

LOS DERECHOS HUMANOS
LIBRO HOMENAJE AL EXCMO.
SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA

Coordinadores:

José Miguel Zugaldía Espinar

Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada

Eduardo Roca Roca

Presidente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de Granada

GRANADA

2001

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

LA TUTELA CAUTELAR TRIBUTARIA EN EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL).

I. PLANTEAMIENTO: SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS DE LIQUIDACIÓN EN EL RECURSO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO

Existe una normativa específica en el ámbito tributario sobre la suspensión de la ejecución del acto recurrido en la fase administrativa previa de revisión recogida en distintas normas tributarias –LGT, LDGC, LAPREA, RPREA, LRHL¹– mientras que al finalizar esta vía y acudir a la jurisdiccional la normativa a aplicar será la recogida en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa², concretamente será de aplicación para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en esta vía, lo que venía establecido en la Sección segunda del Capítulo V del Título IV –artículos 122 a 125– de la LJCA de 1956; y en la actualidad, en el Capítulo II del Título VI –artículos 129 a 136– de la LJCA de 1998. En ambas disposiciones se regulaba y se regula esta materia con carácter general, sin establecer ninguna distinción dependiendo del caso objeto de la «*litis*», por tanto, le son de aplicación a todos los supuestos de solicitud de suspensión de la ejecución de actos administrativos esgrimidos en la vía contencioso-administrativa. La referencia y el análisis que se efectuará de la normativa de la LJCA de 1956 viene justificado por la evolución que ha experimentado esta institución en relación con los actos en materia tributaria, que se

Las notas a pie de página de este artículo se han colocado al final del mismo para facilitar su lectura.

ha separado del tratamiento dado a otros actos de carácter administrativo para posteriormente contrastarlo con lo recogido en la nueva LJCA.

Aunque la normativa de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa es común para los actos impugnados en dicha vía judicial pero en relación con la suspensión de la ejecución solicita en esta vía será necesario distinguir varios grupos, uno, con carácter general que se refiera a los actos acogidos a la noción amplia de Derecho Administrativo³ y otro grupo, el referente a los actos dictados por la Administración Tributaria, que como veremos tienen sustantividad propia, debido a que la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en sede jurisdiccional ha sufrido una evolución que ha significado una separación del régimen general recogido en su normativa, en el sentido de que partiendo de una regulación común para todos los supuestos, el resultado, es decir, el otorgamiento o denegación de la suspensión, va a depender en gran medida del ámbito jurídico al que nos estemos refiriendo⁴.

En este sentido GÓMEZ-FERRER⁵ había identificado cuatro líneas jurisprudenciales sobre el sentido y la interpretación de la suspensión como medida cautelar regulada en la anterior Ley de la Jurisdicción, donde se partían de unas posturas verdaderamente rígidas a una flexibilización basándose en una revisión de la misma a luz del ordenamiento constitucional⁶. Desde esta perspectiva apreciaba las siguientes líneas marcadas por la doctrina del Tribunal Supremo⁷: 1.- La ejecución del acto como regla general; 2.- La ponderación de los intereses en presencia; 3.- El *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho; 4.- La inejecución del acto -suspensión como regla general- (nosotros añadimos; concretamente en materia tributaria: Suspensión automática con prestación de garantía; 5.- En último lugar, con la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se hace necesario plantearse si se ve afectada la postura jurisprudencia anterior, posibilitando su mantenimiento, rechazo o modificación.

2. PRESUPUESTOS

Antes de entrar en el análisis de estas diferentes etapas es necesario sintetizar brevemente cuales son los requisitos concurrentes para que un Tribunal de Justicia otorgue la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía jurisdiccional, para de esta forma constatar la evolución hacia una flexibilización que se ha ido produciendo en la apreciación e interpretación de dichos requisitos, y en concreto cuando estamos refiriendo a actos de liquidación dictados por la Administración Tributaria que son objeto de impugnación.

La suspensión como una medida cautelar tiende a asegurar el objeto litigioso hasta que se dicta la decisión sobre la legalidad o validez del mismo, estableciéndose como presupuestos tradicionales para poder adoptarlas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 122, segundo párrafo, de la LJCA de 1956, desde el punto de vista sustantivo, que «*procederá la suspensión cuando la ejecución (del acto administrativo) hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil*».

De este presupuesto legal se desprendía que solamente se limitaba a exigir uno de los requisitos⁸ que la doctrina procesal había establecido para la adopción de la

medidas cautelares: el *periculum in mora*, pero a parte de este requisito, tanto la jurisprudencia como la doctrina acuden a otros, no excluyentes, sino complementarios del anterior, como es la ponderación de intereses en juego, tanto públicos como privados⁹, basándose en la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción de 1956: «...se debe de ponderar ante todo la medida en que el interés público exija la ejecución».

Estos dos presupuestos son los que se han plasmado en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa al disponer el artículo 130: «1. Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso. 2. 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 en forma circunstanciada»¹⁰.

2.1. *Periculum in mora*

El *periculum in mora*, consiste en la existencia de un peligro (daño o perjuicio) inminente como consecuencia de la ejecución del acto antes de emitir la resolución del proceso judicial iniciado en su caso¹¹.

De este requisito legal se pueden distinguir tres aspectos que deben de darse de forma acumulativa para poder afirmar que concurren los presupuestos para poder adoptar dicha medida de acuerdo con las primeras interpretaciones del Tribunal Supremo sobre actos tributarios de liquidación:

a) Efectividad de un daño o perjuicio por la inmediata ejecución

Daño o perjuicio que viene ocasionado como consecuencia de la ejecución del acto que es objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, «esto es, el concurso de un elemento positivo representado por un ataque al patrimonio o derecho del afectado con la resolución administrativa»¹², donde «la disminución de patrimonio originada por el pago de una deuda tributaria no puede ser elevada con carácter general a causa motivadora de la suspensión»¹³, sino que habrá que estar al caso concreto para comprobar que el pago de la deuda tributaria origina un daño o perjuicio relevante para el otorgamiento de la suspensión.

b) Que dicho daño o perjuicio sea de reparación difícil o imposible

Que el perjuicio que ocasionaría la ejecución del acto impugnado, en el caso de que se resolviera a favor del recurrente en su día el recurso jurisdiccional sobre el fondo de la litis, sería de reparación difícil o imposible¹⁴. Tal circunstancia se apreciará en los casos en que «la previsión del daño irreparable parezca evidente»¹⁵ y «que está expresado por la consecuencia previsible, según las normas de la lógica «ad homine», de que ese daño o perjuicio no sea susceptible de normal compensación

*o recuperación»*¹⁶. No teniendo el carácter de perjuicio o daño de reparación imposible o difícil cuando «*el acto administrativo recurrido determina la cuantía en cantidad líquida de una obligación tributaria los perjuicios derivados de la ejecución podrán ser determinados en forma precisa y con reparación asegurada, por lo que la suspensión pretendida resulta improcedente»*¹⁷

Ante este requisito, la interpretación del Tribunal Supremo lo admitía para casos excepcionales, como eran cuando la ejecución inmediata del acto podía poner en peligro la actividad productiva del contribuyente o se debía desprenderse de sus bienes inmuebles para hacer frente el pago de la deuda tributaria o por la elevada cuantía de la liquidación y la situación económica especial del deudor¹⁸.

c) Que ambas circunstancias deben de ser probadas

Se denegará la suspensión si no queda acreditado mediante una actividad probatoria el daño o perjuicio que conllevaría la ejecución del acto impugnado¹⁹ o no quede suficientemente acreditado, no tanto el daño que ocasionaría la ejecución del acto en el momento de solicitar la suspensión, sino, que tras obtener un pronunciamiento favorable, sea de reparación difícil o imposible deshacer lo ejecutado²⁰. Ante esta exigencia de la probanza de los daños y perjuicios y de la dificultad de su reparación se manifiestan con rigurosidad algunos Autos del Tribunal Supremo²¹, situaciones que podrán ser acreditadas por fotocopias de las declaraciones tributarias²², por los balances de la entidad o por las actas de la Inspección²³.

Ante esta interpretación rigurosa del presupuesto para la adopción de la suspensión de la ejecución del acto de liquidación en vía jurisdiccional, el propio Tribunal Supremo comienza a flexibilizarla o a abandonar dicha interpretación al entender, de forma casi generalizada, que el ingreso de una deuda tributaria siempre conlleva un daño y que este puede ser de reparación difícil o imposible, en este sentido, el Auto del TS de 7 de mayo de 1992²⁴, en base a una nueva interpretación del artículo 122 de la anterior LJCA al considerar que si es obligación de la Administración Tributaria suspender siempre que el contribuyente lo solicite y afiance, será improcedente exigir prueba categórica de los daños en vía jurisdiccional.

De las dos anteriores interpretaciones sobre el presupuesto de la suspensión se pueden distinguir la siguiente evolución jurisprudencial que a continuación comenzamos a exponer.

3. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

3.1. La ejecución del acto como regla general

Una primera línea de actuación de nuestros tribunales²⁵ gira en torno a la imposibilidad de otorgar la suspensión en caso de deudas tributarias, ya que, debido a la solvencia de la Administración, siempre se podría restaurar el perjuicio ocasionado al recurrente, más, cuando la obligación tributaria es de carácter pecuniaria, por tanto, la

regla general era la ejecución del acto recurrido, al tratarse de un daño o perjuicio reparable²⁶, no dándose el requisito recogido en el artículo 122 LJCA, como era que su reparación fuera imposible o difícil²⁷.

Este criterio mantenido por el Tribunal Supremo tenía la ventaja de reducir enormemente la problemática de la suspensión en el ámbito jurisdiccional, y concretamente en el ámbito tributario, donde la mayoría de las ocasiones nos encontramos con la obligación de ingresar una determinada cantidad de dinero en favor del ente impositor, por lo que, desde el primer momento se conoce el importe económico del daño, que en el caso de producirse un pronunciamiento contrario a la ejecución del acto, la Administración, bajo esa presunción de solvencia, siempre podrá responder a la reparación del daño, con una indemnización a posteriori.

Pero esta simplificación del tema a meros criterios de valoración económica y solvencia de la Administración²⁸, consiste en ocultar el trasfondo de los perjuicios debido a que en muchas ocasiones es imposible fijar el importe de dicha indemnización y además, con este criterio generalizado, se obtiene la tutela judicial, pero no se puede afirmar que sea efectiva.

En este sentido, se va produciendo un cambio en los pronunciamientos que comienzan a rechazar la valoración económica del daño y la solvencia de la valoración como causa para no otorgar la suspensión²⁹ para abandonar el argumento de la solvencia de la Administración como motivo suficiente para excluir las dificultades de reparación de los daños y perjuicios derivados de la ejecución³⁰.

De acuerdo con lo anterior, la interpretación mantenida por el Tribunal Supremo en esta primera etapa, donde se rechazan las solicitudes de suspensión por el hecho de que los daños son evaluables económicamente, y estos perfectamente resarcibles, al ser la Administración solvente, debe ser rechazada no sólo para aquellos casos donde es imposible llevar a cabo una evaluación económica del daño o perjuicio, sino también cuando ésta es difícil, donde existe «*dificultad de fijar el quantum exacto*»³¹, sino además, en aquellas ocasiones en que el daño o perjuicio es perfectamente evaluable también pueda ser objeto de suspensión, así las Exposición de Motivos de la LJCA de 1956 expone que: «*respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente*».

3.2. La ponderación de los intereses en presencia

El Tribunal Supremo introduce otro elemento para considerar la solicitud de suspensión, como es la ponderación de los intereses en presencia, aunque el artículo 122 de la LJCA de 1956 recoge el régimen y los presupuestos de la suspensión, sin hacer mención al interés público, como uno de los criterios a tener en cuenta a la hora de su resolución, siendo el artículo 123 de la LJCA de 1956, de eminente contenido procesal, el que se refería a la incidencia del interés público, aunque con mayor claridad aparecía recogido en la Exposición de Motivos de dicha Ley, como criterio modulador de dicha medida cautelar³². En este sentido, el Tribunal Supremo va a efectuar una reinterpretación del artículo 122 de la Ley, señalando que habrá que tenerse en

cuenta la ponderación de intereses a la hora de determinar el otorgamiento de la suspensión³³. Ponderación de interés, tanto para la denegación, como para su otorgamiento, en el caso de la primacía del interés público o del interés particular, respectivamente. Doctrina vacilante, donde encontramos Autos que admiten la necesidad de ponderar dichos intereses como elemento determinante de la concesión de la suspensión, pero que consideran que el interés público prevalece sobre el particular como consecuencia de quedar afectado por la dilación en la percepción de una liquidación suspendida, aunque esta se encuentre afianzada³⁴. En otros casos, ante la posibilidad de que el pago de unas cantidades puede incidir de forma negativa en el contribuyente, lo que podría producir daños irreversibles, primando el interés particular sobre el público³⁵. En otras ocasiones, como consecuencia de esta ponderación de intereses, van a prevalecer los mismos a la hora de conceder o denegar la suspensión aunque se observe que la ejecución del acto no va a ocasionar ningún daño de imposible o difícil reparación³⁶.

Aunque esta ponderación de intereses es una solución más flexible³⁷ que la tesis inicial del Tribunal Supremo, conlleva una incertidumbre a la hora de saber si la suspensión se va a conceder o no, como consecuencia de la dificultad de determinar que interés debe de prevalecer en cada caso concreto, el público o el particular. De esta forma, otros pronunciamientos del Tribunal Supremo, en relación con la materia tributaria, consideran que el interés público, siempre que se encuentre garantizado el acto impugnado mediante la correspondiente garantía, queda suficientemente protegido, por lo que, con carácter general, el interés particular va a prevalecer sobre el interés público, al estar éste garantizado por la caución prestada³⁸.

3.3. La apariencia de buen derecho «*fumus boni iuris*»

Los procesalistas han puesto de manifiesto la importancia del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho junto con el *periculum in mora*, como requisitos para adoptar las medidas cautelares, y entre ellas, la suspensión, aunque este presupuesto no venía recogido de forma expresa en la LJCA de 1956, ni en la actual LJCA de 1998, aunque, a pesar del silencio de la Ley de la Jurisdicción, consideramos que debe de defenderse su aplicación al ser uno de los presupuestos más importantes en la ponderación de los intereses en juego.

En esta evolución del Tribunal Supremo a la hora de otorgar o denegar la suspensión en el ámbito tributario³⁹ ha introducido este nuevo presupuesto de ponderación, la apariencia de buen derecho, que a través de distintos pronunciamientos se ha ido perfilando su ubicación conceptual y su apreciación en relación con el derecho a la tutela cautelar y la tutela judicial⁴⁰.

- a) Este requisito de la apariencia de buen derecho viene justificado por el principio general del derecho comunitario que se resume en que «*la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón*», por lo que se configura como un derecho a obtener la tutela cautelar, como una parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución⁴¹.

- b) Que el derecho a la tutela cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, y aquélla se concreta en que la Sala decida acerca de la procedencia de la misma, teniendo, para ello en cuenta diversos factores, siendo uno de ellos, el *fumus boni iuris*, por lo que la apreciación del mismo no otorga un derecho absoluto para obtener la suspensión⁴².
- c) Que el determinar la existencia de la apariencia del buen derecho no puede conllevar un posicionamiento sobre el fondo del asunto, sino, solamente eso, una apariencia de buen derecho en el momento procesal en que se debe decidir sobre el otorgamiento de la medida cautelar. Siendo fundamental para su apreciación la fundamentación que lleven a cabo las partes y la existencia de sentencias favorables anteriores a las pretensiones de algunas de las partes⁴³.
- d) Que entre la solicitud de suspensión con prestación de garantía, como continuidad de la obtenida en la vía económico-administrativa y la falta de apariencia de buen derecho del recurrente, prevalece este último requisito, por tanto, denegando la solicitud de suspensión ante el Tribunal de justicia⁴⁴.

3.4. *La suspensión como regla general en materia tributaria*

En esta evolución interpretativa del Tribunal Supremo sobre la suspensión de ejecución de los actos tributarios recurridos en la vía contencioso-administrativa se va produciendo una flexibilización en la apreciación de los requisitos exigidos por el art.122 de LJCA, culminando con traslación de la fórmula prevista en la vía económica-administrativa, pero con dos matices bien distintos, por un lado, nos encontramos con decisiones judiciales que conceden la suspensión si la deuda tributaria se encuentra garantizada, pero no de forma automática, sino cuando concurren alguno de los requisitos previstos en la vía jurisdiccional, y, por otro lado, se concede la suspensión de forma automática, sin entrar a valorar los otros requisitos, siempre que se haya prestado la correspondiente garantía, siendo esta segunda línea de interpretación la que se ha impuesto⁴⁵.

Los fundamentos en que se basa esta nueva línea jurisprudencial a la hora conceder la suspensión de la ejecución de los actos tributarios impugnados en la vía contencioso-administrativa se pueden resumir en los siguientes:

- a) El pago de la deuda tributaria siempre ocasiona daños o perjuicios de reparación difícil o imposible.

Que ante la primera interpretación del art. 122.2 de la Ley de la LJCA de 1956 que exigía la prueba, al menos indiciaria, de que la ejecución iba a ocasionar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, se va abriendo paso una nueva interpretación, en el sentido de que la ejecución de los actos de liquidación tributarios siempre ocasionan este tipo de daños o perjuicios⁴⁶. Aunque desde nuestro punto de vista no se puede establecer de forma generalizada una relación entre el pago de la deuda tributaria y un daño o perjuicio de difícil o imposible reparación. Es decir, el Tribunal Supremo parece decirnos que si la Administración tributaria concede la suspensión en vía administrativa es porque la misma es consciente de los daños o perjuicios que conllevan el pago de la liquidación⁴⁷ junto con la innecesidad inmediata de ejecutar el acto, al conceder la suspensión de forma automática, si se ha

prestado la correspondiente garantía. Esto último es lo que esta reconociendo la Administración, es decir, no existe una necesidad inmediata de ejecutar la deuda tributaria si esta se garantiza por alguna de las garantías del artículo 75.6 del RPREA, pero no que su ejecución causa un perjuicio al obligado tributario, esta circunstancia no es un requisito de esta modalidad de suspensión, en definitiva se esta admitiendo la no necesidad de la ejecución inmediata del acto recurrido cuando se ha prestado la oportuna caución, o lo que es lo mismo el interés general no esta demandando la inmediata ejecución de la liquidación tributaria, privándoles a estos actos de la nota de la ejecutividad.

b) Que el interés público en la ejecución del acto queda salvaguardo debido a que el acto queda garantizado por la oportuna caución.

Constatada ya la existencia del daño o perjuicio, el otro presupuesto recogido en la Exposición de Motivos de la LJCA es la ponderación de intereses; entendiéndose que entre el interés particular y el interés público, este último, queda suficientemente protegido, si se presta la oportuna garantía⁴⁸.

c) Interpretación del precepto teniendo en cuenta la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicado y la realidad jurídica, tratando de armonizar el art.122.2 de la LJCA de 1956, con los cambios operados en el ordenamiento tributario vigente⁴⁹.

d) Adopta el sistema moderno de suspensión de la ejecución adoptado por la Administración Tributaria, es decir, los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo ante solicitudes de suspensión de actos de carácter tributario no toman los presupuestos, para concederla o denegarlos, contenidos en la Exposición de Motivos y en el art.122.2 de la LJCA de 1956, sino y el presupuesto va a ser que el acto quede suficientemente garantizado mediante la aportación de la oportuna garantía⁵⁰.

e) A la Administración no corresponde probar que la suspensión acarrea perjuicios de reparación imposible o difícil a los intereses generales sin cuya prueba pueda suspenderse la ejecutividad de los actos administrativos sin fianza o caución de ninguna clases.

Esta nueva nota del régimen de la suspensión en vía contencioso-administrativa ha sido declarada como consecuencia de la suspensión concedida sin prestación de garantía por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña⁵¹ de acuerdo con lo recogido en los artículos 123.2 y 124.1 de la LJCA de 1956, al considerar que si el primer artículo el Abogado del Estado podrá oponerse a la suspensión solicitada mediante la prueba de que tal medida puede producir «una grave perturbación de los intereses públicos», atribuyéndole la carga de prueba, y por otro lado, el segundo artículo disponía que «cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos», por lo que si el representante de la Administración no prueba los perjuicios para el interés público se podrá conceder la suspensión sin necesidad de fianza o caución alguna.

Esta interpretación no es admitida por el Tribunal Supremo⁵², afirmando que sobre la Administración no recae la carga de probar que la suspensión acarrea perjuicios de reparación imposible o difícil⁵³, y otro, la exigencia de caución es indeclinable, salvo en casos muy excepcionales⁵⁴.

f) Consecuencia: se concede la suspensión de la ejecución de los actos tributarios de forma automática al interponer recurso contencioso-administrativo previa presentación de garantía⁵⁵.

Pero a pesar de postura mantenida por el Tribunal Supremo⁵⁶ en centenares de resoluciones, hay opiniones autorizadas que cuestionan la validez de la misma y los razonamientos seguidos por dicho Tribunal, en este sentido el propio Tribunal ante los votos particulares presentados por sus magistrados⁵⁷, ESEVERRI⁵⁸, FALCÓN Y TELLA⁵⁹ y GOMÉZ-FERRER⁶⁰.

3.5. La incidencia de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

La tesis mantenida por el Tribunal Supremo que desde nuestro punto de vista se alejaba de lo dispuesto en el artículo 122 de la anterior Ley de la Jurisdicción y de la ponderación judicial de los intereses en presencia⁶¹, va a ser objeto de rectificación por el propio Tribunal⁶², ya que la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, de la JCA, abre nuevas posibilidades en la adopción de las medidas cautelares, no solamente la suspensión de la ejecución del acto como hasta ahora ocurría, sino además por la doctrina de la apariencia de buen derecho y porque la nueva Ley establece una previa valoración circunstanciada de los intereses en conflicto⁶³ por lo que podrá separarse de la suspensión adoptada en vía administrativa⁶⁴, aunque todavía sigue manteniendo el criterio interpretativo establecido en relación con el artículo 122 de la anterior LJCA⁶⁵.

Con la nueva Ley de la Jurisdicción se han introducido importantes cambios en el campo de la tutela cautelar, pero como hemos expuesto anteriormente al no diferenciar los presupuestos de las medidas cautelares dependiendo del derecho que trata de garantizar su efectividad hasta que se dicte la correspondiente sentencia se han establecido unos presupuestos válidos que tratan de dar respuesta a la amplia gama de derechos e intereses que pueden surgir como consecuencia de las actuaciones tan distintas que puede desarrollar la Administración Pública. En relación con la tributaria, consideramos que la doctrina del Tribunal Supremo por la cual la caución no es el título para obtener la suspensión, sino su consecuencia, aunque es inexcusable salvo excepciones, se podrá seguir manteniendo con la nueva ley, pero al mismo tiempo hemos manifestado que esta misma Ley pone más el acento en los intereses en juego a la hora de decidir sobre la adopción de las medidas cautelares, es decir, su adopción, de acuerdo con la nueva ley, se partirá del derecho alegado por las partes, por un lado, el no ingreso de la deuda tributaria debida (peligro de pérdida de la efectividad de la tutela judicial), y por otro, su ingreso como medida adecuada a la financiación de los entes públicos, (necesidad de ejecución del acto administrativo), por lo que se hace necesario ponderar la necesidad de ejecución inmediata del acto para evitar el peligro de pérdida de la tutela judicial si se ejecuta el mismo antes de la resolución judicial, junto otro elemento característico de las medidas cautelares, como es la posibilidad de éxito de la demanda. Según estos tres elementos consideramos que cuando se impugna una liquidación tributaria el legislador, en la fase previa de

revisión administrativa, esta admitiendo que el interés público no esta demandando la ejecución inmediata del acto cuando con carácter preferente se otorgando la suspensión de la ejecución mediante la prestación de la correspondiente garantía, junto con la doctrina del Tribunal Constitucional⁶⁶ que considera que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva se satisface posibilitando que los órganos judiciales resuelvan sobre la ejecutividad de los actos, lo que significa que la Administración no puede, mientras aquéllos resuelven sobre la petición de tutela cautelar, ejecutar los actos a los que se refiere la pretensión, pudiéndose afirmar que ha desaparecido el efecto no suspensivo de los recursos⁶⁷, debería significar que cuando se impugna una liquidación tributaria junto con la petición de suspensión conllevaría de forma automática la suspensión de su ejecución⁶⁸, mientras que el órgano judicial competente una vez oídas las partes, es decir, la Administración probando que existe interés público en su ejecución⁶⁹ para evitar la adopción de la medida cautelar, en caso contrario, debería concederse la suspensión; o la necesidad de adoptar una contracautela⁷⁰, es decir, exigir la correspondiente garantía, ya que la nueva LJCA no ha establecido necesariamente la prestación de caución⁷¹, sino que vendrá exigida, según el artículo 133.1 de la LJCA, cuando de la medida pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, por lo que para su exigencia dependerá de la producción de algún perjuicio al interés general o a tercero. Dicho artículo no esta reconociendo que la suspensión acordada necesariamente conlleva un perjuicio al interés general ni tampoco que deba existir una garantía una vez acordada la suspensión, sino que la exigencia de la garantía aparece cuando la medida cautelar produce perjuicios, por lo que cuando el obligado tributario solicita la suspensión y ésta es concedida por la órgano jurisdiccional, la exigencia de garantía debería venir condicionada por la acreditación por parte de la Administración que considera que el demandante ofrece sospecha o riesgo de incumplir con la prestación tributaria, situaciones que deberán ser apreciadas por el órgano judicial, tanto las alegadas por la Administración como las del obligado tributario.

Lo expuesto anteriormente no responde con lo que ocurre en la realidad, pero consideramos que el camino a seguir sería el indicado aunque será necesario llevar importantes reformas en el sistema de revisión de los actos tributarios, en tres líneas básicas, reducir el plazo de resolución de la vía económico-administrativa, que los criterios para adoptar la medida cautelar sean los mismos que en la jurisdiccional, por lo que si el legislador decide mantener la obligatoria de la anterior vía, debería para respetar los postulados del Tribunal Constitucional, que ante la reclamación administrativa, sea un órganos judicial el que decida sobre la ejecución del acto, y por último, consideramos adecuado la creación de una vía contencioso-tributaria, lo que descargaría a los actuales tribunales de los contencioso-administrativo, favoreciendo la especialización y la respuesta rápida a los conflictos entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria.

NOTAS

¹ Artículo 81.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, redacción dada por la Disposición Adicional Primera.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero; artículos 30 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente; artículo 21 y 22 del Real Decreto Legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio de bases sobre procedimiento económico-administrativo, redacción dada por la Disposición Adicional única.3 de la Ley 25/1995, de 20 de julio; artículos 74 a 77 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las en las Reclamaciones Económico-Administrativas; artículos 37 y 38 del Real Decreto 1.930/1998, 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; artículo 14.2.I) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, redacción dada por el artículo 18.91 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

² Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956, derogada, por la Disp. Derogatoria segunda, de la nueva Ley de 13 de julio de 1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con entrada en vigor a los cinco meses de su publicación en el BOE, es decir el 14 de diciembre de 1998.

³ Dentro de este grupo se podría distinguir diferentes subgrupos dependiendo del tema que es objeto de impugnación, de lo que dependerá la procedencia o improcedencia de la suspensión, por ejemplo: sanciones administrativas, (de carácter pecuniario o no), actos administrativos relacionados con la materia de urbanismo, (demolición, ordenes de desahucio, licencias, etc), liquidaciones de la Seguridad Social, actos administrativos relativos a extranjeros (expulsión del territorio nacional, denegación del asilo), actos sobre el servicio militar (denegación de prorrogas, actos de incorporación a filas), disposiciones de carácter general, etc.. Subgrupos que nosotros no vamos a entrar en su análisis, ya que corresponde a otro sector del ordenamiento, al Derecho Administrativo, donde existen esplendidos trabajos de investigación, como son: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla de la medidas cautelares*. Edt. Civitas, Madrid, 1996. CHINCHILLA MARÍN: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991. OSORIO ACOSTA, E.: *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Edts. Instituto Canario de Administración Pública, Gobierno de Canarias y Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 69 a 86.

⁴ En este sentido, es bastante ilustrativo lo expresado por el prof. GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «*La jurisdicción contencioso-administrativa*». Edt. Civitas, Madrid. 1993, págs.1153-1154: «*En otros casos, la jurisprudencia da lugar a una interpretación que produce un resultado inesperado o sorprendente para el mero lector de la Ley, e incluso completamente contrario al esperado, de tal forma que puede afirmarse, todavía con mayor fundamento que en otros supuestos, que quien no conoce la jurisprudencia no conoce de verdad el ordenamiento.*»

Este resultado es el que se produce con la doctrina del Tribunal Supremo en lo referente a la suspensión de actos en materia tributaria. El artículo 122 de la Ley de la jurisdicción establece como regla general que la interposición del recurso no impide la ejecución del acto impugnado, y, como excepción, que procederá la suspensión cuando la ejecución del acto hubiere de ocasionar un daño de imposible o difícil reparación. Y, sin embargo, en los últimos años el Tribunal Supremo ha venido acordando la suspensión de la ejecución de los actos de carácter tributario, a petición del recurrente y de forma condicionada a la prestación de caución.»

¿Cual es la explicación de esta doctrina del Tribunal Supremo? ¿Es que la ejecución de los actos de carácter tributario siempre causa daños y perjuicios de difícil o imposible reparación? ¿Se explica, quizá por una interpretación evolutiva en virtud de derechos reconocidos en la Constitución?».

⁵ GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «*La jurisdicción contencioso-administrativa*». Edt. Civitas. Madrid. 1993, pág.1155.

⁶ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*», Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.105. GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «*La jurisdicción contencioso-administrativa*». Edt. Civitas. Madrid. 1993. Págs.1.155 y 1.156.

⁷ Sobre esta evolución del Tribunal Supremo la obra de SILVA SÁNCHEZ, Manuel J.: *El Proceso Contencioso-administrativo en materia tributaria (Doctrina Jurisprudencial)*, Edt. Marcial Pons. Segunda edición, Madrid, 1996, págs. 510 a 544, recoge distintos pronunciamientos que avalan y confirman dicha evolución hacia una interpretación más flexible de la suspensión de la ejecución de los actos de liquidación tributaria en el ámbito jurisdiccional.

⁸ Debemos tener en cuenta que este es el único presupuesto al que de forma continuada se ha venido refiriendo tanto la doctrina como la jurisprudencia. A partir de los años noventa, la doctrina y la jurisprudencia ha constatado la existencia de otro presupuesto, no recogido de forma expresa en el apartado segundo del artículo 122, pero que se desprende de otras aspectos del ordenamiento jurídico, como tendremos oportunidad de analizar más adelante, nos estamos refiriéndose al principio *fumus boni iuris* o principio de apariencia de buen derecho. Sobre la constatación de la evolución doctrinal y jurisprudencial, se puede consultar a OSORIO ACOSTA, E.: *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Edts. Instituto Canario de Administración Pública, Gobierno de Canarias y Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 51 a 58 y sigs. GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «*La jurisdicción contencioso-administrativa*». Edt. Civitas. Madrid. 1993, pág.1156. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla de la medidas cautelares*, Edt. Civitas, Madrid, 1992, págs. 75 y 187, donde reconoce que la verdadera causa es la frustración de la Sentencia debido a la irreparabilidad de los perjuicios, aunque «*la demora ordinaria de la Sentencia equivale ya por sí sola a una frustración de la sentencia final*». CHINCHILLA MARÍN: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, págs. 41 a 51.

⁹ Sobre esta ponderación, la bibliografía y la jurisprudencia citada en nota a pie de página por OSORIO ACOSTA, Ezequiel: *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 59.

¹⁰ Presupuestos que coinciden, aunque con matices, con los recogidos en los artículos 721 a 747 de la nueva Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, concretamente en su artículo 748 que hace mención expresa al *periculum in mora*, el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho y la prestación de caución, mientras que en la actual LJCA se incide más en el *periculum in mora* y los interés públicos y privados en juego, dejando la prestación de la caución en un segundo plano, al no condicionar la adopción de la medida cautelar con la exigencia obligatoria de la prestación de la caución. Por último, aunque no menciona expresamente la apariencia de buen derecho, aspecto criticado por la doctrina, no significa su exclusión como presupuesto, sino que podrá ser un aspecto a tener en cuenta junto con los anteriores a la hora de decidir si se adopta la medida cautelar o no.

¹¹ GONZÁLEZ PÉREZ: «La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 5, 1975, págs. 252 y sigs. SAINZ MORENO, «Suspensión del acto administrativo y caución suficiente», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.15, 1977, págs. 659. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ: »De nuevo sobre la suspensión judicial del acto administrativo», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 64, 1989, pág. 640. OSORIO ACOSTA, E.: *La suspensión juris-*

dicional del acto administrativo. Edts. Instituto Canario de Administración Pública, Gobierno de Canarias y Marcial Pons, Madrid, 1995. Págs. 51, 58 y sigs. GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «*La jurisdicción contencioso-administrativa*». Edt. Civitas. Madrid. 1993, pág.1156.

¹² Auto del TS de 18 de mayo de 1979. (RJ 1995)

¹³ STS de 10 de diciembre de 1979. (RJ 4188)

¹⁴ Auto del TS de 31 de marzo de 1980. (RJ 1288): «...es también evidente que no todos los perjuicios tienen fuerza suficiente para suspender la ejecución sino que éstos han de ser de reparación imposible o difícil».

¹⁵ Auto del TS de 26 de febrero de 1979, (RJ 493).

¹⁶ Auto del TS de 18 de mayo de 1979. (RJ 1995)

¹⁷ Auto del TS de 6 de junio de 1982 (RJ 3610).

¹⁸ Ante las dificultades de Tesorería constatadas por años de reiteradas pérdidas, pudiendo el pago de la deuda afectar a la existencia de la entidad deudora, STS de 7 de noviembre de 1984, (RJ 5.522), Ponente: Martín Herrero, J.L.; la necesidad de vender unos inmuebles para hacer frente al pago de las liquidaciones, Auto de 10 de diciembre de 1983, (RJ. 6153); comerciante individual en situación de suspensión de pagos, Auto de 25 de mayo de 1992, (RJ. 5.086), Ponente: Martín Herrero, J.L.; por la cuantía de las liquidaciones impugnadas y el gran lapso de tiempo que puede transcurrir entre la fecha de pago de una liquidación, su posible nulidad, y el reintegro de lo pagado por parte de la Administración, con el perjuicio, evidente a todas luces, del diferente tipo de interés que la Administración ha de pagar cuando es ella la que debe hacerlo, y el que debe de pagar el ciudadano cuando es éste el deudor, evidencian que la ejecución de los actos impugnados «hubiesen de ocasionar» daños o perjuicios, STS de 10 de diciembre de 1991, (RJ 9.418), Ponente: Martín Herrero, J.L.; por el importe de la liquidación girada a una Empresa incurso en un Plan de Reversión de un Sector determinado, STS de 18 de febrero de 1995, (RJ 3.285), Ponente: Martín Herrero, J.L.

¹⁹ Auto del TS de 15 de diciembre 1992 (RJ 9835). Ponente: Delgado Barrio, Francisco Javier.

²⁰ Auto del TS de 18 de mayo de 1979. (RJ 1995)

²¹ Auto de 24 de mayo de 1982 (RJ 2797) ante los fundamentos alegados por el apelante se pronuncia en el sentido de que: «es necesario probar con hechos concretos y pormenorizados, debidamente acreditados ante el Tribunal, la realidad de que la normal ejecución del acto administrativo haya de ocasionar unos daños y perjuicios de reparación imposible o difícil».

Auto de 9 de octubre de 1990, (RJ 7.848. Ponente: Esteban Alamo, P.: «...Por otra parte es absolutamente necesaria la acreditación de manera cierta y precisa de los daños y perjuicios que se alegan, así como su irreparabilidad o la dificultad de su reparación; o, al menos, que ello se deduzca, con toda nitidez, de las alegaciones en que se sustente la petición de suspensión -autos de 25 de febrero 1987 y 8 de febrero 1989 y 18 de julio 1990-»

²² Auto de 10 de diciembre de 1983. (RJ 6153): «Que las dificultades de Tesorería invocadas por la entidad apelante han sido acreditadas con las fotocopias de la declaración hecha por la Sociedad a efectos del Impuesto sobre Sociedades, año 1979 en el que fue exigido el pago de la liquidación».

²³ STS de 7 de noviembre de 1984 (RJ 5.522): «...diversos documentos, uno de los cuales acredita que desde los años 1976 hasta 1981, los Balances -y en su caso- las Actas de la Inspección- justifican las pérdidas sufridas por la apelante en todos esos años, a lo que hay que agregar, como razona la entidad apelante, por un lado que la actividad que ejerce es limitada en el tiempo, y muy concretamente a la época veraniega...»

²⁴ Auto del TS de 7 de mayo de 1992, (RJ 4169). Ponente: Llorente Calama, AngéL Alfonso. «...opta por interpretar el art.122 de la Ley Jurisdiccional en la inteligencia 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...».

²⁵ Dentro de una primera línea de interpretación del Tribunal Supremo se puede incluir los principios expuestos por GONZÁLEZ PÉREZ: *Los recursos administrativos*. Madrid, 1969, pág. 138 en relación con la interpretación llevada a cabo por dicho Tribunal en unos primeros inicios de los requisitos del art.122 de la LJCA.

²⁶ Auto del TS de 26 de febrero de 1979, (RJ493). Ponente: Espín Cánovas, D., por el que se desestima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de la Audiencia Territorial de Madrid de 2 de febrero de 1978, por el que se denegó la suspensión de la ejecución de una liquidación tributaria, a pesar de que el recurrente alegaba como posibles perjuicios la suspensión de su actividad comercial: *«Considerando: Que no obstante las dificultades económicas que pueda representar para la recurrente el pago de la liquidación impugnada, y aun en el caso de que se resolviera a su favor, en su día, el recurso jurisdiccional sobre el fondo de la litis, es ciertamente reparable para la Administración todo perjuicio que se le ocasione al contribuyente, siempre que se den las circunstancias por las que viniese obligada a repararlo, aun más allá de la simple devolución de la cantidad a que asciende la deuda tributaria, dada la solvencia de la Administración y por la naturaleza pecuniaria que reviste la ejecución del acto administrativo, e incluso la reparación de cualquier perjuicio patrimonial.*

Considerando: Que la suspensión que el art. 122 núm. 2 de la Ley jurisdiccional autoriza parte del presupuesto normativo de que la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, y como se expone no se da esa circunstancia respecto a las prestaciones pecuniarias, por la que no se justifica una medida de carácter excepcional como es la referida suspensión, que tiene carácter de excepción frente a la regla ordinaria del núm. 1 del mismo precepto, por lo que no puede acordarse más que en casos en que la previsión del daño irreparable parezca evidente».

En el mismo sentido, el Auto de 18 de mayo de 1979. (RJ 1.995). Ponente: Ruiz Sánchez, J.L.; el Auto del TS de 6 de junio de 1982, (RJ 3.610). Ponente: Pérez Tejedor, M., y otros más resientes como, el Auto del TS de 7 de noviembre de 1990. (RJ 8.807). Ponente: Martín del Burgo y Marchan, A.; el Auto de 5 de marzo de 1991. (RJ 1.789). Ponente: Reyes Monterreal, J.M0.

²⁷ Ante esta rígida interpretación de la Ley Jurisdiccional, el propia Tribunal Supremo indica otro camino por el cual el interesado puede obtener la suspensión de la ejecución, como era a través de su solicitud ante Administración Tributaria: Auto TS de 22 de junio de 1977. (RJ 2.998). Ponente: Gómez de Enterría: *«Los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo han de atenerse a lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley de su Jurisdicción, cuyo párrafo segundo es bien expresivo, por lo que debe ser cumplido siempre, lo cual no supone dejar sin protección a los interesados, pues si el perjuicio potencial se aprecia como irreparable, o de reparación difícil, la suspensión puede concederse y, en todo caso, puede ser obtenida del Delegado de Hacienda, a tenor de los arts. 190 y 191 del Reglamento General de Recaudación»*

²⁸ Sobre este punto, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, págs.109 a 112, donde se recogen distintos pronunciamientos que ofrecen una visión de la interpretación dada por el Tribunal Supremo sobre esta cuestión de la valoración económica, como criterio general a la suspensión de actos administrativos en vía jurisdiccional.

²⁹ Auto de 10 de diciembre de 1983. (RJ 6.153). Ponente: Martín Herrero, J.L. Recurso de apelación estimado por el Tribunal Supremo frente al Auto de la Audiencia Nacional que denegaba la suspensión de la liquidación del impuesto sobre rentas de capital: *«...que el hecho de que el Estado sea solvente no puede ser elevado a causa determinante de la no suspensión de la ejecución del acto impugnado, puesto que dicha solvencia hace referencia a un momento posterior a lo que ahora se debate, y concretamente, al caso de que, causados y perjuicios, sea necesario que quien los causó los repare, mientras que lo que aquí debe de examinarse es si el pago de la liquidación girada causa esos daños y perjuicios y si éstos son de tal entidad que su reparación sea imposible o difícil, con independencia de la solvencia del obligado a repararlos».*

En el mismo sentido los Autos de 14 de marzo de 1979, (RJ 897) recogido por SILVA SÁNCHEZ, Manuel J.: *El Proceso Contencioso-administrativo en materia tributaria (Doctrina Jurisprudencial)*. Edt. Marcial Pons. Segunda edición, Madrid, 1996, pág. 514.

³⁰ Por tanto en esta nueva línea, se va admitir la suspensión con carácter general, para todo tipo de actos administrativos impugnados en vía contenciosa, cuando los perjuicios no sean susceptibles de evaluación económica, sino también, para dicha evaluación sea difícil y cuando no ofreciendo dificultad, la reparación resulte mucho más onerosa que la suspensión.

Autos TS de 21 de enero y 9 de mayo de 1975, de 23 de septiembre de 1977, de 3 y 9 de mayo de 1979; 9 de febrero, 1 de mayo y 17 de junio de 1980, y de 21 de septiembre de 1981, tomadas de RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, Madrid, 1986.

³¹ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.112.

³² En orden la suspensión exponía en el punto V, núm.7 que: «*En orden a la suspensión, la Ley la admite cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños de reparación imposible o difícil. Al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija su ejecución, para otorgar la suspensión con mayor o menor amplitud según el grado en que el interés público esté en juego. Respecto de la dificultad de la reparación no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente.*».

³³ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.128, donde a pesar de que la doctrina del Tribunal Supremo se muestra vacilante, constata a través de distintos pronunciamientos que la misma va «*mostrándose partidaria de ofrecer un mayor protagonismo al interés público, como factor esencial de la mecánica procesal y sustantiva de la suspensión.*».

³⁴ Auto del TS, de 9 de octubre de 1990, (RJ 7.848): Ponente: Esteban Alamo, P., por el que se deniega la suspensión concedida por la A.T. de Sevilla, que había sido garantizada, en relación a una liquidación de tasas de licencia de obras. En este caso, el Auto, a parte de considerar no probado el perjuicio que le ocasionaría la recurrente el ingreso de la tasa, considera prioritario el interés público sobre el particular desde el mismo momento en que aquél se ve afectado como consecuencia de la dilación en el cobro de la liquidación en el caso que se suspenda:

«*...Finalmente respecto a la importancia que en orden a la resolución de suspender o no el acto administrativo desempeña el interés público, se ha acudido a la Exposición de Motivos de la Ley para llegar a la conclusión de que interés público por una parte, y perjuicios por otra, son los dos conceptos que, debidamente contrastados, determinarán la procedencia o improcedencia de la suspensión; pero siempre teniendo en cuenta que el interés público tiene una significación prioritaria y trascendental para denegar la suspensión o para otorgarla con mayor o menor amplitud, según el grado en que tal público interés esté en juego, autos de 10 de octubre 1987 y 10 de abril de 1989*».

«*...Precisamente no obstante la presunción de solvencia a favor del Ayuntamiento de Carmona y con base también en la presunción de que la actuación administrativa es ajustada al Ordenamiento jurídico, no debe ofrecer duda que el interés público que está obligado a defender se vería perjudicialmente afectado, en mayor o menor medida, por la dilación en la percepción de la liquidación suspendida por la interposición de un recurso al incidir en la atención prioritaria que demanda el servicio público; sin que el señalamiento de fianza remedie ese perjuicio al público interés*».

De esta forma siempre el interés público prevalecerá sobre el interés particular, ya que se verá afectado, en mayor o menor medida, como consecuencia de que la suspensión de la liquidación conlleva una dilación en el cobro de la deuda tributaria, salvo que se prueben los daños o perjuicios de reparación imposible, por tanto, significa volver a la primera etapa.

³⁵ Sentencia de 7 de noviembre de 1984, (RJ 5.522). Ponente: Martín Herrero, J.L.. Donde el Tribunal Supremo concede la suspensión pero siempre que quede por la Entidad garantizada la liquidación girada por el Ayuntamiento de Santander sobre la Tasa de Equivalencia: «*...no pudiendo llegar a tanto el principio de ejecutividad de los actos administrativos ni tampoco el de su presunción de legalidad, porque si bien ha de prevalecer en todo caso el interés general sobre los particulares, no es fácil discernir si el interés general esta representado en este por el pago de una liquidación al Ayuntamiento con las incidencias que ello tiene que pueden llegar*».

hasta la extinción de una actividad o está representado ese interés general por la continuación de una actividad industrial con la permanencia de los pertinentes puestos de trabajo, volumen de compras a establecimientos, y posible superación de su actual mala situación económica»

³⁶ Auto del TS de 10 de octubre de 1987, (RJ 8.328): «Interés público, por una parte, y perjuicios, por otra, son pues los dos conceptos que, armonizados, determinarán la procedencia o improcedencia de la suspensión.

Ello implica que el concepto jurídico indeterminado expresamente recogido en el artículo 122 de la Ley Jurisdiccional ha de valorarse en cada caso en muy directa relación con el interés público presente en la actuación administrativa. Y así 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 sea de gran intensidad sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución, en su caso»

³⁷ En este sentido «La suspensión podía así acordarse por el Tribunal en supuestos en los que no concurriera ninguno de los dos requisitos ya señalados: el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*», según GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: LA PROTECCIÓN JURÍDICA DEL CIUDADANO (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional). Estudios en homenaje al Prof. JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ, Vol. II. «La jurisdicción contencioso-administrativa». Edt. Civitas. Madrid. 1993. Págs.1.159 y 1.160. Aunque esta situación puede tener su apoyo en la misma técnica recogida en la Ley 62/1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, conlleva, debido al amplísimo margen judicial, dos posibles consecuencias: -«De una parte, podía producirse la situación de que concurriendo los dos requisitos de *periculum in mora* y *fumus boni iuris*, a favor del recurrente, el Tribunal decidiera denegar la suspensión por razones de interés general; lo que suscitaba un problema constitucional, teniendo en cuenta el derecho a la tutela judicial efectiva; si bien cuando concurra el *periculum in mora* la regla general ha de ser la suspensión, dado que el derecho a la ejecución de la sentencia forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Pero, por otra parte, podía producirse también la situación de que no concurriendo ninguno de los requisitos, el Tribunal acordara la suspensión; e incluso, todavía más, aunque la apariencia de buen derecho concurriera en la posición de la Administración».

³⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1989. Rev. Carta Tributaria, núm. 106, de 1 de enero de 1990, pág.76:«La discrepancia entre éste y la nueva regulación de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria es más aparente que real, pues en definitiva la posibilidad de suspensión automática a instancia del interesado, previo afianzamiento, significa que no existe perturbación alguna del interés general, circunstancia no única pero sí preferente en estos supuestos, cuando entra en conflicto con el interés particular».

El Auto del TS de 18 de mayo de 1994. (RJ 3.520). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, J.M0. Desestima el recurso de apelación presentado por el Abogado del Estado contra el Auto de la Audiencia Nacional que otorgó la suspensión de la ejecución de un acto de gestión tributaria: «...se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego...»

«Segundo. En el caso examinado, la colisión de intereses, privados de una parte y públicos de otra, ha de resolverse prestando atención preferente a las singularidades del asunto para decidir si aparecen o no como intensas las exigencias del interés público en relación con la ejecución del acto administrativo de que se trate, pues si dichas exigencias no aparecen como intensas y los perjuicios que puedan derivarse para el particular de la inmediata ejecución del acto pueden entenderse como de elevada consideración, estos efectos habrá que considerarlos como preferentes a los efectos que hora se examinan Así, en el Auto de fecha de 29 de noviembre de 1989 dictado por la Sección 2.0 de la Sala Contencioso-Administrativa de la Audiencia Nacional se decreta la suspensión condicionada a la prestación de caución, mediante aval y la parte actora en el proceso con fecha de 1 de febrero de 1990 acompañó aval bancario que había sido presentado ante el TEA con fecha 28 de septiembre de 1983, y fue declarado suficiente por Auto de 18 de mayo de 1990».

³⁹ Uno de los primeros ejemplos que nos encontramos en relación con la materia tributaria, es el Auto de 24 de septiembre de 1985, (RJ 4.226). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel; que admite, sin hacer referencia explícita a este criterio, las consecuencias de su aplicación, es decir, mantener la suspensión por la existencia de pronunciamientos judiciales favorables a las pretensiones del solicitante de la suspensión: «...El artículo 122 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, autoriza la suspensión de los actos administrativos recurridos conforme a la misma, cuando su ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil; y, según la Exposición de Motivos de la referida Ley, al juzgar sobre la procedencia de tal suspensión, se debe ponderar la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgarla con mayor o menor amplitud según el grado en que el interés público esté en juego; debiendo tenerse en cuenta a este efecto que en otros procedimientos, en los que se ha planteado cuestión análoga a la que es objeto de este, se han dictado sentencias en primera instancia favorables a las pretensiones de la parte apelada, según alega esta, e incluso mediante Sentencia de 27 de mayo de 1985, esta Sala ha confirmado una de tales Sentencias con lo que la procedencia de la suspensión, impugnada en este recurso, aparece reforzada; por lo que ha de ser confirmado el Auto recurrido...»

⁴⁰ En relación con la aplicación de la apariencia de buen derecho, como criterio para justificar la procedencia de la suspensión, GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «La jurisdicción contencioso-administrativa». Edt. Civitas. Madrid. 1993, págs. 1.163 y 1.164; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «La aplicación del principio de *fumus boni iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deudas tributarias», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm.215, febrero, 2001.

⁴¹ Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990, (RJ 10.412): «Esta apariencia, aún siendo solo eso, basta en un proceso cautelar para otorgar la protección provisional solicitada».

Auto del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1991 (RJ 3.423): «...ha de afirmarse como una derivación del derecho a la tutela judicial efectiva el derecho a una tutela cautelar por fuerza del principio de derecho que se resume en que «la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón», y que esta tutela cautelar, a fin de evitar la frustración de la sentencia final, ha de ostentarse a quien en principio ostente el *fumus boni iuris*, es decir, la apariencia de buen derecho... recurrentes la apariencia de buen derecho que les confiere el de obtener una tutela cautelar eficaz...», o el Auto de 17 de enero de 1991 (RJ 503).

Auto de 18 de junio de 1991 (RJ 5.190): «Estamos en presencia, sin duda, de lo que la doctrina de esta Sala, a partir del Auto de 20 de diciembre de 1990, ha venido en considerar una tutela cautelar como parte de la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 de la Constitución al aplicar el artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción; esto es, otorgar tal tutela a quien tenga apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) y *sensu contrario* denegársela a quien carezca de aquella apariencia»

⁴² Auto de 8 de junio de 1992: «Segundo. Tal principio de la «apariencia de buen derecho» que, con carácter general, constituye uno de los elementos a ponderar, en conjunción con otros, para la adopción de estas medidas...».

Autos de 14 y 15 de junio de 1993. (RJ 4.575 y 4.576). Ponente: Martín Herrero, J.L.: «Esta Sala ...ha acudido para ello (otorgar o denegar la suspensión) a la aplicación de diversos mecanismos, uno de los cuales es el de la presunción de buen derecho, que permite examinar, limitadamente, el esgrimido por las partes en el proceso contencioso. El propio Tribunal Constitucional comparte este criterio, y así, en S de 19 de abril de 1983, al acordar la suspensión de la ejecución de una sentencia recurrida en amparo, razona que «las pretensiones ejercidas por el demandante en amparo llegarán a buen puerto con absoluta seguridad. No es un juicio probabilístico vinculado al tufo de» buen derecho» o «*fumus boni iuris*», sino una certeza», citando diversas Sentencias el propia Tribunal que concedieron el amparo en casos idénticos»

⁴³ Auto del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1992; «Primero. Si bien es verdad que, reiteradamente, esta Sala tienen declarado que en el ámbito de los actos administrativos de gestión tributaria la suspensión de su ejecutividad puede con frecuencia acordarse siempre que el obligado constituya caución o fianza, en los términos legalmente establecido, que garantice —en su caso y en su día— el íntegro pago de la deuda tributaria, debido al sustancial cambio que la propia Administración Tributaria ha introducido en el principio de la autotutela de sus actos, obligándose siempre a aquella suspensión cuando el débito quede garantizado en los términos, e incluso, sin necesidad de garantía cuando así lo estimen ciertas autoridades o funcionarios, al igual que cuando de la inmediata ejecución pudieran ocasionarse daños y perjuicios irreparables a terceros ajenos al litigio, pérdida de puestos de trabajo o quebranto a los intereses de la economía nacional; no es menos verdad, también, que es moderna aunque consolidada doctrina jurisprudencial la que introduce en el campo de las medidas cautelares el principio de la «apariencia de buen derecho» (*fumus boni iuris*), en virtud del cual es posible valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza y sin prejuzgar lo que en su día se declare en la sentencia definitiva, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión a los meros fines de la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 de la Constitución. Así, Autos de 20 de diciembre de 1990, 17 de enero de 1991 y el más reciente de 17 de marzo de 1992.

Segundo. Tal principio de la «apariencia de buen derecho» que, con carácter general, constituye uno de los elementos a ponderar, en conjunción con otros, para la adopción de estas medidas, cobra especial relieve en los supuestos donde los Tribunales ya se hayan pronunciado precedentemente acerca de la misma o parecida cuestión a la que se propone en el caso a decidir, hasta el punto de que, incluso respecto del fondo del asunto, la reciente Ley 10/1992, de 30 de abril, sobre Medidas Urgentes de Reforma Procesal, permite a esta Sala abrir incidente de inadmisión de aquellas apelaciones que sean sustancialmente iguales a otras que hubieran sido desestimadas (Disposición Transitoria Tercera-2).

De esta forma, debe tenerse en consideración que esta Sala, en Sentencia de 2 de junio actual, dictada en los recursos acumulados núms. 217/88 y 351/89 ha declarado la licitud del recurso en favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación consistente en el 2 por 100 de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades, que constituye, precisamente, el ingreso cuya suspensión se pretende en este incidente.

De ahí que no resulte oportuno mantener la suspensión de tales actos impugnados y, por consecuencia, deba revocarse el auto apelado».

Auto del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1993 (RJ 6224). Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama, la suspensión del Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias en base al *fumus boni iuris*: «En cuanto a la presunción de validez de la disposición impugnada, no se deriva de la que haya de atribuirse a la Ley de Cobertura, identificación que haría inútil cualquier intento de revisión reglamentaria. A tal presunción, opone la moderna doctrina cuando se trata de medidas cautelares el principio de la «apariencia del buen derecho» («*fumus boni iuris*») en virtud del cual es posible valorar dentro del limitado ámbito de actuación permitido en el régimen de las medidas cautelares, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión, sin prejuzgar lo que en su día se declare en la sentencia definitiva, técnica innovadora que reclama por ello una aplicación restrictiva, contemplando caso por caso y siempre refractaria a cualquier intento de generalización.

La circunstancia que concurre en nuestro supuesto, de que la nulidad de la disposición impugnada se funde en la omisión de un requisito en el procedimiento de elaboración considerado como preceptivo en sentencias anteriores, da pie para apreciar esta apariencia de buen derecho y en consecuencia para acceder, a petición de parte, a que no se frustre la eficacia de la sentencia que en su día recaiga por causa del retraso en obtener una resolución definitiva, principio que inspira la adopción de medidas cautelares en el proceso civil (art. 1428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) a lo que no debe ser ajeno el proceso contencioso-administrativo, en el que por vía del derecho a la tutela cautelar procede igualmente adoptar medidas de esta

naturaleza, suspendiendo la ejecución de los actos o disposiciones cuando se actúa en su impugnación bajo la apariencia de buen derecho»

⁴⁴ STS de 2 de julio de 1996. Ponente: Enríquez Sancho. Rev. Impuestos, Tomo I, 1997, pág. 1239: «Ciertamente, los preceptos antes indicados (art.81 del RD 1999/1981, RPREA, art.74 RD 391/1996, y el art.14.4 Ley 39/1998) sobre la suspensión provisional de la ejecutividad de las liquidaciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa proporcionan un criterio de interpretación del art.122 LJCA, en el sentido de establecer como regla general la concesión de dicha suspensión, cuando se avala suficientemente el importe de la deuda tributaria y los eventuales intereses de demora, pero no significan una superación de este precepto. Las Salas de lo Contencioso-Administrativo no operan con el automatismo que a Administración se impone cuando se garantiza la deuda tributaria, por lo que cabe denegar la suspensión en vía jurisdiccional si, pese a afianzarse la deuda, el Tribunal encuentra razones fundadas para no acceder a ella, entre las que pueden encontrarse las derivadas del ejercicio por quien pide la suspensión de una acción de nulidad de la liquidación tributaria que, en principio, no parezca suficientemente fundada».

El Auto del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1994, ante el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado frente al Auto de la Audiencia Nacional que concede la suspensión sin prestación de fianza de ninguna clase, donde al momento de resolver este recurso de apelación, la Audiencia Nacional ya ha resuelto sobre el fondo del asunto, anulando la liquidaciones tributarias y estando pendiente ante él el recurso de casación sobre dicho fallo, se pronuncia en base al principio de apariencia de buen derecho de que resulta procedente la suspensión e improcedente la prestación de caución que garantice la ejecución: «Tercero: Los Autos de esta Sala de 20 dic. 1990, 17 y 23 abr., 16 jul., 27 nov. y 19 dic. 1991, entre otros, han establecido la doctrina de que « en una nueva exégesis del art.122 LJCA para acomodarlo al art.24 CE ha de afirmarse como una derivación del derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho a una tutela cautelar por fuerza del principio de Derecho que se resume en que la necesidad del proceso para obtener razón no debe convertirse en daño para el que la tiene, y que esta tutela cautelar, a fin de evitar la frustración de la sentencia final, ha de otorgarse a quien en principio ostente el *fumus boni iuris*, es decir, la apariencia de buen derecho».

«Cuarto: De otra parte, dictada sentencia en instancia única por la Audiencia Nacional, plenamente estimatoria del recurso y, por consecuencia, anulatoria del acto impugnado (hecho que no puede desconocer esta Sala, puesto que ante ella pende el recurso de casación preparado contra la misma), es evidente que con arreglo al art.98.1 LJCA -en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril- tal preparación del recurso de casación no impide la ejecución de la sentencia recurrida; y, por ende, al haber ésta anulado el acto liquidatorio, resulta improcedente la prestación de caución que garantice su ejecución».

⁴⁵ Sentencia de 6 de octubre de 1998. (RJ 1998/8807). P. Pujalte Clariana, Emilio.

⁴⁶ Auto de 7 de mayo de 1992. (RJ 4.169). Ponente: Llorente Calama, A.A.: «...que ante la discrepancia en el tratamiento de la ejecutividad general de los actos administrativos, entre la Ley rectora del proceso contencioso y el moderno sistema adoptado por la Administración en los actos de gestión tributaria..., opta por interpretar el art.122.2 de la Ley Jurisdiccional en la inteligencia de que el pago de 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...».

Dos Autos de 18 de abril de 1997 (RJ 3.150 y RJ 7.729). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón: «...y ya consolidada doctrina de esta Sala, que en materia tributaria ha declarado que no es precisa la prueba del perjuicio...».

STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana: «Ya la antigua Sala 3.0 de este TS, en A 27 Ene. 1986, dijo «Que el hecho de haberse acordado por la propia Administración la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado... durante la tramitación de la vía administrativa, es extraordinariamente significativo de los perjuicios graves e inmediatos que su ejecución puede significar y causa suficiente para justificar la adopción de una resolución de idéntico sentido en la vía jurisdiccional», sin que exista motivo para

considerar que tales perjuicios, graves e inmediatos, desaparezcan al acudir a la vía jurisdiccional».

⁴⁷ STS de 22 de julio de 2000. (RJ 2000/7597). P. Mateo Díaz, José: «No se ha llegado por esta Sala a declarar que la prestación de caución conduce automáticamente a la suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos, pues, por el contrario, la sentencia de 10 de abril de 1999 que, junto con la del Pleno de la Sala Tercera de 6 de octubre de 1998, recoge la orientación definitiva de la misma, se cuidó de precisar que la peculiaridad de la suspensión de los actos tributarios en la esfera administrativa, donde la suspensión ha de concederse sin más que la prestación de aval o caución suficiente, no es traspasable a la esfera judicial, regida, al promoverse el recurso, por los artículos 122 a 124 de la Ley de 1956, que imponen su propio sistema.

La suspensión de la ejecución de los actos administrativos constituye en nuestro Derecho una excepción al principio general de autotutela de la Administración, por lo que sólo debe otorgarse, a instancias de la parte interesada, cuando la ejecución hubiere de producir daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

Este último concepto jurídico indeterminado ha de valorarse en cada caso con la debida ponderación respecto del interés público en juego, y así esta Sala ha dicho en muchas ocasiones que cuando las exigencias de ejecución que dicho interés público presenta son tenues, bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión; por el contrario, cuando aquella exigencia sea de gran intensidad, sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución.

Esta ponderación ha de resolverse con base en las alegaciones de las partes, pues como recuerda la sentencia de 10 de abril de 1999, en la estructura de la pieza de suspensión concurre el hecho de que no hay fase probatoria, sino simplemente alegaciones.

La ponderación debe tener en cuenta, por otra parte, que a diferencia del proceso jurisdiccional, en el procedimiento administrativo basta la presentación de caución.

Es decir, el ordenamiento administrativo admite «ab initio» que la ejecutividad causa perjuicios a los particulares, según puntualizó la sentencia del Pleno de 6 de octubre de 1998.

Este reconocimiento implícito permite, en términos generales, resolver el juicio de ponderación en favor de los interesados, siempre que presten caución, en los términos exigidos por el art. 124.1 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, o el 133 de la actual Ley 29/1998, de 13 de julio».

⁴⁸ Auto TS de 30 de enero de 1989: «en vía jurisdiccional ha de estimarse suficientemente protegido el interés público cuando la Administración tenga garantizado el importe y los intereses de demora en las liquidaciones tributarias, la suspensión de una ejecución, a instancia del actor, pueda decretarse aunque supeditada a la efectiva prestación de la garantía que cubre aquéllos».

Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.: «...b) que los intereses públicos quedan suficientemente garantizados mediante la prestación del aval por el importe de la deuda tributaria».

Auto del TS de 15 de junio de 1994. (RJ4.681). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferran, J.M.: «SEGUNDO.-En el caso examinado, la colisión de intereses, privados de una parte y públicos de otra, ha de resolverse prestando preferente a las singularidades del asunto para decidir si aparecen o no prevalentes las exigencias del interés público en relación con la ejecución del acto administrativo de que se trate, pues si dichas exigencias no son relevantes y los perjuicios que puedan derivarse para el particular de la inmediata ejecución del acto pueden entenderse como de elevada consideración, éstos habrá que considerarlos preferentes a los efectos que ahora se examinan, máxime cuando los intereses públicos están suficientemente garantizados, en coherencia con los artículos 22 del RDLeg. 2795/1980, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 julio, de bases sobre el procedimiento económico-administrativo y 81 del RD 1999/1981, de 20 agosto, que aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas».

STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.: «De igual modo el auto, también de la antigua Sala 3.0 de este TS, de 13 Dic. 1988 expresa con toda nitidez que «No sólo por

la presunción de legalidad del acto administrativo sino también y sobre todo para dotar de continuidad, regularidad y eficacia a la actuación administrativa, se ha establecido el principio de la ejecutividad del acto administrativo... que, en último término, determina el carácter no suspensivo de los recursos... Sin embargo, esta regla general, que la última evolución legislativa va atenuando, encuentra excepción cuando la ejecución hubiera de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil. Es de advertir que aunque el art. 122 LJCA sólo recoge el criterio que acaba de mencionarse, ha de tenerse en cuenta otro, de significación absolutamente prioritaria y trascendental, que curiosamente no aparece explicitado en el texto del precepto sino en la magistral E. de M. de dicha Ley: es preciso en cada supuesto ponderar «ante todo» la medida en que el interés público exija la ejecución, apreciando así el grado en que dicho interés público esté en juego. Interés público, por una parte, y perjuicios, por otra, son pues los dos conceptos que, armonizados, determinarán la procedencia o improcedencia de la suspensión. Ello implica que el concepto jurídico indeterminado expresamente recogido en el art. 122 LJCA ha de valorarse en cada caso en muy directa relación con el interés público presente en la actuación administrativa. Y así, cuando las exigencias de ejecución que el interés público presenta son tenues bastará perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión; por el contrario, cuando aquella exigencia sea de gran intensidad sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución, en su caso. En el supuesto litigioso se ha impugnado una liquidación tributaria y no se aprecia una razón de interés público que demande la inmediata ejecución de aquélla, siendo de añadir que en último término el cobro de la misma aparece asegurado con la caución señalada por la Sala a quo... Procedente será por consecuencia la desestimación del recurso de apelación».

⁴⁹ Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.: «...c) que si las normas han de ser interpretadas, según el art.3 del Código Civil, teniendo en cuenta la realidad social del tiempo en que han de ser aplicables, la situación económica actual de un gran número de empresas es tal que el pago de cantidades de cierta entidad económica pueda conducir a situaciones irreversibles, en perjuicio de quienes en ellas prestan sus servicios».

STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana: «Quiere decir todo ello que el precepto de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional de 27 Dic. 1956, que se promulgó cuando regía la Ley de Administración y Contabilidad de 1 May. 1911 y el Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 29 Jul. 1924, y ni siquiera existían la LGT 1963 o la LPA 1958, en la actualidad ha de interpretarse armónicamente con el ordenamiento tributario vigente, consecuencia de la obligación que pesa sobre los Tribunales de Justicia de aplicar el Derecho conforme a la realidad social y jurídica de cada momento».

STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.: «Segundo: En efecto, en el orden administrativo, el art. 22.1 TA Ley de Bases 39/1980 de 5 Jul., aprobado por RDLeg. 2795/1980 de 12 Dic., y los arts. 81 y cc. Regl. de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas 20 Ago. 1981, coinciden en disponer que «La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponer la reclamación se garantiza... el importe de la deuda tributaria». Pues bien, aquel art. 81 del anterior Reglamento económico-administrativo, en la actualidad está sustituido por el art. 74 Regl. de 1 Mar. 1996, el cual dispone que «a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos: a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el art. 75» (depósito de dinero o efectos públicos, aval o fianza solidaria prestada por un Banco o Instituciones que cita, y fianza personal de dos contribuyentes para los casos de pequeña cuantía), y b) «Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación... considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación...» puede suspender el acto sin necesidad de prestar garantía, caso de que el interesado no pudiese aportarla (art. 76.2). Otro tanto ocurre en tributos locales con arreglo al art. 14.4 L 39/1988 de 29 Dic., y con arreglo a la vigente Ley de Haciendas Locales.

Además, se tuvo presente que el RD 2244/1979 de 7 Sep., sobre recurso de reposición en materia de Hacienda Pública, llega a igual solución y que, incluso, la disp. adic. 31 L 21/1986 de 23 Dic., autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para dispensar de la prestación de garantías cuando surja imposibilidad para hacer frente al pago de la deuda tributaria por inexistencia

o insuficiencia de bienes. Lo mismo sucede respecto de los Delegados de Hacienda (art. 52 Regl. General de Recaudación) y del DG Recaudación (art. 53 del mismo).

En nuestros días, el art. 30 L 1/1998 de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, dice: «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», y el art. 35 añade que «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 administrativa que contra aquéllas proceda...», precepto que desarrollan los arts. 37 y 38 del reciente Reglamento de régimen sancionador tributario, de 11 Sep. 1998. La LGT actualmente dispone exactamente lo mismo en su art. 81, y la resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Dirección de la Agencia Tributaria, de 1 Jun. 1996, desarrolla y dicta normas de orden interno sobre los mismos parámetros».

⁵⁰ Auto de 7 de mayo de 1992. (RJ 4.169). Ponente: Llorente Calama, A.A.: «...pues sería contradictorio que la oficina gestora, (Decreto 2244/1979), los Tribunales Económico-Administrativos, la Delegación de Hacienda (art.191 del Reglamento de Recaudación) e incluso el Ministerio de Economía y Hacienda suspenda (hasta sin caución) la inmediata ejecutividad de los actos de gestión tributaria y e la vía jurisdiccional hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación imposible o difícil...».

Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.: «...a) que si esa suspensión es obligatoria para la Administración, cuando se pide la suspensión en vía administrativa o económico-administrativa, no parece lógico conceder esas facultades a la Administración que dictó el acto fiscalizado, y negárselas a la Jurisdicción que fiscaliza la actuación de la Administración».

STS de 12 de abril de 1994. Rev. Tribuna Fiscal, núm. 56, junio, 1995. Págs. 31 y 32. En el FJ tercero trata de justificar el Tribunal Supremo la existencia de diferentes pronunciamientos en base a la idea de los conceptos jurídicamente indeterminados en el siguiente sentido: «Frente a este criterio específico respecto de los actos de gestión tributaria, la invocación de otras resoluciones en las que haya prevalecido a ultranza la exigencia de acreditar daños o perjuicios irreparables o de difícil reparación o esté presente un interés público preponderante, no puede servir de elementos comparativos para contraponer soluciones diversas en un área de conflictividad, cuya riqueza causística a la hora de precisar conceptos jurídicos indeterminados, obliga a contemplar caso por caso la medida en que pueda resultar afectado el interés público y la existencia y dificultad de reparación de daños o perjuicios causados por la ejecutividad inmediata del acto impugnado, menester por otra parte estrechamente vinculado a la apreciación que los escasos datos suministrados por la pieza separada, en buena medida excluido del régimen casacional...».

STS de 18 de febrero de 1998. (RJ 3285). Ponente: Martín Herrero, José Luís: «... la muy consolidada doctrina específicamente prevista en materia de actos de gestión tributaria cuyo contenido reiteramos ahora insistiendo en que ante la discrepancia en el tratamiento de la ejecutividad de los actos administrativos, en la Ley rectora del proceso contencioso-administrativo y el moderno sistema de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria de la Hacienda Pública en la que la Administración fiscal ha sumido la obligación de suspender, siempre que lo solicite el contribuyente y afiance la deuda tributaria, opta por interpretar el art.122.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la inteligencia 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, pues sería contradictorio que la oficina gestora (D. 2244/79) los Tribunales Económico-Administrativo, la Delegación de Hacienda (art.191 del Reglamento de Recaudación) e incluso el Ministerio de Economía y Hacienda suspendan hasta sin caución la inmediata efectividad de los actos de gestión tributaria y en la vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los

supuestos en los que el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación imposible o difícil».

«...Creada en 22 Feb. 1989 la actual Sala 3.0 y encomendada a su Secc. 2.0 el conocimiento de las cuestiones relativas al orden tributario, se ha ido consolidando a través de varios centenares de resoluciones (generalmente autos, aunque también algunas sentencias en recurso de casación) la doctrina de que en la medida que la Administración ha reconocido Cy el legislador ha sancionado C que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria causa daños o perjuicios al contribuyente procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria, y en la vía jurisdiccional ha de entenderse que los daños o perjuicios a que se refiere el art. 122.2 L 27 Dic. 1956 están reconocidos por la Administración (naturalmente, salvo los casos del art. 123.2 en que se demuestre la «grave perturbación de los intereses públicos», en la impugnación de disposiciones generales tributarias, etc.) y, garantizado de manera incontestable el pago de la deuda tributaria, procederá también la suspensión».

Termino: El propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga a interpretar el viejo art. 122.2 en el sentido 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 quede suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza. Sería contradictorio que en el procedimiento ante la Oficina gestora (D 2244/1979), ante los Tribunales Económico-Administrativos (art. 74 del Reglamento de 1996), ante los Delegados de Hacienda (art. 52 Regl. General de Recaudación) e, incluso, ante el Director General de Recaudación (art. 53 del mismo) o el propio Ministro de Economía y Hacienda se suspenda (hasta sin caución) la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe 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 (que ya precedentemente ha aceptado de forma implícita la Administración Tributaria al suspender la ejecutividad) y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a Derecho».

«...y finalmente, que parece lógico conceder al órgano jurisdiccional que fiscaliza los actos administrativos las mismas facultades que tiene el órgano administrativo que dictó el acto fiscalizado en vía jurisdiccional, por lo que estando garantizado el interés público mediante la prestación de aval por el importe de la deuda tributaria, procede la suspensión».

⁵¹ Autos del TSJ de Cataluña de 25 de noviembre de 1996, (JT 1344), de 28 de febrero de 1997, (JT 523), 10 de marzo de 1997, (JT 523). P. Barrachina Juan, Eduardo, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 9, septiembre, 1997 y la sentencia de 20 de febrero de 1997, (JT 103) y de 9 de julio de 1997, (JT 1997\883). Sobre las interpretaciones de este Tribunal a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, VELASCO GARRIDO, Antonio: «La suspensión de las liquidaciones tributarias sin garantías: Doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña», Rev. Técnica Tributaria, núm.36, 1997, pág. 135 a 147.

⁵² SsTs de 9 de abril de 1999, (JT 2968). P. Rodríguez Arribas, Ramón; de 5 de julio de 1999, (RJ 1999\6374), de 21 de octubre de 1999, P. Salas Sánchez, Rev. Gaceta Fiscal, enero, 2000; de 17 de abril de 1999, (RJ 199\3585), de 28 de diciembre de 1999, (RJ 1999\9617); de 1 de junio de 2000, (RJ 2000\4507), de 10 de mayo de 2000, RJ 2000\4492), de 27 de abril de 2000, (RJ 2000\3787), de 30 de enero de 2000, (RJ 2000\2781), P. Gota Losada, Alfonso; de 27 de abril de 2000, (RJ 2000\4225), P. Pujalte Clariana, Emilio. Comentario crítico a la tesis mantenidas por estas sentencias, BARRACHINA JUAN, Eduardo: «Derecho Popular y Derecho de Juristas: Sentencia del TS de 10 de abril de 1999. (Suspensión de la deuda tributaria)», Rev. Gaceta Fiscal, núm. 177, junio 1999.

⁵³ STS de 1 de junio de 2000, (RJ 2000\4507), P. Gota Losada, Alfonso: «Es al interesado a quien corresponde la carga de acreditar indiciariamente la concurrencia de los daños o perjuicios que justifican su pretensión de suspender la ejecutividad, dado que la existencia de éstos es el hecho constitutivo de dicha pretensión».

Y cuando el Abogado del Estado se oponga a la misma, fundándose en que la oposición ocasionará «grave perturbación a los intereses públicos» la Ley le exige que deberá concretarlos.

Por otra parte, la estructura de la pieza de suspensión requiere una matización sobre las exigencias de la carga de la prueba, ya sea al interesado cuando la pretende, ya al Abogado del Estado cuando opone esa grave perturbación a los intereses públicos. La matización viene impuesta por cuanto en la pieza aludida no hay en rigor fase probatoria «stricto sensu» (no existe proposición ni práctica de prueba, ni posibilidad de que entre en juego el esencial principio de contradicción de partes en tal inexistente fase), sino de alegaciones, tanto para el solicitante como para la Administración oponente, que siempre deberán ser justificadas razonablemente y, en su caso, acreditadas mediante aportación documental que sea procedente.

Por ello, no puede admitirse, en los absolutos términos que utiliza la Sala de instancia, que cuando el Abogado del Estado se limita a oponer la posibilidad de perturbaciones para los intereses públicos, razonándolos debidamente, esté incumpliendo carga de la prueba alguna y mucho menos que se produzca en tales casos un desplazamiento de la pretendida carga de la prueba».

⁵⁴ STS de 1 de junio de 2000, (RJ 2000\4507), P. Gota Losada, Alfonso: *«Debe aclararse que la suspensión en vía jurisdiccional no se confunde con la que pueda haberse obtenido en vía administrativa, pues no existe un derecho indiscriminado para obtener la suspensión simplemente por la prestación u ofrecimiento de caución, sino sólo el reconocimiento implícito por la Administración de que la ejecución inmediata puede causar daños o perjuicios difícil de reparación. La caución, se dirá siempre, no es el título para obtener la suspensión, sino su consecuencia».*

CUARTO.- En definitiva, la segunda conclusión a que se llega en el presente recurso es que la exigencia de fianza o caución, para poder concederse la suspensión, es indeclinable, salvo en casos muy excepcionales y que constituya una violación del art. 124 de la Ley de la Jurisdicción que pueda otorgarse la misma relevando al interesado de su deber de prestar garantía, pues el mandato que contiene dicho precepto es taxativo: «cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos».

⁵⁵ STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana, E.: *«Cuarto: Se trataba, por tanto, de desentrañar el alcance actual del antes citado art. 122.2, habida cuenta de la evolución operada en el instituto de la autotutela tributaria del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública, abstracción hecha de la solución que proceda en otros ámbitos del recurso contencioso donde el principio de autotutela de la Administración no ha experimentado el cambio a que se ha hecho referencia».*

Lo que antecede refleja, pues, una discrepancia entre el tratamiento de la ejecutividad general de los actos administrativos de la vieja Ley rectora del proceso contencioso, y el moderno sistema de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria de la Hacienda Pública en disposiciones que, aun cuando en ocasiones tengan rango de Ley, no afectan a aquél. La LJCA sólo parece permitir la suspensión cuando de la ejecución se deriven daños o perjuicios de reparación imposible o difícil; la Administración Fiscal comenzó por asumir la obligación de suspender siempre que lo solicite el contribuyente y afiance la deuda tributaria...

De ahí que se haya resuelto en numerosísimas ocasiones, y deba resolverse ahora, que procede la suspensión exclusivamente del acto administrativo de gestión o ejecución tributaria recurrido, en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en la vía administrativa y alegando que se le producirían perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria con la amplitud que señala el art. 58 Ley General homónima, y en los términos establecidos por el art. 124 L 27 Dic. 1956».

⁵⁶ Se trataba de una doctrina consolidada en lo que se refiere a la suspensión de los actos en materia tributaria, que, no obstante, no se extendía a procesos administrativos que imponían una cantidad por razones distintas de la tributaria. En este sentido GONZÁLEZ PÉREZ: *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. 20 edición, Madrid, 1992, págs 55 y sigs. No deja, sin embargo, de haber supuestos en el que no se suspendía el cumplimiento de actos de carácter tributario (así, Auto de 10 de mayo de 1989 -RJ.3861-, y auto de 26 de junio de 1989 -RJ.4889-), siendo

de aplicación para los ingresos tributarios, quedando excluida para el resto de ingresos de Derecho público, aunque la STSJ de Cataluña de 5 de diciembre de 2000, aplica dicha medida a los precios públicos pues la LRHL tras la reforma por la Ley 50/1998, otorga un tratamiento unitario para los tributos y para los demás ingresos de Derecho público, aunque el artículo 14.2 no menciona a dichos ingresos.

⁵⁷ Votos particulares presentados a la STS de 6 de noviembre de 1998 (RJ 1998\8807): «PRIMERO.-Con todo respeto hacia la mayoría de los Magistrados de la Sala, lamentamos tener que discrepar de la fundamentación y del fallo de la sentencia dictada en el presente recurso de casación.

Nuestra discrepancia parte de la base de entender que la sentencia dictada considera que la suspensión mediante aval del pago de la deuda tributaria acordada en vía administrativa obliga al tribunal a mantenerla durante el curso del proceso en que se ventila la legalidad del acto de la Administración tributaria impugnado. Consideramos irrelevante que la sentencia en algún momento haga una referencia a la posibilidad de que el tribunal no proceda así cuando concurren circunstancias excepcionales de grave daño para los intereses generales, pues el sentido de la fundamentación en su conjunto relega la aplicación de este supuesto a casos verdaderamente extraordinarios —al modo de una «clausula regia»— e incluso puede entenderse como simple «obiter dicta».

SEGUNDO.-Consideramos que el principio de plenitud de la jurisdicción, ligado al de la tutela judicial efectiva, el cual se proyecta también sobre el ámbito de la justicia cautelar, como tantas veces ha declarado la jurisprudencia, exige que el tribunal, en el momento de decidir sobre la adopción de medidas de esta índole, realice la ponderación de los intereses en presencia que exigen los artículos 122 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción todavía aplicable —cuyo régimen no difiere sustancialmente, en este punto del establecido por la nueva Ley 13 julio 1998, que todavía no ha entrado en vigor—. La existencia de una regulación administrativa de rango legal que ordena a los órganos administrativos competentes acordar la suspensión de las deudas tributarias cuando se asegura su pago en determinadas condiciones debe, sin duda, constituir un valioso elemento para la ponderación de los perjuicios que puede acarrear el pago y del menoscabo que a su vez puede sufrir el interés público si la ejecución de la obligación tributaria se suspende, pero no puede llevar al extremo de condicionar de modo absoluto la decisión judicial privando al juzgador de sus facultades de conocimiento, reducidas a la comprobación burocrática de haberse prestado en condiciones adecuadas el aval exigido por las leyes administrativas. Entendemos, por el contrario, que el Tribunal, tras realizar la debida ponderación de intereses que ordena implícitamente la Ley de la Jurisdicción, puede y debe, si el resultado de la ponderación efectuada así lo aconseja, por apreciarse la existencia de perjuicios irreparables, acordar la suspensión o bien acordar que no procede la suspensión, dejando sin efecto la acordada en vía administrativa, cuando se revele la inexistencia de perjuicios irreparables o de difícil reparación o cuando aparezca que la suspensión acarrea considerables perjuicios a los intereses generales.

TERCERO.-Las razones por las que consideramos desacertada la postura mantenida por la sentencia aprobada por la mayoría de la Sala son las siguientes:

a) Implica una limitación de las facultades que deben corresponder al juzgador como consecuencia del principio de integridad o plenitud en el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

b) Se opone al cumplimiento de régimen legal establecido para la adopción de medidas cautelares por los artículos 122 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, precepto que la sentencia mayoritaria reconoce no haber sido derogado por las leyes administrativas que ordenan la suspensión previo aval.

c) Presupone una continuidad e incluso una conmixtión entre la vía administrativa y la judicial que se opone a principios básicos del proceso contencioso-administrativo, ya destacados en la exposición de motivos de la Ley de 1956 reguladora de la jurisdicción, en la que se manifiesta que la vía contencioso-administrativa integra un proceso independiente del procedimiento administrativo, del que en modo alguno constituye una prolongación o continuación.

d) No distingue entre las limitaciones al principio de autotutela de la Administración prerrogativa que el ordenamiento tiende a reducir limitándolo o excluyéndolo en algunos casos hasta que se agota la vía administrativa, pues parece tener sentido que no se considere ejecutiva la

decisión administrativa hasta que en el seno de la propia Administración se haya formalizado de modo definitivo y sin posibilidad de recurso la decisión adoptada y el litigio planteado contra la Administración ante los tribunales, ante los que la prerrogativa de autotutela y sus límites desaparece como razón de ser de las medidas cautelares que deben adoptarse, las cuales únicamente deben fundarse en la ponderación de los intereses concurrentes y la necesidad de garantizar el buen fin del proceso.

e) No toma en consideración que las leyes que consagran la suspensión en vía administrativa de las obligaciones tributarias previo aval limitan de modo expreso la vigencia de la suspensión al momento en que el tribunal se pronuncie expresamente sobre las medidas cautelares que deben ser adoptadas, pues el texto completo del artículo 30.2 de dicha Ley dice, efectivamente, que cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, pero añade «hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión».

f) Las razones relacionadas con la inexistencia de perjuicios a los intereses generales en que la Sala apoya su decisión mayoritaria sólo podrían considerarse aplicables -y esto con reservas- cuando se trata de una Administración tributaria consolidada y con gran volumen de ingresos y gastos, como es la del Estado, en la que el volumen de gestión financiera puede ser capaz de equilibrar la consecuencia del retraso en los ingresos correspondientes a las liquidaciones controvertidas. En cambio, es más que dudoso que tales consideraciones puedan resultar aplicables a otras Administraciones, como la local y la autonómica, en las que el volumen financiero es inferior -lo que de por sí supone que el retraso en los ingresos puede acarrear mayores perjuicios-, y en las que la consolidación del sistema tributario, no sin tensiones de diverso tipo, está ligada a la eficacia del sistema de financiación de los diversos entes afectados y al seguimiento de políticas propias fundadas en el principio de autonomía local o de autonomía política, por lo que la resistencia al pago de un tributo de nueva implantación puede tener una trascendencia para los intereses generales de la entidad correspondiente ajena a los problemas de mera gestión tributaria que la sentencia considera.

CUARTO.-Una aplicación de la doctrina que estimamos correcta al caso enjuiciado hubiera debido conducir a una conclusión desestimatoria del recurso, pues la Sala de instancia no sólo no desconoce nuestra jurisprudencia, sino que la aplica correctamente en atención a los anteriores criterios, extrayendo de ella los elementos que permiten su desarrollo y aplicación al caso particular examinado, en el que es patente que la naturaleza de la administración afectada, el carácter de tributo de nueva implantación y orientado a finalidades de protección medioambiental que tiene el Impuesto Autonómico que motiva la liquidación cuestionada y el hecho de haberse dictado ya reiteradas sentencias por la propia Sala de instancia en sentido desestimatorio, revelan el acierto del auto recurrido al considerar aplicable la doctrina del «*fumus boni iuris*», en su versión negativa, tal como esta Sala ha venido aceptando, lo cual implica tanto como decir que falta el presupuesto necesario para la adopción de cualquier medida cautelar. Esta conclusión estaría en consonancia, por cierto, con la resolución dictada por la Sección Primera de esta Sala mediante la que se declaró la inadmisibilidad de uno de los motivos del recurso en el que se planteaba precisamente la infracción de la mencionada jurisprudencia sobre la apariencia de buen derecho, y con la que la resolución mayoritaria del pleno resulta difícilmente compatible».

⁵⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 45, julio, 1994, pág. 47: «El carácter pecuniario de los créditos tributarios no puede convertir las resoluciones en que se fundamenta su cobro, en actos administrativos de mejor condición que el resto de las declaraciones de voluntad que la Administración manifiesta a través de sus órganos y pretende, también, ejecutar. Quiero con ello denunciar el trato diferente que, por ejemplo, se da cuando al recurrirse la resolución de un expediente por el que se acuerda la demolición de un edificio y solicitada la suspensión cautelar del acuerdo resolutorio, el interesado tiene que dar argumentos en el sentido señalado en el artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción con el fin de probar el daño irreparable que le puede ocasionar la ejecución del acto administrativo; y sin embargo, que no

reciba el mismo tratamiento la petición que se formula para pretender la suspensión de los actos de liquidación tributaria, pues como en sede económico-administrativa la garantía del pago de la deuda contraída es suficiente para otorgar la suspensión, en vía jurisdiccional y para no ser menos que en la preceptiva instancia revisora previa, hay que llegar a la misma solución, sin apreciar cuáles son las causas tan graves que puedan afectar los intereses del particular y cuáles los intereses en que la Administración fundamenta su oposición a la suspensión solicitada. Las alegaciones de una y otra parte no deben excluirse si lo que se pretende es materializar el mandato constitucional que propende una tutela judicial efectiva que, en mi sentir, no es posible alcanzar si sólo se oye a una de las parte en litigio y a través del rudo procedimiento de que si asegura el pago de lo que se adeuda es motivo suficiente para legitimar su pretensión»

⁵⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 22, 1996, pág.7: «.. No tiene sentido que se exija, como regla general, la prestación de garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Habida cuenta de que la ejecución inmediata genera siempre un perjuicio al particular..., habrá que determinar si la suspensión supone o no un riesgo para el interés público. Tratándose de contribuyentes al día en sus obligaciones tributarias, que no han realizado ningún acto que tienda a ocultar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública@ (en terminología del art.128 de la LGT), y que se limitan a ejercer su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, no se ve razón alguna para que se exija garantía, y menos aún con carácter automático. Y si la Administración entiende que existe algún riesgo para el interés público en la suspensión, lo procedente sería adoptar las medidas cautelares que se estimen necesarias. La garantía ofrecida por el particular sólo tiene sentido, así, para levantar tales medidas cautelares, y no como algo automático cuando se solicita la suspensión de la liquidación impugnada».

⁶⁰ GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez, Vol. II. «La jurisdicción contencioso-administrativa». Edt. Civitas. Madrid. 1993, págs. 1.161 y 1.162: «En primer lugar, porque no puede equiparse la posición en el Ordenamiento de la Administración y la de los Tribunales. La Administración es la autora del acto, y los órganos que han de resolver en vía administrativa el recurso forman parte de la Administración, que, en ese sentido, es «juez y parte»; en cambio, los jueces y tribunales forman parte del Poder Judicial, externo e independiente a la Administración, a la que han de controlar. Por tanto, el argumento implícito en la equiparación («los Tribunales han de ser por lo menos igual a la Administración») no es adecuado al sistema constitucional, porque los jueces y tribunales -en el orden jurídico- son «más» que la Administración, y su posición es cualitativamente distinta a la que corresponde a los órganos competentes para la resolución de recursos administrativos.

«Por tanto, la interpretación «integrativa» de la Ley de la Jurisdicción, incluyendo supuestos no previstos por el legislador, sobre la base de la regulación de la vía administrativa no parece adecuada; máxime cuando conduce a un automatismo que altera radicalmente el sistema de la Ley de la Jurisdicción de ponderación de intereses que, en relación a cada caso concreto, puede y debe llevar acabo el órgano judicial, de conformidad con la Ley reguladora de la Jurisdicción

De esta forma, como efecto no deseado, se facilitaba la posibilidad de que se produjera un abuso del proceso, dado que los recurrentes obtenían la suspensión con independencia de que existiera un *periculum in mora* y una apariencia de buen derecho en su posición.... Este era el resultado al que conducía el «automatismo» al que se había llegado. No se tenía en cuenta cuál era el contenido de la liquidación, ni las dificultades que su pago podría originar a la empresa...Y tampoco se ponderaba la incidencia que la suspensión podría tener en orden a la consecución de fines de interés general, en función del importe de la cuota, de su importancia relativa respecto de la hacienda del ente que se trate, e incluso de una consideración del conjunto de recursos contenciosos que pudieran haberse interpuesto».

⁶¹ QUINTANA LÓPEZ, Tomás: «La suspensión cautelar de liquidaciones tributarias: trascendencia de lo actuado en vía administrativa sobre el orden jurisdiccional. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998», *Rev. La Ley*, núm.4819, 16 de junio de 1999: «*La ponderación judicial, cautelarmente en vía contencioso-administrativa, de los intereses en conflicto es incuestionable, ponderación que en el momento en que se resuelve el asunto por la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998, hubiera debido realizarse a partir de lo dispuesto por los arts.122 y sigs. de la LJCA de 27 de diciembre de 1956, cuyo tenor ofrece distintas, pero legítimas interpretaciones, tal como viene poniendo de manifiesto la jurisprudencia, pero sin que el órgano judicial deba renunciar a lo que constituye su función dirimente de posiciones encontradas, aun de forma provisional, pero no por ello ajena a la tutela judicial efectiva que debe deparar.*».

⁶² En claro ejemplo de rechazo al automatismo, pero que concede la suspensión, basándose en la apariencia de buen derecho: «*Ciertamente, los preceptos antes indicados sobre la suspensión provisional de la ejecutividad de las liquidaciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa proporcionan un criterio de interpretación del artículo 122.2 de la Ley de esta Jurisdicción, en el sentido de establecer como regla general la concesión de dicha suspensión, cuando se avala suficientemente el importe de la deuda tributaria y los eventuales intereses de demora, pero no significan una superación de este precepto. Las Salas de lo Contencioso-Administrativo no operan con el automatismo que a la Administración se impone cuando se garantiza la deuda tributaria, por lo que cabe denegar la suspensión en vía jurisdiccional si, pese a afianzarse la deuda, el Tribunal encuentra razones fundadas para no acceder a ella, entre las que pueden encontrarse las derivadas del ejercicio por quien pide la suspensión de una acción de nulidad de la liquidación tributaria que, en principio, no parezca suficientemente fundada. Pero esto no es lo que sucede en el presente caso. Existen dos motivos de oposición a la liquidación practicada por Impuesto de Construcciones y Obras que suscitan dudas de entidad suficiente para, sin tener en cuenta otros datos que los escuetos que figuran en la pieza de suspensión remitida, concluir que desde este punto de vista nada puede oponerse a la solicitud de suspensión. Uno, el relativo a la inclusión en la base imponible del coste de las obras de urbanización previas a la concesión de la licencia de construcción y otro, el relativo a la estimación en esa base del coste de la maquinaria construida fuera pero instalada en los edificios. Respecto al primero, aun sin que conste si se trata de la ejecución de un proyecto de urbanización, previo a la edificación, esta Sala ha declarado en Sentencia de 17 marzo 1992, que no procede exigir tasa alguna por las licencias necesarias para llevar a cabo proyectos de urbanización. Respecto al segundo, las Sentencias de esta Sala de 16 y 18 enero 1995 declaran que no cabe computar en la base imponible el coste de la maquinaria que había de instalarse sobre una determinada construcción. En definitiva, tampoco desde este punto de vista procede alterar la doctrina jurisprudencial expuesta sobre la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones tributarias». STS de 2 de julio de 1996 (RJ 1996/5840). Ponente: Enriquez Sanco, Ricardo.*

⁶³ CASTILLO BLANCO, Federico A.: «La nueva regulación de las medidas cautelares en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998», *Rev. del Poder Judicial*, núm.52, 1998, pág.303 a 304.

⁶⁴ Hubiera sido una buena ocasión para que el legislador hubiera plasmado en el texto de la Ley la tesis mantenida por el Tribunal Supremo para de esta forma disipar las dudas sobre la misma ya que son variados los motivos que abogarían por un cambio. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág.275.

⁶⁵ STS de 12 de junio de 2000. (RJ 2000/4473). P. Sala Sánchez, Pascual: «*Otra cosa es, lógicamente, que a las nuevas situaciones en que resulte aplicable la actual Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el régimen de la suspensión en vía jurisdiccional de los actos tributarios Bno el de la suspensión en las vías de gestión o económico-administrativa que está regulado en las disposiciones acabadas de mencionarB deba someterse a los criterios generales y más flexibles a que se refieren sus arts. 129 y siguientes, es decir, al régimen de «medidas cautelares» que dichos preceptos establecen. Quie-*

re decirse con esto que también en materia tributaria podrán adoptarse otras medidas distintas de la suspensión de la ejecución de los actos de esa naturaleza que tiendan a asegurar la efectividad de la sentencia o a evitar que la ejecución de aquéllos pueda frustrar la finalidad legítima del recurso sin perturbación grave de los intereses generales o de tercero (arts. 129 y 130). Pero 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, lo mismo que, en aquéllos casos en que, con arreglo a la normativa mencionada, la Administración hubiera accedido a la suspensión sin garantías, podrá también la jurisdicción mantenerla en las mismas condiciones «previa valoración circunstanciada de los intereses en conflicto» Bart. 130B o denegarla si existe la posibilidad de que la suspensión ocasione perturbación grave de los intereses generales o de tercero, posibilidad a ponderar por el Juez o Tribunal Contencioso-Administrativo «en forma circunstanciada» Bart. 130.2B. Del propio modo, y aun cuando la Administración hubiera podido otorgar la suspensión de la ejecución sin exigencia de caución alguna, la jurisdicción, cuando de la medida cautelar Bde la suspensión, en el caso de autosB, «pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza», podrá acordar las medidas adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios y, entre ellas, «la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquellos» Bart. 133.1B, «en cualquiera de las formas admitidas en Derecho» Bart. 133.2B».

⁶⁶ «El privilegio de autotutela atribuida a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado el artículo 103 de la Constitución» (STC 22/1984, de 17 de febrero).

«En términos generales y abstractos la ejecutividad de sus actos tampoco resulta incompatible con el artículo 24 de la Constitución», (STC 66/1984, de 6 de junio).

«Es más, la fiscalización plena, sin inmunidades de poder de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la Constitución comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos», (STC 288/1992).

«En consecuencia, el derecho a la tutela judicial se extiende a la pretensión de suspender 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 ejerció en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica», (STC 78/1996, de 20 de mayo).

«En fin, que el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que esté, con la información y contradicción que sea menester, resuelva sobre la suspensión porque la rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para la hipótesis estimatorias o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción, podrán dañar el derecho a la tutela judicial y justificación que, desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución, se reinterpreten los preceptos aplicables», (STC 66/1984, de 6 de junio).

«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 y justifican que, desde el artículo 24 de la Constitución, se reinterpreten los preceptos aplicables», (STC de78/1996, de 20 de mayo).

⁶⁷ CHINCHILLA MARÍN, Carmen: «Los criterios de adopción de las medidas cautelares en la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», en la obra colectiva: *Medidas Cautelares en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Edt. Consejo del Poder Judicial, colección, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 1999, pág.25, considera que la doctrina del Tribunal Constitucional «...no ha acabado con la ejecutividad, pero sí con uno de sus efectos o atributos principales, a saber: el efecto no suspensivo de los recursos; de los recursos, se entiende, con solicitud de suspensión».

⁶⁸ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La revisión de los actos tributarios locales. Análisis teórico y jurisprudencial de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición*. Edt. Edersa, 1999, pág.131 a 132: «...la petición de suspensión de un acto administrativo, ya sea

en la vía administrativa o en la judicial, en este último caso en incidente cautelar de suspensión, determina de forma automática, por imperio del mencionado artículo 24.1 de la Constitución, la suspensión de la ejecución, es éste, en consecuencia, el criterio que, en todo caso, debiera adoptarse, tesis que, sin embargo, como ya se ha visto, no es la recogida a nivel normativo».

CHINCHILLA MARÍN, Carmen: «Los criterios de adopción de las medidas cautelares en la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», en la obra colectiva: *Medidas Cautelares en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Edt. Consejo del Poder Judicial, colección, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 1999, pág.30: «Lo que lesiona el art.24.1 CE es el hecho de que la Administración ejecute el acto, una vez que se ha recurrido y solicitado frente al mismo la tutela cautelar... la solicitud de tutela cautelar en vía administrativa o judicial suspende automáticamente la ejecutividad del acto administrativo».

⁶⁹ SÁINZ MORENO, Fernando: «Suspensión del acto administrativo y caución suficiente. (Auto del TS de 23 de septiembre de 1977)», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.15, octubre-diciembre, 1977, pág.663: «La solución, de lege ferenda, a este problema debe realizarse de modo que toda interposición de un recurso suspenda el acto impugnado, a no ser que el juez aprecie, oídos los afectados... que existe interés público en su mantenimiento».

⁷⁰ Aunque FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.22, diciembre, 1996, pág.8, considera que «la regla, cuando se impugna una liquidación tributaria, debería ser la suspensión automática, sin necesidad de garantía, sin perjuicio de que la Administración adopte medidas cautelares», aunque para nosotros esa medida cautelar debería de adoptar el órgano jurisdiccional en la pieza separada de suspensión, aunque sea a propuesta de la Administración.

⁷¹ CASTILLO BLANCO, Federico A.: «La nueva regulación de las medidas cautelares en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998», *Rev. del Poder Judicial*, núm. 52, 1998, pág.319.