierta que no será revisada en contra el interesado, porque siendo el propio beneficiado por la estimación el que continuara recurriendo por la parte disconforme en las siguientes instancias, administrativas o judiciales, en virtud de la aplicación del principio de *reformatio in peius*, gozaría de la seguridad de que cualquier modificación de la resolución o sentencia ulterior podrá ser al menos igual, pero nunca más desfavorable. Pero no es esta la firmeza que exige el artículo 33 de la LGT, sino una firmeza formal. Viene a

⁷²⁷ FALCÓN Y TELLA, R. "Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval", *Quincena Fiscal* núm.7/98, Editorial Aranzadi, Pamplona 1998 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1998\1553): "De manera que no es posible, en nuestro ordenamiento procesal, una sentencia que declare «parcialmente» improcedente o procedente una deuda tributaria, pues aunque en los razonamientos del tribunal se incluyan pronunciamientos en este sentido, el fallo se limitará siempre a anular la liquidación o el acto de que se trate; y a anular la liquidación en su totalidad, como se ha dicho, pues el tribunal no tiene competencia para sustituir la liquidación anulada por otra ajustada al ordenamiento, que en su caso ha de ser dictada por la Administración en ejecución de la sentencia".

⁷²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999 (Aranzadi RJ 1999\9607) y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de octubre de 2010 (Aranzadi JT 2010\1295).

⁷²⁹ MERCEDES MARTÍN, V. "Ejecución de resoluciones económico-administrativas: problemas que se plantean" en la obra colectiva *Manual de revisión...op.cit.* pág. 944. MOURENZA DIAZ, J.R. en la obra colectiva, *Las reclamaciones económico-administrativas...op.cit.* pág.312.

concluir VEGA BORREGO, después de divagar sobre la posibilidad de que en estas situaciones de inamovilidad sin firmeza fuera posible solicitar el reembolso del coste de las garantías por comparación a lo que ocurría estando vigente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente y su normativa de desarrollo, el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero⁷³⁰, que: “De lo expuesto puede sostenerse que la nueva LGT ha introducido una modificación en esta materia: el acto que declara la improcedencia debe ser firme tanto material como formalmente⁷³¹”. Entre otras razones, por la exigencia de acompañar copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme al escrito de solicitud (artículo 76.2 a) del RGRVA).

Una vez acreditados los dos requisitos anteriores, lo que le interesa saber al recurrente será cuál será el contenido o el alcance del derecho al reembolso del coste de las garantías. Y a tal efecto, dice el artículo 72 del RGRVA que el reembolso alcanzará a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución del acto. Esto no significa, como ya dijimos, que todos aquellos otros costes de la impugnación que no deriven de los tres conceptos citados con respecto a las garantías aceptadas para obtener la suspensión de la ejecución, o que no se refieran a estas, no puedan ser objeto de reclamación, sino que deberán serlo por otros procedimientos (con la excepción de la recuperación de los costes por las garantías prestadas para aplazar o fraccionar la deuda que seguirán este mismo). Estos procedimientos serán, bien el de responsabilidad patrimonial de la Administración o bien, a través de su planteamiento como pretensión accesoria al momento de la impugnación en la vía contencioso-administrativa.

Así, el artículo 73 de la RGRVA en primer lugar identifica las garantías cuyo coste sería objeto de reembolso, que como no podía ser de otra manera, serían todas aquellas que hubiera sido admisibles para acceder a la suspensión: a) Aavales o fianzas de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o

⁷³⁰ *Boletín Oficial del Estado* núm. 40 de 16 de febrero de 2000, pág. 7067.

⁷³¹ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.* pág. 102 a 105, realiza un interesante razonamiento comparando la redacción de la Ley 1/1998, en la que se decía “*en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza*” con la del artículo 33 de la LGT, donde se dice “*es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme*”, para significar que el legislador al situar la palabra “firme” después de las expresiones “sentencia o resolución” ha querido modificar su sentido, pasando de la exigencia de una firmeza material a otra formal.

seguro de crédito o caución; b) Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias; c) Prenda con o sin desplazamiento; y como “cajón de sastre”, d) Cualquier otra que la Administración o los tribunales hubiera aceptado. Ahora bien, el tratamiento para todas ellas no va ser uniforme.

Con respecto a las recogidas en el apartado a) anterior (avales o fianzas) el reembolso tendría por objeto las cantidades que se hubieran abonado en concepto de primas, comisiones, gastos por formalización, mantenimiento y cancelación, devengados hasta la fecha de la devolución de la garantía. El *dies a quem* es importante, aunque por la *ratio legis* del artículo 74 del RGRVA no creo que exista problema alguno por incluir entre estos gastos los de cancelación que se darán necesariamente con posterioridad a la devolución de los avales, fianzas o certificados. En hipotecas y prendas, los gastos notariales y registrales, los derivados de su constitución y cancelación, y los de tasación o valoración, en este caso sin limitación temporal expresa. En otras garantías, todos aquellos costes que estuvieran directamente relacionados con la formalización, mantenimiento y cancelación hasta la fecha en la que se produzca la devolución. La enumeración de los costes tiene carácter taxativo por lo que no estarían incluidos otros gastos como honorarios de letrados⁷³², las pérdidas de rentabilidad financiera por la inmovilización de la cantidad garantizada⁷³³, los derivados de hipotecas constituidas como contragarantía de un aval bancario⁷³⁴, etc..., ni otros que hubiera sido necesarios para la suspensión para acreditar por ejemplo, que concurrían perjuicios de imposible o difícil reparación (informes periciales). En cualquier caso, el reembolso de los citados costes será parcial cuando sea parcial la declaración de improcedencia, y solo alcanzará a los que correspondan en proporción a la cuantía que hubiera sido objeto de estimación.

⁷³² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de marzo de 2015 (Aranzadi JUR 2015\145399) y Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 3 de diciembre de 2008 (Aranzadi JUR 2009\103277). Además de lo anterior no hay que olvidar que los honorarios de letrados en vía jurisdiccional tienen su propio cauce procesal a través de la condena en costas. En la vía económico-administrativa también hay una referencia expresa a las costas, pero solo para el caso que deban imponerse al reclamante si se aprecia temeridad o mala fe, nunca a la Administración (artículo 234.5 de la LGT, y que en el PLMLGT se recoge con más detalle, aunque en ningún caso son para cubrir los honorarios de letrados del recurrente por la mala praxis del Administración).

⁷³³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2013 (Aranzadi JT 2013\617).

⁷³⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2006 (Aranzadi JUR 2006\ 119742) y Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2009 (Aranzadi JT 2010\246).

En los supuestos en los que se produzca la estimación de las pretensiones del contribuyente por el planteamiento de un recurso o reclamación contra un acto de liquidación, con abono de la deuda y sin suspensión, se generará el derecho a la devolución del ingreso indebido más el interés de demora que señala el artículo 26 de la LGT (artículo 32.2 de la LGT). Como dice CHICO DE LA CAMARA, cuando la deuda no hubiera sido objeto de ingreso, sino suspendida y garantizada, no cabe reclamar legítimamente el abono de intereses por la parte del capital garantizado, porque en ningún momento se habrá limitado su plena disposición⁷³⁵. Sin embargo, la restauración de la situación patrimonial del interesado que tuvo que hacer frente a los costes de las garantías no se restituye *in integrum* con el reembolso de los gastos por formalización, mantenimiento y cancelación, porque al hacer frente a esos costes sufrió, además otra pérdida, la derivada de su falta de disposición. Por esta razón, el apartado d) del artículo 74.1 recoge expresamente que: *“En todo caso, se abonará el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en la que se ordene su pago”*.

El devengo de intereses es de carácter automático, sin que lo solicite el interesado (artículo 33.2 de la LGT), sin embargo, y qué duda cabe, tiene al menos que mediar la previa solicitud de reembolso, porque esta sí que es necesariamente de carácter rogado⁷³⁶.

De importancia en todo cálculo de intereses es el tiempo por el que se devengan y el tipo que se aplica. En cuanto al primero, el día de inicio será aquel en el que se haya incurrido en los costes y el de finalización, la fecha en la que se ordene el pago. La regla es general para todo tipo de garantías, aunque en la práctica y concurriendo diferentes momentos en el pago de los costes y siendo de variada tipología, nos encontraremos con diferentes periodos de cómputo. Así por ejemplo, los gastos de formalización devengarán mayores intereses que los de mantenimiento, por ser estos últimos posteriores en el tiempo. En cuanto al tipo, se habla, no del tipo del interés de demora sino del interés legal, que será el que efectivamente se devengue durante el citado periodo (revisándose en función de las variaciones legales que se

⁷³⁵ CHICO DE LA CAMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pag. 224-225.

⁷³⁶ Artículo 76.1 del RGRVA. En los procedimientos de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, el artículo 142.1 de la LRJ-PAC contempla también la posibilidad de que se puedan iniciar de oficio.

produzcan). No tiene mucho sentido apelar a estas alturas al interés legal⁷³⁷, cuando si lo que se pretende es resarcir al obligado de la falta de disposición de los capitales, el mismo efecto, la misma causa, y las mismas consecuencias tiene para él ingresar la deuda tributaria que pagar los gastos de un aval bancario, por ejemplo, ya que en ambos sufre una pérdida financiera por no disponer del capital (menor en este segundo caso, es de suponer). Salvo que la razón que se quiera alegar sea la de que la Administración tampoco tuvo disposición sobre las cantidades gastadas, ni pudo “rentabilizarlas” como así lo hubiera hecho de haberse ingresado el importe de la deuda tributaria. O que sea otra la razón, más “peregrina”, la de disuadir al contribuyente con disponibilidad para el pago para que no opte por la suspensión e ingrese la deuda. Si no véase el artículo 74.2 del RGRVA, cuando refiriéndose al depósito dice, que aparte de los costes de la garantía y de los intereses legales sobre estos costes que siguen el régimen general (computándose incluso hasta la fecha de ordenación del pago), el propio capital depositado devengará el tipo de interés legal vigente hasta el día que se produzca la devolución del depósito⁷³⁸. Este hecho va a condicionar a aquellos contribuyentes que duden entre solicitar la suspensión con depósito de dinero como garantía o pagar la deuda, hacía esta última, ya que en el supuesto de que finalmente se estimen sus pretensiones, la Hacienda Pública les devolverá lo ingresado indebidamente con el interés de demora, y no con el interés legal, que sería el que correspondería por el depósito; discriminación que carece de justificación teniendo en cuenta, además, que en ambos el contribuyente, ha tenido que desprenderse del efectivo⁷³⁹.

⁷³⁷ Tanto es así que en los ordenamientos tributarios vigentes en los tres Territorio Históricos del País Vasco, se habla de interés de demora y no de interés legal (Álava, artículo 33 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, Bizkaia, artículo 32 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, y Gipuzkoa, artículo 33 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo).

⁷³⁸ RUIZ TOLEDANO, J.I. *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, *op.cit.* (www.laleydigital.es ref. La Ley 17335/2008).

⁷³⁹ En este caso, incluso la Hacienda Pública ha podido “rentabilizar” el dinero depositado. GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Los intereses moratorios...op.cit.* pág. 29, comenta la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1992 (Aranzadi JT 1992\518) donde se decía que la obligación de mantener el dinero depositado en la Caja (de Aduanas en este caso, pero que bien podía haberlo sido en la Caja General de Depósitos) no hacía desaparecer los perjuicios financieros generados a la Hacienda Pública por el retraso en el pago, por la suspensión o por un aplazamiento, a lo que contesta el autor: “En resumen, si un depósito en metálico es susceptible de producir intereses, ingrésese en las cuentas bancarias o de Caja de Ahorros previstas al efecto. Y si el dinero metálico en manos de la Administración Pública no es susceptible de producir intereses, entonces está absolutamente de más el cobro de intereses moratorios”.

Por su parte, el procedimiento para obtener el reembolso del coste de las garantías viene regulado en los artículos 75 a 79 del RGRVA⁷⁴⁰. La competencia, como ya dijimos, corresponde al mismo órgano que hubiere dictado el acto que haya sido declarado improcedente (no el órgano que hubiera declarado la improcedencia, que pudiera haberlo sido otro diferente en el caso de las reclamaciones económico-administrativas o del recurso contencioso, no así en el recurso de reposición). El procedimiento solo cabe iniciarse a instancias del interesado, mediante la presentación de un escrito ante el órgano anterior, al que deberá acompañarse: a) la resolución administrativa o sentencia judicial firme (con lo cual no es posible iniciarlo antes de que adquiera firmeza) por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; b) la documentación y acreditación necesaria de los costes y fechas efectivas de pago de cada uno de ellos (lo que facilitará el cálculo de los intereses); y c) una declaración expresa en la que se indique el medio de pago por el que debe hacerse efectivo el reembolso (cuenta bancaria o cheque, en su defecto) o en su caso solicitud de compensación si pretende aplicar el derecho al cobro que fuere reconocido al pago de otra deuda.

El plazo para efectuar la solicitud coincide con el de prescripción de cuatro años que refiere el artículo 67.1 de la LGT, que se contará desde que la resolución o la sentencia *ad hoc*, adquieran firmeza y al que resultan de aplicación las interrupciones del 68.3 de la misma Ley, en especial cualquier actuación fehaciente del obligado que pretenda el reembolso. No existe limitación alguna en cuanto al cálculo de los intereses porque el interesado se retrase “intencionadamente” en instar la solicitud⁷⁴¹.

La tramitación pasa por la comprobación de la realidad y veracidad de lo que se solicita, para lo que el órgano competente podrá solicitar los informes y realizar las actuaciones que precise, así como requerir al interesado para que subsane los defectos detectados en la solicitud de acuerdo con el plazo de 10 días establecido en el artículo 2.2 del RGRVA, aunque con posibilidad de ser prorrogado a instancia de

⁷⁴⁰ En cuanto no se oponga a la normativa vigente, también se puede acudir a la Instrucción 4/2005, de 27 de junio, de la Dirección General de la AEAT por la que se dictan instrucciones con relación a la declaración de la prescripción del derecho a obtener devoluciones de ingresos de derecho público y el reembolso del coste de las garantías cuya tramitación corresponda a la Agencia; y la Instrucción 2/2001, de 11 de julio, del Director del Departamento de Recaudación por la que se desarrolla el procedimiento de reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias (ninguna de las dos ha sido objeto de publicación oficial).

⁷⁴¹ VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de actos resolutorios...op.cit.*pág.110.

aquel cuando la aportación de la documentación presente dificultades especiales. En cualquier caso, y salvo que en el expediente no se discutan otros hechos o alegaciones que las presentadas por el propio interesado, se le dará audiencia antes de dictar la correspondiente resolución, para que manifieste lo que considere en defensa de su derecho (artículo 77 del RGRVA).

El plazo máximo para dictar la resolución es de seis meses, transcurrido el cual, el interesado podrá tener por desestima su solicitud (artículo 78 del RGRVA). Si la resolución fuere estimada se procederá a ordenar el reembolso del coste de las garantías expidiendo el oportuno mandamiento de pago (artículo 79). La LGT, también recoge expresamente un plazo específico de prescripción para obtener el reembolso, que es de cuatro años a contar desde la fecha de la notificación de la resolución (artículo 67.1 de la LGT). En sentido opuesto, si fuera objeto de desestimación expresa o por silencio, contra la misma podrá interponerse recurso de reposición, potestativamente, y/o reclamación económico-administrativa.

Contra la resolución que agote la vía administrativa se podrá recurrir ante los tribunales de justicia, constituyendo la petición del reembolso del coste de las garantías la pretensión principal. En este caso, y como paso previo, debe haberse agotado la vía administrativa (la reclamación económico-administrativa por los costes de las garantías, y/o el procedimiento de responsabilidad patrimonial, por el resto). No así en el supuesto de que en el mismo procedimiento en el que se esté impugnando el acto se aproveche para solicitar la correspondiente indemnización por daños y perjuicios (por todos los costes sin excepción) como pretensión accesorias. En este caso el Juzgado o Tribunal dictarán una sentencia, en la que como dice el artículo 71.1.d) de la LJCA: *“Si fuera estimada una pretensión de resarcir daños y perjuicios, se declarará en todo caso el derecho a la reparación, señalando asimismo quién viene obligado a indemnizar. La sentencia fijará también la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. En otro caso, se establecerán las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia”*.

6. LA SUSPENSIÓN DE LA SANCIONES TRIBUTARIAS

Los términos en los que hemos ido estudiando la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria y las nociones y principios que, a su vez hemos ido conociendo, y de los que nos hemos servido hasta el momento para ahondar en su naturaleza, en sus presupuestos o en los procedimientos entre otros, deben ahora replantearse para abordar la suspensión de las sanciones tributarias. Inevitablemente también, debemos partir de la idea general de que las sanciones tributarias son generalmente pecuniarias, aunque las haya sin contenido económico (artículo 186 de la LGT). En cualquier caso, y con independencia de su naturaleza, las afirmaciones, razonamientos y conclusiones que vertamos a continuación serán de igual aplicación para todas ellas.

Las sanciones en derecho administrativo, vuelvo a recordarlo, forman parte de una de las modalidades de la autotutela que GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ⁷⁴², denominaron como reduplicativa. Así, la Administración no solo goza del privilegio de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos pudiendo obligar forzosamente al administrado a su cumplimiento, sino que además ostenta la facultad de sancionar las conductas contrarias al dictado de los mismos. Esta potestad, que está reconocida constitucionalmente (artículo 25.1 y 3 de la CE) goza de la misma naturaleza jurídica, como dice SIMÓN ACOSTA, que las penas: “Derecho penal y Derecho sancionador son dos formas de manifestarse una misma realidad informada por los mismos principios jurídicos⁷⁴³”. Tanto es así, que desde muy temprano el Tribunal Constitucional ha reconocido que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado (Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio, Aranzadi RTC 1981\18)⁷⁴⁴.

⁷⁴² GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R., *Curso de Derecho...* op.cit. pág. 542.

⁷⁴³ SIMÓN ACOSTA, E. “La potestad sancionadora” Capítulo IX de la obra colectiva CALVO ORTEGA, R. (Director), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª Ed., Editorial Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009, pág. 810.

⁷⁴⁴ Y como más reciente, Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2014, de 5 de mayo (Aranzadi RTC 2014\59).

En la Ley General Tributaria de 1963 las sanciones no tenían un régimen diferente al de los restantes actos tributarios. De hecho se incluían como un componente más de la deuda tributaria⁷⁴⁵, a pesar de que no gozaban, ni entonces y ahora, de la misma naturaleza que los tributos. El tributo atiende, como es sabido, a un interés patrimonial digno de protección derivado del mandato constitucional recogido en el artículo 31.1 de la CE de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos; la sanción, aun siendo pecuniaria, tiene una finalidad coercitiva sin objetivo recaudatorio directo.

Aun así, tampoco el RPEA de 1981 inicialmente contemplaba ninguna especialidad en materia de suspensión de sanciones, aunque en virtud del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre se introdujo un apartado 11 en el artículo 81 por el que se recogía tal posibilidad pero solo para sanciones no pecuniarias consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuando se probase que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación o se fundamentase en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho⁷⁴⁶. Los apartados 12, 13 y 14 siguientes, también añadidos por la misma Ley, referidos al procedimiento ya apuntaban algunas cuestiones que luego alcanzarían mayor importancia y definición, entre ellas la suspensión preventiva por el hecho de presentar la solicitud, y la posposición temporal de su ejecución, una vez acordada, al menos hasta que adquiriese firmeza en vía administrativa.

Pero sería con la LRJ-PAC en 1992, cuando se produjese el reconocimiento normativo de que las sanciones solo son ejecutivas cuando se ponga fin a la vía administrativa, en virtud de la dicción de su artículo 138.3, y que como recuerda CHICO DE LA CAMARA⁷⁴⁷, con cita de numerosa doctrina y jurisprudencia, se entendió también de aplicación al ámbito tributario. Aunque esta afirmación perdería

⁷⁴⁵ En referencia al artículo 58 de la LGT de 1963, SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de derecho...op.cit.* pág. 277, llegaba a afirmar que la doctrina distingue en el seno de la deuda tributaria entre la prestación tributaria fundamental (la cuota) y las prestaciones accesorias (recargos, intereses y sanciones).

⁷⁴⁶ El mismo Real Decreto, y con similar redacción, añadía los apartados 8, 9 10, 11 al artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, para el recurso de reposición.

⁷⁴⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución...op.cit.* pág.197: "Así lo entendió la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 (RJ 1993, 240) al señalar que la Ley 30/1992 ofrece la peculiaridad de regular conjuntamente el "Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas" y el "Procedimiento Administrativo Común" lo que significa que la supletoriedad establecida en la disposición adicional quinta concierne solo a este, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias".

toda su validez cuando a raíz de la Ley 25/1995, de 20 de julio se modificara el artículo 81.3 de la Ley General Tributaria de 1963, quedando con la siguiente redacción: *“La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas⁷⁴⁸”*. Esa afirmación supuso un verdadero “jarro de agua fría⁷⁴⁹” que luego tendría su reflejo en el RPREA de 1996, que como no podía ser de otra manera, se remitiría a lo dispuesto en la LGT, aunque incorporaría una suspensión para las sanciones específica y diferente de la del acto de liquidación en los supuestos en que se viera afectada sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva o el nivel del empleo, recogida en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria (artículo 74.4 del RPREA).

Así las cosas llegaríamos a la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que ya en su exposición de motivos abogaba por incorporar al ordenamiento tributario los derechos básicos del ciudadano recogidos en la LRJ-PAC y por completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos. Entre este segundo grupo de medidas se incluía, de acuerdo con su Exposición de Motivos: *“La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, lo que entraña la presentación de los correspondientes recursos o reclamaciones sin necesidad de prestar garantía”*, que vendría luego reflejado en su artículo 35 con la siguiente redacción: *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación*

⁷⁴⁸ También introdujo un apartado 4 al artículo 81, en el que se recogería que la suspensión se daría en todo caso, cuando la ejecución de la sanción afectase sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o al nivel de empleo, definiendo como sustancial, cuando aquella excediese del 15% del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo. sobre el que ya tuve ocasión de pronunciarme en otra ocasión GARCÍA ROSS, J.J. “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias”, *Quincena Fiscal* núm. 2/1997, Editorial Aranzadi, Pamplona 1997 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1114).

⁷⁴⁹ Decía por entonces PONT MESTRES, M: «He aquí cómo sin miramiento alguno y sin respeto a la Constitución y la Ley 30/92, de 26 noviembre, se afirma nada menos que...en materia de derecho a la presunción de inocencia, una cosa es el Derecho administrativo y otra el Derecho tributario», y añade, «¡Leerlo para creerlo!». Análisis de la Ley 25/95 de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, Editorial Civitas, citado en GARCÍA ROSS, J.J. “La suspensión de la ejecución...” *op.cit.* (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1114).

administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”.

Se diversifica así el tratamiento de la suspensión en función de si el acto objeto de impugnación es un acto tributario con o sin contenido económico, o una sanción, en el reconocimiento de su diferente naturaleza, y como aproximación de esta última a los principios informadores del orden penal. Es más, la propia LDGC, establecía por primera vez la separación entre el procedimiento para determinar la deuda tributaria y el procedimiento sancionador mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación.

La redacción del artículo 35 no fue todo lo clara que se precisaba porque mientras el artículo 138.3 hablaba de falta de ejecutividad, la LDGC utilizaba el término de suspensión automática. Y mientras aquella hablaba del fin de la vía administrativa, este hablaba de firmeza. Esta inconcreción interpretativa, así como los principios que deben informar esta inejecutividad han dado lugar a numerosas discusiones, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, que a fecha de hoy todavía están pendientes de resolver, como veremos.

Con la aprobación de la LGT de 2003 se perdió una ocasión ideal para solucionar el “entuerto”. El punto V de la Exposición de Motivos al menos apuntaba maneras, aunque luego se quedarían en eso. Se insistía en el hecho de que las sanciones no formaban parte de la deuda tributaria *“El Título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales (...); pero volvía a decir: “En materia de recursos contra sanciones, se mantiene que la ejecución de las mismas quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación de un recurso o reclamación (...).”* Así, y con respecto a la suspensión de la ejecución de las sanciones tributaria en vía administrativa encontraremos entre su articulado las siguientes disposiciones:

El Artículo 212.3,

“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) *La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.*
- b) *No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.*

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”.

Párrafo segundo del artículo 224.1, en materia de recurso de reposición,

“Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley”.

Y por último, el párrafo segundo del artículo 233.1 en materia de reclamaciones económico-administrativas con idéntica redacción que el anterior, y el apartado 8 (apartado 9 después del PLMLGT) del mismo artículo:

“Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial”

De importancia es también todo lo referente a la separación entre el acto de liquidación y el acto por el que se impone la sanción, y sobre todo el artículo 58.3 de la LGT, donde se dice que las sanciones no formarán parte de la deuda tributaria, pero que en su recaudación se aplicarán las normas previstas para esta.

La determinación de los principios constitucionales que inspiran esta diferenciación es crucial para adivinar el por qué las sanciones reciben un tratamiento específico. Con relación a la suspensión de los actos administrativos en general, el principio que la informa es el de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la CE. Ahora bien, aun siendo las sanciones actos administrativos, tienen una finalidad diferenciada con respecto a estos: la corrección de una conducta antijurídica, no querida por el ordenamiento. Son una manifestación del poder punitivo del Estado, cuestión esta que las aproxima a la naturaleza de la pena, por lo que deben estar informadas por los principios del orden penal, entre ellos por la presunción de inocencia o por la presunción de falta de responsabilidad administrativa. Pero este principio constitucional, como dice PÉREZ NIETO, es multifacético, y no refiere aquí al hecho de que nadie puede ser condenado sin un previo juicio con las debidas garantías, sino a que nadie debe ser condenado por una resolución mientras esta no sea ejecutiva, y a las sanciones como a las penas⁷⁵⁰, la ejecutividad se las da su firmeza:

“Hay que precisar que la presunción de inocencia ofrece una significación multifacética que trasciende la dimensión estrictamente procesal y que la cuestión que examinamos no está relacionada con la exigencia nuclear de presunción de inocencia – la “regla de juicio”-, según la cual nadie puede ser condenado sin pruebas, sino con aquella otra faceta que supone que, hasta que no haya una declaración firme de los Poderes Públicos sobre la responsabilidad de una persona por la comisión de una infracción típica, dicha persona no puede verse afectada negativamente por la imputación de tales hechos: hemos de preguntarnos si la presunción de inocencia admite que el ciudadano asuma una consecuencia negativa como es la ejecutividad de

⁷⁵⁰ Artículo 3.1 del Código Penal: “No podrá ejecutarse pena ni medida de seguridad sino en virtud de sentencia firme dictada por el Juez o Tribunal competente, de acuerdo con las leyes procesales”.

una resolución administrativa sancionadora, en la que se imponga una sanción pecuniaria, mientras aquella resolución no sea confirmada judicialmente⁷⁵¹.

No piensa lo mismo el Tribunal Constitucional como ya sabemos, que ya dijo en su Sentencia 66/1984, de 6 de junio (Aranzadi RTC 1984\66), Fundamento de Derecho, Segundo:

“No se trata ahora de considerar la compatibilización de la presunción de inocencia con medidas de signo cautelar y preventivo, y tampoco de analizar el problema de la efectividad o no de las sanciones pecuniarias, agotado el procedimiento sancionador, pendiente, sin embargo, de recursos jurisdiccionales, desde un planteamiento referido al campo sancionador no diferenciado cualitativamente de las sanciones punitivas. Sin merma del equivocado enfoque en que se mueve el recurrente –constreñido a la presunción de inocencia-, la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia. Podrá acaso –esto es otra cuestión- verse desde la perspectiva del artículo 24.1 en la hipótesis de que se cerrara, por uno u otro camino, la defensa jurisdiccional del sancionado. Es éste el otro enfoque al que antes aludíamos”.

Como inteligentemente afirma MARTÍN QUERALT⁷⁵² -ya citado en otra parte de este trabajo- que el Tribunal Constitucional sea el intérprete supremo de la Constitución no le convierta en infalible, y a poco que se lea uno con calma el párrafo anterior verá las contradicciones en las que incurre. Nótese sino, que si trasladásemos el razonamiento anterior al ámbito penal trastocaría todo el ordenamiento admitiéndose la posibilidad, también este orden, de ejecutar la pena antes de que fuera firme, porque en el ámbito penal, de igual manera y por aplicación del principio de tutela judicial efectiva, la decisión puede ser sometida al pronunciamiento de un

⁷⁵¹ PÉREZ NIETO, R. “La suspensión cautelar de la ejecutividad de las sanciones tributarias durante el proceso judicial. Una polémica” *Tribuna Fiscal* núm. 261/262, Julio-Agosto, Editorial Ciss, Madrid 2012, (www.laleydigital.es ref. La Ley 7385/2012).

⁷⁵² MARTÍN QUERALT, J. “La suspensión de la ejecución de sanciones...*op.cit.* (www.laleydigital.es ref. La Ley 3254/2012).

Tribunal, que con la debida información y contradicción dictamine al respecto, y no por ello se ejecutan las penas antes de su firmeza⁷⁵³.

La cuestión por tanto debemos centrarla en los siguientes términos:

- 1) La LGT regula un supuesto de ejecutividad inmediata de las sanciones con suspensión automática, ¿o se trata de un supuesto de inejecutividad?
- 2) Si la sanción es inmediatamente ejecutiva pero se suspende por la interposición de un recurso, ¿qué efectos produce con respecto a si no fuera ejecutiva?
- 3) Si el principio constitucional que informa la falta de ejecutividad de la sanción en vía administrativa no es la presunción de inocencia ¿cuál es la razón por la que el legislador ha decidido que no se pueda ejecutar hasta que sea firme en vía administrativa?
- 4) ¿Qué se entiende por firmeza en vía administrativa? ¿y en vía jurisdiccional?

La doctrina jurisprudencial venía admitiendo, con anterioridad y con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que las sanciones tributarias no eran ejecutivas hasta que se agotaba la vía administrativa⁷⁵⁴. Los argumentos se pueden ver en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Septiembre de 2001 (Aranzadi RJ 2002\430) y de 12 de Junio de 2000 (Aranzadi RJ 2002\430) Concretamente el Fundamento de Derecho 4^a de esta última versa como sigue:

“En este punto, además, precisamente por la diferente naturaleza de la sanción en relación con el resto de los componentes de la deuda tributaria, hubiera sido aplicable, con fundamento en el apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley

⁷⁵³ Véase la reiterada Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78).

⁷⁵⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2003 (Aranzadi RJ 2003\6935), 29 de enero de 2003 (Aranzadi RJ 2003\2022) o de 3 de diciembre de 2002 (Aranzadi RJ 2003\866), entre muchas otras.

30/1992, el art. 138.3 de esta última norma, según el cual, la resolución sancionadora «será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa». Lógicamente, cuando fue denegada la suspensión no había sido ultimada la vía económico-administrativa y, por ende, no podía decirse con propiedad que se habían ultimado las «vías previas» a la Jurisdiccional que es a lo que, en definitiva, el precepto antes transcrito se refería. Así, pues, de acuerdo con la interpretación más favorable a la efectividad del principio de no ejecutividad de los actos sancionadores, cualquiera que fuese su naturaleza, hasta tanto hubieren ganado firmeza en vía administrativa, interpretación avalada por el régimen actualmente vigente en la materia (el del art. 35, mencionado, de la Ley 1/1998, de 28 de diciembre) y por la más reciente doctrina de esta Sala –v. gr. Sentencias de 29 de octubre de 1999 y de 6 de marzo de 2000–, ha de concluirse, como con toda corrección hizo la sentencia impugnada, la improcedencia de exigir un aval para suspender algo –la sanción– que, al tiempo en que se producía esa exigencia, no podía ser ejecutada”.

Para el Tribunal Supremo se trataba de un supuesto claro de falta de ejecutividad de la sanción, sin lugar a dudas, y ello a pesar de la dicción del artículo 35 de la LDGC, que en todo momento hablaba de suspensión automática, como lo hace ahora el artículo 212.3 de la LGT. Si por el solo planteamiento del recurso en plazo la sanción en cuestión no podía ser ejecutada, era y es algo totalmente diferente a lo que hemos visto que ocurría con el resto de los actos administrativos, de los que apuntábamos que su impugnación no enervaba la presunción de validez que les hacía eficaces, salvo que se acordará la suspensión. No olvidemos que decíamos entonces, que una cosa era la firmeza y otra muy distinta la eficacia. Pero resulta que ahora lo que afirma el legislador es que hay que supeditar la ejecutividad a su firmeza, porque la sanción para ser ejecutiva tiene un condicionante más en su esfera interna que resulta necesario para que pueda ser ejecutado, que no es otro que haya devenido firme. Por ello, si el obligado deja transcurrir el plazo para plantear el recurso, luego no podrá oponer excepción alguna a su ejecución.

Esta era la doctrina asentada todavía en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 (Aranzadi RJ 2004\6300), que decía al final de su Fundamento Jurídico Sexto: *“En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de «no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional–, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender»*, hasta que la Sentencia de 7 de marzo de

2005 (Aranzadi RJ 2005\3861)⁷⁵⁵, cambio el criterio de la no ejecutividad por el de suspensión automática, con este argumento (apartado D, FJ 5º):

“No se está, pues, ante un supuesto de inicial inejecutividad de la sanción tributaria (como ha venido aceptándose, en varias sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, hasta la de fecha 5 de octubre de 2004), que determina que, mientras que el órgano jurisdiccional, en la sentencia del recurso Contencioso-Administrativo, o en otra resolución que lo ultime, no decida sobre la virtualidad o no de la infracción imputada y de la sanción impuesta, no será factible, sin necesidad de caución, la ejecución de la misma, sino ante un caso, por imperativo legal, de suspensión de la ejecutividad (propia, ésta última, inicialmente, de todo acto administrativo) de la sanción, hasta un determinado momento procesal o procedimental, como es, no el de la sentencia o resolución semejante de la Sala jurisdiccional, sino el del auto o resolución que la misma adopte, en base a su innata potestad cautelar, y de acuerdo con los criterios previstos en los artículos 122 y siguientes de la LJCA de 1956 o en los actualmente vigentes en la LJCA 29/1998, en la pieza separada de suspensión del recurso Contencioso-Administrativo.

Y tan es así, o sea, el que se está ante una sanción en principio ejecutable, susceptible, no obstante, de poder ser suspendida sin necesidad de caución, que el artículo 37.2 del Real Decreto 1930/1998 dispone que «las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa» y que el artículo 212.3.b) de la Ley 58/2003 señala (con una redacción que en definitiva, a pesar de su poca claridad, viene a establecer lo mismo) que «no se exigirán intereses de demora –cualquiera sea el momento de su devengo, se debe entender– por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa».

Devengo de intereses (con postergación de su cobro) que no sería factible si se reputara que las sanciones tributarias son, per se, y de entrada, inejecutables”.

Varias son las cuestiones que cita esta Sentencia –sobre la que volveremos de forma recurrente- pero la que más nos importa por ahora es la que nos remite a los efectos de la potencial ejecutividad de las sanciones, y de las consecuencias de su virtual suspensión.

⁷⁵⁵ Y por su proximidad en el tiempo, la de 14 de abril de 2005 (Aranzadi RJ 2005\5297).

En la generalidad de la suspensión de los actos tributarios, cuando hemos hablado de sus efectos, aludíamos al hecho de que quedaban demorados en virtud de la suspensión hasta que se dictase una resolución que pusiese fin al procedimiento principal. Si finalmente el acto en cuestión no era expulsado totalmente del ordenamiento, habría que estarse al cumplimiento de aquellas obligaciones que hubiera originado por estar recurrido, siendo la principal de ellas, el pago la deuda tributaria, pero también los intereses derivados de la suspensión con carácter resarcitorio, ya que la Administración si lo hubiera ejecutado podría haber dispuesto del importe de la deuda, y no pudo en beneficio del recurrente. Si por el contrario el acto no hubiera sido ejecutivo, porque su eficacia quedaba supeditada a su firmeza, aparte de no ser necesario instar su suspensión por razones obvias, tampoco podía haber sido potencialmente ejecutado por la Administración, con lo cual, ninguna obligación había de compensar la pérdida sufrida por esta por no haber dispuesto de ese efectivo. Pues bien, así parece reconocerlo la Sentencia cuando dice que estaríamos ante un supuesto de inejecutividad cuando no se produce el devengo de los intereses de demora, y en un supuesto de suspensión (automática, en este caso, y por imperativo legal) cuando sí se produzca dicho devengo.

Cuando se trate de sanciones, aunque inicialmente se contemplaba esa posibilidad –la propia Sentencia lo recoge con la cita del Real Decreto 1930\1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939\1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos-⁷⁵⁶ no cabe exigir intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo (artículo 212.3, apartado b). Lo que quiere hacer el Tribunal es forzar el argumento utilizando la defectuosa dicción de este artículo para afirmar que no se dice que no se devenguen durante el periodo de suspensión, sino que no son exigibles, con lo que si al final la resolución en vía administrativa fuere confirmatoria de la sanción, se podrán exigir a partir de ese momento, pero por el tiempo transcurrido desde la finalización del periodo voluntario de pago, en virtud del artículo 26 de la LGT y porque se hubieran devengado, en todo caso.

⁷⁵⁶ *Boletín Oficial del Estado* núm. 219 de 12 de septiembre de 1998

No procede discutir la diferencia entre devengo y exigencia, más propia de una clase universitaria de Derecho Financiero, sino que debemos ir a su *ratio legis*. Y la intención de la norma no era otra que la de trasladar al derecho tributario la falta de ejecutividad de las sanciones, característica del ordenamiento penal, y que ya recogía el ordenamiento administrativo general en la LRJ-PAC, con mejor fortuna. Así al menos lo ha entendido la doctrina científica, la doctrina administrativa y la jurisprudencia.

Decía CUADRADO ZULOAGA, que la aplicación de intereses suspensivos a una sanción suponía subvertir el principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 de la CE, "(...) porque se estaría otorgando eficacia retroactiva a un acto sancionador por cuanto los intereses de demora no son sino un efecto o consecuencia de dicho acto⁷⁵⁷". CHECA GONZÁLEZ, añadía, con la vigencia de la LDGC: "Ello no obstante, hay que tener presente, como también ha manifestado ya la doctrina (vid., por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, CAREVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO, JUAN LOZANO, CHECA GONZÁLEZ, FUSTER ASENCIO, GOROPE OVIEDO, GALÁN RUIZ y ZOZAYA MIGUÉLIZ) intentando buscar una vía de solución a este problema, y con una interpretación alejada del puro tenor literal de la norma, que con la LDGC se pretendió, en suma, y así se afirma abiertamente en su Exposición de Motivos, aplicar al ámbito tributario todos los derechos y garantías reconocidos para los restantes sectores del Derecho público por la LRJ-PAC, por lo que no tendría mucho sentido hacer una interpretación restrictiva en este punto concreto que se viene tratando, con lo que ello implica de merma de derechos para los contribuyentes al quedar obligados al abono de los intereses de demora sobre las sanciones tributarias firmes, argumento éste que se complementa con aquel otro que afirma que de ser válida la lectura meramente literal del artículo 35 de la LDGC se estaría conculcando la Constitución, habida cuenta que si la inejecutividad de las sanciones es fruto de la presunción de inocencia una simple ley ordinaria, como es la LDGC, no puede sustituir tal inejecutividad por la suspensión automática⁷⁵⁸".

⁷⁵⁷ CUADRADO ZULOAGA, D. "El devengo de intereses de demora por la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, con motivo de la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa (artículo 37.3 RD 1930\1998, de 11 de septiembre)", *Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 3121/2001).

⁷⁵⁸ CHECA GONZÁLEZ, C. "La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no son firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas [Comentario a la STS de 18 septiembre 2001]", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm.

Las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de 26 de abril de 2012 (Aranzadi JUR 2012\189268), de 26 y 13 de mayo de 2009 (Aranzadi JUR 2009\374183 y JUR 2009\374057),⁷⁵⁹ también declaran la improcedencia de aplicar intereses de demora sobre la sanción suspendida en vía administrativa. Concretamente la de 26 de mayo dice lo siguiente:

“La conclusión de cuanto se ha consignado en el fundamento anterior es que las sanciones sí devengan intereses desde la finalización del plazo voluntario de pago que se abre con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, de tal manera que la norma ha tenido que establecer expresamente las dos excepciones recogidas en el fundamento anterior para evitar el devengo durante esos periodos. Ahora bien, tal devengo sólo puede producirse en el caso de que la sanción impugnada haya sido confirmada en todas las instancias, lo que no es el caso; como queda reflejado en el antecedente primero de la presente, aunque la procedencia misma de la sanción y su calificación hayan sido confirmadas en todas las instancias, el importe definitivo de la sanción no ha sido calculado sino hasta el ... acto de ejecución, por lo que no es correcto entender que la finalización de la vía administrativa a los efectos del artículo 212.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria se hubiera producido con anterioridad, a la finalización del plazo de pago voluntario una vez dictada la resolución de este Tribunal Central de 14 de mayo de 1998. Si se precisa un nuevo acto de determinación de la cuantía de la sanción como ha sucedido en el presente caso, ha de ser la finalización del periodo de pago voluntario de la misma una vez notificada lo que

19/2001, Editorial Aranzadi, Pamplona 2001 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2002\61).

⁷⁵⁹ MARTINEZ LAFUENTE, A. “Nueva visita al interés de demora tributario: un estudio de la doctrina jurisprudencial”, *Impuestos* núm. 20, Quincena del 16 al 31, Editorial La Ley, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 13165/2010), cita otra resolución más del TEAC de 31 de enero de 2008, que recoge incluso la aplicación de lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT con carácter retroactivo: *“En aplicación del artículo 212.3 de la Ley 58/2003, no son exigibles intereses suspensivos sobre sanciones recurridas en vía administrativa. Y ello aunque el expediente sancionador se hubiere iniciado antes de la entrada en vigor de dicha Ley 58/2003, por establecerlo así expresamente la disposición transitoria 3ª apartados 1 y 2 d) de dicha Ley. Únicamente cuando la sanción haya adquirido firmeza en dicha vía administrativa, por no ser susceptible de ulterior recurso administrativo, se iniciará el periodo de devengo de intereses de demora sobre la sanción firme en el momento en el que concluya el plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”*. HUESCA BOADILLA, R. “Procedimientos Tributarios”, *Impuestos* núm. 19, Quincena del 1 al 15 de octubre, Editorial La Ley, Madrid 2006 (www.laleydigital.es ref. La Ley 2437/2006) comentando la Resolución del TEAC de 16 de febrero de 2006 viene a declarar de manera tajante: *“Pues bien, como reconoce el Tribunal, el tema ha quedado zanjado a raíz de la aprobación de la nueva LGT, cuyo artículo 212.3 b) no deja lugar a dudas, impidiendo la liquidación de intereses suspensivos por el tiempo que transcurre hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y que, además, resultaría aplicable al caso suscitado, anterior a la entrada en vigor de la Ley, por el juego de la disposición transitoria tercera 2 d) de la misma”*.

determine precisamente el inicio del devengo de los correspondientes intereses de demora".

Y por último recogemos los pronunciamientos de los órganos judiciales en las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2001 (Aranzadi RJ 2002\430), del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 3 de octubre de 2011 (Aranzadi JUR 2012\32595), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de julio de 2008 (Aranzadi JT2009\146) y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 12 de mayo de 2008 (Aranzadi JT 2008\1202). Dice la Sentencia del TSJ de Andalucía con cita de la del Tribunal Supremo (FJ 3º):

"En esta cuestión hemos de atenernos al criterio de la jurisprudencia ya reseñada sobre la materia de la que se desprende que la inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no sean firmes en vía administrativa comporta la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas. En efecto, la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 20), de 18 de septiembre de 2001, entre otras consideraciones, dice lo siguiente: "Es cierto que, según el artículo 58 de la Ley General Tributaria, el importe de las sanciones forma parte de la deuda tributaria, del que es también acreedora la Administración Tributaria. Pero, pese a ello, no puede desconocerse el carácter aflictivo que tiene toda sanción (en contra del indemnizatorio o compensatorio de los intereses de demora), lo que la convierte en una parte muy especial de la deuda tributaria. Especialidad que es tenida en cuenta por la norma, hasta el punto de que, "ad exemplum", el Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, no exige fianza alguna para la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria, que se produce la suspensión, se entiende automáticamente, en la línea de lo establecido en el artículo 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, aplicable supletoriamente, de no considerar ejecutivas las resoluciones sancionadoras hasta que se agote la vía administrativa".

A la vista de lo anterior se ve que queda acreditado, con el propio razonamiento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2005, que estamos ante un supuesto de inejecutividad, y no de suspensión automática, por la falta del devengo de los intereses de demora, al menos en vía administrativa. Luego retomaremos el concepto al abordar que es lo que ocurre en los casos en los que la sanción se impugna ante los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, pero antes pasemos a contestar el tercero de los interrogantes que nos habíamos

planteado sobre cuál era el fundamento de esta trato diferenciado, aunque de alguna manera, ya lo hemos apuntado.

La propia LRJ-PAC nos da la contestación en el apartado XIV de su Exposición de Motivos, cuando afirma *"(...) la Constitución, en su artículo 25, trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad, especialmente cuando el campo de actuación del derecho administrativo sancionador ha ido recogiendo tipos de injusto procedentes del campo penal no subsistentes en el mismo en aras al principio de mínima intervención"*; y que luego reiterará en sus artículos 134.3 – *"En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento"*- y 137.1, que bajo el título *"Presunción de inocencia"*, dice: *"Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario"*. Efectivamente, esta es la razón de que los actos de liquidación o los actos tributarios en general deban seguir un tratamiento diferenciado en materia de suspensión con respecto a las sanciones. Es más, como afirma PÉREZ NIETO, hemos olvidado que la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (Aranzadi RTC 1990\76), proclamaba la culpabilidad como presupuesto de la punición administrativa, que es uno de los principios de la potestad sancionadora tributaria y no de los tributos, y que le da pie al autor incluso a calificar los intereses de demora como un castigo añadido cuando se impone conjuntamente con la sanción⁷⁶⁰. El plus que tiene la sanción, aparte de que su finalidad no es recaudatoria, es que no puede ser ejecutiva hasta que no sea firme, y como tal no puede ser suspendida, lo contrario sería tanto como presumir, dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012 (Aranzadi RJ 2013\503), la culpabilidad del obligado tributario:

"(...) 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 artículo 24.2 de la Constitución Española, presunción que solo con la sentencia judicial queda consolidada, momento en el que y no antes procede la

⁷⁶⁰ PÉREZ NIETO, R. "Los intereses de demora del art. 26 LGT y el *ius puniendi* tributario. Desmesura y conveniencia de una reconsideración constitucional en el ámbito penal-sancionador". *Tribuna Fiscal* núm. 243, Enero, Editorial CISS, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref La Ley 11990/2011). En el mismo sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. "Apuntes sobre responsabilidades derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias: intereses de demora y sanciones", *Tribuna Fiscal* núm.216, Editorial CISS, Madrid 2008 (www.laleydigital.es ref La Ley 495/2012).

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 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 citado Art. 24.2 de la Constitución Española, por ello, y en concordancia con la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de marzo de 2008, recurso de casación 1159/2007, proveer conforme a lo anteriormente señalado”(FJ 1º)⁷⁶¹.

Volveremos sobre la cuestión.

La última pregunta que nos hacíamos era que se entendía por firmeza en vía administrativa y que ocurre con la suspensión de las sanciones en vía jurisdiccional. Pues bien, aquí es donde se encuentra la polémica, e incluso, y con el debido respeto, la cerrazón de nuestro Tribunal Supremo por negarse a reconocer lo que resulta más que evidente: que las sanciones no pueden ejecutarse hasta que adquieran firmeza incluso en vía jurisdiccional; que no se puede dar un trato uniforme en materia de suspensión a los actos tributarios y a las sanciones tributarias; que los criterios adoptados en vía administrativa, sin interferir en la independencia de la jurisdicción, puede ser aplicados de alguna forma y manera al orden contencioso-administrativo; y que no se puede hacer de peor condición a quien ha cometido un ilícito administrativo que al que ha cometido un ilícito penal.

La imprecisa expresión “*hasta que sean firmes en vía administrativa*” del artículo 212.3 b) de la LGT generó la duda de si para alcanzar tal firmeza era necesario agotar todas las instancias, administrativas o judiciales, o era suficiente con que la sanción causará estado en esta vía. La discusión la zanjaría la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 (Aranzadi RJ 2005/10), que contrariamente a lo que el mismo ponente decía en otra que hemos citado de la misma fecha, de 5 de octubre de 2004 (Aranzadi RJ 2004/6300) que aludía a la *no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional–* viene a defender que la firmeza lo es exclusivamente hasta que se agote la vía administrativa, por la

⁷⁶¹ Dice CARRETERO QUINTANA, P. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Editorial Lex Nova, Valladolid 2013 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\1923), que esta es una Sentencia que va en contra de la doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo, de la que hablaremos a continuación.

resolución del último recurso en esta vía previo a la contenciosa aun cabiendo recurso posterior en la jurisdiccional, o hasta que, solicitada la suspensión en esta segunda, el órgano jurisdiccional tome una decisión sobre esta última, sin esperar a un pronunciamiento sobre la procedencia o improcedencia de la imposición de la sanción. Dice el apartado C) del Fundamento Jurídico Cuarto:

“Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de previa garantía o caución acordadas en la vía administrativa o económico administrativa prolongan su efectividad en la vía Contencioso-Administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pero no hay razones técnico jurídicas para poder mantener tal criterio, pues la frase «sin que puedan ejecutarse (las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende) hasta que sean firmes en vía administrativa» contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en otros preceptos de disposiciones normativas posteriores -antes comentadas-) sólo puede entenderse como «hasta que hayan causado estado en dicha vía» (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o Económico-Administrativo), o bien, como máximo, según se ha dejado sentado en la reciente jurisprudencia de esta Sección y Sala (matizando, sin embargo, restrictivamente, el alcance que se ha dado a tal expresión en la sentencia de 18 de septiembre de 2001), «hasta que se adopte, en la vía Contencioso-Administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956, pues, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo ex post facto (confirmatorio y aclaratorio de lo que la jurisprudencia comentada había ido dejando sentado), lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva Ley 58/2003, ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía Contencioso-Administrativa incoada conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el propio recurso Contencioso-Administrativo), sin que pueda predeterminar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal jurisdiccional”.

Este pronunciamiento se reiteraría con posterioridad en la ya citada de 7 de marzo de 2005 (y de 14 de abril de 2005), que dejarían sentada la doctrina que se

mantiene hoy en día⁷⁶², de que la frase “*sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa*” que decía el artículo 35 de la LDGC o de “*quedará suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantía hasta que sean firmes en vía administrativa*” del artículo 212.3 b) de la actual LGT, solo puede interpretarse como “*hasta que hayan causado estado en dicha vía*” (y no quepa otro recurso administrativo o económico-administrativo), o bien como dispone el artículo 233.8 (233.9 después del PLMLGT), “*hasta que se adopte en la vía contencioso-administrativa la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, o reiterada, en la vía jurisdiccional (...)*” y “*solamente hasta que el órgano jurisdiccional adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el mismo recurso contencioso-administrativo), sin que pueda determinar a influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional*” (Extractado del Fundamento de Derecho Quinto).

Sin embargo no podemos estar de acuerdo con tal afirmación ni nosotros, ni el ponente que emitió un voto particular en la de 2004⁷⁶³, ni los tres ponentes, que harían lo propio, con la de 2005. Las razones son varias y variadas.

Una de ellas, es que la normativa tributaria o la administrativa, sí que puede ir más allá de su propio ámbito cuando se habla de principios o de derecho sustantivo (no así en cuanto al procedimiento) y por tanto, el Tribunal, también resulta obligado por estas Leyes. Otra cosa es que no pueda quedar vinculado por las decisiones administrativas, sino que deba adoptar la suyas propias en sede jurisdiccional, que estarían en todo caso sujetas a lo dispuesto en materia de suspensión en los artículos 129 y ss. de la LJCA⁷⁶⁴. Como dice CORTÉS PULIDO, “(...) esto es, la suspensión de la sanción tributaria decretada en la vía administrativa no se prorroga automáticamente cuando se pasa a la vía contencioso-administrativa, siendo necesaria una decisión

⁷⁶² Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de abril y 20 de marzo de 2015 (Aranzadi RJ 2015\1346 y RJ 2015\841), 2 de febrero y 16 de enero de 2012 (Aranzadi RJ 2012\3313 y RJ 2012\484) y de 2 de diciembre y 15 de febrero de 2011 (Aranzadi RJ 2012\112 y RJ 2012\2797).

⁷⁶³ Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero en la de 2004, y este mismo, y los Excmo. Sres. D. Ricardo Enríquez Sancho y D. Manuel Campos Sánchez-Bordona.

⁷⁶⁴ GONZÁLEZ RIVAS, J.J. en la obra colectiva ALCUBILLA ARNALDO, E, y FERNÁNDEZ VALVERDE, R. (Dirección), *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio...op.cit. pág.1262.*

autónoma del órgano juzgador al respecto⁷⁶⁵. Esto viene a suponer una contradicción con respecto a lo que disponía la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (Aranzadi RJ 1998\8807) de la que ya nos hemos ocupado al hablar de la posibilidad de aplicar la suspensión automática en vía jurisdiccional, y de la que decíamos entonces, con relación a los actos tributarios en general, que no se trataba de una merma de las facultades decisorias del Tribunal, que siempre podrá decantarse por la admisión o la inadmisión, pero que a la vista de que las partes eran las mismas que concurrieron en el procedimiento administrativo anterior y que la Administración ya había considerado que con la garantía tasada (preferentemente el aval) ya no había otro interés más prevalente que el del obligado; de acuerdo con los postulados que la informan ya tenía por acreditado que concurrían los presupuestos para acceder a la suspensión en esta vía: el riesgo de que con la ejecución se le haría perder al recurso su finalidad legítima, y que habiéndose aportado caución suficiente, en el juicio de la ponderación el interés público no salía perjudicado. Pues bien, trasladado a las sanciones esto debiera conllevar, que dado que en la vía administrativa se admite la suspensión sin garantías, en la jurisdiccional debía adoptarse igualmente, por la sola interposición del recurso.

Ahora bien, de la afirmación anterior se podría colegir que estamos ante un supuesto de suspensión y no de falta de ejecutividad como he defendido; o que pretendamos, como así lo plantea el Tribunal, dar un tratamiento único a la generalidad de los actos y sanciones, y no es este el caso. Como dice MARTIN QUERALT⁷⁶⁶, aludiendo a uno de los votos particulares de la Sentencia:

“En definitiva... tributo y sanción son lo mismo. Duro ¿eh? Pues es lo que hay. Reconocer eso hoy, con lo que ha llovido, no me parece la más imaginativa de las soluciones. Ni siquiera la más ajustada a Derecho. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo han reiterado que la ejecución de las sanciones antes de su firmeza ni contraría el derecho a la tutela judicial efectiva, ni el derecho a la presunción de inocencia. Pero no es menos cierto que, como apunta el propio Garzón, el principio de proporcionalidad –elemento esencial al que no se le ha prestado, en mi opinión, la atención debida– no sale excesivamente bien parado y, de consuno y precisamente por ello, no creo que el debate haya llegado al punto de no retorno. Que

⁷⁶⁵ CORTÉS PULIDO, I. “La suspensión de las sanciones tributarias en el procedimiento contencioso-administrativo”, *Estrategia Financiera* núm. 308 Septiembre 2013, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4675/2013).

⁷⁶⁶ MARTIN QUERALT, J. “La suspensión de la ejecución..op.cit. ([www.laleydigital](http://www.laleydigital.es) ref. La Ley 3254/2012).

donde dije digo... digo Diego es algo normal, forma parte de la condición humana. Y si de algo sirve, ahí están los testimonios de buena parte de la doctrina administrativista que sigue manteniendo lo contrario, esto es que la ejecución de las sanciones antes de su firmeza sí vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la presunción de inocencia. Y el bagaje con que ello se afirma no es para echar en saco roto: la aplicación de los principios penales al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador. Con matices, pero... eso: matices”.

Lo que se quiere decir, es que en base al principio de tutela judicial efectiva, y a la presunción de no responsabilidad administrativa, a imagen y semejanza a lo que ocurre en el ordenamiento penal, la sanciones no son ejecutivas hasta que sobre su adecuación o no al ordenamiento recaiga una resolución o sentencia firme. Y en consecuencia no será necesario ni en vía administrativa ni jurisdiccional, ni que el órgano, el Juez o Tribunal tengan que apreciar que concurre el *periculum in mora*, ni por supuesto, que deba solicitarse la prestación de caución o garantía. A mayor abundamiento, la falta de equiparación entre el tributo y las sanciones introduce un criterio nuevo en la ponderación de los intereses en conflicto, y es que dado que estas últimas no tienen una función recaudatoria⁷⁶⁷, por su inejecución, en ningún caso se estaría produciendo un perjuicio para la Hacienda Pública⁷⁶⁸.

Hasta que el Tribunal Supremo no reconozca esta afirmaciones estará haciendo un flaco favor a los citados principios, y generando confusión en el resto de los órganos judiciales. Así, véase la supuesta contradicción con la doctrina fijada por la

⁷⁶⁷ RUIZ ZAPATERO, G. “Justicia “cautelar” y justicia “final” en la sanciones tributarias”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 841/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\880): “Es propio de las sanciones «penales» que su finalidad solo se cumpla mediante su ejecución cuando devienen firmes en vía judicial. Dicho de otra forma, sí hay un peligro para los intereses públicos en la falta de ingreso o garantía de los tributos recurridos, dado que la financiación pública podría en otro caso resentirse, pero la finalidad preventiva y disuasoria de las sanciones no se vería obstaculizada por su suspensión sin garantía hasta la decisión judicial sobre su procedencia. En circunstancias excepcionales como las presentes, los daños derivados del ingreso o garantía de sanciones pendientes de recurso pueden ser irreversibles y determinantes de la crisis o concurso de las empresas afectadas”.

⁷⁶⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2014 (Aranzadi RJ 2014\1661): “Así pues, la Audiencia Nacional se ha conducido conforme le señala nuestra jurisprudencia y, una vez ha llegado al resultado de que la ejecución de la sanción podía causar a la sociedad recurrente daños o perjuicios de imposible reparación, haciendo perder al recurso su legítima finalidad (artículo 130.1 de la Ley de esta jurisdicción), ha concluido que de la suspensión de la ejecución de la sanción no se deriva perjuicio alguno para el interés general, porque no siendo éste el recaudatorio a fin de subvenir a las necesidades públicas, sino el de retribuir la conducta infractora, esa finalidad no padece por el hecho de que se demore la ejecución entretanto se decide, en sede jurisdiccional, sobre la adecuación del castigo pecuniario al ordenamiento jurídico” (FJ 3º).

Sentencia de 2005 en la que incurría la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012 (Aranzadi RJ 2013\503) que citábamos más arriba, al basar en la culpabilidad la inejecutividad de la sanción, pero también la que señala PRIETO TEJO⁷⁶⁹, que se da en la Audiencia Nacional, y de las que destacamos como más recientes las de 10, 12 y 20 de julio de 2010 (Aranzadi JT 2011\365259, JT 2012\63492 y JT 2011\1453), utilizando el mismo argumento:

“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 otra parte, se ha de poner de manifiesto que, no suspender la ejecución de la sanción en esta vía contencioso-administrativa supondría colocar al recurrente en una situación jurídica desigual a la que gozaba en vía económico-administrativa, empeorando ese "status" tributario”.

Para finalizar con este asunto, solo me quedaría por resaltar la afirmación que realiza el último párrafo de esta Sentencia, que pone de manifiesto el anacronismo de que sea más garantista la vía administrativa que la judicial en materia de sanciones, y que ya señaló el Excmo. Sr. Magistrado Don Manuel Vicente Garzón Herrero, en su voto particular a la Sentencia de 7 de marzo de 2005: “En definitiva, según la tesis mayoritaria, las sanciones, que no son ejecutables en vía administrativa, sin necesidad

⁷⁶⁹ PRIETO TEJO, J. “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Quincena Fiscal* núm 5/2010, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010 (www.aranzadidigital ref.BIB 2010\194).

de prestar caución, cuando son impugnadas, en la vía jurisdiccional, puede ser exigida la caución para obtener la suspensión. De este modo se consigue que los órganos jurisdiccionales que siempre han de ser la última garantía para el ciudadano se conviertan en la última amenaza para este. He ahí el efecto final de una interpretación maximalista de ciertos principios, efecto al que no se debería haber llegado”.

En resumen, y aunque no estemos de acuerdo, la situación actual pasa por la inejecutividad de las sanciones tributarias durante la sustanciación de los diferentes recursos en la vía administrativa, pero con obligación de solicitar la suspensión ante el órgano jurisdiccional, que con la independencia que se le reconoce, podrá acceder o no a la misma, en base al cumplimiento de lo postulado para la adopción de las medidas cautelares en la LJCA, e incluso estimar la necesidad de aportar la correspondiente caución. No existe por tanto diferencia alguna en sede judicial entre la solicitud de suspensión de un acto de liquidación de otro de sanción. De igual manera, los intereses suspensivos comenzarán a devengarse una vez la resolución administrativa haya devenido firme en vía administrativa (o concluido el plazo voluntario para su pago), por tratarse, según manifiesta el Tribunal Supremo, de un supuesto de suspensión, que no de falta de ejecutividad, al menos al acordarse esta en la vía jurisdiccional.

No obstante ni el propio Juez o Tribunal pueden desligarse del mandato constitucional refrendado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/96, de 20 de mayo⁷⁷⁰, de que preventivamente, y hasta que el órgano jurisdiccional decida sobre la adopción de la medida cautelar, la suspensión de la sanción se tendrá por concedida. Por si había alguna duda, lo vuelve a recordar el citado artículo 233.8 de la LGT (233.9 después del PLMLGT), al afirmar que se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa hasta que se adopte la decisión judicial. Decisión judicial que podríamos pensar que viene referida a la que adopte el Juez o Tribunal sobre la procedencia o

⁷⁷⁰ Por insistir por enésima vez sobre el hecho de que la solicitud de suspensión produce el efecto de tenerse por preventivamente concedida, se puede atender a las palabras de FALCON Y TELLA, R. “Una sentencia del capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie el órgano jurisdiccional (STC 78/1996), *Quincena Fiscal* nº 15/1996, Editorial Aranzadi, Pamplona 1996 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1996\1316): “Si esta conclusión se traslada al ámbito tributario, resulta claro que una vez solicitada la suspensión no cabe proseguir la ejecución hasta que un órgano jurisdiccional se pronuncia sobre la misma. Y dada la naturaleza puramente administrativa de los Tribunales económico-administrativos, ello supone que ni siquiera la denegación expresa de la solicitud de suspensión por un Tribunal económico-administrativo es suficiente para iniciar la ejecución, sino, que, si se recurre en vía contenciosa, la ejecución ha de seguir paralizada en tanto se revisa en vía jurisdiccional el acuerdo denegatorio”.

improcedencia de la sanción, pero que por la remisión que hace al párrafo anterior, se entiende que lo es con respecto a la suspensión solicitada. De la misma manera, se puede decir, que en estos casos resulta igualmente obligado comunicar al órgano administrativo competente para su ejecución que se ha interpuesto contra el acuerdo que impone la sanción recurso contencioso-administrativo para obtener la suspensión preventiva, y evitar así que se inicie el procedimiento de apremio para su cobro, o la exigencia de intereses de demora devengados a partir del impago una vez firme en vía administrativa. Aunque en la práctica, al interponerse el recurso o la reclamación contra el acto de liquidación y contra la sanción simultáneamente –y por ser objeto de acumulación de acuerdo con lo que dispone el artículo 230.1 c) de la LGT- la comunicación efectuada para aquel servirá también para esta. Ni que decir tiene, que carece de sentido la remisión al mantenimiento o la vigencia de la garantía como requisito, porque al no ser ejecutivas, ni se han suspendido en vía administrativa, ni por supuesto se han tenido que garantizar.

De importancia es también en el caso anterior el momento en el que la sanción empezará a devengar intereses de demora en la vía jurisdiccional. Según dice el artículo 212.3 b), al menos en vía administrativa no habrá devengo de intereses hasta que finalice el periodo voluntario de pago abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a esta, por lo que este sería en principio el *dies a quo*, y el *dies a quem*, cuando se alce la suspensión en la vía judicial. Sin embargo la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2009 (Aranzadi RJ 2010\1840)⁷⁷¹, en aplicación de la doctrina establecida por la Sentencia del 7 de marzo de 2005, toma como día inicial del cómputo en el que se acuerde la suspensión por el órgano jurisdiccional. No queda claro, si la Administración podrá girar también los correspondientes intereses de demora por el tiempo que transcurra desde la finalización del plazo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, y hasta el día que se acuerda la suspensión por el órgano jurisdiccional, si fuera de fecha posterior a

⁷⁷¹ Fundamento de Derecho Cuarto: “3º) *En el caso de que la sanción se recurra en vía contencioso-administrativa, solicitándose la suspensión de su ejecución, se abrirá el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada. En el caso presente, según se ha expresado en los Antecedentes, los recurrentes instaron la suspensión de la liquidación que incluía la sanción ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y ésta la concedió por Auto de 7 de marzo de 1997, por lo que la liquidación de intereses no podía incluir el importe de la sanción hasta dicha fecha. Y como, por el contrario, comprendió la totalidad de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción) desde el 6 de agosto de 1993, es por lo que procede la estimación parcial del motivo*”. Sentencias del tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de octubre de 2014 (JT 2015\394) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de mayo de 2013 (Aranzadi JT 2013/1097).

aquella, aunque entendemos que así pudiera ser por la modificación introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre⁷⁷². Si no se interpusiera recurso contencioso o se inadmitiera la suspensión por el Juez o Tribunal, los intereses comenzarían a devengarse a partir del día siguiente a la finalización del plazo citado en el apartado b) del artículo 212.3, asimilándose así a un supuesto general de devengo por impago.

Visto lo anterior, ya tendríamos solventadas la mayoría de la cuestiones relativas al procedimiento. En primer lugar, sabiendo que su falta de ejecutividad se basa en la mera interposición del recurso o reclamación, este deberá plantearse en el plazo establecido para ello, de lo contrario la sanción pasaría a ser ejecutiva. En segundo lugar, el recurso de reposición o la reclamación económico administrativa debe ir destinada a impugnar el acto de imposición de la sanción –además del acto de liquidación, en su caso– porque así lo exige literalmente el artículo 212.3. Por la misma razón no será posible conseguir la citada falta de ejecutividad cuando lo impugnado no fuera el propio acto por el que se impone la sanción, sino un acto recaudatorio para hacer efectivo el importe de la misma⁷⁷³.

Finaliza el artículo 212.3 diciendo que la falta de ejecutividad y no devengo de intereses en vía administrativa resulta de aplicación también para las sanciones tributarias que sean objeto de derivación de responsabilidad cuando fueran objeto de recurso por parte del responsable⁷⁷⁴. El responsable al interponer el recurso o reclamación contra el acto de derivación de responsabilidad podrá oponer las excepciones que tenga por conveniente, tanto contra el acto de liquidación como contra la sanción, si fuera objeto de derivación en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT. La consecuencia es que al menos por esta última, no será necesario aportar ninguna garantía por carecer de ejecutividad hasta que no adquiera firmeza en sede administrativa⁷⁷⁵. La única especialidad la

⁷⁷² La Ley 7/2012, de 29 de octubre, añadió el siguiente texto al artículo, “*exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo*”. Que no serán exigibles hasta que se alce la suspensión acordada por el Juez o Tribunal, en su caso.

⁷⁷³ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 103, dice que se podrá impugnar la providencia de apremio para el cobro de una sanción por las causas tasadas que admite la LGT en su artículo 167.3, como la falta de notificación de la liquidación de la que trae su causa, pero que al ser una impugnación contra un acto de ejecución que no de imposición, no procedería la falta de ejecutividad por esta última condición.

⁷⁷⁴ En el propio artículo se dice, que también será de aplicación cuando fueren recurridas por el propio sujeto infractor, lo que no deja ser reiterativo.

⁷⁷⁵ DE MIGUEL CANUTO, E. “Expansión de la responsabilidad y extensión de la prescripción a título de tributo (Ley 7/2012)”, en la obra colectiva GARCÍA HERRERA-BLANCO, C.

encontramos a nivel procedimental, ya que generalmente se dará el caso de que la sanción haya devenido firme para el contribuyente, pero que todavía pueda ser impugnada por el responsable al momento de la notificación del acuerdo de derivación. Aun así, si finalmente se estimaran las pretensiones de este último y se anulara la sanción, nunca aprovechara ni modificará la situación personal del contribuyente que seguirá respondiendo igualmente por ella⁷⁷⁶.

7. LA SUSPENSIÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS LOCALES

Como ya comentamos en su momento, la normativa reguladora de las Haciendas Locales fue pionera de alguna manera, en la introducción de la suspensión automática en vía recurso en el ordenamiento tributario. El artículo 727.6 de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955, ya decía que: *“La suspensión se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación, con más, en su caso, el de las multas, recargos y derechos liquidados conjuntamente con aquella, y un 10% del total para responder de los intereses correspondientes al tiempo que transcurra hasta la resolución definitiva de la reclamación si ésta no prosperare”*, que se mantendría incluso durante la vigencia del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1959, en el que a pesar de exigirse garantía atribuía al Tribunal con carácter facultativo, la posibilidad de acordar o denegar la suspensión. Dicha dicotomía entre la tributación local y la estatal desaparecería con el advenimiento del Real Decreto 2244/1979, y del RPEA de 1981, que generalizaron la suspensión automática⁷⁷⁷ a todos los actos de naturaleza tributaria.

(Coordinadora), *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario 2ª ed.*, *“Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1º parte) Fraude Fiscal: Dimensión Nacional*, Instituto de Estudios Fiscales Doc.nº 16/2013, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones, va incluso más allá, cuando afirma que: *“Por último, cabe razonar que dado que el fundamento de la inejecutividad de la sanción está puesto en la presunción de inocencia, la inejecutividad respecto al responsable debía abarcar tanto la vía administrativa de recurso como la vía judicial, pues es obvio que el responsable es inocente frente a la infracción imputada al deudor principal”*.

⁷⁷⁶ El tratamiento reconocido al responsable se hace extensible a todo tipo de sanciones, salvo por las señaladas en el artículo 42.2 de la LGT, relativas a actuaciones tendentes a la ocultación o enajenación, entre otras, de bienes y derechos con la intención de impedir en general, la ejecución de los embargos decretados por la Administración tributaria.

⁷⁷⁷ FERNÁNDEZ FORNER, C. “En torno a la suspensión...*op.cit.* (www.laleydigital.es ref. La Ley 4664/2001).

Pero las peculiaridades de la suspensión en materia de tributos locales le vienen por la diferente estructuración de su sistema de recursos. Así, tradicionalmente coexistían en este ámbito, el recurso de reposición ante el mismo órgano que dictó el acto y las reclamaciones económico-administrativas ante los llamados Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, pertenecientes estos a la organización de la Administración General de Estado, siendo el primero potestativo y la segunda preceptiva, que era la que daba acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa⁷⁷⁸. En virtud de la entrada en vigor de la Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de bases de Régimen Local, y en concreto, porque así lo disponía su artículo 108, se suprimió la vía económica-administrativa por lo que tenía de injerencia de estos Tribunales del Estado en la autonomía municipal, quedando como único recurso posible ante los actos dictados por la Administración local en materia de tributos, el de reposición, que pasaba así de ser potestativo a preceptivo, y contra el que sólo cabía el correspondiente recurso jurisdiccional. La suspensión por su parte venía recogida en el Real Decreto Legislativo 781/1996, de 18 de abril, por el que se aprobaba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local⁷⁷⁹, y seguía teniendo el carácter de automática y con garantías tasadas –depósito en efectivo, valores o fianza de entidad bancaria– (artículo 192.2). Al menos para la vía administrativa, porque en la Jurisdiccional había que estar a lo que dispusiese el órgano jurisdiccional de acuerdo con el artículo 122 de la Ley de esta Jurisdicción de 1956.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de la Haciendas Locales⁷⁸⁰ incorporaría la disposición anterior en su artículo 14.4, que sería luego posteriormente modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁷⁸¹, resituando la suspensión en el artículo 14.2.f) e i), efectuando una remisión en bloque para su aplicación a lo dispuesto en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, reguladora del recurso de reposición, y al RPREA de 1996, con lo que por este último, se daba entrada a otras modalidades de suspensión distintas de la suspensión automática. El Real Decreto Legislativo 2/2004,

⁷⁷⁸ ARTEAGABEITIA GONZÁLEZ, I. en la obra colectiva *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, DE FUENTES BARDAJÍ, J. (Dir) y FRÍAS RIVERA, R. (Coord), Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Libro comentario del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado, Ministerio de Justicia, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2007, pág. 143.

⁷⁷⁹ *Boletín Oficial del Estado* núm. 96-97 de 22 de abril de 1986, pág. 14.282.

⁷⁸⁰ *Boletín Oficial del Estado* núm.313 de 30 de diciembre de 1988, pág.6.636.

⁷⁸¹ *Boletín Oficial del Estado* núm. 313 de 31 de diciembre de 1998, pág. 44.412.

de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de reguladora de las Haciendas Locales, mantuvo y mantiene actualmente la citada redacción y numeración, por lo que la remisión ahora debe entenderse efectuada a lo que en materia de suspensión disponga la LGT y el RGRVA⁷⁸².

Por último, y con la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local⁷⁸³, se recuperaría la reclamación económico-administrativa en materia de tributos locales, mediante la creación de un órgano específico para su resolución en aquellos Ayuntamientos de municipios calificados como “municipios de gran población⁷⁸⁴”. Este órgano, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 137.1 de la LBRL, tiene entre sus funciones el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal⁷⁸⁵.

La situación actual en materia de revisión de los actos tributarios de ámbito local pasa por la existencia de un recurso de reposición general en todos los municipios, con carácter preceptivo y que agotaría por tanto, la vía administrativa; y un recurso de reposición con carácter potestativo (artículos 108 y 137.3 de la LBRL) y una

⁷⁸² Hay un doble reenvío en virtud de lo que dispone la disposición adicional cuarta de la LGT: “La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de la Ley de Haciendas Locales”, y la disposición adicional primera del RGRVA: “Los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de procedimientos regulados en este Reglamento se determinarán conforme a lo que establezca la normativa específica”.

⁷⁸³ *Boletín Oficial del Estado* núm.301 de 17 de diciembre de 2003, pág. 44.742. DOMINGO ZABALLO, M.J. “Consideraciones sobre la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 610, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2004|51).

⁷⁸⁴ Se entiende por “municipios de gran población”, aquellos que tuvieran una población superior a 250.000 habitantes o capitales de provincia con más de 175.000 habitantes, u otros municipios, capitales de provincia, autonómicas o sede de instituciones autonómicas, o con más de 75.000 habitantes, que así lo decida su Asamblea Legislativa (artículo 121 de la LBRL).

⁷⁸⁵ COLAO MARÍN, P.A. “Las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población”, *Quincena Fiscal* núm. 22/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3461). LITAGO LLEDÓ, R. “Perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local”, *Quincena Fiscal* 8/2011, Editorial Aranzadi, Pamplona 2011 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi 2011\495).

reclamación económico-administrativa preceptiva que daría acceso a la vía jurisdiccional, en los “municipios de gran población”⁷⁸⁶.

Sin embargo, y como dice VEGA BORREGO, ni el TRLRHL ni la LBRL, precisan qué consecuencias tiene en materia de suspensión la existencia de reclamaciones económico-administrativas locales⁷⁸⁷, por lo que habremos de acudir a lo que sobre el particular se regula en el Estado, atendiendo a la remisión que a esta última normativa realizada el artículo 14.2.i) del TRLRHL. Ahora, bien como la remisión se hace de manera conjunta a la regulación establecida para la suspensión en el recurso de reposición y en la reclamación económico-administrativa, la duda nos surge en relación a cuándo debemos aplicar una u otra.

Coincido con LUQUE MATEO⁷⁸⁸, que la interpretación correcta pasaría porque cuando el recurso de reposición tenga carácter preceptivo –por constituir el único recurso posible en vía administrativa y por ser más beneficioso para el recurrente- se pueda solicitar la suspensión mediante todas la modalidades que recoge la LGT para el procedimiento económico-administrativo: automática, con garantías alternativas, con dispensa total o parcial, por error aritmético, material o de hecho, o para los actos sin contenido económico⁷⁸⁹. Y que cuando estemos ante un recurso de reposición en un “municipio de gran población” –por su carácter potestativo y por la dualidad de las vías de revisión- sería de aplicación y para este, la suspensión prevista exclusivamente en los artículos 224.1 de la LGT y 25.1 del RGVA, solo siendo posible la misma mediante la aportación de las garantías tasadas y por error aritmético, material o de hecho, al igual que ocurre para el recurso de reposición en el ámbito de los tributos estatales. No habiéndose optado por la interposición de este recurso o como consecuencia de su desestimación, la suspensión en la reclamación económico-administrativa seguiría lo

⁷⁸⁶ COBO OLVERA, T. “El recurso de reposición en materia de ingresos públicos de la entidades locales” y “La reclamación económico-administrativa en materia tributaria local”, capítulos de la obra colectiva COBO OLVERA, T. (Director), *Tratado de Derecho Local*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2011\6278 y BIB 2011\6277). CAMPOS DAROCA, J.M. *Recursos y reclamaciones económico-administrativas contra los actos tributarios de los entes locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga 2012.

⁷⁸⁷ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos...op.cit.* pág. 126.

⁷⁸⁸ LUQUE MATEO, M.A. “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos* núm. 5, Quincena del 1 al 14 de marzo, Editorial La Ley, Madrid 2004 (www.laleydigital.es ref. La Ley 423/2004).

⁷⁸⁹ De la misma opinión, CHECA GONZÁLEZ, C. “El recurso de reposición en materia tributaria local”, *Impuestos*, Tomo II, Editorial La Ley, Madrid 1999 (www.laleydigital.es ref. La Ley 837/2002).

dispuesto en los artículos 233 de la LGT y 39 y ss. del RGRVA, pudiéndose extenderse a esta vía, la acordada en la previa de reposición.

En conclusión, *mutatis mutandis*, todo lo comentado para la suspensión en vía administrativa para la generalidad de los actos tributarios –reposición o económico-administrativo- sería de aplicación en la esfera local⁷⁹⁰. Aun así, el artículo 14.2.i) matiza, que en su aplicación habrá que atender a las siguientes especialidades, referidas todas ellas al recurso de reposición:

1.- Que en todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud, el órgano de la entidad que dictó el acto, lo que no viene a ser más que una reiteración, ya que estamos en el ámbito del recurso de reposición. No queda resuelto por exceder de su ámbito, que es lo que ocurriría en el procedimiento económico-administrativo con respecto al reparto de competencias entre los órganos de recaudación (automática y alternativa con otras garantías) y el económico-administrativo.

2.- Las resoluciones desestimatorias de la suspensión solo serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que viene a resultar consecuente con la ausencia de un recurso administrativo ulterior también para el fondo del asunto. Queda de nuevo en el aire que ocurriría en los casos en los que el recurso de reposición fuera potestativo, y principalmente, si contra la inadmisión sería posible, en su caso, la interposición de una reclamación ante el órgano económico-administrativo (artículo 25.11 del RGRVA).

3.- Cuando se interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión. Y añadiremos, y aunque no exista garantía, por aplicación de la doctrina constitucional de la suspensión preventiva. Conviene destacar que aquí no se exige la comunicación

⁷⁹⁰ Asimismo habrá que estar a lo que dispongan las respectivas corporaciones locales, que en aplicación del artículo 137.5 de la LBRL, deberán aprobar en el Pleno su propio reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, de acuerdo en todo caso, con lo establecido en la LGT y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano al que encarguen su conocimiento.

de la interposición del recurso dirigida al órgano que dictó el acto impugnado, como así lo exigía el artículo 233 de la LGT.

La última especialidad la encontramos por razón de la materia, y viene recogida en el tercer párrafo del artículo 224.1 de la LGT, en el que si recordamos se decía que si la impugnación mediante un recurso de reposición afectase a un acto censal de un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse, sin perjuicio de que si la resolución finalmente afectase al resultado de la misma, se deba proceder a la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Están en este caso el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas, en los que la gestión catastral del IBI y la gestión censal del IAE son competencia del Estado (artículos 77.5 y 91.1 del TRLRHL) y la gestión tributaria y los actos de revisión dictados en vía de gestión, de los Ayuntamientos⁷⁹¹ (artículos 77.1 y 91.1 del TRLRHL). La falta de suspensión se refiere de los actos de gestión catastral y censal de los que luego derivarían las liquidaciones, de ahí que se haya optado por prohibir la suspensión en estos casos al ser diferentes los órganos encargados de la revisión, del acto censal y de la liquidación. No obstante, tampoco se explica, que siendo la revisión de los primeros competencia de la Administración del Estado, no se repita el mismo texto en el artículo 233 de la LGT, al ser también impugnables en la vía económico-administrativa. En cualquier caso, la imposibilidad de suspender lo es única y exclusivamente para estos, y no para los de liquidación que se deriven del mismo. Así se manifiesta entre otras, en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de enero de 2010 (Aranzadi JT 2010\497) y de 26 de noviembre de 2009 (Aranzadi JUR 2010\96899). Dice el Fundamento de Derecho Tercero de la segunda:

“El criterio de la Sala, por tanto, es coincidente con el expresado en la Sentencia, de 12 de marzo de 2007, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 12 de Barcelona , cuya copia se acompaña al escrito de apelación, dictada en litigio seguido entre las mismas partes y acerca de la misma cuestión. Como se sostiene en tal sentencia:

⁷⁹¹ En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que respecta a cuotas provinciales y nacionales corresponde a la Administración del Estado, y a los Ayuntamientos por las cuotas municipales.

1.º) *Es necesario inclinarse por la interpretación del referido art. 224.1.III LGT de que la impugnación exclusiva del acto censal no comporta por sí sola la suspensión de los subsiguientes actos de liquidación, sin perjuicio del régimen aplicable en el caso de que se impugne la liquidación, pues en una interpretación literal lo que dice el precepto es que la impugnación de un acto censal no comporta la suspensión de los sucesivos actos de liquidación, que naturalmente son actos autónomos, jurídicamente independientes y sometidos a un estatuto propio.*

2.º) *Sin embargo, lo anterior no excluye que la impugnación -simultánea o sucesiva- del acto de liquidación no se haya de regir por la regla general de suspensión automática, siendo la regla general, en definitiva, la suspensión automática. Sería incongruente que cuando se impugna únicamente la liquidación la suspensión sea obligada, pero si además se impugna el acto censal la posición del recurrente empeore. Por otra parte, el principio es la interpretación restrictiva de las excepciones en aquello que sea dudoso, «semper in obscuris quod minimum est sequitur».*

Por la dicción del primer párrafo del artículo 14.2.i) –“Los actos de imposición de sanciones tributarias quedarán automáticamente suspendidos conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria”-, entenderemos que también, en materia de falta de ejecutividad o suspensión de las sanciones será de aplicación lo comentado al respecto en el apartado anterior en relación con la LGT. No serían por tanto ejecutivas en la vía administrativa al menos hasta que el órgano jurisdiccional se pronunciase sobre la suspensión, pudiendo este último solicitar la prestación de caución, devengándose a partir de la fecha del acuerdo de admisión los correspondientes intereses de demora.

Los órganos jurisdiccionales competentes para decidir sobre la suspensión tanto en materia de sanciones como de tributos locales serían los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y el procedimiento a seguir el general, o el abreviado señalado en el artículo 78 de la LJCA si la cuantía fuera inferior a 30.000 euros, con independencia de que se impugne una resolución derivada de un recurso de reposición preceptivo o de una reclamación económico-administrativa⁷⁹².

⁷⁹² PLAZA VÁZQUEZ, A. “La nueva vía económica-administrativa en las grandes ciudades (común y foral)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 1/2004, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.arazadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2004\269).

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

Para finalizar el estudio, y como no puede ser de otra manera, nos quedarían por acompañar las conclusiones, que de alguna manera ya se han ido apuntando a lo largo del mismo. Su estructura seguirá la propiamente utilizada en páginas anteriores, que intentaremos agrupar en torno a diez conclusiones, sobre otras tantas cuestiones temáticas.

PRIMERA

En relación con el principio de ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos

Que el privilegio de ejecutividad y de ejecutoriedad de los actos administrativos en general y de los tributarios en particular, y la posibilidad de su ejecución forzosa, esté fuertemente arraigado en nuestro ordenamiento, no significa que los basamentos sobre los que sustenta sean lo suficiente estables para mantenerla a flote. Al menos en su configuración actual.

Echando mano de la historia no es posible configurar una justificación basada en el tradicionalismo. De hecho, desde muy temprano, el modelo adoptado no fue el de la plena ejecutividad de los actos, sino el de su previo sometimiento al dictado de los tribunales del orden jurisdiccional como requisito inexcusable para su posterior ejecución. Si bien es cierto, no se puede negar, que también prematuramente, y por lo que respecta a la Hacienda Pública, se fue aparcando el modelo originario porque el planteamiento de las controversias y la tardanza de los jueces y tribunales para resolverlas, suponían un retraso en la llegada de los ingresos al erario público. Así surgiría el condicionante de la eficacia en la labor de la Administración, para dar entrada a los meritados privilegios. Término en cualquier caso mal empleado, porque de lo que debe hablarse es más de eficiencia que de eficacia.

Tales privilegios debían gozar por tanto de una legalidad que los justificara. Dicha legalidad se residenció en la propia Administración, que representando los intereses generales goza de la presunción de que actúa en beneficio de los ciudadanos, y sin intención particular o interés propio, como así ocurre en las relaciones *inter privatos*. Pero todo privilegio tiene sus excesos, y a los excesos hay que ponerles freno antes de que se enquisten, de ahí que simultáneamente surgiera la necesidad de admitir el control judicial sobre las actuaciones de la Administración.

Como se ha visto, por comparación a lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos, la invocación a la eficacia no implica que estemos ante una Administración Pública más eficiente. En realidad, situar a la Administración por encima del ciudadano conlleva la generación de desconfianza, que la lleva, sino en el corto plazo, si a la larga, a ser menos eficiente. Por comparación a lo que ocurre en el ámbito privado, las relaciones basadas en la confianza y en el convencimiento de que existe una legalidad conformada en base al interés general redundará más eficazmente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones. No es por tanto cierto que el privilegio base su existencia en la eficacia, sino más bien en la imposibilidad de la Administración de conseguir los mismos objetivos por otros medios menos traumáticos.

Por mucho que insista el Tribunal Constitucional reiterando su doctrina, estos privilegios no tienen respaldo en la Carta Magna, ni en el artículo 103.1 ni en ningún otro artículo. Si bien es cierto, que no habiendo establecido un modelo determinado de Administración, tampoco lo impide. En conclusión, la presunción de legalidad de los

actos administrativos y el privilegio de ejecutividad inmediata es una opción de legislador.

Opción que en cualquier momento puede ser modificada, actualizada o readaptada mediante las mayorías parlamentarias. Se apunta al respecto que si así fuere, la reorientación de estos privilegios pasaría por dotar de mayor “solidez” a la presunción de legalidad mediante la conformación de un órgano, que al menos en un primer estadio, administrativo o jurisdiccional, validara los actos de manera previa a su ejecución, redundando en el aumento del nivel de confianza de que estos responden una legalidad contrastada y no a una mera presunción, favoreciendo así, su cumplimiento voluntario. A largo plazo la Administración será más eficiente por el convencimiento que por la imposición.

SEGUNDA

El concepto de acto administrativo tributario

La doctrina no ha dedicado su tiempo ni su esfuerzo al estudio del concepto de acto tributario, por lo que para elaborar una teoría sobre su definición, naturaleza y caracteres que lo informan, debemos acudir necesariamente a la doctrina general de los actos administrativos.

Podríamos definir el acto tributario como aquel que dictado por la Administración a resultas de un procedimiento de aplicación o revisión de los tributos, produce efectos externos en forma de obligaciones materiales o formales para sujetos concretos y determinados (los obligados) y para la propia Administración, y que es susceptible de recurso, tanto en vía administrativa como judicial.

El acto tributario tiene generalmente un contenido económico por su finalidad recaudatoria, aunque también los hay sin tal contenido. Así, nos permitíamos hacer una clasificación basada en tres tipos de actos tributarios: con contenido económico inmediato, sin contenido económico inmediato o sin contenido económico, y mixtos. Por su complejidad los más comunes serían los mixtos, que además de ser capaces

de generar obligaciones materiales o formales para el mismo contribuyente y periodo, los son también para con otros contribuyentes, otros periodos, e incluso otros impuestos. Estas obligaciones las denominábamos obligaciones tributarias conexas.

El acto tributario es ejecutivo y potencialmente ejecutorio, y es en sí único e indivisible. No procede en consecuencia el fraccionamiento de sus efectos, ni por tanto se puede sostener que pueda generar efectos recaudatorios, pero no así extrarrecaudatorios. O produce todo ellos porque es eficaz, o en otro caso, no los produce porque no lo es, bien porque dejó de serlo definitivamente por haberse enervado su presunción de legalidad, o bien porque temporalmente está suspendido.

TERCERA

Proyección de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos en general en los actos tributarios en particular

Aunque la regulación de la suspensión de los actos tributarios debe regirse por su normativa específica en virtud de lo dispuesto en la Disposición adicional quinta de la LRJ-PAC⁷⁹³, son muchos los puntos de conexión que mantiene el procedimiento administrativo común con los procedimientos tributarios, no solo ya por el hecho de que se aplique con carácter supletorio a estos últimos, sino porque también toma de él su esencia y fundamento. Más conexiones encontramos sin embargo, cuando nos referimos a la regulación común que existe para la generalidad de los actos administrativos sin distinción en el acceso a su revisión en vía jurisdiccional. En esta no hay sino pequeñas especificidades derivadas más bien de la práctica jurisprudencial, sin que exista diferenciación alguna por la naturaleza de los actos, que no se contempla en la LJCA.

Aunque los procedimientos puedan ser diferentes, las similitudes entre en el tratamiento de la suspensión de la ejecución en todos ellos –común, tributario o judicial- son más que evidentes. Así, podemos decir que los caracteres que las

⁷⁹³ Disposición adicional primera del PLPAC.

informan son los mismos: instrumentalidad, provisionalidad, urgencia, funcionalidad e inmutabilidad, así como los presupuestos sobre los que gira la institución.

Con respecto a estos últimos se da una relativa uniformidad, salvo por algunos pequeños matices. Los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la ejecución inmediata del acto están presentes en la LRJ-PAC, pero también en la LJCA. La diferente denominación que reciben en esta última, "el riesgo de pérdida de la finalidad legítima del recurso", no es sino también un *periculum in mora*, siendo aquellos el género y este la especie. En el ámbito tributario también es posible encontrar el citado presupuesto de forma directa e indubitada en la modalidad de suspensión con dispensa total o parcial de garantías o de actos sin contenido económico. Y aunque no parece a simple vista que concurra en las otras modalidades, subyace en su planteamiento. Si es posible obtener la suspensión con la sola prestación de garantías suficientes es porque se da la presunción de que el acto tributario produce en el obligado los meritados perjuicios, lo que ocurre es que se ha llegado a tal simplificación en los procedimientos que lo que antes era un garantía o contracautela, se ha convertido en un verdadero presupuesto.

Que esto es así lo comprobamos si acudimos a la necesaria ponderación de los intereses en conflicto. Tratándose de la suspensión automática en reposición o ante el económico-administrativo no es que no proceda la ponderación, sino que habiendo prestado garantía se tienen por cubiertos los intereses públicos, y por lo tanto, con independencia de la determinación del grado de los perjuicios, se presume que no los hay para la Administración por estar suficientemente garantizados. De igual manera cuando se acuerde la suspensión con otras garantías alternativas.

No ocurre lo mismo con el *fumus boni iuris* o la apariencia de buen derecho. Si bien debe tenerse en cuenta a efectos de la inadmisión de la suspensión en un primerísimo momento, en concurrencia con el *periculum* y la ponderación y en sentido negativo; no constituye un presupuesto que por su sola concurrencia determine la adopción de la medida cautelar en su sentido positivo. No al menos en el ámbito tributario, salvo que se entienda y acredite que al dictarse el acto se incurrió en error aritmético, material o de hecho. En el procedimiento común y en la vía jurisdiccional para apreciarlo se necesita que se pruebe que el acto deviene de una norma que previamente ha sido declarada nula o que existe una resolución administrativa o jurisdiccional que, a su vez, hubiera declarado nulo otro acto con el que guarde

identidad. La razón viene por la imposibilidad del órgano con funciones revisoras o por los jueces, de entrar en el fondo del asunto para resolver sobre la suspensión; y la única manera de hacerlo es a través de la constatación “a nivel superficial” de que el acto es contrario al ordenamiento, como resultará de la existencia de alguna de las dos señales apuntadas, inequívocas y de sencilla y fácil apreciación.

En materia de suspensión de las sanciones administrativas es donde la similitud se hace más evidente. Por la entrada en vigor de la LRJ-PAC se reconoció normativamente la falta de ejecutividad de las sanciones en la vía administrativa, que fue asimilada para las tributarias a través de la práctica administrativa y jurisprudencial, y a nivel legislativo mediante su reflejo en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y en la LGT de 2003. Cuestión aparte merece el tratamiento que se le da en la actualidad en la vía jurisdiccional, a mi entender, por no tomar en consideración el principio constitucional de la presunción de inocencia, que obliga al recurrente a tener que probar que la ejecución de la sanción tributaria le produciría perjuicios que ponga en riesgo la finalidad legítima del recurso y en su caso, a prestar caución.

CUARTA

Alcance y efectos de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios

La consecuencia directa del principio de unicidad del acto administrativo es que no permite la suspensión para unos efectos y no para otros. Se viene defendiendo por la Administración y por algunos Tribunales de Justicia, entre ellos la Audiencia Nacional, que la suspensión lo es con respecto a sus efectos recaudatorios pero no extrarrecaudatorios. En otras palabras, que la suspensión lo único que produce es la postponición del pago de la deuda tributaria, pero que no pueden entenderse demorados otros efectos como son los que producen en las obligaciones tributarias conexas. Y estas afirmaciones se hacen en contra del propio sentido de la LGT, y de los “tímidos” pronunciamientos del Tribunal Supremo.

En este trabajo se aboga por la conclusión de que los actos tributarios se suspenden a todos los efectos. De esta forma y manera, cuando se impugna un acto tributario, de liquidación generalmente, que corrige lo declarado o autoliquidado por el contribuyente, y que tiene consecuencias en otras obligaciones del propio obligado, para el mismo u otros periodos, o para otros obligados u otros impuestos incluso, mientras el mismo esté suspendido no es posible aplicar los criterios modificados por la Administración en su pronunciamiento, sino que debe estarse a los declarados. Lo que no quita en cualquier caso, para que una vez que la resolución o sentencia dictamine que el acto de liquidación es conforme al ordenamiento deba procederse a la regularización del propio acto impugnado y de las obligaciones tributarias conexas. No hay riesgo de que la tardanza en resolver la impugnación del acto originario provoque la imposibilidad de determinar la deuda tributaria en las conexas por prescripción, ya que tras la incorporación a la LGT de un apartado 9 al artículo 68 de la LGT, la interrupción de la primera provocaría necesariamente la de sus derivadas, siempre que hubiera de aplicarse un criterio que produjese una tributación diferente. Ahora sí, utiliza una definición de la obligación tributaria conexas restringida a las propias del mismo obligado que impide hacer extensible esta interrupción a otros obligados.

La cesación de efectos temporal que provoca la suspensión solo puede entenderse de manera conjunta, al igual que ocurre con la declaración de nulidad del acto, con la única diferencia de que aquella tiene limitada su vigencia en el tiempo y esta es definitiva. Por la misma razón tampoco cabe admitir una anulación parcial del acto tributario. Cuando se anula un acto parcialmente, la Administración puede resultar obligada a dictar un nuevo en su sustitución, pero no será el mismo acto, sino otro diferente que recogerá lo dispuesto en la resolución o sentencia que se haya dictado en el procedimiento de revisión. Así, cuando hablamos de suspensión parcial no nos estamos refiriendo a que lo sea con respecto a unas obligaciones y no con respecto a otras, sino a que habiéndose declarado disconformes a derecho alguno de sus términos, es posible dictar un nuevo acto, que incluya la parte no afectada por la anulación. Pero será un nuevo acto al fin y al cabo, ya que no es posible la subsistencia del mismo. También en el supuesto de que el contribuyente impugne por ejemplo, los intereses de demora de la deuda tributaria y no la cuota, obliga a la Administración a dictar un nuevo acto para facilitar la interposición del recurso o reclamación, así como el pago de la parte con la que estuviera conforme.

QUINTA

Suspensión del pago de la deuda tributaria y de los procedimientos tributarios

La suspensión del acto se da en vía de recurso. La propia instrumentalidad de la medida cautelar y también por su propia definición, exige del cuestionamiento de la validez del acto tributario, que deberá llevarse a debido efecto en el seno de un procedimiento de revisión, administrativo o judicial.

Sin embargo, la normativa tributaria contempla algunos supuestos de suspensión del pago o de los procedimientos, que aun no siendo genuinos supuestos de suspensión, producen el mismo efecto con respecto al pago de la deuda tributaria. En algunos de ellos porque la deuda aparece virtualmente garantizada con un crédito a favor del mismo u otro contribuyente, porque impide la continuación del procedimiento de recaudación en alguna de sus fases (apremio o enajenación de los bienes y derechos embargados), porque deviene del otorgamiento de facilidades al contribuyente para que pueda satisfacer la deuda, o porque el acto en cuestión goza de un cierta debilidad en la presunción de legalidad que desaconseja su inmediata ejecutividad, entre otros.

Todos ellos tienen sus propias particularidades que deberán contemplarse a la vista de cada caso concreto así como sus consecuencias. Salvo en aquellos supuestos en los que el propio legislador reconoce normativamente el débil proceso de formación sobre el que se asienta la presunción de legitimidad, no se discute la existencia o no del acto que ha dado lugar a la deuda tributaria, sino que lo que se pretende es que su pago se haga en un momento posterior o que se aplique al mismo un crédito que se mantiene frente a la misma Administración tributaria o frente a otras. Cuestión diferente es que se pongan en cuestión actos dictados en el seno del procedimiento de recaudación, en cuyo caso estaríamos fuera de los citados supuestos, debiendo impugnarse por las vías de revisión y con las modalidades de suspensión propias de estas.

SEXTA

Intereses de demora y medidas cautelares

Cualquier retraso en el pago de la deuda tributaria conlleva el devengo de intereses de demora a favor de la Administración, ya sea en virtud de un aplazamiento o fraccionamiento de pago, porque así lo autorice la norma, por el ofrecimiento de un crédito o de un bien como contrapartida o por la suspensión, entre otros. El interés de demora es consustancial con la suspensión, tanto que la doctrina y la jurisprudencia vienen diferenciando entre interés de demora e interés suspensivo, este último como una modalidad de aquel. La falta del devengo de intereses puede transmutar la suspensión de la ejecutividad en mera inejecutividad.

Los factores a tener en cuenta para su cuantificación son necesariamente tres: el importe sobre el que se giran los mismos, el tiempo de duración de la suspensión y el tipo de interés. En cuanto al primero, el artículo 26.3 de la LGT, dice que se calculará sobre el importe no ingresado en plazo, que nos remite a la diferenciación entre los periodos de recaudación, voluntario y ejecutivo. Ese importe puede alcanzar a varios de los componentes que integran la deuda tributaria y no solo a la cuota, tales como recargos, e incluso intereses. Así por ejemplo, si el acto objeto de impugnación fuere una liquidación por la presentación de una declaración fuera de plazo, al momento de recurrir es posible que la deuda tributaria venga compuesta por la propia cuota, por el recargo extemporáneo y por los intereses devengados desde la finalización del plazo voluntario y hasta la fecha de su presentación. Si al importe no ingresado en plazo se le carga a su vez con los intereses de la suspensión, estaremos incurriendo en el llamado anatocismo, prohibido en materia tributaria según doctrina reiterada de nuestros tribunales. Lo prudente en este caso sería dar una nueva redacción al meritado artículo, para recoger que se calculen exclusivamente sobre la cuota dejada de ingresar.

El tiempo del devengo es claro, coincide con el de la suspensión, pero habrá que tener en cuenta que el obligado no tiene por qué pechar con el que se adicione debido al mal funcionamiento de la Administración. Ya se contempla por ejemplo que

solo se devengarán intereses hasta el momento en el que deba resolverse un recurso o reclamación; también, que no se devengan intereses por el tiempo que tarde la Administración en dictar una liquidación a resultas del procedimiento iniciado por declaración, pero también debiera plasmarse en la norma, que cuando por una resolución o sentencia se anule un acto, y se dicte otro nuevo en su sustitución, los intereses deberán calcularse hasta que se dictó el acto de liquidación anulado, y no más allá, porque tienen su origen en una actuación incorrecta de la propia Administración de la que no debe hacerse cargo el obligado; y no lo que hace el artículo 26.5 de la LGT que fija el *dies a quem*, en el que se dicte la nueva liquidación (matizado por la jurisprudencia, como sabemos).

Por último el tipo de interés, que generalmente será el de demora, superior al legal, se excepciona cuando se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de crédito y caución, en cuyo caso quedará establecido en este último. Habrá que abrir un debate sobre hasta qué punto el interés legal es resarcitorio, y el exceso hasta el de demora pasa a tener carácter sancionatorio, porque la única razón que justifica la diferencia, es la propia “comodidad” de la Administración que así tiene asegurado su cobro con un instrumento de fácil realización, pero que va en perjuicio de aquellos obligados que por su situación económica se ven en la imposibilidad de obtener un aval para garantizar la suspensión.

Por otro lado hemos hablado de las medidas cautelares, entre las que se encuentra la suspensión, pero también las que van destinadas al aseguramiento del cobro cuando se prevea que hay un riesgo de que este pudiera verse frustrado o gravemente dificultado. Estas medidas cautelares pueden ser sustituidas por una garantía en forma de aval o seguro de crédito y caución, y tienen la misma finalidad que las garantías de la suspensión en vía administrativa o que la caución en vía jurisdiccional. En este sentido, y ahora que la LGT o RGRVA abogan por la admisión de la suspensión de la ejecución del acto tributario mediante la prestación de otras garantías, defendemos la conversión de estas medidas cautelares en contracautelas de aquella.

SÉPTIMA

El procedimiento de la suspensión: admisión a trámite, denegación y suspensión preventiva.

El procedimiento para acordar la suspensión en la actualidad es sumamente complejo, así como el sistema de recursos en vía administrativa. Quizás habría que ir pensando en su simplificación mediante el establecimiento de un único procedimiento de solicitud de suspensión para las diferentes modalidades y los diferentes recursos, que es lo que ahora nos ocupa.

Asimismo, habría que intentar clarificar cuando estamos ante una inadmisión a trámite y cuando ante una denegación de la suspensión, porque ni son lo mismo, ni generan iguales efectos.

Por el solo hecho de la presentación de una solicitud de suspensión se entiende preventivamente concedida esta, y hasta que el órgano, administrativo o jurisdiccional no se pronuncie al respecto, produce los mismos efectos que si hubiera sido acordada. Ahora bien, si finalmente se inadmite a trámite, se tendrá por no presentada y por tanto, como que nunca estuvo suspendida. Sin embargo, ante un supuesto de denegación se la tiene por concedida hasta el momento de la notificación de la resolución desestimatoria. Con respecto a los efectos sobre los intereses de demora, no hay diferencias, pero sí, con relación a la determinación del momento de inicio del periodo ejecutivo y de la convalidación de las actuaciones realizadas en el seno del procedimiento de recaudación. Es por esta razón por la que debiéramos fijar más nítidamente cuando estamos ante uno u otro caso.

Si bien hay supuestos lo suficientemente claros que no dan lugar a discusión (la falta de aportación del aval como causa de inadmisión en la suspensión automática, o la no constitución de las garantías alternativas en el plazo de dos meses en esta modalidad, como causa de denegación) hay otros que no lo son tanto. El Tribunal Económico-Administrativo puede apreciar indistintamente el error aritmético, material o de hecho o los perjuicios de imposible o difícil reparación, bien como causa de inadmisión, bien como causa de denegación. En este caso habría que resituarlos normativamente en uno u otro momento procedimental.

De igual manera, y aunque en menor medida, también con relación a los efectos en las obligaciones tributarias conexas. Si estas tomaron como criterio para su cumplimiento el establecido en una autoliquidación luego modificada por un acto de liquidación objeto de impugnación, durante el tiempo que estuvo preventivamente suspendido, que se decrete ahora su inadmisión conllevará que se hubiere iniciado, casi con toda seguridad, el periodo ejecutivo; si fuera causa de denegación, debiera abrirse un nuevo plazo en periodo voluntario para su rectificación.

OCTAVA

La suspensión automática.

La modalidad de suspensión automática mediante la prestación de aval solidario de entidad de crédito se ha constituido históricamente en la forma ordinaria de acceder a esta medida. Se contempla tanto para la vía administrativa, como en su caso para la jurisdiccional. Recordemos que en esta última no cabe la utilización de la aportación de estas garantías como presupuesto, pero que también es verdad que admitiéndose en la vía administrativa previa esto determina indirectamente que ya se tenga por acreditado el presupuesto de la suspensión de acuerdo con la LJCA, y también que no exista perjuicio alguno para el interés público como consecuencia de la demora.

Conduce así a que el resto de las modalidades de suspensión tengan carácter excepcional, y que inconsciente o conscientemente, se requiera de estas un plus de acreditación antes de ser concedidas.

Nada hay que objetar al sistema cuando se han superado las limitaciones al acceso a la jurisdicción con la admisión de estas otras garantías, ni tampoco sufre el principio de tutela judicial efectiva porque en algunos recursos no se admitan otras modalidades de suspensión, como ocurre en el caso del recurso de reposición por su carácter potestativo.

La suspensión automática se ha venido a convertir de esta manera en un verdadero presupuesto de la suspensión en vía administrativa. Pero esta condición no puede introducir restricciones tales que hagan perder la finalidad legítima a los recursos o reclamaciones. Por la comodidad, seguridad y sencillez que estas garantías ofrecen a la Administración no pueden conculcarse los derechos fundamentales de los obligados. Además de que puede perjudicar indirectamente a aquellos contribuyentes con menor disponibilidad económica.

Aquí entraríamos en el proceloso debate entre si la actuación del órgano de la administración es discrecional o debe ser reglada para adoptar la medidas basadas en otro tipo de garantías o sin ellas. En muchas ocasiones la "prueba negativa" de no estar en condiciones de aportar otras garantías alternativas viene a ser una quimera, y no digamos nada, probar los perjuicios de imposible o difícil reparación, o los daños que la falta de contestación de un requerimiento de información pueden ocasionar en el obligado requerido. Todo ello agravado con el hecho de que el acto que se impugna no se sabe a ciencia cierta si es no válido, sino que solo se presume.

Es por ello que he llegado a la conclusión que para conseguir una Administración eficiente con el respeto pleno a los derechos de los administrados, resulta necesario alcanzar una suspensión automática, sin adjetivos, sin garantías. Y esto pasa por sustituir la presunción de legalidad por la legitimidad acreditada del acto tributario. Acreditación, que como no podía ser de otra manera, debe adoptarse en un procedimiento, administrativo si se quiere, en el que con una cierta celeridad se acuerde la adecuación del acto administrativo-tributario al ordenamiento, previa al inicio de su ejecución, siempre que sea objeto de cuestionamiento por el obligado.

No se elimina la presunción de legitimidad, pero quedaría sujeta al dictado de una resolución en la primera instancia administrativa. A falta de este recurso el obligado consiente y debe pechar con la ejecución. Con la presentación del recurso queda temporalmente suspendido el acto, pero una vez que haya pronunciamiento, con independencia de que sea o pueda volver a ser recurrido en otras instancias, devendría ejecutivo y daría lugar al devengo de intereses, en su caso. Pero devendría ejecutivo porque se ajusta a derecho, no porque se presume.

Se mantendría por tanto la institución de la suspensión pero con el único objetivo de que no se ejecute el acto hasta que pueda ser sometido a la valoración de

los jueces y tribunales del orden de lo contencioso-administrativo, como manifestación de la aplicación del principio constitucional de tutela judicial efectiva.

NOVENA

El reembolso de los costes de la suspensión

Sin ya entrar en la discusión de si el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa son gratuitos (artículo 234.4 de la LGT, 234.5 en el PLMLGT), debemos necesariamente reconocer que la complejidad de las normas tributarias y sus procedimientos requieren en muchos casos de conocimientos especializados, máxime cuando lo que se pretende legítimamente es obtener una estimación de las pretensiones planteadas.

En materia de suspensión estos costes añadidos no solo vienen referidos a los satisfechos por la formalización, mantenimiento o cancelación de las garantías, sino también, a tanto otros en los que debió incurrir el obligado para acreditar incluso, que procedía la adopción de la medida sin garantías. Aquí estarían los honorarios de letrados, los gastos bancarios por la expedición de certificados negativos para la obtención de avales, los de hipoteca a favor de una entidad bancaria para que pudiese otorgar el correspondiente aval frente a la Hacienda Pública, o los de los informes periciales que acreditaran los daños y perjuicios de reparación imposible que produciría la ejecución de no admitirse la suspensión.

No se hubiera incurrido en estos gastos si no hubiera hecho falta recurrir y suspender. Este será nexo causal entre el anormal funcionamiento de la Administración y el daño causado, que se pondrá de manifiesto en el momento del dictado de una resolución o sentencia que estime la tesis del obligado, y que le permitirá reclamar el importe de todos o parte de los costes en los que hubiera incurrido.

Lo que no resulta de recibo es que se deba recurrir a más de un procedimiento para reclamarlos, cuando la sustanciación de la impugnación se ha solventado en el

seno de uno y único, tal y como así ocurre en la vía jurisdiccional. Los artículos 72 y ss. del RGRVA solo regulan el reembolso del coste de las garantías; los gastos que no se refieran a la formalización, mantenimiento o cancelación de las garantías deben tramitarse por el procedimiento de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas previsto en la LRJ-PAC.

Sin embargo, ante el órgano jurisdiccional no solamente es posible el planteamiento de la indemnización por daños y perjuicios simultáneamente a la impugnación del acto, sino que puede también pedirse en cualquier otro momento procesal posterior como pretensión accesoria, incluso en trámite de conclusiones. De esta manera, en una misma sentencia se podrá declarar la improcedencia del acto y la obligación a la indemnización. Por economía procesal.

En vía administrativa, como dice el artículo 33 de la LGT, será necesario que previamente la resolución o la sentencia haya devenido firmes para iniciar los dos procedimientos aludidos si pretendemos el reembolso de los costes soportados.

Y me pregunto ¿No sería posible que la regulación de la LJCA, se incorporase vía modificación normativa al RGRVA, para posibilitar así el resarcimiento de los daños simultáneamente a la declaración de nulidad del acto impugnado? ¿Y que este resarcimiento se pudiese solicitar del mismo órgano competente para la revisión, al momento de esta, y para todos los gastos ocasionados por la interposición del recurso o reclamación?

De esta forma se simplificarían sobremanera los procedimientos, no solo en favor del administrado, sino también en relación con la carga de trabajo que pueden soportar los propios órganos administrativos. Al fin al cabo se trata de llegar al mismo sitio, pero antes.

DÉCIMA

La suspensión de las sanciones tributarias en vía jurisdiccional

No quería cerrar estas conclusiones sin hacer alusión al despropósito, dicho con todo el respeto que me merecen los jueces y tribunales, de no tener por suspendidas (o por no ejecutivas) las sanciones tributarias en vía jurisdiccional, sino es mediante decisión de estos y previa la aportación de la correspondiente caución.

No es de recibo que el Tribunal Supremo declare que lo regulado en el artículo 212.3 de la LGT, es un supuesto claro de suspensión automática porque da lugar al devengo de intereses de demora en la vía administrativa, después de que se haya acreditado por los tribunales, incluso por el TEAC, que no proceden en ningún caso.

Aunque más bien la cuestión no es de términos, sino de principios. El primero, que no es posible tratar de igual manera a los actos tributarios en general y a las sanciones, porque la evolución normativa –fruto a su vez de la evolución de los pronunciamientos jurisprudenciales y constitucionales- ha demostrado que deben llevarse procedimentalmente por separado, porque responden a diferentes fundamentos. Como mal menor, y si se quiere reivindicar la autonomía de los jueces no es necesario prolongar lo acordado en vía de revisión administrativa a la jurisdiccional, basta con comprobar que los presupuestos de la suspensión se dan por la sola concurrencia de la sanción. Que una sanción produce perjuicios en el administrado forma parte de su propia naturaleza, y que su falta de ejecución no los genera en la Administración, resulta de su finalidad represiva y no recaudatoria. Ya tenemos por cumplidos el presupuesto de que su ejecución pudiera hacer perder la finalidad legítima al recurso y el de la ponderación de los intereses en conflicto. Pero aunque este sea el objetivo, estos no deben ser los medios para alcanzarlo.

El segundo lo representan los dos anacronismos siguientes: que el tratamiento que se le dispensa en la vía administrativa a la ejecución de las sanciones sea más respetuoso y favorable a los derechos del administrativo que el que se le da en la jurisdiccional; y que de las dos manifestaciones del poder punitivo del Estado, se respete con más intensidad los principios constitucionales en aquel en el que las

conductas son más graves (penal) y menos en las leves (sancionador administrativo), o mejor, en palabras de PARADA VÁZQUEZ⁷⁹⁴:

“Ciertamente no se comprende que se den más garantías de defensa a los que atentan contra la vida, la libertad o la integridad de las personas que a quienes los hacen contra bienes jurídicos de menor rango, como son los que tutela la potestad sancionadora de la Administración (intereses urbanísticos, fiscales, organizativos, etc...), jugando allí la presunción de inocencia hasta que se agota el último recurso judicial, mientras que en el segundo se lleve a cabo la ejecución de las sanciones cuando restan una o dos instancias judiciales por pronunciarse”.

Y tercero, los principios. Los principios constitucionales que informan la inejecutividad de las sanciones en vía administrativa son el de tutela judicial efectiva, por el que en nuestro caso se dispone que el acto derivado del procedimiento sancionador pueda ser sometido a enjuiciamiento en sede judicial; y especialmente el de la presunción de inocencia o de no existencia de responsabilidad administrativa hasta que se dicte una resolución firme, pero firme en todas sus instancias.

Supongo que no será posible mantener por mucho más tiempo esta doctrina que está abocada al cambio en una sociedad que debe evolucionar hacia el respeto a los derechos fundamentales del ciudadano.

⁷⁹⁴ PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/92, de 26 de noviembre)*, 2ª Ed., Editorial Marcial Pons, Madrid 1999., pág. 434-435.

BIBLIOGRAFÍA

ALCUBILLA ARNALDO, E, y FERNÁNDEZ VALVERDE, R. (Dirección), *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 3º ed., El consultor de los Ayuntamientos (LA LEY), Wolters Kluwer, Madrid 2007.

ALLISON J.W.F. *A continental distinction in the common law. A Historical and Comparative Perspective on English Public Law*, Revised Edition, Oxford University Press, Oxford (Gran Bretaña), 2000.

APARICIO PÉREZ, A. *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: Años 476-1469)*, Grupo Editorial Universitario, Granada 2007.

ARAGONÉS BELTRÁN, E., LOZANO RUIZ, J.A. y MOURENZA DIAZ, J.R. *Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión tributaria y reposición)*, Col-legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona 2005.

ARIAS VELASCO, J. “El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994, pág.23-36.

ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Directores) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra) 2010.

BACIGALUPO SAGGESE, M. *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*, Marcial Pons, Barcelona 1999.

BAEZA DIAZ.PORTALES, M.J. “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora”, *Tribuna Fiscal* núm. 233, Editorial Ciss, Madrid, 2010 (www.laleydigital.es ref. La Ley 17542/2011).

BAEZA DÍAZ PORTALES, M.J. (Director) *X Congreso Tributario-AEDAF La Justicia ¿Garantía del Estado de Derecho?*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia 2015.

BALLBÉ MALLOL, M. “El futuro del derecho administrativo en la globalización: entre la americanización y la europeización”, *Revista de Administración Pública* núm. 174, Septiembre/Diciembre, Madrid 2007. pág. 215-276.

BARCELONA LLOP, J. *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicios de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995.

BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría del acto administrativo*, 1ª ed. Iustel, Madrid, 2005.

BOCANEGRA SIERRA, R. *Lecciones sobre el acto administrativo*, 3º ed., Editorial Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2006.

BOTÍA TORRALBA, P. *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Madrid 2007.

CABANILLAS SÁNCHEZ, A. “La mora del acreedor”, *Anuario de Derecho Civil*, Publicaciones del Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Madrid 1987, pág.1.341-1.422.

CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Colección Clásicos del Proceso Civil, Librería “El Foro”, Buenos Aires, 1996 (Traducción de Marino Ayerra Merín).

CALDERON CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMENEZ, A. “El procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas”, *Carta Tributaria*, Quincena del 1 al 15 de marzo, Editorial Ciss, Marzo 2009 (www.laleydigital.es ref. La Ley 6993/2009).

CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M. *La ejecución de sentencias tributarias. Régimen legal y jurisprudencial*. Editorial Lex Nova, Valladolid 2014.

CALVO ORTEGA, R (Director), TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coordinador), *La Ley General Tributaria*, Editorial Thomson-Civitas, Madrid 2004.

CALVO ORTEGA, R. (Director), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª Ed., Editorial Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009.

CALVO VÉRGEZ, J. “El procedimiento de revocación de los actos tributarios”, *Carta Tributaria*, Quincena del 16 al 31 de octubre, Editorial Ciss, Madrid 2008 (www.laleydigital.es ref. La Ley 40118/2008).

CALVO VÉRGEZ, J. *La nulidad de pleno derecho de los actos tributarios: causas que lo originan y procedimiento para su declaración*, Editorial Dykinson, Madrid 2010.

CALVO VÉRGEZ, J. “La adopción de medidas cautelares en el procedimiento ejecutivo de recaudación: principales cuestiones conflictivas”, *Tribuna Fiscal* núm. 259 Mayo, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5230/2012).

CALVO VÉRGEZ, J. *Las liquidaciones tributarias. Problemática actual*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2013.

CALVO VÉRGEZ, J. “El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la LGT”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 3/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\1445).

CALVO VERGEZ, J. “La determinación del “dies a quem” y el “dies a quo” del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa”, *Revista de Contabilidad y Tributación* nº 382, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2015, pág.43-80.

CAMPOS DAROCA, J.M. *Recursos y reclamaciones económico-administrativas contra los actos tributarios de los entes locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga 2012.

CAMPOS SÁNCHEZ BORDONA, M. “Reflexiones iniciales sobre algunos de los problemas que plantea el nuevo régimen de las medidas cautelares en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998”, *Revista de Administración Pública* núm. 149 Mayo/Agosto, Madrid 1999, pág.105-130.

CANCIO FERNÁNDEZ, R. *El recurso de casación en el derecho económico-administrativo*, Editorial Bosch, Barcelona 2008.

CANE P. *Administrative Law*, 5ª ed, Clarendon Law Series, Oxford University Press, Oxford (Gran Bretaña), 2011.

CARA FUENTES, E.I. *Medidas cautelares y jurisdicción contencioso-administrativa (Problemática y Soluciones)*, Fundación Asesores Locales, Málaga 2014.

CARASA SOTO, P. “Los pósitos en España en el Siglo XIX”, *Investigaciones Históricas. Época moderna y contemporánea*, número 4, pág.247-304, Ediciones Universidad de Valladolid, Valladolid 1983

CARRASCO PARRILLA, P.J *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca 2000.

CARRETERO QUINTANA, P. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Editorial Lex Nova, Valladolid 2013 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\1923).

CASANA MERINO, F. “La liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar”, *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2013, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013 (www.aranzadidigital ref. Aranzadi BIB 2013\747).

CASAS AGUDO, D. “Notas sobre el carácter tasado de las garantías para obtener la suspensión automática en vía económico-administrativa”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 139, Editorial Civitas, Pamplona 2008, pág. 561-594.

CASAS AGUDO, D. y ESPIGARES HUETE, J.C. “Precisiones en torno a la utilización de las garantías con cláusula de pago “a primer requerimiento” en el ámbito tributario”, *Impuestos* núm. 1, Quincena del 1 al 15 de enero, Editorial La Ley, Madrid 2009 (www.laleydigital.es ref. La Ley 41317/2008).

CASSESE, S., NAPOLITANO, G., MATARELLA B.G. y otros, *Corso di Diritto Amministrativo I*, 4^a ed., Giuffrè Editore, Milano 2012.

CAYÓN GALIARDO, A. “La regularización de las obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones”, *Revista de Técnica Tributaria* nº 98, Julio-Septiembre, AEDAF, Madrid 2012, pág.13-32.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía en favor de los contribuyentes)*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La suspensión en vía económico-administrativa de los actos administrativos tributarios*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nº 13, Editorial Aranzadi, Pamplona 1999.

CHECA GONZÁLEZ, C. “El recurso de reposición en materia tributaria local”, *Impuestos*, Tomo II, Editorial La Ley, Madrid 1999 (www.laleydigital.es ref. La Ley 837/2002).

CHECA GONZÁLEZ, C. *El recurso extraordinario de revisión en materia económico-administrativa*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria núm. 16, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra) 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C. “La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no son firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas (Comentario a la STS de 18 septiembre 2001)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 19/2001, Editorial Aranzadi, Pamplona 2001 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2002\61).

CHECA GONZÁLEZ, C.: “La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria” *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 22, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Extremadura, Cáceres 2004, pág. 15-28.

CHECA GONZÁLEZ, C. “La responsabilidad de las Administraciones Públicas: Alcance, delimitación y contenido de la misma”, *Sentencias de TSJ y AP y otros Tribunales núm.17/2003*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2003\1516).

CHECA GONZÁLEZ C. *Revisión en vía Administrativa: Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2005.

CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra) 2001.

CHINCHILLA MARIN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, 1ª ed., Madrid 1991.

CHIOVENDA, G. *Instituciones de derecho procesal civil Tomo I, Conceptos fundamentales La doctrina de las acciones*, (Traducción y notas de GÓMEZ ORBANEJA, E.), Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954. Y en otra versión, *Principios de Derecho Procesal Civil, Tomo I* (Traducción española de la tercera edición italiana, prólogo y notas de CASÁIS Y SANTALÓ, J.), Editorial Reus, Madrid, 1922.

COBO OLVERA, T., *El régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial*, 3º ed., LA LEY, Madrid 2008.

COBO OLVERA, T. (Director), *Tratado de Derecho Local*, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2011\6278 y BIB 2011\6277).

COLAO MARÍN, P.A. “Las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población”, *Quincena Fiscal* núm. 22/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3461)

CORTÉS PULIDO, I. “La suspensión de las sanciones tributarias en el procedimiento contencioso-administrativo”, *Estrategia Financiera* núm. 308 Septiembre 2013, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4675/2013).

COSCULLUELA MONTANER, L. *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*, 23ª ed., Editorial Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra) 2012.

CUADRADO ZULOAGA, D. “El devengo de intereses de demora por la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, con motivo de la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa (artículo 37.3 RD 1930\1998, de 11 de septiembre)”, *Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 3121/2001).

DE LA NUEZ SÁNCHEZ.CASADO, E. y PÉREZ TORRES, E. *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra) 2000.

DE LA PEÑA VELASCO, G. “La suspensión de los actos económico-administrativos objeto de reclamación”, *Anales del Derecho (Universidad de Murcia)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia 1984 pág. 251-277.

DE LA SIERRA MORÓN, S., *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2004.

DE MIGUEL CANUTO, E. *La tasación pericial contradictoria*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

DELGADO PACHECHO, A. “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, *Documento número 6/07 IEF*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2007_06.pdf

DELGADO PACHECO, A. y MARTÍNEZ PASTOR, E. “La liquidación de intereses tras la suspensión de deudas o sanciones tributarias”, *Estrategia Financiera* núm. 298, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2012 (www.laleydigital.es_ref. La Ley 16958/2012).

DOMÉNECH PASCUAL, G. “El principio de presunción de validez” en la obra colectiva *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, Madrid 2010, pág. 1031-1060.

DOMINGO ZABALLO, M.J. “Consideraciones sobre la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 610, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2004\51).

DONCEL NUÑEZ, S.L. “Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012; su adopción sin propuesta de liquidación”, *Diario La Ley* núm.8.309 Mayo, Editorial La Ley, Madrid 2014 (www.laleydigital.es ref. La Ley 2508/2014).

ESCUIN PALOP, V. “La suspensión del acto en vía administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo* num.148/2010, Civitas, Madrid 2010 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2010\2203).

ESCUIN PALOP, V. y BELANDO GARIN, B. *Los recursos administrativos*, 1º ed., Editorial Civitas, Cizur Menor 2011.

FABRA VALLS. M.J. “La suspensión de los requerimientos de información”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm.4/2000, Editorial Aranzadi, Pamplona 2000, (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2000\452).

FABRA VALLS, M.J., *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Editorial Tecnos, Madrid 2001.

FALCÓN Y TELLA, R. “Las medidas cautelares: la autotutela administrativa “versus” intervención judicial”, *Quincena Fiscal* núm.3, Editorial Aranzadi, Pamplona 1995. (www.aranzadidigital.es_ref. Aranzadi BIB 1995\1245).

FALCON Y TELLA, R. “Una sentencia del capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie el órgano jurisdiccional (STC 78/1996), *Quincena Fiscal* nº 15/1996, Editorial Aranzadi, Pamplona 1996 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1996\1316).

FALCÓN Y TELLA, R. “Un ataque a la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal* núm. 22, Editorial Aranzadi, Pamplona 1996 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1996\1313).

FALCÓN Y TELLA, R. “Tres propuestas en materia de suspensión”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1105).

FALCÓN Y TELLA, R., “Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los coste del aval”, *Quincena Fiscal* núm.7/1998, Editorial Aranzadi, Pamplona 1998 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1998\1553).

FALCÓN Y TELLA, R. “La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación se anula: una interpretación del art.26.5 de la nueva LGT”, *Quincena Fiscal* núm. 3/2008, Editorial Aranzadi, Pamplona 2008 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\139).

FALCÓN Y TELLA, R. “La improcedencia de intereses cuando se anula una liquidación, incluso en caso de autoliquidación inicial: STS 14 de junio de 2012”, *Quincena Fiscal* núm.19/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3221).

FALCON Y TELLA, R. “Las nuevas tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional ¿freno a la litigiosidad o nueva fuente de litigios? *Quincena Fiscal Aranzadi* núm 22/2012, Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\3458).

FALCÓN Y TELLA, R. “La posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación en sustitución de la anulada: STS 19 de noviembre de 2012”, *Quincena Fiscal* núm. 6/2013, Editorial Aranzadi, Pamplona 2013 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\565).

FALCON Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 3ª ed., Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho-Universidad Complutense de Madrid, Madrid 2014.

FÉRNANDEZ FORNER, C. “En torno a la suspensión en vía jurisdiccional de la ejecutividad de los actos sobre aplicación y efectividad de tributos municipales”, *Diario La Ley*, Tomo 3, pág. 803, Editorial La Ley 1989 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4664/2001).

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y CACHARRO LÓPEZ, M. “Naturaleza y efectos de la tasación pericial contradictoria en el ámbito tributario”, *Impuestos* nº 2, Quincena del 15 al 31 de enero, Tomo I, pag. 175, Editorial La Ley, Madrid 2003 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4254/2002).

FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Las liquidaciones tributarias*, Editorial Comares, Granada 2000.

FERNÁNDEZ SALMERÓN, M. “Nuevas tendencias de la justicia administrativa en Italia: Hacia algunas quiebras de la distinción entre intereses legítimos y derechos subjetivos” *Revista de Administración Pública* un, 154, Enero/Abril, Madrid 2001, pág. 501-540.

FUENTES BARDAJÍ, J. (Director), *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Aranzadi, Cizur Menor 2005.

FUENTES BARDAJÍ, J. (Dir) y FRÍAS RIVERA, R. (Coord), *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Libro comentario del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado, Ministerio de Justicia, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2007.

GALAPERO FLORES, R. "Formas de extinción de la deuda tributaria (Estudio de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm 21, Editorial Aranzadi, Pamplona 2006, pág. 37-67.

GALAPERO FLORES, R. "Interés de demora y recargos tributarios. Regulación legal en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación", *Impuestos* núm.5, Quincena del 1 al 15 de marzo, Editorial La Ley, Madrid, 2008 (www.laleydigital.es ref. La Ley 1132/2008).

GARBERÍ LLOBREGAT, J. y OTROS *El Procedimiento Administrativo Común (Comentarios, Jurisprudencia y formularios)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2007.

GARCÍA BERRO, F. *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Editorial Marcial Pons, Barcelona 1998.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "Algunas reflexiones sobre el derecho administrativo norteamericano (a propósito de una nueva exposición sistemática del mismo)", *Revista de Administración Pública* núm. 85 Enero/Abril, Madrid 1978, pág. 241-259.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Revolución francesa y administración contemporánea*, Civitas, Edición de 1998, Madrid.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "Observaciones sobre la tutela cautelar en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 ¿tienen efectiva potestad de acordar tutela cautelar las salas de los Tribunales de Justicia y de la Audiencia Nacional?", *Revista de Administración Pública* num.15, Enero/Abril, Madrid 2000, pág. 251-277.

GARCIA DE ENTERRIA, E.: *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y Proceso Contencioso-Administrativo Español*, Thomson-Civitas, 3ª ed., Madrid, 2004.

GARCÍA DE ENTERRIA, E. “La formación y el desarrollo en Europa de la jurisdicción contencioso-administrativa. Su adquisición definitiva de un estatus de jurisdicción plena y de efectiva”, *Revista de Administración Pública* num.179, Mayo/Agosto, Madrid 2009, pág. 167-183.

GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª ed, Editorial Civitas, Madrid, 2011.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. “La asistencia mutua comunitaria en materia de recaudación” *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia* núm. 30, Editorial La Ley, Madrid 2012, pág. 95.

GARCÍA GIL, F.J. *La medida cautelar de suspensión de la ejecución de actos y disposiciones en el proceso administrativo*, 1ª ed. La Ley, Madrid 2010.

GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F. *Sanciones Administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, 3º ed. Editorial Comares, Granada 2007.

GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (Coordinadora), *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario 2ª ed.*, “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1º parte) Fraude Fiscal: Dimensión Nacional, Instituto de Estudios Fiscales Doc.nº 16/2013, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones.

GARCÍA ROSS, J.J. “La devolución de las garantías en las reclamaciones económico-administrativas estimadas por el TEAR y recurridas ante el TEAC por la Administración”, *Quincena Fiscal* 9/1995, Editorial Aranzadi, Pamplona 1995 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 1995\1267).

GARCÍA ROSS, J.J. “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias” *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 2\1997, Aranzadi, Pamplona 1997 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1997\1114).

GARCÍA ROSS, J.J. “Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: la suspensión automática de los actos administrativos tributarios en el Decreto Foral 200/2002, de 10 de diciembre. Un modelo a exportar”, *Boletín Jado* núm. 2, Academia Vasca de Derecho – Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2004, pág. 42-61.

GARRIDO FALLA, F, “La eficacia de los actos administrativos en la nueva Ley de Procedimiento” *Revista de Administración Pública* núm. 26, Mayo/Agosto, Madrid 1958, pág. 207-229.

GARRIDO FALLA, F. “La evolución del recurso contencioso administrativo en España” *Revista de Administración Pública*, núm. 55 Enero/Abril, Madrid 1968, pág. 9-26.

GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A. y LOSADA GONZÁLEZ, H. *Tratado de Derecho Administrativo*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 2010.

GIL IBAÑEZ, J.L. *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Una visión práctica*, Editorial Colex, Madrid 2001.

GIMENO SENDRA, V., ASECIO MELLADO, J.M., LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T., ORTELLS RAMOS, M. y PEDRAZ PENALVA, E. *Proceso Civil Práctico*, Tomo IX, 4º ed., La Ley, Madrid, 2010.

GÓMEZ CABRERA, C. *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, Editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.

GÓMEZ TABOADA, J. “El alcance de la suspensión de las liquidaciones tributarias más allá del pago”, *Estudios de Derecho Judicial num.156*, Centro de Documentación Judicial-Consejo General del Poder Judicial, Madrid 2009, pág. 238-253.

GÓMEZ TABOADA, “La suspensión de los efectos extrarrecudatorios de liquidaciones tributarias”, *Carta Tributaria* número 20, Quincena del 16 al 30 de Noviembre, Editorial Ciss, Madrid 2009 (www.laleydigital.es ref. 20316/2009).

GÓMEZ TABOADA, J. “El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones”, *Carta Tributaria* número 17, Sección Monografías, Quincena del 1 al 15 de Octubre, Editorial Ciss, Madrid 2010 (www.laleydigital.es ref. La Ley 13073\2010).

GÓMEZ TABOADA, J. “La Sentencia de Tribunal Supremo de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias”, *Tribuna Fiscal* nº 254, Editorial Ciss, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref. La Ley 19550/2011).

GÓMEZ TABOADA, J. “Obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, *Diario La Ley* nº 8.387 Septiembre, Editorial La Ley, Madrid 2014 ([www.laleydigital](http://www.laleydigital.es) ref. La Ley 6296/2014).

GONZÁLEZ ALONSO, A. “El régimen jurídico normativo y jurisprudencial de la potestad sancionadora y de los privilegios de la Administración Pública” *Actualidad Administrativa* num.5, La Ley, Wolters Kluwer, Madrid 2009.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Los intereses moratorios*, Colección Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998.

GONZALEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F. *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 4^o ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2007.

GUERRA REGUERA, M. *La suspensión de actos administrativos tributarios*, Editorial Comares, Granada 1999.

HAURIUO, M. *Précis de droit administratif et de droit public*, Éditions Dalloz, 12^a ed., Paris 2002 (reedición de la obra de 1933).

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2008.

HERRERA GUERRA, C.A. “La vocación de universalidad del derecho administrativo: el Administrative Estate para un país que no es administrado por ángeles” *Revista de Administración Pública* núm.178, Enero/Abril, Madrid 2009, pág. 143-173.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (Coordinador), *Comentarios a la Ley General Tributaria Volumen I y II*, Editorial Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2008.

HUESCA BOBADILLA, R. (Director), *Las reclamaciones económico-administrativas*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1997.

HUESCA BOADILLA, R. “Procedimientos Tributarios”, *Impuestos* núm. 19, Quincena del 1 al 15 de octubre, Editorial La Ley, Madrid 2006 (www.laleydigital.es ref. La Ley 2437/2006)

HUESCA BOADILLA, R. “Procedimientos tributarios”, *Impuestos* núm.1, Editorial La Ley, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 9048/2014).

JABALERA RODRÍGUEZ, A, y GARCÍA FRÍAS, A. “Jurisprudencia constitucional financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas, Pamplona 2009 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2009\143).

JAIME CASTILLO, A.M. “Servicios públicos y ciudadanía” en la obra colectiva, *Administración Pública y Estado de Bienestar*, Civitas, Madrid 2004.

JIMENEZ PLAZA, C. *El fumus boni iuris. Un análisis jurisprudencial*, Iustel, 1º ed., Madrid 2005.

JUAN LOZANO, A.M. “Medidas de la Ley General Tributaria para evitar la duplicidad de pago IVA-TPO: suspensión del ingreso (art.62.8) y regla especial para el cómputo del plazo de prescripción de la devolución del ingreso indebido (art.67.1)”, *Revista Fiscal Mes a Mes*, núm. 114, Editorial Francis-Lefebvre, Madrid 2006, pág. 33-37.

LAGO MONTERO, J.M. *La suspensión de las liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Editorial Tecnos, Madrid 1994.

LINDE PANIAGUA, E. *Fundamentos de Derecho Administrativo. Del Derecho del poder al Derecho de los ciudadanos*, Colex Editorial, Madrid 2010.

LITAGO LLEDÓ, R., *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi Editorial, Elcano (Navarra) 2000.

LITAGO LLEDÓ, R. "Perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local", *Quincena Fiscal* 8/2011, Editorial Aranzadi, Pamplona 2011 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi 2011\495).

LÓPEZ DIAZ, A. *Periodo ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2001.

LÓPEZ GÓMEZ, A. "Comentario a la resolución del TEAC de 18 de abril de 2007", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 14, Editorial Aranzadi, Pamplona 2007 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2007\1819).

LOPEZ MENUDO, F. "Los principios generales del Procedimiento Administrativo" *Revista de Administración Pública* num. 129, Septiembre/Diciembre, Madrid 1992, pág. 19-76

LÓPEZ NIETO Y MALLO, F. *El Procedimiento Administrativo de la Administraciones Públicas*, Bayer y Hnos, Barcelona 1993.

LOZANO SERRANO, C. *Aplazamiento y Fraccionamiento de los Ingresos Tributarios*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona (Navarra) 1997.

LOZANO SERRANO, C. “La reiteración de actos tributarios anulables desde el principio de congruencia procesal”, *Tribuna Fiscal* núm.268, Septiembre/Octubre, Editorial Ciss, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 4945/2013).

LUQUE MATEO, M.A. “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos* núm. 5, Quincena del 1 al 14 de marzo, Editorial La Ley, Madrid 2004 (www.laleydigital.es ref. La Ley 423/2004).

MALLANDRICH MIRET, N. “La adopción de medidas cautelares en los Juzgados de Instancia. Un estudio empírico.”, *Diario La Ley*, num.8012, Sección Doctrina, 30 de enero de 2013, La Ley, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 49/2013).

MARINA JALVO, B. *Medidas provisionales en la actividad administrativa*, Lex Nova, 1º Edición, Valladolid, 2007.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. *Suspensión del acto tributario, garantías e indemnización al contribuyente*, Editorial Tecnos, Madrid 1995.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo” *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 19/1995, Pamplona, 1995 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1995\1278).

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Barcelona 1999.

MARTÍN JIMÉNEZ, F.J. “Aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudas tributarias: criterio administrativo”, *Revista de Información Fiscal* num.107, Editorial Lex Nova, Valladolid 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\51943).

MARTÍN QUERALT, J. ¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos administrativos reclamados en vía económico-administrativa?, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1992 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 1992\67).

MARTÍN QUERALT, J. “La tasa judicial o la reviviscencia de la regla solve et repete”, *Tribuna Fiscal* núm. 247, Mayo 2011, Ciss, Wolters Kluwer, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref. La Ley 11751\2011).

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª ed., Tecnos, Madrid, 2011.

MARTIN QUERALT, J. “Suspensión de la ejecución de las sanciones...otra vez (I)”, *Tribuna Fiscal*, núm. 258, Sección La Opinión, Abril, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 3254\2012).

MARTIN QUERALT, J. “Suspensión de la ejecución de las sanciones...otra vez (II)”, *Tribuna Fiscal*, num. 259, Sección La Opinión, Mayo, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5229\2012).

MARTÍN QUERALT, J. “El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 de la LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones”, *Tribuna Fiscal*, núm.271, Marzo-Abril, Editorial Ciss, Madrid 2014 (www.laleydigital.es ref. La Ley 860/2014).

MARTÍNEZ GINER, L.A. “La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 140/2008, Editorial Civitas, Pamplona 2008 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\2316).

MARTINEZ LAFUENTE, A. “Nueva visita al interés de demora tributario: un estudio de la doctrina jurisprudencial”, *Impuestos* núm. 20, Quincena del 16 al 31, Editorial La Ley, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 13165/2010).

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”, *Impuestos* núm. 10, Octubre 2014, Editorial La Ley, Madrid 2013 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5093/2014).

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2015.

MASSUCI, A.: “Formación y evolución del derecho administrativo en Francia y Alemania”, *Revista de Administración Pública* num.184, Enero/Abril, Madrid 2011, pág. 9-39

MAURER, H. *Derecho Administrativo. Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

MAYER, O. *Derecho Administrativo Alemán, Tomo I, Parte General*, 2ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982.

MENÉNDEZ REXACH, A., DOMÍNGUEZ MARTÍN, M. y LÓPEZ DE CASTRO GARCÍA-MORATO, L. “Actos administrativos y procedimiento de las Administraciones Públicas”, *Revista de Justicia Administrativa* núm. 57, Editorial LEX NOVA, Valladolid 2012 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2013\14103).

MERINO JARA, I. “Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del periodo ejecutivo en el País Vasco”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Volumen XXIII*, pág. 15-32, Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres 2005.

MERINO JARA, I. “Formalismos excesivos”, *Quincena Fiscal* núm. 20, Editorial Aranzadi, Pamplona 2008 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2008\2657).

MERINO JARA, I. “Honorarios de letrados y responsabilidad patrimonial de la administración tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 6/2009, Editorial Aranzadi, Pamplona 2009 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2009\240).

MERINO JARA, I (Director), LUCAS DURÁN, M. (Coordinador), *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º ed., Editorial Tecnos, Madrid 2014.

MERINO JARA, I. (Director), *Procedimientos tributarios. Aspectos prácticos*, JM Bosch Editor, Barcelona 2014.

MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., MONTÓN REDONDO, A. y BARONA VILAR, S., *Derecho Jurisdiccional II, Proceso Civil*, 18ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia 2010.

MUÑOZ MACHADO, S. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público en general. Volumen IV*. Iustel, Madrid, Madrid, 2011.

NAVAS CASTILLO, F. "El control de la actividad administrativa en la constitución de Cádiz de 1812", *Revista de Derecho Político*, núm. 83 enero-abril 2012, UNED, pág. 361-379.

NIETO GARCIA, A. "Los orígenes de lo contencioso-administrativo en España", *Revista de Administración Pública*, núm. 50 Mayo/Agosto, Madrid 1966, pags. 27-50.

NIETO GARCIA, A. "Sobre la tesis de Parada en relación con los orígenes de lo contencioso-administrativo" *Revista de Administración Pública*, núm. 57 Septiembre/Diciembre, Madrid 1968, pág. 9-33.

NIEVES BORREGO, J. *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid 1975.

ORENA DOMINGUEZ, A. "Responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria", *Quincena Fiscal* núm.10/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012, (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\739).

ORTELLS RAMOS, M. Y OTROS *Derecho Procesal Civil*, 6º ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

OSORIO ACOSTA, E. *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*, Marcial Pons, Madrid 1995.

PANIZO ROBLES, J.A. y PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. “El nuevo sistema de liquidación de cuotas a la Seguridad Social: la liquidación directa por la Administración”, *Revista de Información Laboral* núm. 1/2015, Lex Nova, Valladolid 2015 (www.aranzadigital ref. Aranzadi BIB 2015\18).

PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *Revista de Administración Pública*, num.55 Enero/Abril, Madrid 1968, pág. 65-112.

PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Réplica a Nieto sobre el privilegio de decisión ejecutoria y el sistema contencioso-administrativo” *Revista de Administración Pública*, num. 59 Mayo/Agosto, Madrid 1969, pág. 41-70.

PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/92, de 26 de noviembre)*, 2ª Ed. Editorial Marcial Pons, Madrid 1999.

PARADA VÁZQUEZ, J.R. “Justicia administrativa e irresponsabilidad de los poderes públicos” en *Revista de Administración Pública*, núm. 153 Septiembre/Diciembre, Madrid 2000, pág.71-90.

PARADA VÁZQUEZ, J.R. *Derecho Administrativo I. Parte General*, 19ª ed. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2012.

PAREJO ALFONSO, L. “Interés público como criterio de control de la actividad administrativa” en la obra colectiva *Constitución y control de la actividad administrativa*, Cuadernos de Derecho Judicial XII-2003, Consejo General del Poder Judicial, Centro de documentación, Madrid, 2004, pág.125-148.

PAREJO ALFONSO, L. *Lecciones de Derecho Administrativo*, 4ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011.

PASTOR PRIETO, S. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Ministerio de Economía y Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005.

PÉREZ NIETO, R. “Los intereses de demora del art.26 LGT y el *ius puniendi* tributario. Desmesura y conveniencia de una reconsideración constitucional en el ámbito penal-sancionador”. *Tribuna Fiscal* núm. 243, Enero, Editorial CISS, Madrid 2011 (www.laleydigital.es ref. La Ley 11990/2011).

PÉREZ NIETO, R. “La suspensión cautelar de la ejecutividad de las sanciones tributarias durante el proceso judicial. Una polémica” *Tribuna Fiscal* núm. 261/262, Julio-Agosto, Editorial Ciss, Madrid 2012, (www.laleydigital.es ref. La Ley 7385/2012).

PÉREZ RON, J.L., “El nuevo Estado de Derecho”, *Quincena Fiscal* núm.4/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2014\440).

PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 24ª ed., Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2014.

PLAZA VÁZQUEZ, A. “La nueva vía económica-administrativa en las grandes ciudades (común y foral), *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 1/2004, Editorial Aranzadi, Pamplona 2004 (www.arazadigital.es ref. Aranzadi BIB 2004\269).

PONT MESTRES, M. (Coordinador), *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid 1994.

PRIETO TEJO, J. “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Quincena Fiscal* núm 5/2010, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010 (www.aranzadigital ref.BIB 2010\194).

RODRÍGUEZ ACHUTEGUI, E. “Limitaciones jurisprudenciales a la ejecución de créditos contra la masa”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 4/2015, Editorial Aranzadi, Pamplona 2015 (www.aranzadigital.es ref. Aranzadi BIB 2015\983).

RODRÍGUEZ PONTON, J. *Pluralidad de intereses en la tutela cautelar del proceso contencioso administrativo*, 1ª ed., Cedecs Editorial, Barcelona 1999.

RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. “Evolución histórica de la suspensión del acto administrativo en vía contenciosa en el derecho español.”, *Anuario de Historia del Derecho Español*, Publicaciones del Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Madrid 1987, pág. 697-736.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. *Derecho Administrativo y Constitución*, Publicaciones del Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 2000.

ROMERO GARCÍA, F. “El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2009, pág. 165-230.

RUIZ PIÑEIRO, F.L., LOPEZ DE LA RIVA CARRASCO, F.L., y GARRIDO BENGOCHEA, L.A. *Las medidas cautelares en la Ley 29/1998, de 13 de julio de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial*, 2º ed., Aranzadi, Cizur Menor 2008.

RUIZ TOLEDANO, J.I. *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, 1ª ed. Editorial La Ley, Madrid 2006 (www.laleydigital.es ref. La Ley 17335/2008).

RUIZ ZAPATERO, G. “Justicia “cautelar” y justicia “final” en la sanciones tributarias”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 841/2012, Editorial Aranzadi, Pamplona 2012 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2012\880)

SAINZ CLAVIJO, A. “Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 de la LGT”, *Quincena Fiscal* núm. 14/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2014 (www.aranzadidigital.es ref. Aranzadi BIB 2014\3279).

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed, Universidad Complutense-Facultad de Derecho Servicio de Publicaciones, Madrid 1990.

SANTAMARIA PASTOR, J.A. *Sobre la génesis del derecho administrativo español en el Siglo XIX (1812. 1845)*, Iustel, 1ª edición, Madrid 2006.

SANTAMARIA PASTOR, J.A. *La Ley Reguladora de la Jurisdicción-Contencioso Administrativa. Comentario*, 1ª ed., Iustel, Madrid 2010.

SANZ LARRUGA, F.J. “La vía administrativa de apremio: una potestad administrativa en expansión”, *Revista de Administración Pública* núm. 117, Septiembre-Diciembre, Madrid 1988, pág. 367-408.

SOCIAS CAMACHO, J.M. Error material, error de hecho, y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección, *Revista de Administración Pública* núm. 157, Enero/Abril, Madrid 2002, pág. 157-211.

SOMMERMANN, K.P, GARCÍA MACHO, R. y otros *Ley de la Justicia Administrativa Alemana. Análisis comparado y traducción.*, 1ª ed., Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires (Argentina), 2009.

SOSPEDRA NAVAS, F.J. , PEREZ BORRAT, M.L. y PUIG BLANES, F.P., *Práctica del Proceso Civil Tomo I*, 2º ed. Civitas, Madrid 2007.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 141, Editorial Civitas, Pamplona 2009.

TESO GAMELLA, P., “Medidas cautelares y derecho sancionador”, *Actualidad Administrativa*, Sección Doctrina, Tomo I, Editorial La Ley, Madrid 2000, pág. 59.

TESO GAMELLA, P. *Medidas cautelares en la Justicia Administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia 2007.

TOMAS Y VALIENTE, F. *Manual de Historia del Derecho Español*, 2ª ed, Tecnos, Madrid 1980.

TORRES FERNÁNDEZ, J.J., y otros, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Editorial Aranzadi, Pamplona 1999.

TORRES FERNÁNDEZ, J.J. y otros, *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común Tomos I y II*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 1993.

URIOL EGIDO, C. y BOSCH CHOLBI, J.L. “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal* número 261/262, Julio/Agosto, Editorial Ciss, Madrid 2012 (www.laleydigital.es ref. La Ley 7389/2012).

VÁZQUEZ DE PRADA, V.R. “La interpretación jurisprudencial del “solve et repete” y la Ley 10/1973, de 17 de marzo, de revisión de la reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa” *Revista de Administración Pública* núm. 75, Septiembre/Diciembre, Madrid 1974, pág. 175-229.

VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid 2006.

VEGA BORREGO, F.A. *La ejecución de los actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Monografías AEDAF nº 4, Madrid, Noviembre 2008.

VEGA LABELLA, J.I. y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 2º ed., Aranzadi Editorial, Cizur Menor 2002.

VELASCO CABALLERO, F. *Administraciones públicas y derecho a la tutela judicial efectiva*, Bosch, Barcelona, 2003.

VIÑAS BOSQUET, J.P. “Fianzas, avales y demás garantías en la legislación de Regimén Local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 5, Quincena del 15 al 29 de marzo, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2001 (www.laleydigital.es ref. La Ley 3944/2003).

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. “Apuntes sobre responsabilidades derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias: intereses de demora y sanciones”, *Tribuna Fiscal* núm.216, Editorial CISS, Madrid 2008 (www.laleydigital.es ref La Ley 495/2012)

ZANOBINI, G., *Corso di Diritto Amministrativo, Volume I, Principi generali*, 8ª ed. Giuffrè, Milano, 1958.