

UNIVERSIDAD DE GRANADA
FACULTAD DE DERECHO

**LA SUSPENSIÓN DE LA
EJECUCIÓN DE
LOS ACTOS TRIBUTARIOS**

José Manuel PÉREZ LARA

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO
Y TRIBUTARIO

Curso académico 2000/2001

UNIVERSIDAD DE GRANADA
FACULTAD DE DERECHO

**«LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE
LOS ACTOS TRIBUTARIOS»**

Tesis Doctoral realizada para la obtención del grado de Doctor por
José Manuel PÉREZ LARA

bajo la dirección de
Dr. D. Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
Curso académico 2000/2001

ÍNDICE

	<i>Página</i>
PRESENTACIÓN	17

CAPÍTULO PRIMERO

DELIMITACIÓN DE LA SITUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ANTE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

1.- LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO: LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA.	31
1.1.- Precisiones terminológicas: ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos.	31
1.2.- Ejecutividad, ejecutoriedad y firmeza de los actos administrativos. .	36
1.3.- La ejecutividad y la regla « <i>solve et repete</i> »	38
2.- JUSTIFICACIÓN DE LA EJECUTIVIDAD, EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA. .	49
2.1.- Principio de eficacia como justificación del privilegio de la autotutela.	52
2.2.- La ejecutoriedad en el ámbito tributario.	54
3.- BÚSQUEDA DEL EQUILIBRIO ENTRE LA AUTOTUTELA Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.	58
3.1.- Sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho.	60
3.2.- Tutela judicial efectiva.	63
3.3.- Sistema de recursos: la vía administrativa previa.	75

CAPÍTULO SEGUNDO

**LA SUSPENSIÓN COMO MEDIDA CAUTELAR FRENTE A LA
AUTOTUTELA DECLARATIVA Y EJECUTIVA**

1.- TUTELA CAUTELAR: LAS MEDIDAS CAUTELARES.	85
1.1.- La Tutela cautelar	85
1.2.- Las medidas cautelares: concepto.	88
1.3.- Características.	90
1.3.1.- Instrumentalidad.	90
1.3.2.- Provisionalidad.	92
1.3.3.- Urgencia.	94
1.3.4.- Funcionalidad de las medidas cautelares y homogeneidad con las medidas ejecutivas.	94
1.3.5.- Carácter jurisdiccional y carácter administrativo.	95
1.3.6.- Motivación de la decisión.	96
1.4.- Presupuestos.	96
1.4.1.- «Periculum in mora».	98
1.4.2.- «Fumus boni iuris».- Apariencia de buen derecho.	99
1.4.3.- Caución	103
2.- DELIMITACIÓN DE SITUACIONES: NORMATIVA	107

CAPÍTULO TERCERO

**LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO TRIBUTARIO
OBJETO DE RECURSO**

1.- CONCEPTO. NATURALEZA JURÍDICA Y FUNDAMENTO	131
1.1.- Características	134
1.1.1.- Incertidumbre respecto a la validez o eficacia del acto. Demora de la ejecutividad del acto tributario.	134
1.1.2.- Carácter reglado y no discrecional de su concesión. Motivación del acuerdo sobre la suspensión.	136
1.1.3.- Carácter temporal de la suspensión. Pendencia del proceso principal	141
2.- DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS JURÍDICAS	143

2.1.- Con el aplazamiento y fraccionamiento	143
2.2.- Suspensión y moratorias	149
3.- PRESUPUESTOS MATERIALES DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO TRIBUTARIO OBJETO DE RECURSO.	151
3.1.- Suspensión automática con prestación de garantía	151
3.2.- Suspensión ante la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación	152
3.2.1.- Suspensión reglada o discrecional	154
3.2.2.- Presupuestos materiales	157
3.2.2.1.- Con aportación de garantía	160
4.- DISTINTAS CLASES DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS	163
5.- ACTOS DICTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUSCEPTIBLES DE SUSPENSIÓN	165
5.1.- Exigibilidad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de las deudas tributarias.	165
5.2.- Actos de liquidación.	168
5.3.- Autoliquidaciones.	175
5.4.- Suspensión de las "medidas cautelares" del artículo 128 de la LGT	187
5.5.- Actos sancionadores.	189
5.5.1.- La ejecutividad de las sanciones tributarias y el derecho constitucional a la presunción de inocencia.	189
5.5.2.- Artículo 58 LGT y suspensión de la sanción tributaria	200
5.5.2.1. Suspensión de la sanción en el orden sancionador tributario y en el ámbito sancionador administrativo (artículos 37 RD 1930/1998 y 138.3 LRJAP y PAC).	200
5.5.2.2. Distinto fundamento de la suspensión de las resoluciones sancionadoras y de los actos declarativos de la existencia de una deuda tributaria.	205
5.5.3. El devengo de intereses moratorios en los casos de suspensión de la ejecución de las sanciones (arts. 35 LDGC y 37 RD 1930/1998).	209
5.6.- Actos carentes de contenido económico: los deberes tributarios	211
5.7.- Suspensión por errores aritméticos, materiales o de hecho	217
5.8.- Suspensión de actos de contenido negativo	221
6.- EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.	223
6.1.- Acto de inicio del procedimiento de apremio.	226

6.2.- Actos del procedimiento de apremio.	229
7.- SUSPENSIÓN Y PRESCRIPCIÓN	232
7.1.- Interposición de reclamaciones o recursos	237
7.2.- La explicación de esta causa de interrupción de la prescripción	237
7.3.- Recursos o reclamaciones sobre actos de contenido tributario	243
7.4.- ¿Quiénes pueden interponerlo?	245
7.5.- Duración del efecto interruptivo	246
7.5.1.- Efectos interruptivos instantáneos o duraderos	247
7.6.- Actos dictados durante la tramitación de los recursos o reclamaciones susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción	260
7.7.- La interposición de recursos o reclamaciones tiene efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción de manera simultánea sobre los plazos de prescripción para liquidar y exigir el pago de las deudas tributarias	275
7.8.- Incidencia de la suspensión y de la prescripción durante la revisión de los actos tributarios	281
7.8.1.- No se admite la alegación de la prescripción para aquellos actos tributarios impugnados que se encuentra su ejecución en suspense	282
7.8.2.- Se admite la alegación de la prescripción a pesar de estar en suspense la ejecución del acto impugnado	286
7.8.3.- En el caso de no haber obtenido la suspensión de la ejecución del acto objeto de revisión	291
7.9.- Prescripción de tributos locales por inactividad de los tribunales económico-administrativos	300
7.10.- La paralización en el recurso contencioso-administrativo	305
8.- SUSPENSIÓN Y TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.	307
9.- ASPECTOS SUBJETIVOS DE LA SUSPENSIÓN.	313
9.1.- ¿Quiénes pueden solicitar la suspensión?	313
9.2.- ¿Quién debe concederla?	314

CAPÍTULO CUARTO

**SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS
EN EL RECURSO DE REPOSICIÓN PREVIO A LA RECLAMACIÓN
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA**

1.- INTRODUCCIÓN	315
2.- RÉGIMEN JURÍDICO: CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	318
3.- RECURSO DE REPOSICIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO	327
3.1.- Redacción originaria: suspensión automática con prestación de garantía	328
3.2.- Incorporación de nuevos apartados: suspensión automática sin prestación de garantía en los casos de sanciones de carácter no pecuniario	333
3.3.- Redacción actual: remisión al RPREA	334
4.- CLASES DE SUSPENSIÓN EN EL RECURSO DE REPOSICIÓN.	341
4.1.- Para ambas clases de suspensión del recurso de reposición solamente es posible la modalidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA	343
4.2.- Para la suspensión con efectos limitados al propio recurso de reposición, solamente será de aplicación la modalidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA; mientras si los efectos se extienden a la reclamación económico-administrativa, se podrá acoger a cualquiera de las modalidades de suspensión de los artículo 74 a 77 del RPREA	346
4.3.- Para las dos clases de suspensión del recurso de reposición les será de aplicación cualquiera de las modalidades de suspensión descritas en los artículo 74 a 77 del RPREA	348
4.4.- Nuestra interpretación	349
5.- SUSPENSIÓN CON LOS EFECTOS LIMITADOS AL RECURSO DE REPOSICIÓN	353
5.1.- Suspensión automática	353
5.1.1.- Órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión	353
5.1.2.- Momento de la solicitud de suspensión	357
5.1.3.- Contenido de la solicitud	359

5.1.4.- Recepción y registro de la solicitud de suspensión	360
5.1.5.- Tramitación	361
5.1.6.- Garantías	361
5.1.7.- Terminación y notificación	364
5.1.8.- Registro de las suspensiones y custodia de garantías	365
5.1.9.- Registro de las resoluciones de los recursos de reposición	366
5.2.- Suspensión cuando concurra error aritmético, material o de hecho. Artículo 74.3 del RPREA	366
5.3.- Efectos de la suspensión	367
5.4.- Resolución del recurso de reposición: efectos	367
5.4.1.- Resolución expresa	368
5.4.1.1.- Resolución estimatoria	369
5.4.1.2.- Resolución estimatoria parcial	369
5.4.1.3.- Resolución desestimatoria	370
5.4.2.- Resolución tácita	370
5.4.2.1.- Resolución estimatoria del recurso de reposición	371
5.4.2.2.- Resolución desestimatoria parcial o total	371
6.- LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN CON EFECTOS PARA EL RECURSO DE REPOSICIÓN Y LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA	376
7.- PROPUESTAS DE «LEGA FERENDA».	379

CAPÍTULO QUINTO

**EL PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE
LOS ACTOS TRIBUTARIOS IMPUGNADOS A TRAVÉS DE LAS
RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS**

1.- SOLICITUD DE SUSPENSIÓN	383
1.1.- Solicitud a instancia del interesado	384
1.2.- Forma de presentación de la solicitud de suspensión	387
1.2.1.- Suspensión automática por los órganos de recaudación	388
1.1.2.- Suspensión no automática	389
1.3.- Órganos competentes	391
1.3.1.- Suspensión automática	394
1.3.2.- Suspensión no automática	397
1.4.- Lugar de presentación de la solicitud	399

1.4.1.- Suspensión automática	407
1.4.2.- Suspensión no automática	409
1.5.- Contenido de la solicitud	411
1.5.1.- Suspensión automática	411
1.5.1.1.- Subsanación de las deficiencias de la solicitud	416
1.5.1.2.- Efectos de la subsanación de los defectos de la solicitud de suspensión	426
1.5.2.- Suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo de los actos de contenido económico (artículo 76 del RPREA)	428
1.5.2.1.- Motivos de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión	429
1.5.2.2.- ¿Es posible la subsanación de defectos antes de la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión?	434
1.6.- Momento de solicitar la suspensión	439
1.6.1.- Solicitar varias veces la suspensión de la ejecución	452
2.- MOMENTO DE LA PRESTACIÓN DE LA GARANTÍA	455
2.1.- Lugar de puesta en disposición	455
2.2.- Forma de la garantía: constitución o ofrecimiento	456
2.3.- Garantía prestada con posterioridad a la solicitud de suspensión ...	458
2.3.1.- Suspensión automática, artículo 75 del RPREA	458
2.3.2.- Suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación, artículo 76 del RPREA	467
2.4.- Garantías. Numero tasado o abierto. Evolución jurisprudencial ...	469
2.4.1.- Modalidades de garantías. Suspensión automática	476
2.4.1.1.- Depósito en dinero efectivo o valores públicos	476
2.4.1.2.- Aval bancario o fianza bancaria	477
2.4.1.3.- Fianza personal y solidaria de dos contribuyentes	478
2.4.2.- Modalidades de garantías. Suspensión no automática	479
2.4.2.1.- Hipoteca inmobiliaria. Hipoteca mobiliaria. Prenda con o sin desplazamiento	479
2.4.2.2.- Fianza personal y solidaria	481
2.4.2.3.- Otras garantías	481
2.5.- La cuantía y el plazo de vigencia de la garantía	482
2.5.1.- El bastanteo de las garantías	482
2.5.1.1.- A partir del Real Decreto Legislativo 2.795/1980.	484
2.5.1.2.- A partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio	487

SUMARIO

2.5.1.3.- El Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas	488
2.5.2- Plazo de su vigencia	490
3.- EFECTOS DE LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO	493
3.1.- Etapa inicial: RPREA de 1959	493
3.2.- Etapa siguiente: RPREA de 1981	495
3.2.1.- Los efectos de la suspensión se inician a partir del momento en que es decretada	498
3.2.2.- Los efectos de la suspensión se inician desde el momento de la solicitud, aunque con carácter preventivo, hasta que se pronuncia el órgano competente, adquiriendo carácter firme, siempre que se acompañe garantía en los términos del artículo 81.1 del RPREA	501
3.2.3.- Resumen	515
3.3.- Continuidad de los efectos a otros recursos	516
3.4.- Situación actual	521
4.- IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES SOBRE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN ...	525
4.1.- Suspensión automática. (Art.75 del RPREA)	525
4.1.1.- Recurso contra la denegación de la solicitud de suspensión ...	527
4.1.1.1.- Actos recurribles	527
4.1.1.2.- Órgano competente	528
4.1.1.3.- Tramitación	529
4.1.1.3.1.- Situación según el RPREA de 1981	530
4.1.1.3.2.- Situación según el RPREA de 1996	543
4.1.1.4.- Resolución	546
4.2.- Suspensión no automática. (Art.76 del RPREA)	547
5.- TIEMPO DE PAGO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS SUSPENDIDAS	548

CAPÍTULO SEXTO

LA SUSPENSIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

1.- LA SUSPENSIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA: EVOLUCIÓN	565
2.- PRESUPUESTOS	571

2.1.- <i>Periculum in mora</i>	573
2.1.1.- Efectividad de un daño o perjuicio.	573
2.1.2.- Que el daño o perjuicio, sea de reparación difícil o imposible. .	574
2.1.3.- Tales circunstancias deben de ser probadas.	
2.1.4.- La ejecución del acto como regla general.	579
2.2.- La ponderación de los intereses en presencia.	585
2.2.1.- La apariencia de buen derecho « <i>fumus boni iuris</i> »	590
2.2.2.- La suspensión como regla general en materia tributaria.	596
2.3.- Tipos de garantías	611
3.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO	618
3.1.- No otorgado la suspensión	619
3.2.- Otorgando o ratificando la suspensión en vía jurisdiccional:	620
4.- SUSPENSIÓN EN LA LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO, DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA	625
4.1.- La suspensión como medida cautelar	625
4.2.- Procedimiento	627
4.2.1.- Solicitud de suspensión	628
4.2.2.- Tramitación	628
4.2.3.- Terminación. Apelación de los Autos de suspensión	629
4.2.4.- Efectos jurídicos de la medida cautelar	629

CAPÍTULO SÉPTIMO

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN FRENTE A LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS DE TRIBUTARIOS

1.- INTRODUCCIÓN. DELIMITACIÓN DE SITUACIONES.	631
1.1.- Devolución de un ingreso declarado no debido.	639
1.2. Reembolso del coste de las garantías.	643
2.- FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.	645
3.- INDEMNIZACIÓN POR DAÑOS Y PERJUICIOS POR LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN. REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS.	654

SUMARIO

3.1.- Evolución histórica, legislativa y construcciones dogmáticas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración.	654
3.2.- Los presupuestos necesarios que debe concurrir para apreciar la obligación por parte de la Administración de tal responsabilidad patrimonial.	657
3.2.1.- Responsabilidad objetiva de la Administración.	659
3.2.2.- Se trata de un daño evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o grupo.	662
3.2.3.- No se haya producido el daño o el perjuicio debido a causa de fuerza mayor	668
3.2.3.1.- Modificación de la liquidación por aplicación del nuevo régimen sancionador sin haber prosperado las pretensiones de los recurrentes.	670
3.2.3.2.- Liquidaciones dictadas bajo el amparo de normas que con posterioridad son declaradas nulas.	671
3.2.4.- Nexo causal entre el daño o el perjuicio y la actuación de la Administración.	674
3.2.4.1.- Acto declarado conforme a derecho.	676
3.2.4.2.- La suspensión como opción libre y voluntaria.	677
3.2.4.3.- Comportamiento del obligado tributario.	682
3.2.5.- ¿Procede el derecho a la indemnización en los supuestos de estimación parcial?.	685
3.3.- Jurisprudencia que concede la indemnización por el importe de los gastos que ha ocasionado la prestación de la oportuna garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario objeto de impugnación.	692
4.- RECONOCIMIENTO LEGAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DEL DERECHO DE REEMBOLSO	703
4.1.- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. ...	704
4.2.- La 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.	706
5.- RÉGIMEN JURÍDICO DEL DERECHO DE REEMBOLSO.	708
5.1.- Ámbito subjetivo de aplicación.	708
5.2.- Requisitos objetivos.	711
5.2.1.- Deuda tributaria.	713
5.2.2. Anulación por resolución administrativa o por sentencia judicial	714
5.2.3. Improcedencia de la deuda tributaria.	716
5.2.3.1. Deuda tributaria declarada parcialmente improcedente. ...	719

5.2.4. Firmeza de la declaración de la improcedencia.	735
5.3. El reembolso se extiende al coste de las garantías aportadas para suspender la deuda tributaria.	739
6.- PROCEDIMIENTO PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.	741
6.1- Actos declarados contrario a Derecho en vía administrativa: procedimiento a seguir para obtener el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión antes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.	746
6.1.1.- Petición de indemnización llevada a cabo de manera conjunta con la pretensión principal de declarar contrario a derecho el acto tributario.	747
6.1.2.- Solicitud independiente, previa declaración de nulidad del acto tributario.	763
6.2.- Antes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero. Procedimiento a seguir para obtener el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto declarado contrario a derecho en la vía jurisdiccional.	769
6.3.- A partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio.	776
6.4.- Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero. Procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria para el reembolso del coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de deudas tributarias impugnadas.	781
6.4.1.- Régimen jurídico.	782
6.4.2.- Iniciación de oficio.	782
6.4.3.- Iniciación por reclamación del interesado.	783
6.4.4.- Instrucción.	784
6.4.5.- Propuesta de resolución.	784
6.4.6.- Ejecución y pago material.	784
6.4.7.- Reembolso del coste de los avales.	784
6.6.- Ámbito de aplicación del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. Procedimiento para el reembolso del coste de garantías.	785
6.6.1.- Órgano obligado a satisfacer el reembolso.	789
6.6.2.- Órganos competentes para acordar el reembolso. (Art.5)	792
6.6.3.- Garantías objeto de reembolso: determinación del coste de las garantías aportadas.	793
6.6.3.1.- Momento de la fijación de la cuantía.	803
6.6.3.2.- Otro tipo de gastos.	804

SUMARIO

6.6.3.2.1.- Pago de intereses	805
6.6.3.2.2.- Asesoramiento de profesionales.	808
6.6.4.- Procedimiento para obtener el reembolso del coste de las garantías.	819
6.6.4.1.- Iniciación del procedimiento (art.6).	819
6.6.4.2.- Plazo para su ejercicio.	823
6.6.4.3.- Instrucción del procedimiento (art.7).	830
6.6.4.3.- Resolución (art.8).	831
6.6.4.4.- Ejecución (art.9).	833
CONCLUSIONES	835
RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES CITADAS	875
TRIBUNAL SUPREMO	875
AUDIENCIA NACIONAL	882
TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA	883
Tribunal Superior de Justicia de Andalucía	883
Tribunal Superior de Justicia de Aragón	884
Tribunal Superior de Justicia de Asturias	884
Tribunal Superior de Justicia de Baleares	884
Tribunal Superior de Justicia de Canarias	884
Tribunal Superior de Justicia de Cantabria	885
Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha	885
Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León	885
Tribunal Superior de Justicia de Cataluña	886
Tribunal Superior de Justicia de Extremadura	886
Tribunal Superior de Justicia de Galicia	887
Tribunal Superior de Justicia de La Rioja	887
Tribunal Superior de Justicia de Madrid	888
Tribunal Superior de Justicia de Murcia	889
Tribunal Superior de Justicia de Navarra	890
Tribunal Superior de Justicia del País Vasco	891
Tribunal Superior de Justicia de Valencia	891
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL	891
BIBLIOGRAFÍA	895

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOE	Auto del Tribunal Superior de Justicia
BOJA	Boletín Oficial del Estado
Ca.T.	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
CC	Cata Tributaria
CCAA	Código Civil
CCLL	Comunidad Autónoma
Cdo	Corporaciones Locales
CE	Considerando
CEE	Constitución española de 1978
C.E.F.	Comunidad Económica Europea
CP	Centro de Estudios Financieros
CT	Código Penal
D	Crónica Tributaria
D.A.	Decreto
DGR	Documentación Administrativa
DGT	Dirección General de Recaudación
DGIFT	Dirección General de Tributos
Disp. Adic. ..	Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria
Disp. Derog. ..	Disposición Adicional
Disp. Fin. ..	Disposición Derogatoria
Disp. Trans. ..	Disposición Final
EDERSA	Disposición Transitoria
EM.	Editoriales de Derecho Reunidas
GF	Exposición de Motivos
HPE	Gaceta Fiscal
IAE	Hacienda Pública Española
IBI	Impuesto sobre Actividades Económicas
ICIO	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
I.E.F.	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IMIVTU	Instituto de Estudios Fiscales
IP	Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos
IRPF	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sociedades
IVTM	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
JT	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LBPEA	Jurisprudencia Tributaria
L.Ces.Trib. ..	Ley de Bases de Procedimiento Económico-Administrativo
LDGC	Ley reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas
	Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente

LGP	Ley General Presupuestaria (Texto Refundido)
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LRHL	Ley reguladora de las Haciendas Locales
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRJAE	Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado
LRJAP y PAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y del Procedimiento Administrativo Común
QF	Quincena Fiscal
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
OM	Orden Ministerial
PGE	Presupuestos Generales del Estado
R.A.P.	Revista de Administración Pública
RD	Real Decreto
RDFHP	Revista de derecho Financiero y Hacienda Pública
RD Ley	Real Decreto Ley
RFI	Reglamento de devolución de ingresos indebidos. Real Decreto 1163/1990.
RDL	Real Decreto Legislativo
REDA	Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo.
REDF	Civitas. Revista Española de Derecho Financiero
Regl.	Reglamento
Res.	Resolución
Rev.	Revista
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RGR	Reglamento General de Recaudación
RJ	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RPREA	Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
RR	Reglamento del Recurso de Reposición (RD 2244/1979)
RTT	Revista Técnica Tributaria
S	Sentencia
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
Sigs	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TABPEA	Texto Articulado de la Ley de Bases del Procedimiento Económico Administrativo (RDL 2795/2980)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TRLGP	Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

INTRODUCCIÓN

Allá, en enero de 1995, mi director de Tesis, D. Ernesto Eseverri, me propuso como trabajo inicial de la carrera universitaria, después de haber dejado en el camino la preparación de otros temas, «*La suspensión de la ejecución de los actos tributarios*». Tema que en ese momento gozaba de unas ventajas sobre otros que hacían apropiado su estudio, así destacaba por su novedad, como se podía constatar en la escasez de monografías doctrinales existentes en ese momento; por su oportunidad, bastaba dar un repaso a los pronunciamientos judiciales para comprobar que se estaba llevando a cabo una transformación en el entendimiento y aplicación de dos principios básicos, uno, el de ejecutividad de los actos de la Administración, y otro, el principio de tutela judicial efectiva, y que entre ambos, a mitad de camino, se encontraba y se encuentra una institución, como es la suspensión de la ejecución de los actos administrativos cuando media un recurso administrativo o judicial, que trata de conjugar ambos principios.

Los dos anteriores motivos eran ya suficientes para avalar la necesidad de realizar este trabajo de investigación que se presenta para la obtención del grado de Doctor. Así, desde un principio, la idea inicial consistía en analizar el régimen jurídico de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios como medida adecuada para equilibrar los dos principios antes referidos, la ejecutividad de los actos administrativos con la tutela judicial efectiva, en el sentido que, mientras el primero se enmarca dentro de las potestades que el ordenamiento concede la Administración para que ésta sea eficaz en el logro de sus objetivos, el segundo, se enmarca dentro de uno de los derechos fundamentales de la

persona y del Estado de Derecho, como es la obtención de Justicia, que puede verse mermada en su efectividad sí ante un fallo favorable a las pretensiones deducidas se haya consolidado situaciones contrarias al derecho reconocido. Entre ambos, se encuentra el instituto de la suspensión, como medida cautelar y, por tanto, formando parte del derecho cautelar, como otro de los variados derechos que integran la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, que trata de impedir la merma de la efectividad de la tutela judicial ante las situaciones que pueden ocasionar las prerrogativas de que es titular la Administración.

Siendo la finalidad del trabajo analizar el régimen jurídico de la suspensión en el ámbito tributario, para confrontar éste con los principios constitucionales anteriores para concluir en lo apropiado de los criterios existente en la actualidad (suspensión automática mediante prestación de garantía, suspensión no automática mediante la acreditación de los daños y perjuicios de difícil o imposible reparación que conllevaría la ejecución del acto objeto de impugnación...). Para poder obtener la suspensión de los actos tributarios en vía de revisión o, en la necesidad de la aparición de otros (la apariencia de buen derecho, el comportamiento o historial tributario del contribuyente, la confrontación entre el interés público y el interés privado, la capacidad económica del recurrente...), como camino adecuado para proteger ambos principios, junto con la posibilidad de significar un elemento más a tener en cuenta para otorgar una mayor eficacia y rapidez a las vías de recurso.

De acuerdo con lo anterior el primer capítulo de este trabajo de investigación se enmarca en el estudio de las instituciones anteriores para llevar a cabo un acercamiento a su régimen constitucional para de esta forma comprender como el ordenamiento ha tratado de dar respuesta a los intereses en conflicto, por un lado, el de la Administración plasmado en la ejecutoriedad de sus actos, desde el mismo momento en que élla, basándose en las notas declarativas (el acto administrativo se presume válido y conforme a derecho) y ejecutivas (el contenido del acto se debe de ejecutar) de los actos administrativos, puede realizar de forma coactiva aquello que es o se presume legal sin

necesidad de acudir al auxilio de los Tribunales de justicia. Y, por otro lado, el interés de los ciudadanos, que pretende obtener una tutela judicial que sea «efectiva», y para ello es necesario, que una vez recaído el fallo y éste es favorable a sus pretensiones, que el acto no haya sido ejecutado por la Administración, ya que la interposición de reclamaciones o recursos, no impiden dicha ejecución, por lo que en muchas ocasiones, la tutela judicial se queda en una satisfacción de saber que uno tenía la razón, pero no lleva a ser «efectiva» debido a que el acto ejecutado puede haber ocasionado unos daños, en ocasiones de imposible reparación y en otras, de difícil reparo, por tanto, insatisfactorias para aquél que se sabe que esta en posesión de lo justo.

Pero esta situación viene agravada como consecuencia del tiempo que transcurre entre la interposición del recurso y la obtención del fallo firme, en definitiva en el tiempo en que se tarde en saber si el acto administrativo cuestionado es conforme a Derecho o no, lo que ha llevado a decirse que una justicia tardía no es justicia.

Para paliar estas situaciones se acude a las denominadas medidas cautelares, predominando la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, sobre cualquier otra, en especial, cuando se trata de actos de gravamen, aspecto que será analizado en el segundo capítulo.

Esa confrontación de intereses, predicable de cualquier sector de la Administración, es necesario situarlo en el ámbito tributario, ya que queramos o no, tiene unas particularidades propias que lo distingue de otros ámbitos de la actuación administrativa, tanto, en su contenido material, si atendemos a la relación jurídica tributaria, como, en su contenido formal o procedimental, en relación con los cauces que tiene la Administración para dar cumplimiento al mandato constitucional de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, aunque algunas veces, estas peculiaridades son más por deseo del legislador que por motivos de la propia materia tributaria.

Tendremos oportunidad de comprobar en este capítulo como la jurisprudencia a través de una evolución llevada a cabo en los últimos años, especialmente de manera

decidida en la segunda mitad de la década de los 90 se ha inclinado por el principio de tutela judicial efectiva en decremento de la potestad ejecutiva de la Administración.

Para una mejor localización de la problemática se deberá de tener en cuenta una serie de notas del ámbito que deseamos analizar:

- La relación jurídica tributaria ofrece un contenido complejo, en el cual confluyen distintas obligaciones que tienen su origen en la Ley y su fundamento en la Constitución, distinguiéndose básicamente dos clases de prestaciones a cargo de los contribuyentes, una principal, que consiste en el pago de la deuda tributaria a tiempo y dentro de los plazos establecidos al efecto, y otras de hacer, normalmente formales y accesorias o instrumentales, entre las cuales se encuentran las de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, junto con la de practicar las operaciones de liquidación tributaria.

- Mientras la Administración tributaria tiene como función principal cumplir con el mandato de la norma, en el sentido, de que debe velar por el interés general que se materializa desde una doble perspectiva, por un lado, vigilar el correcto actuar de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones con arreglo a Ley, y por otro, toda su actuación debe venir presidida por su sometimiento a la Ley, tanto, en el ejercicio de sus funciones de gestión, -en sentido amplio- como, cuando se dirige al contribuyente demandándole un determinado actuar.

- Que este velar por el cumplimiento de los tributos significa, que en la mayoría de las ocasiones, con el acto tributario se está demandando del contribuyente el ingreso de una determinada cantidad de dinero en la Hacienda Pública, donde el interés general de la colectividad se ve afectado tanto, cuando el contribuyente no cumple con la puntualidad tributaria o no lo hace con arreglo a lo recogido en la normativa el tributo, como también se ve afectado, cuando la Administración no utiliza todos los medios que el ordenamiento pone a su disposición para que la obligación tributaria sea cumplida con arreglo a Derecho o los utiliza de manera no acorde con la norma.

- Que cómo tal Administración que es, sus actos gozan de las mismas prerrogativas que el resto de la Administración, por tanto, sus actos gozan de la autotutela declarativa, autotutela ejecutividad.

- Una vez recibido el acto de liquidación tributaria por el contribuyente, se encuentra con un acto que se presume conforme a derecho (acción declarativa), de inmediato cumplimiento (acción ejecutiva) dentro del plazo voluntario de recaudación, y que en el caso de no efectuar el ingreso, será ejecutado por la Administración llevando a cabo el embargo y subasta de los bienes del contribuyente (acción ejecutoria), dentro del período ejecutivo.

Ante esta situación el contribuyente podrá oponerse acudiendo a las vías de revisión que existen en el ámbito tributario, debiendo agotar la vía administrativa previa, que en este ámbito, son los Tribunales Económico-Administrativos antes de poder llegar a la vía judicial, a los Tribunales de Justicia, que tiene la competencia de juzgar y ejecutar lo juzgado.

- La interposición del recurso no conlleva la paralización de la actuación administrativa, por lo que finalizado el plazo de recaudación voluntaria se iniciará y finalizará el procedimiento ejecutivo aunque este pendiente la resolución que decidirá si el acto ejecutado previamente es conforme o no a derecho. Debiendo diferenciar esta tradicional forma de gestión de los tributos con el sistema de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, que se ha generalizado de tal manera, que es el cauce normal a través del cual el contribuyente cumple con su deber de contribuir.

- Ante esta situación se concede la posibilidad al recurrente de que solicite la suspensión de la ejecución de acto que ha sido impugnado a esperas de la resolución de la reclamación o recurso.

- En este momento es cuando se localiza el problema, por un lado esta en juego el interés general, que persigue el cumplimiento de un acto administrativo por el que se

desea que el contribuyente incumplidor cumpla con el mandato constitucional de contribuir con el pago de sus tributos al sostenimiento de los gastos públicos, que se satisface con el ingreso; por otro, el interés particular, que desea que el acto no se ejecute para asegurar la efectividad de la sentencia. Pero este interés particular también es el interés de la colectividad deseosa de que obtener la razón no perjudique a quien la tiene. Por un lado se quiere ejecutar el acto administrativo, por otro se quiere retrasar hasta que sea ratificada su legalidad, para satisfacer ambos deseos es necesario adoptar dos medidas, una la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación y otra la prestación de una garantía que proteja el cumplimiento futuro del acto administrativo ratificado en su legalidad. Dependiendo de los requisitos exigidos para la adopción de la suspensión, determinará que principio prevalecerá sobre el otro, el de ejecutividad o el de tutela judicial efectiva y el grado de equilibrio razonable que entre ambos debe de existir.

Ante esta situación aparecen nuevas cuestiones, como es el derecho a proceso sin indebidas dilaciones (si su configuración constitucional se extiende también a la revisión administrativa), la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, (desde el mismo momento en que el acto es declarado contrario a derecho, se hace necesario indemnizar la contribuyente los perjuicios que le haya podido ocasionar su ejecución prematura o la contracautela que haya tenido que aportar para poder haber obtenido la suspensión de la ejecución del acto tributario), o, si esa indemnización forma parte del propio derecho a la tutela judicial efectiva, o, si el sistema de revisión existente es respetuoso con el principio de tutela judicial efectiva.

Por otro lado, nos encontramos la reacción del ordenamiento jurídico que recae sobre el contribuyente cuando la actuación de la Administración se ajusta la norma, reacciones que no podrán ser las mismas si el acto estaba suspendido en su ejecución o no.

Lógicamente todas estas situaciones no serán abordadas en el primer capítulo sino que se desarrollan en otros, pero nunca sin perder de vista el origen de la problemática.

En el segundo capítulo, teniendo en cuenta lo anterior, la búsqueda del equilibrio entre ambas situaciones, aparecen las medidas cautelares que tratan de dar respuesta a ese difícil equilibrio y a los efectos perjudiciales por la tardanza en la emisión de la resolución de conflicto, por lo que nos centraremos en la teoría general de las medidas cautelares, analizando las características comunes de las mismas y especialmente, de la suspensión, como medida de carácter cautelar frente a la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración. Acercándonos al derecho a la tutela cautelar como derecho integrante de otro superior como es el derecho a la tutela judicial efectiva, y la configuración dada por nuestro Tribunal Constitucional como medidas que siempre puedan ser sometidas al control de los jueces y Tribunales.

El capítulo tercero servirá para centrarnos en el ámbito tributario, partiendo de una aproximación a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, buscándose sus características propias que nos ayudarán a delimitar la institución de otras figuras que con parecidos efectos, responde a presupuestos distintos. En este camino se hará necesario especificar los efectos que conlleva la suspensión de la ejecución de los actos de liquidación, especialmente en el procedimiento de recaudación de los tributos, tanto, para la propia Administración, como para el propio contribuyente. En el mismo habrá que dedicar una parte a las diferentes situaciones del Derecho Tributario donde puede actuar la institución de la suspensión y que actos tributarios se pueden ver afectados por la misma.

Al tratarse de la suspensión solicitada como consecuencia de la interposición de un recurso, su principal campo de actuación se localizará en el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, en las reclamaciones económico-administrativas y finalmente en el recurso contencioso-administrativo.

Pero por sus particularidades propias se analizará en este lugar la suspensión en el procedimiento de recaudación y las diferencias entre la suspensión de la liquidación y la suspensión del procedimiento recaudatorio ejecutivo y las vías de oposición al mismo.

Por otro lado, la suspensión de la ejecución de los actos sancionadores, analizando su evolución, fundamentada en el principio de presunción de inocencia y el estado actual de su regulación y las diferencias con la regulación genérica contenida en el Derecho Administrativo.

La comprobación de valores como medio peculiar de obtener la suspensión de la ejecución del acto de liquidación que se separa del régimen general de la suspensión.

Los efectos de la suspensión cuando concurre con la prescripción de la obligación tributaria, cómo ante la imposibilidad de poder ejecutar la deuda tributaria por estar suspendida, puede prescribir el derecho de la Administración a hacer exigible su pago.

En los tres capítulos siguientes, cuarto, quinto y sexto, se llevará a cabo el análisis del procedimiento de suspensión de la ejecución de los actos tributarios que son objeto de impugnación, dedicando un capítulo para cada una de las vías de revisión existentes en el ámbito tributario.

Así, en primer lugar, nos ocuparemos del recurso de reposición previo a las reclamaciones económico-administrativas, analizando su régimen jurídico, junto con las particularidades e incidencias de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en este recurso de reposición, haciendo referencia a: la evolución de la normativa de suspensión en este recurso; las clases de suspensión previstas en su norma; los problemas de interpretación y aplicación de las clases de suspensión; efectos de la adopción de la suspensión en el recurso de reposición y la problemática de la prestación de la garantía para obtener la suspensión de la ejecución; la impugnación de la resolución de la solicitud de suspensión y sus efectos; los efectos de la resolución del recurso de reposición sobre el fondo del asunto, estando o no suspendido el acto impugnado.

En segundo lugar, nos centraremos en las reclamaciones económico-administrativas, como recurso obligatorio y previo al recurso contencioso-administrativo. En esta ocasión una vez hecha la aproximación conceptual y justificativa de la existencia

de las reclamaciones económico-administrativas como vía previa administrativa a la jurisdiccional, se desarrollará el régimen jurídico de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios cuando el contribuyente interpone dicha reclamación.

Se iniciará con la exposición de los presupuestos materiales exigidos por la norma para que pueda concederse la suspensión, dependiendo si estamos haciendo referencia a alguna de las modalidades de suspensión que recoge el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-administrativas: suspensión automática de actos de contenido económico, suspensión no automática de actos de contenido económico y de actos de contenido no económico, suspensión por errores materiales, de hecho o aritméticos...

Determinados esos presupuestos materiales a continuación se desarrollará el procedimiento perfilado por el legislador para poder adoptar la suspensión de la ejecución. El método de exposición elegido no es siguiendo el orden que figura en su norma reguladora, sino que hemos considerado más conveniente para su comparación analizar el procedimiento de la suspensión de los actos impugnados ante los Tribunales de Económico-Administrativos, no analizando por separado el procedimiento establecido para las dos principales clases de suspensiones existentes: suspensión automática y suspensión no automática, sino partiendo desde que se presenta la solicitud de suspensión hasta que se emite la resolución de la reclamación económico-administrativa sobre el fondo del asunto, contrastando las diferencias de cada tipo de suspensión, según el momento de la tramitación del procedimiento en que nos encontremos, aunque pueda perderse en claridad o en el seguimiento sobre el régimen jurídico propio de las distintas clases de suspensión que existen.

En este sentido se partirá de la solicitud de la suspensión, distinguiendo entre la suspensión automática y no automática, la forma de presentación; los órganos competentes para conocer de la misma; el lugar de presentación; momento en que se puede solicitar la suspensión; el contenido de la solicitud y las posibilidades de subsanación

de sus defectos; modalidades de garantías exigibles; importe a garantizar; el momento de la prestación de la garantía; efectos de la solicitud de suspensión; momento en que comienza a producir efectos, suspensión preventiva, suspensión definitiva; impugnación de las resoluciones sobre suspensión de la ejecución, sus efectos..., con el objeto de contrastar las diferentes soluciones adoptadas por el legislador, la doctrina y la jurisprudencia en las situaciones anteriores.

Una vez adopta la medida cautelar de la suspensión de la ejecución habrá que determinar las posibilidades de modificación mientras se tramita la reclamación económico-administrativa de la que trae causa y, en especial, una vez dictada la resolución económico-administrativa será necesario hacer frente a las consecuencias que se derivan de su ejecución desde una doble perspectiva, dependiendo si la resolución es favorable o no a las pretensiones del reclamante o a las pretensiones de la Administración.

En tercer lugar, consideramos oportuno dedicar otro capítulo al recurso contencioso-administrativo ya que en caso contrario no quedaría cerrado el estudio de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios que son objeto de impugnación. En esta vía, ya jurisdiccional, lógicamente habrá que volver otra vez, sobre régimen jurídico de la suspensión de los actos administrativos previstos en esta vía, tratando de dar respuesta a las mismas cuestiones, pero ahora desde la perspectiva de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa. Tomando como punto de referencia los presupuestos materiales exigidos por la norma para la adopción de dicha medida, poniéndolos en comparación con los presupuestos utilizados por la Administración en la vía administrativa. Analizándose el problema de la continuidad de los efectos de la suspensión de la vía administrativa a la vía jurisdiccional, el momento en que dicha medida comienza a producir efectos, junto con la evolución que experimentado esta institución en la jurisprudencia, especialmente en el ámbito tributario, si la ponemos en comparación con otros sectores del Derecho Administrativo.

En cada uno de estos tres últimos capítulos se dedicarán un epígrafe para la exposición de las consecuencias que conlleva la resolución del recurso o reclamación sobre el fondo del asunto lo que influirá no solo en el comportamiento a seguir por ambas partes, Administración Tributaria y contribuyente, sino sobre el importe de la deuda tributaria y su cuantificación cuando ha sido declarado o no conforme a Derecho, dependiendo de si la misma ha estado o no en suspenso su ejecución.

El capítulo séptimo se dedicará a la responsabilidad de la Administración frente a la ejecución de los actos tributarios. Ante el conflicto que genera la ejecutividad de los actos y la tutela judicial efectiva, encontrándose el equilibrio en la medida cautelar de la suspensión, una vez que se haya producido la resolución del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa o el fallo de del recuso contencioso-administrativo, es necesario analizar la consecuencia las consecuencias que ha generado la medida adoptada de suspender la ejecución del acto, como pueden ser los intereses a abonar como consecuencia del paso del tiempo, la restitución de los perjuicios que le ha podido ocasionar al contribuyente el tener que impugnar un acto que es declarado contrario a derecho: restitución del importe del coste de las garantías presentadas para obtener la suspensión, el coste de gastos que le ha ocasionado la interposición del recurso o reclamación...

Una vez analizado lo anterior estará en condiciones de poder ofrecer nuestras conclusiones sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios como medida adecuada para equilibrar la tutela judicial efectiva y el principio de ejecutividad de los actos administrativos, dentro del actual sistema de revisión de los actos tributarios.

En la elaboración de este trabajo se han utilizado los artículos y las obras existentes en el mercado que ha llegado a nuestro conocimiento y que hemos podido consultar, junto con una recopilación de pronunciamientos de la doctrina administrativa como de los Tribunales de Justicia, al considerarlos un elemento esencial para el estudio de cualquier disciplina jurídica ya que no solamente nos dan a conocer las distintas interpretaciones

sobre una misma cuestión se pueden ir dando a lo largo del tiempo, (en algunas ocasiones opuestas, en otras complementarias, y en otras, van más haya de la norma, tratando de buscar la justicia particular del ponente en los principios generales del Derecho, ocasionando una incertidumbre motivadora, de una desconfianza en la Justicia difícil de entender por el ciudadano de a pie), sino además, es una buena manera de localizar los problemas que suscitan mayor tensión entre la Administración y los contribuyentes, aunque el principal problema no achacable a los Tribunales, sino a la propia materia debatida, es la dificultad de establecer criterios jurisprudenciales generales consolidados que sirvan para dar consistencia al pretendido sistema tributario por dos motivos, uno, el cambio incesante de la norma tributaria, dos, por el colapso existente en la justicia, lo que conlleva que en muchas de las ocasiones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que és el que puede sentar doctrina jurisprudencial, recaída sobre normativa que ha perdido su vigencia, junto con la criticable técnica legislativa de utilizar con bastante frecuencia conceptos jurídicos indeterminados que generan confusión y que son un caldo de cultivo de litigiosidad, no haciéndose eco, en muchas ocasiones, de las interpretaciones vertidas por la doctrina ni por los Tribunales de Justicia, como cauce para dar soluciones a los problemas que conlleva una técnica legislativa desconcertante.

Si las anteriores líneas han tratado de presentar el trabajo que a continuación se expone, se hace necesario, en este momento, retomar lo comentado al principio, sobre la justificación del tema elegido. Como consecuencia de la tardanza en la finalización de este trabajo, imputable exclusivamente al que escribe estas líneas, las notas de su originalidad y oportunidad del trabajo pueden haber decaído, máxime cuando en el mercado han aparecido en los dos últimos años excelentes obras, que con título similar o idéntico al que se presenta ahora, ha efectuado el estudio de la problemática aquí planteada, y cuando el legislador se ha hecho eco de algunas reivindicaciones puestas de manifiesto por la doctrina y la jurisprudencia.

Pero a pesar de lo anterior consideramos que se pueden seguir defendiendo, aunque las circunstancias no son las mismas que cuando se inicio este trabajo,

simplemente los acontecimientos legislativos han modificado el panorama de estudio, pero la idea de partida sigue siendo tan válida antes como ahora y el enfoque debe de seguir siendo el mismo, pero con la perspectiva que nos han ofrecido los nuevos cambios legislativos(1), simplemente a título de ejemplo y en orden cronológico, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria; el nuevo Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo; la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente; la Ley 29/1998, de 13 de julio, de Jurisdicción Contencioso-Administrativa y la Ley 4/1999, de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común(2).

El tratamiento que ofrece estos cambios legislativos a la tensión existente entre el principio de ejecutividad y el principio de tutela judicial efectiva no es el mismo que

(1) Así, inicialmente se partía de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril; del Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativa, en su redacción original; del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de la redacción originaria del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, como normas básicas del ámbito tributario en relación con el tema elegido.

(2) Sin olvidar otros textos normativos que han ido apareciendo a largo período de tiempo de igual importancia, como la Ley 50/1998, 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del Orden Social, por la que modifican determinados artículos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; la Disposición Adicional séptima, sobre el régimen de las reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas y de los recargos sobre tributos del Estado, de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. El Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo...; el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el RGIT; el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de DGC, en lo relativo al reembolso de coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias.... Sin olvidar algunas de las disposiciones dictadas por AEAT, como la Resolución de 1 de junio de 1996, por la que se dictan instrucciones de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa o, la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes o, la Resolución de 6 de mayo de 1999, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y le son atribuidas competencias y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de su cuantía, entre otras.

cuando se inicio el trabajo, estos nos ofrecen un paso más en la búsqueda o evolución del equilibrio de dicha problemática, pero no han dejado zanjado el tema, sino desde nuestro punto de vista, los cambios más importantes quedan aún por llegar, muestra de ello es la *Comisión sobre para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, que ante el problema de la tardanza en la resolución de los conflictos o litigiosidad tributaria, se deberán de adoptar medidas tendentes a reducirla, por lo que habrá que decidir sobre la necesidad de modificar el sistema de revisión de los actos tributarios, lo que afectará al régimen de suspensión de dichos actos, o lo que es lo mismo, el régimen de la justicia cautelar tributaria es un pilar importante en el deseo de tener una Justicia más «efectiva» y una Administración más «eficaz», afectando a cualquier sistema de recursos que se desee modificar.

Capítulo Primero

DELIMITACIÓN DE LA SITUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ANTE LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

1.- LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO: LA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA.

1.1.- Precisiones terminológicas: ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos.

El Derecho Administrativo Público ha tenido desde sus orígenes una serie de características que lo han diferenciado del resto de las ramas del ordenamiento jurídico. Las razones que justifican este trato son diferentes, desarrollándose técnicas jurídico-administrativas dirigidas, fundamentalmente, a fortalecer la actuación administrativa(1),

(1) Así, la principal característica depositada en favor de la Administración consiste en la posibilidad que posee para definir situaciones, modificar la realidad a través de sus actos, y además, hacerlos cumplir a pesar de la resistencia del administrado, todo ello con independencia de que el administrado se oponga y solicite el auxilio judicial mediante la interposición de un recurso o reclamación, auxilio, por otra parte, que no necesita la Administración, la cuál actúa sin necesidad de acudir a lo tribunales, basándose en la ejecutividad y ejecutoriedad del acto, puede hacerlo cumplir, aunque este pendiente de recurso administrativo o judicial el mismo. En este sentido, como ha constatado BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, pág. 95: «Si esta situación desapareciera de un plumazo, y con ella todas sus derivaciones y consecuencias, nuestro sistema administrativo sería absolutamente irreconocible puesto que se alteraría sustancialmente el conjunto de reglas que presiden, ni más ni menos, la relaciones entre Administración y tribunales; reglas que diseñan los más profundos rasgos de identidad de nuestro régimen administrativo y de cuya especificidad deriva el hecho, hoy todavía incontestable, de que la Administración puede hacerse justicia a sí misma y definir los estados posesorios sin necesidad de acudir previamente al juez. Que se arbitren mecanismos de suspensión del acto impugnado u otras medidas cautelares es, precisamente, corolario de todo ello: puesto que la ejecutividad no se detiene por el recurso, establézcanse hipótesis en las que lo contrario puede ocurrir».

propiciando de esta forma *una mayor eficacia* a la misma. De esta forma se suele hablar de unas importantes prerrogativas(2) de la Administración Pública, con carácter general, son: la autotutela declarativa, la autotutela ejecutiva y la autotutela admonitoria. Todas ellas tratan de destacar la especial o diferente situación de la Administración, frente al ciudadano, que a través de esa *autotutela*(3), la Administración no necesita solicitar el auxilio de los tribunales(4) para que declare sus derechos o pretensiones ni para su ejecución(5), sino que ella podrá resolver los conflictos que puedan surgir con los

(2) A la hora de referirse a estas características propias de la Administración o del Derecho Administrativo, unos prefieren hablar de verdaderos privilegios o prerrogativas, entendiéndose por privilegio una regla de derecho excepcional que contiene alguna concesión especial, y debido a que tras la Revolución francesa los privilegios señoriales se depositan en un nuevo titular: la Administración Pública, creándose dos sistemas jurídico-administrativos, uno el continental que «*va a crearse un derecho especial para la Administración que tratará de racionalizar los innumerables privilegios heredados de la etapa anterior...*», en este sentido, GARCÍA-TREVIJANO FOS, José Antonio: *Los actos administrativos*. Edt. Civitas Segunda edición. 1991, pág.371. Para ESCUSOL BARRA, Eladio y RODRÍGUEZ-ZAPATA PÉREZ, Jorge: *Derecho Procesal Administrativo. Procedimiento administrativo y proceso ante los Tribunales contencioso-administrativos*. Edt. Tecnos, 1995, pág.57 y 58. El Derecho Administrativo es un Derecho en el que predominan las prerrogativas de la Administración Pública donde «*la Administración se presenta ante los particulares en una posición de superioridad que es índice del valor superior de los intereses que la Administración está llamada a realizar (intereses públicos), cuando de un poder jurídico de naturaleza superior*», aunque dicha «*posición privilegiada de la Administración se produce, no obstante, en el seno de un ordenamiento democrático en el que la Administración se presenta plenamente sometida a la Ley y al Derecho*». En esta línea de prerrogativa pero con límites, DORREGO DE CARLOS, Alberto y GUTIÉRREZ VICÉN, Carlos: Capítulo 9 «*Disposiciones y actos administrativos (artículo 41, 45 y 46 y 51 a 61)*», en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos. (Estudio sistemático de la Ley 32/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*. Coordinación, Pendas García, Benigno. Edt. Praxis, 1993, pág.446: «*el hecho de que tal facultad constituya una prerrogativa claramente exorbitante respecto del Derecho común ha llevado siempre a exigir que el equilibrio entre las prerrogativas de la Administración y las garantías de los administrados se mantenga de alguna forma*».

(3) Sobre su significado y contenido, es clásica y significativa la tesis mantenida por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Edt. Civitas, 1975, págs.293 a 383.

(4) GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, I. Ed. Civitas, Madrid, 1983, 4ª, pág. 473: «*la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del status quo, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial*».

(5) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «*Límites constitucionales de la autotutela administrativa*», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 58: «*Las Administraciones están exentas de someter sus pretensiones tanto a juicio declarativo como a juicio ejecutivo. La ejecutividad o autotutela declarativa significa obligatoriedad de los actos administrativos...La ejecutoriedad o autotutela ejecutiva supone la posible ejecución forzosa del acto por la Administración, venciendo coactivamente la voluntad resistente*

administrados(6).

Pero a pesar de la tradicionalidad de la posición de la Administración todavía sigue perdurando una cierta confusión a la hora de utilizar los términos que tratan de delimitar sus distintas manifestaciones, así se habla de acto ejecutivo, decisión ejecutiva, de ejecutividad, de ejecutoriedad, de ejecución forzosa o, como nosotros hemos comenzado, aludiendo a la autotutela administrativa, pero que en definitiva, con distinto alcance, todas ellas responde a la necesidad de dejar constancia de la especial posición jurídica en que se encuentra la Administración a la hora de hacer cumplir las competencias que el ordenamiento le ha asignado. Aunque sin ánimo de exhaustividad, es necesario dejar desde el principio nuestra postura sobre el significado de estos términos, por dos razones, su aproximación nos ayuda a delimitar la cuestión objeto de estudio, y por otro, si el trabajo lleva por título «*la suspensión de la ejecución...*» se hace necesario especificar que la suspensión se predica sobre una de las manifestaciones que dan una especial posición a la Administración respecto de los administrados, por tanto, sobre una de las cualidades de los actos administrativos, por lo que dependiendo del significado que demos a los anteriores términos, su suspensión tendrá un distinto alcance aunque su contenido puede ser similar.

Actualmente se va imponiendo que la ejecutividad es sinónimo de eficacia, de la fuerza de obligar; la ejecutoriedad(7), se refiere a la particular manifestación de eficacia

del obligado».

(6) BENVENUTI, F.: sobre la «Autotutela (diritto amministrativo)», en *Enciclopedia del diritto*, IV, Ed. Giuffrè, Milano, 1959, págs. 537-556, donde se lleva a cabo un estudio de dicha figura, considera que la autotutela administrativa es: «*aquella parte de la actividad administrativa por la que la propia Administración pública procede a resolver los conflictos, potenciales o actuales, surgidos con los otros sujetos, en relación a sus actos administrativos o a sus pretensiones*».

(7) GARRIDO FALLA: *Tratado de derecho administrativo*. Edt. CEC, Madrid, 1980, vol. I.7.^a ed., pág. 582, es partidario de abandonar el término ejecutoriedad y utilizar el la expresión ejecución forzosa, entendiendo «*por ejecutividad del acto administrativo la cualidad jurídica que al mismo se reconoce de habilitar a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones necesarias que su ejecución comporta. En este sentido, decir que un acto es ejecutivo es tanto como afirmar que tienen fuerza obligatoria y debe cumplirse, lo cual ocurre desde el momento en que el acto es definitivo...*». Mientras que «*ejecución forzosa supone una actuación material que se impone en alguna forma a los particulares*», págs. 580 a 583.

en orden a vencer la resistencia del obligado remiso para cumplir lo establecido por el acto administrativo, en virtud de la cual la Administración no tienen la necesidad de incoar un proceso de ejecución para que lo mandado en los mismos sea cumplido en contra de la voluntad del obligado; la ejecución forzosa, hace referencia a la vías administrativas de ejecución(8); la decisión ejecutiva.- alude al carácter obligatorio del acto administrativo y su eficacia inmediata, aunque suele ser frecuente que se utilicen los términos ejecutividad y ejecutoriedad de forma indistinta con significado equivalente(9).

En esta línea DORREGO DE CARLOS, Alberto y GUTIÉRREZ VICÉN, Carlos: Capítulo 9 «Disposiciones y actos administrativos (artículo 41, 45 y 46 y 51 a 61)», en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos. (Estudio sistemático de la Ley 32/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*. Coordinación, Pendas García, Benigno. Edt. Praxis, 1993, pág.448, pero admitiendo la distinción entre «ejecutividad, como autotutela declarativa, se diferencia... de la ejecutoriedad, acción de oficio o autotutela ejecutiva,..., sólo es predicable de aquellos actos que por sí conceden derechos a la Administración, viendo a permitir la realización inmediata por esta de tales derechos a través de la ejecución forzosa y equiparando al acto administrativo con un título ejecutivo».

(8) BOQUERA OLIVER, José M.^a: *Estudios sobre el acto administrativo*. Edt. Civitas. Sexta edición, 1990, pág.451 y 454: «La ejecutoriedad es el fundamento de la ejecución forzosa de lo actos administrativos por la propia Administración».

(9) BOQUERA OLIVER, José M.^a: *Estudios sobre el acto administrativo*. Edt. Civitas. Sexta edición, 1990, analiza las dificultades terminológicas del término ejecutoriedad, recogiendo la posición de algunos autores italianos como RANELLETTI y franceses, HAURIOU, para, tras analizar a la doctrina española, decirnos que: «Encontramos hoy en la doctrina el término ejecutoriedad empleado con dos diferentes significaciones. Ejecutoriedad entendida como posibilidad de ejecución forzosa por la propia Administración, y ejecutoriedad en el sentido de facultad de crear unilateralmente e imponer obligaciones y eventualmente derechos a cargo o en beneficio de terceros....La imperatividad, la posibilidad de creación e imposición unilateral de efectos jurídicos, cuando descansa en una presunción iuris tantum de legalidad, se denomina ejecutoriedad», pág.434.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, José Antonio: *Los actos administrativos*. Edt. Civitas Segunda edición. 1991, pág.106: «La distinción de ambos vocablos es la siguiente: la ejecutoriedad significa la posibilidad de actuar aún en contra de la voluntad de los administrados cuando los actos impongan deberes o limitaciones, sin necesidad de una previa declaración judicial. La ejecutividad, por el contrario, es predicable de cualquier acto, de gravamen o no, y significa eficacia en general». Aunque también distingue otra nota propia de los actos administrativos, como la obligatoriedad, entendida como «la necesidad de acatamiento de los efectos jurídicos que se generan a consecuencia del mismo», pág. 110.

Para BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, pág.35: «aunque se manejen tres nociones (ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa) potestades hay solamente dos: la de decisión ejecutiva y la de ejecución forzosa....La idea de ejecutoriedad, que me parece necesario identificar con precisión, está, por decirlo de algún modo, a caballo entre una y otra. Si todo acto administrativo es por definición ejecutivo, no todo acto administrativo es ejecutorio; pero si lo es, por tener un contenido obligacional, podrá ser objeto de ejecución forzosa en caso necesario. De ahí que a dos potestades correspondan tres conceptos: a la de decisión ejecutiva el de ejecutividad y, en ocasiones (pero no siempre), el de ejecutoriedad; a la de ejecución forzosa el mismo que su

El significado atribuido a cada uno de los anteriores conceptos aparece con caracteres más nítidos en los actos dictados por la Administración tributaria, así, a partir del momento en que dicha Administración notifica a un obligado tributario una liquidación tributaria, este acto, como cualquier otro acto administrativo, va revestido de la nota de la ejecutividad, por tanto, se trata de un acto de contenido obligacional que conlleva aparejada la nota de la fuerza de obligar para su cumplimiento por el obligado tributario, al ser un acto eficaz (10), pero trascurrido el plazo para que de manera voluntaria el destinatario cumpla con el contenido del acto, la propia Administración, basándose en la nota de la ejecutoriedad podrá por sí misma, superando la resistencia del obligado, ejecutar el acto sin necesidad de acudir a los Tribunales para que ratifiquen el acto o su actuación, una vez finalizado el plazo voluntario, mediante un procedimiento

propio nombre indica», para continuar diciendo en la página 56 sobre el concepto de ejecutoriedad que «puede referirse a la susceptibilidad de ejecución forzosa, diferenciándose así claramente del de ejecutividad. Este significaría, simplemente, eficacia, producción de efectos jurídicos».

En buen estudio sobre el problema terminológico sobre eficacia, ejecutividad y ejecutoriedad en relación con la doctrina italiana, como de la doctrina española, haciendo referencia a Fernández Velasco, Rodríguez Moro, González Pérez, Guaita, Garrido Falla, Boquera Oliver, García-Trevijano Fos, J.A., Villar Palasí y Villar Ezcurra y García de Entería, E. y Fernández Rodríguez, T.R. lo podemos encontrar en la obra de BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, págs. 42 a 56.

Por ejemplo, COBO OLVERA, Tomás: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*. Edt. El Consultor de las Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid, 1999, pág.404 al referirse al artículo 138.3 de la Ley 30/1992, que el recurso interpuesto contra un acto sancionador su *resolución no puede ejecutarse -en contra del principio general de ejecutoriedad de los actos- hasta que aquella no sea firme*. Para a continuación que *«es forzoso aceptar el carácter automático de la suspensión con motivo de la interposición de los recursos administrativos, lo que significa que el recurso ordinario paraliza esa ejecutividad»*. Es decir, la interposición de un recurso contra un acto sancionador, que paraliza ¿la ejecutividad o la ejecutoriedad del acto?, como ya tendremos oportunidad de analizar, y en este momento, de delimitación conceptual, la interposición de un recurso contra un acto sancionador, de acuerdo con el anterior artículo, conlleva la paralización de la eficacia del acto, por tanto, paraliza su ejecutividad, no siendo obligatorio hasta que finalice la causa que suspende su eficacia, y a partir de este momento, si el administrado se opone, aparece la ejecutoriedad, es decir, la Administración hará cumplir el acto a pesar de la resistencia del destinatario del acto.

(10) BELADIEZ ROJO, Margarita: *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 167: *«también un acto es ineficaz cuando ha sido privado temporalmente de efectos, es decir, cuando se ha suspendido su eficacia. Aquí, la ineficacia del acto no es más que una medida cautelar que trata de evitar los perjuicios que se producirán en el supuesto de que ese acto fuese inválido. En estos casos, el Derecho garantiza la conservación del acto hasta que no exista una resolución definitiva que declare su invalidez, aunque mientras tanto se le impide cautelarmente que siga surtiendo efectos»*.

de recaudación ejecutiva, que se materializa en la ejecución forzosa sobre el patrimonio del obligado a partir del momento de la notificación de la providencia de apremio.

1.2.- Ejecutividad, ejecutoriedad y firmeza de los actos administrativos.

En esta aproximación de conceptos se hace necesario, al estar relacionado con el objeto de estudio, la delimitación entre ejecutividad, ejecutoriedad y firmeza. Éste nuevo término se ubica en el ámbito procesal, estando referido a la imposibilidad de recurrir el acto administrativo, tanto en vía administrativa o en vía judicial(11). Firmeza que es alcanzada por el acto administrativo, bien, por haber transcurrido los plazos preclusivamente establecidos para recurrir, o bien, por haber interpuesto un recurso contra el acto y haber finalizado la vía jurisdiccional tras la resolución del recurso, por estos motivos, cuando un acto ha adquirido firmeza(12), a efectos impugnatorios,

(11) Sobre las más comunes confusiones en torno al significado de firmeza del acto, GARCÍA-TREVIJANO FOS: *Los actos administrativos*. Edt. Civitas, 2º edic., 1991, pág. 208.

Salvo en el recurso extraordinario de revisión al ser el objeto del recurso, actos o resoluciones firmes. En el ámbito tributario, el artículo 171 de la LGT, artículo 39 del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo y el artículo 127.1 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, establecen que el recurso extraordinario de revisión puede interponerse, en vía económico-administrativa siempre que concurren algunas de las circunstancias enumeradas en los anteriores artículos, contra los actos de gestión y contra las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas firmes, pudiéndose consultar a CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *El recurso extraordinario de revisión en materia económico-administrativa*. Edt. Aranzadi, 2000 y «Admisibilidad del recurso extraordinario de revisión pese a interponerse éste en base a una sentencia dictada con posterioridad al acto impugnado», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.37, 1993, pág.D-653 y sigs.; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: «La revisión de oficio por aportación de nuevas pruebas y el recurso extraordinario de revisión», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, Edt. I.E.F., 1979, pág. 1.589 y sigs.; HERNÁNDEZ TORNOS, Santiago: «La prueba en el recurso extraordinario de revisión», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 39, 1982, pág. 317.

(12) En la Ley de 7 de enero de 2000, Enjuiciamiento Civil, el legislador ha conceptualizado la firmeza, aunque añade el concepto de “cosa juzgada formal” con la intencionalidad de que la resolución firme, conlleve una especial forma de vinculación respecto al órgano jurisdiccional: «Artículo 207. Resoluciones definitivas. Resoluciones firmes. Cosa juzgada formal.

1. Son resoluciones definitivas las que ponen fin a la primera instancia y las que decidan los recursos interpuestos frente a ellas.

2. Son resoluciones firmes aquellas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.

3. Las resoluciones firmes pasan en autoridad de cosa juzgada y el tribunal del proceso en que hayan recaído deberá estar en todo caso a lo dispuesto en ellas.

4. Transcurridos los plazos previstos para recurrir una resolución sin haberla impugnado, quedará firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, debiendo el tribunal del proceso en que recaiga

conllevará ante la interposición del recurso administrativo, su desestimación, o ante un recurso contencioso administrativo, su inadmisibilidad.

Por tanto, todo acto administrativo es ejecutivo pero no todo acto es firme, sino que ambos términos juegan en planos distintos de la dinámica jurídica del acto administrativo, si el primero hace referencia a la producción de efectos jurídicos de obligado cumplimiento para el administrado, el segundo se mueve en el plano de la recurribilidad del acto, por tanto, no se interfieren y obedecen a presupuestos distintos. De esta forma el acto se debe de ejecutar y, en caso de oposición del destinatario, será ejecutado por la Administración, situación que seguirá su cauce procedimental aunque, el acto no haya adquirido firmeza, bien, por no haber finalizado los plazos para recurrir, o bien, por haber interpuesto el correspondiente recurso y no haber finalizado las vías de revisión, por lo que se podrá ejecutar forzosamente un acto aunque éste no haya ganado firmeza(13).

Ante esta situación nace la posibilidad de suspensión, pero esta no responde al criterio de la firmeza, es decir, en la actualidad el ordenamiento a la hora de adoptar la medida de la suspensión de la ejecución no toma como referencia si el acto es firme o no, sino que toma otros aspectos, como ya tendremos oportunidad de comprobar. La suspensión conlleva el cese de la necesidad de ejecutar el acto mientras se tramita el recurso, pero no por el hecho de que el acto no sea firme. Otra cosa distinta es, cuándo

estar en todo caso a lo dispuesto en ella».

Parte de la doctrina considera innecesaria la referencia al concepto de "cosa juzgada formal" al estar recogido el deber de invariabilidad e inmodificabilidad de la resoluciones firmes en el artículo 214 de la LEC. MONTERO AROCA: «La cosa juzgada: conceptos generales», en la obra colectiva: *Efectos jurídicos del proceso*, Cuadernos de Derecho Judicial, CGPJ, 1995, pág. 80.

(13) En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. Información Fiscal*, núm. 1, enero-febrero, 1994, pág.18, que partiendo que los actos definitivos son los que dan fin a un procedimiento, preguntándose si: «*la ejecutividad, y por tanto, la posibilidad de suspensión, ¿se debe predicar de los actos definitivos o es necesario que alcancen firmeza?. En mi opinión, la cuestión debe resolverse del modo siguiente: a) La ejecutividad debe predicarse de los actos administrativos definitivos, aún antes de alcanzar firmeza. Así lo establecen las Leyes (por ejemplo, el art.21 del Texto articulado de la Ley de Reclamaciones Económico-Administrativas) y así lo parece admitir, el Tribunal Constitucional (que se puede citar la Sentencia 144/1987, de 23 de septiembre)*».

el acto comienza a producir efectos, normalmente, a partir de la notificación del acto a su destinatario, pero el legislador(14) puede retrasar estos efectos hasta que el acto gane firmeza, bien en vía administrativa o bien, en vía jurisdiccional, al mediar un recurso(15), pudiendo retrasar la obligatoriedad de su cumplimiento al momento en que el acto adquiera firmeza.

1.3.- La ejecutividad y la regla «*solve et repete*»

La exigencia del previo pago para poder interponer el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, como condición procesal, para ser admitido el mismo y poder entrar el órgano revisor en el fondo del asunto(16), fue establecido en un principio,

(14) BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, pág.72 a 79, recoge algunos ejemplos jurisprudenciales que se separan de lo expuesto en el texto que vinculan la firmeza del acto con producción por éste de efectos jurídicos, en el sentido de que al no ser firme un acto no se podrá ejecutar.

Además este autor considera que los conceptos firmeza y ejecutividad van por cauces distintos y esta distinción no se ve afectada por el hecho «*que el legislador determine que en tanto en cuanto el acto no haya ganado firmeza, por ejemplo en vía administrativa, no despliega efectos jurídicos, no es ejecutivo ni ejecutorio, en consecuencia, no puede ser ejecutado por la fuerza*», pág.79, «*pero entonces la suspensión podrá operar después, cuando el acto ya es firme en aquella sede y, en consecuencia, ejecutivo, no antes, porque lo que no es ejecutivo no se puede, por definición, suspender*», pág.78.

(15) Esto es lo que ocurre en el caso de las sanciones administrativas, ya que el artículo 138.3 de la LRJAP y PAC, demora la ejecutividad de las mismas hasta que se ponga fin a la vía administrativa, por tanto, cuando adquieren firmeza en dicha vía, la sanción administrativa es ejecutiva y es cuando comienza a producir efectos. A diferencia de lo que ocurre en el artículo 35 de la LDGC, que no establece una demora de la ejecutividad, sino que suspende la misma por la interposición de un recurso o reclamación administrativa, no pudiendo ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa, es decir, las sanciones tributarias producen efectos desde notificación, pero no se podrá ejecutar, no por el hecho de demorar su ejecutividad o el nacimiento de su ejecución al momento en que gane firmeza en vía administrativa, sino que se suspende su ejecutividad hasta el anterior momento, es decir, no se podrá ejecutar, pero sí podrá producir otros efectos, como son el devengo de los intereses de demora. Situación lógicamente criticable que tendremos oportunidad de analizar más adelante, aunque podemos recordar como TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. Información Fiscal*, núm. 1, enero-febrero, 1994, pág.18, se mostraba favorable a una ejecutividad predicable de actos definitivos, pero «*por el contrario, con excepción a esta regla, la ejecutividad de los actos tributarios sancionadores sólo puede predicarse de los que hayan alcanzado firmeza en vía administrativa*». Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 5.5 del Capítulo III.

(16) Sobre el *solve et repete* se puede consultar a GÁMIR MEADE Roberto y EIMIL APENELA, Juan Carlos: «Un análisis sobre la inconstitucionalidad de la regla "*solve et repete*" a la luz de la doctrina constitucional», *Rev. Vasca de Administración Pública*, núm. 42, mayo-agosto, 1995, págs. 323-348; CARRERA RAYA, Francisco José: «La regla "*solve et repete*" en el ámbito tributario: su posible

no en una norma procesal, sino en normas relacionadas con la Hacienda Pública, así la Ley de Contabilidad del Estado de 20 de febrero de 1850, en su artículo 8, que disponía que «los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda serán puramente administrativos, no pudiendo hacerse estos asuntos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las Cajas del Tesoro Público»(17).

Ha sido tradicional en nuestro ordenamiento tributario la exigencia del previo pago para poder recurrir ante el contencioso administrativo, pero esta vinculación al ámbito de la Hacienda Pública desaparece con su exclusión de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, para pasar a recoger la regla del previo pago en las leyes procesales(18) al ser introducido con carácter general por la Ley de 13 de septiembre de

inconstitucionalidad», *Rev. Impuestos*, núm. 3, 1991, pág. 7-19; PEÑA HERNANDO, Edesio: «El alcance del principio "solve et repete". El gravamen del interés del precio aplazado en compra-venta», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974, págs. 221 y sigs.; CERVERA TORREJÓN, Fernando: «Un giro trascendental del Tribunal Supremo en materia de "solve et repete"», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.10, 1974, págs. 31 y sigs. y «La jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de "solve et repete"», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 5, 1973, págs. 49 y sigs. TURPIN VARGAS, José: «La inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta del previo pago», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, tomo II, 1973. CAÑADA GARMENDIA, J.: «Reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.4, 1973; SERRANO GUIRADO: «El requisito del previo pago en el recurso contencioso-administrativo en materia fiscal», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.5, marzo 1952.

SANTAMARÍA PASTOR Juan Alfonso: «Un paso adelante en la extinción del "solve et repete"», *Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.2, 1974, pág. 311 y sigs.; VÁZQUEZ DE PRADA, Rodríguez: «La interpretación jurisprudencial del "solve et repete" y la Ley 10/1973, de 17 de marzo, de revisión de la reguladora de la Jurisdicción contenciosa-administrativa», *Rev. Administración Pública*, septiembre-diciembre, núm.75, 1974, págs. 175 a 230; MARTÍN OVIEDO, J.M.: «La decadencia de la regla "solve et repete" y la doctrina del Consejo de Estado», *Rev. Administración Pública*, núm.58, 1969, págs.149 a 167; MENDIZÁBAL ALLENDE, R. de: «Significado actual del principio "solve et repete"», *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, págs. 107 a 160; CLAVERO ARÉVALO, M.F.: «El problema del previo pago en la reciente Jurisprudencia», *Rev. Administración Pública*, núm. 41, 1963.

(17) Con posterioridad se reproduce en la Ley de Contabilidad de 25 de junio de 1870, en su artículo 9. Con esta formulación se establece un privilegio en favor de la Administración, que sirve como garantía a la Hacienda Pública, facilitando la eficacia en la gestión, al obtener el ingreso de manera directa por el futuro recurrente.

(18) Sobre la evolución histórica MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de: «Significado actual del principio "solve et repete"», *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, pág. 111a 121, destacando que «es curioso, por lo tanto, comprobar que durante treinta y ocho años tal requisito fue exigido exclusivamente por las Leyes de Contabilidad, y que durante otros veintidós coexistió en las normas

1888(19), por lo que se convierte en requisito de admisibilidad de la pretensión, que aparece también en la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956 en su artículo 57.2.e), en relación con los escritos que deben de acompañar la interposición del recurso(20).

contables y en las procesales, e incluso en las del procedimiento económico-administrativo (1881-1903), mientras que desde 1911 y hasta la fecha sólo ha tenido asilo en las Leyes jurisdiccionales, con clara tendencia hacia su debilitamiento y supresión», pág.113.

En la vía económico-administrativa la regla ha existido durante el breve periodo de 1881 a 1903 desapareciendo a partir del Reglamento de 13 de octubre de 1903, limitando su campo de actuación desde ese momento a la jurisdicción contencioso-administrativa, siendo los beneficiarios del privilegio, tanto la Hacienda estatal, como la provincial y municipal.

(19) Donde en su artículo 6 dispone: «no podrá intentar la vía contencioso-administrativa en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro Público o Corporaciones Locales».

Añadiendo en el siguiente párrafo «se exceptúan de lo prevenido en el párrafo anterior los recurrentes que, al interponer demanda contencioso-administrativa, soliciten declaración de pobreza; pero si ésta les fuere denegada, no tendrá ulterior tramitación el recurso si no se verifica el pago. Si éste no se acredita dentro del término de un mes, al contar desde la notificación del auto denegatorio de la pobreza, se tendrá por caducado de oficio el recurso contencioso-administrativo».

El texto reproducido fue recogido por la Ley de lo Contencioso de 13 de septiembre de 1888, donde el texto refundido aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1952 se añade: «...o de las Corporaciones Locales».

(20) «e) El documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro público o de las Corporaciones locales, en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multa y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes, excepto en el supuesto previsto en el artículo 132, párrafo 2 (beneficio de pobreza), y cuando el pago se hubiere hecho durante el curso del procedimiento administrativo y en él constare el documento que lo justifique, en cuyo caso se manifestará así en el escrito de interposición».

Siguiendo a BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Universidad de Cantabria, 1995, págs. 81 a 82, recoge el cambio producido entre la regulación de 1888 y 1956, así, constata como CLAVERO ARÉVALO, M.F. advirtió que en la primera norma el *solve et repete* se recogía en un precepto de carácter general, siendo un requisito procesal en sentido estricto, mientras en la segunda Ley, la exigencia del previo pago se remitía a lo establecido en otras leyes, perdiendo su valor general, dejando de ser, en ese momento, un requisito procesal, situación también constatada por GONZÁLEZ PÉREZ, J. en su obra, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-Administrativa*, Edt. Civitas, segunda edición, 1994, pág.750: «La LJ supuso una innovación fundamental respecto del régimen anterior en el que el previo pago era requisito previo del proceso administrativo (art.6 de la vieja Ley de lo contencioso-administrativo). En la LJ, el previo pago no era requisito procesal (como en el Derecho anterior); se trataba únicamente de un documento que había de acompañarse al “escrito de interposición” cuya omisión podía subsanarse...». Sobre las distintas posturas tras el cambio legislativo, se puede encontrar en MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de: «Significado actual del principio “solve et repete”», *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, págs.118 a 126.

En este sentido la STS de 28 de abril de 1989, (RJ 1989/3144). P. Garayo Sánchez, Manuel: «Segundo.-En lo que respecta a la inadmisibilidad del recurso de alzada, parece extraño que se siga invocando la necesidad del depósito previo «solve et repete», cuando tanto la reiterada jurisprudencia

Por tanto, se consagro la regla «*solve et repete*», esto es, que ante un litigio con la Administración que tenga por contenido una deuda a favor de ésta, era necesario pagar previamente para que los Tribunales pudieran entrar a conocer sobre el fondo del litigio, en caso contrario, era causa de inadmisibilidad de la pretensión(21). Ante esta imposibilidad de acceder a los Tribunales de Justicia, la jurisprudencia va reaccionando destacando la necesidad de interpretar las normas reguladoras del *solve et repete* en sentido estricto(22), que sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional cuando expresamente se exija por alguna Ley(23), pero a pesar de su exigencia se puede

del Tribunal Supremo como las resoluciones de las Audiencias Territoriales, han limitado la exigencia del requisito a aquellos casos en que venga establecido en una norma con rango de ley formal, lo que no ocurre en esta materia de liquidación y sanciones en el régimen de la Seguridad Social, en que la exigencia aparece establecida en una disposición con rango de Decreto y anterior a la Constitución, cuyo artículo 24 incluso viene a cuestionar la validez de la regla «solve et repete» aunque se halle establecida en una ley, al oponerse al principio de tutela efectiva de los derechos e intereses proclamado constitucionalmente en el citado artículo 24».

(21) Sentencia del Tribunal Supremo de 16-4-1970: «...es preciso declarar (...) que debe darse preferencia a la consideración de la causa de inadmisibilidad alegada por los demandados, concerniente a la falta de previo pago de la cantidad liquidada por la Administración conforme a la doctrina que esta Sala ha establecido, entre otras, en sus Sentencias de 4-11-58, 20-5-59 y 29-11-65, expresiva de que el mencionado previo pago tienen esencialmente el carácter de condición de admisibilidad de la pretensión- para el factible acceso del recurrente ante la Jurisdicción...»

Sentencia citada por CERVERA TORREJÓN, Fernando, en «La jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de “*solve et repete*”», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 5, 1973, pág. 49. Autor que lleva a cabo en examen crítico de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con esta regla, que comprende los años 1965 a 1972.

(22) SsTS de 7 de abril de 1962, 20 de febrero de 1963 y 15 de marzo de 1969, todas ellas citadas por GONZÁLEZ PÉREZ, J: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-Administrativa*, Edt. Civitas, segunda edición, 1994, pág. 751.

(23) «...el requisito del previo pago ha de venir impuesto, precisamente por una norma con categoría de Ley, como hacen, por vía de ejemplo...; pero no sucede lo mismo, con la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, ni con la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, por lo que, en esta materia, la reciente Ley de modificación de la Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, refuerza el principio de que el requisito del previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional, cuando expresamente se exija por alguna otra Ley, lo que no impediría a la Administración fiscal el cobro por la vía de apremio de los impuestos discutidos, a menos de haberse obtenido la suspensión de los efectos del acto administrativo que se combate; y como en el presente recurso se discute una liquidación por el Impuesto sobre las Rentas del capital y el Texto Refundido de la Ley de 23 de diciembre de 1967, no impone el previo pago para acudir a la vía contencioso-administrativa, ha de llegarse a la consecuencia de no acoger la causa de inadmisión aducida en el escrito de contestación a la demanda», STS de 14 de junio de 1973, recogida en trabajo de SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: «Un paso adelante en la extinción del “*solve et repete*”». (Sentencia de 14 de junio de 1973, Asociación de Consumo de la Sociedad Metalúrgica Duro-Felguera, S.A.), *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.2, 1974, pág.314 a 315. Para esta

sustituir el previo pago por la previa constitución de una garantía(24) considerándose dicho requisito como una norma de reenvío o en blanco(25), siendo el punto de inflexión, la entrada en vigor de la Constitución y el derecho a la tutela judicial efectiva en ella plasmado, por el que se desterró de nuestro ordenamiento el privilegio del *solve et repete*(26), al ser contrario al libre acceso a la justicia(27).

autor, «las sentencia comentadas han recortado -sustancialmente, eso sí- el ámbito de aplicación del “*solve et repete*”, pero no lo han condenado de manera alguna, el *solve et repete* sigue vivo; empequeñecido, pero vivo aún, lo cual sigue siendo muy grave», pag.316, para propugnar que «las normas materiales que exigen el requisito del previo pago, merecen otra calificación muy diversa: son, pura y simplemente, normas inconstitucionales, normas que incurren manifiestamente en contrafuero», pag.318, como ocurrió en Italia, que declaró la inconstitucionalidad de esta regla en Sentencias de la Corte Costituzionale de 31 de mayo y 30 de diciembre de 1961.

(24) Como recoge TURPÍN VARGAS, José: «La admisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta de previo pago. (Sentencias del TS de 27 de abril y 17 de mayo 1973)», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, tomo II, 1973, págs.1377 a 1390, para concluir su trabajo demandando la desaparición de dicha regla junto con la posibilidad de la obtención de la suspensión de la ejecución del acto impugnado: «Puesto que la Administración pública tiene el privilegio de la ejecutoriedad de sus acuerdos, y en cuando a la exigibilidad de los ingresos por Contribuciones e impuestos, la reclamación en la vía administrativa no detiene la ejecutoriedad sin perjuicio de la facultad de acordar la suspensión (artículo 83 del RPREA de 26-12-1959 y artículo 727 de la Ley de Régimen local), la condición habilitante para la admisibilidad del recurso contencioso-administrativo del artículo 57-2-e), de la LJC de 27-12-1956 debe desaparecer, sin perjuicio de la facultad concedida a los órganos de dicha jurisdicción para la suspensión de la ejecución del acto impugnado según lo autorizado por el artículo 122 y siguientes de la misma Ley jurisdiccional, como cualesquiera otros actos de la Administración», pag.1390.

(25) Sobre esta consideración las sentencias recogidas por GONZÁLEZ PÉREZ, J: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-Administrativa*, Edt. Civitas, segunda edición, 1994, págs.750-751.

(26) Sobre la evolución de la regla «*solve et repete*» en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, encontramos un resumen en la STS de 25 de septiembre de 2000, (RJ 2000/8185), que declara la nulidad del artículo 33.3 del Reglamento de procedimiento de las sanciones del orden social, aprobado por el Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, al exigir aval bancario suficiente o consignación del importe para la admisión del recurso ordinario, disponiendo el Tribunal Supremo que: «CUARTO.- La jurisprudencia de esta Sala ha tenido ya ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones sobre la regla que hace de la consignación, aval o, claro está, del pago de la cantidad reclamada por la Administración una carga previa para poder recurrir. Hasta el punto de que puede hablarse de una clara evolución, en la que tal privilegio de la Administración se ha contemplado desde su eventual incompatibilidad con los principios y derechos de igualdad y no discriminación, en perjuicio de los económicamente débiles, y de tutela judicial efectiva, especialmente después de la Constitución; así como desde la exigencia del necesario rango normativo para su eventual imposición.

En una primera etapa, esta Sala hizo una aplicación restrictiva del principio «*solve et repete*» cuando tuvo ocasión de pronunciarse al aplicar concretas normas materiales que lo consagraban explícitamente o como consecuencia del requisito que contenía el artículo 57.2 e) de la Ley de la Jurisdicción de 1956 (LJCA, en adelante). Su calificación como privilegio sirvió para efectuar una interpretación restrictiva y reducir su ámbito excluyendo, entre otros supuestos, multas coercitivas o coactivas, e, incluso, liquidaciones no definitivas o no notificadas en forma; además de determinar la

admisión de formas sustitutivas del pago.

Más tarde, en una toma de postura más general, se consideró el artículo 57.2 e) LJCA, en la que directamente se apoyaba el «solve et repete» como una norma en blanco o de reenvío, que no imponía por sí misma el requisito del previo pago, el cual sólo era exigible en los casos en que procediera con arreglo a las leyes; esto es, sólo cuando una norma material con rango de Ley lo impusiera de manera expresa. Esta interpretación fue avanzada ya a comienzos de los años sesenta y se consolidó en los años setenta (SSTS 12 de febrero de 1972, 2 de marzo de 1973, 14 de junio de 1974, 27 de junio de 1973, 22 de noviembre de 1976, 7 de diciembre de 1977, 5 de abril de 1978 y 26 de octubre de 1978). Criterio este que fue avalado por el propio legislador, al insistir en la técnica del reenvío, en el artículo 132.4 LJCA, según la redacción efectuada por la Ley de 13 de marzo de 1973.

En esta situación, la Constitución supuso no sólo el afianzamiento de la tesis jurisprudencial expuesta sino la necesidad de conciliar la regla con los postulados derivados de los derechos a la igualdad en el proceso, tutela judicial efectiva, reserva de ley y jerarquía normativa; de manera que si no se rechazó de manera absoluta la regla de que se trata, sí se condicionó su admisibilidad a que no resultaran infringidos tales derechos y principios constitucionales.

En consecuencia, es, en la actualidad, doctrina de esta Sala:

a) La regla «solve et repete», con independencia del rango normativo en que se establezca, puede resultar contraria a la Constitución si su formulación en términos absolutos –concebida sin excepciones en función de la auténtica posibilidad económica de asumir la carga del previo pago, de la previa consignación o de la garantía requerida–, se traduce en un obstáculo efectivo para el acceso a los Tribunales (cfr. AATS 31 de mayo de 1996 y 21 de marzo de 1997 y SSTS 2 de julio de 1997 y 16 de diciembre de 1999).

b) En la medida en que el recurso ordinario [de alzada] en vía administrativa constituya un requisito necesario para el acceso a la tutela jurisdiccional, la carga previa, en los términos absolutos, sin excepción, que acaban de señalarse, de la consignación o exigencia de determinada garantía para la interposición de aquel recurso implica una restricción indebida del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 CE (STS 8 de octubre de 1992).

c) En cualquier caso, la regla «solve et repete», en los términos relativos que se concilian con el respeto a los derechos a la tutela judicial efectiva y a la igualdad de armas en el proceso, sólo puede establecerse en norma con rango de Ley. O, dicho en otros términos, si la Ley de Procedimiento Administrativo o la Ley especial que regule el procedimiento de que se trate no exigen el pago previo, el depósito previo o una determinada garantía para poder recurrir en vía administrativa, tal exigencia no puede establecerse a través de una disposición reglamentaria. Esto es, no puede alterarse o condicionarse el régimen legal de los recursos administrativos, que constituyen, a su vez, un requisito previo para acudir a la vía jurisdiccional, mediante el establecimiento reglamentario de una carga, como la contemplada, cuyo cumplimiento se erige en requisito imprescindible para el válido ejercicio de la acción impugnatoria. Y ello, tanto por la observancia del principio de jerarquía normativa (arts. 9.3 CE y 51 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJ-PAC, en adelante), como porque la obligación de pagar, consignar o garantizar en determinada forma la cantidad adeudada antes de proceder a reclamar en vía administrativa (cuando ésta es previa y condicionante del acceso a los Tribunales) o jurisdiccional, implica un límite al derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva, puesto que condiciona con una carga estrictamente económica el acceso del administrado a la revisión jurisdiccional de fondo (SSTS 21 de febrero, 11 de abril, 17 y 20 de octubre de 1986, 1 de diciembre de 1987, 22 de junio de 1989, 19 de abril y 8 de mayo de 1990 y 22 de enero de 1992). Por consiguiente, para la exigencia del previo pago, consignación o garantía determinada para la admisibilidad de los recursos, tanto administrativos como judiciales, en los términos en que lo permiten los reiterados derechos y principios constitucionales, hace falta que así se establezca en Ley formal (SSTS 29 de diciembre de 1986 y 20 de enero de 1987). En esta dirección abundan también las siguientes razones: 1º) la coordinación del ámbito del principio en vía administrativa y jurisdiccional, pues carecería de sentido la admisión indiscriminada del previo pago en los recursos administrativos que eludiría la fiscalización jurisdiccional

por el simple hecho de que las normas reglamentarias obligaran a ello; 2º) la necesidad de una interpretación restrictiva del principio «solve et repete», al carecer de fundamento científico y constituir un privilegio de la Administración exorbitante al tener siempre en sus manos, como luego se dirá, la ejecutividad del acto administrativo, salvo en los casos en que se acuerde su suspensión; y 3º) por la discriminación, en perjuicio de los económicamente débiles, y subsiguiente infracción del principio de igualdad, cuya proclamación en nuestro ordenamiento jurídico ofrece múltiples manifestaciones (SSTS 26 de marzo y 9 de junio de 1981 y 3 de marzo de 1983).

d) El principio «solve et repete» es distinto del principio general de la ejecutividad de los actos administrativos, por virtud del cual la Administración puede ejecutar las liquidaciones giradas, de conformidad con los artículos 56 y 93 y siguientes LRJ-PAC y, en particular, los artículos 33 y siguientes de la LGSS (SSTS 29 de junio y 1 de diciembre de 1987). De tal manera que la privación de un recurso administrativo por el incumplimiento del pago, consignación o garantía determinada es un privilegio adicional, agregado a la normal eficacia del acto en cuanto componente definidor de la actuación administrativa, el cual debe ejecutarse mediante el correspondiente apremio para hacer efectiva la liquidación. Mientras que la exigencia del previo pago, consignación, aval o garantía no es otra cosa que facilidad recaudatoria, elemento disuasor del recurso que repercute en sentido impeditivo en el acceso a la vía jurisdiccional con el derivado alcance de suprimir el control en Derecho y por los Tribunales de la actividad de la Administración conforme establece el artículo 106.1 CE (SSTS 3 de enero de 1985 y 25 de noviembre de 1986)».

Lo mismo ocurrió con el artículo 37 de Texto Refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial, al exigir el depósito previo, la consignación o aval por el importe de la multa para poder formular recurso administrativo, en este sentido la STS de 19 de diciembre de 1989, (RJ 1989/9485); STS de 19 de diciembre de 1989. (RJ 1989/9485); STS de 8 de mayo de 1990. (RJ 1990/4218), ponente de las anteriores sentencias, García Estarús, Julián.

La STS de 9 de octubre de 1991. (RJ 1991/7798). P. Barrio Iglesias, Jaime. «Segundo.-Alegada la inadmisibilidad del presente recurso por imperativo de los arts. 82 f) y 57.1.c) de la Ley Jurisdiccional a falta de pago o afianzamiento de la multa impuesta como requisito ineludible para poder interponer tanto éste como el recurso de alzada deducido en su día, o conforme exige el art. 37 del Texto Refundido sobre viviendas de Protección Oficial, entendida como medida cautelar compatible con el artículo 24 de la Constitución, procede desestimar tal tesis porque, desde la vigencia de la Constitución, han de estimarse derogados los preceptos que exigen el depósito previo, la consignación o aval por el importe de la multa para poder formular tanto éste como el recurso de alzada [TS 15-3-1985, 19-11-87], en consecuencia, aunque, no se haya satisfecho, consignado o pretendida concurrencia de una causa de inadmisibilidad por razón del rechazo post-constitucional del principio "solve et repete" como requisito previo, sine qua non, para el logro de la tutela judicial efectiva en el ejercicio de derechos o intereses legítimos».

La STS de 9 de octubre de 1990. (RJ 1990/7850). P. García-Ramos Iturralde: «esta Sala viene declarando con reiteración que debe entenderse derogado por la Constitución el requisito de la previa consignación de la multa impuesta para poder recurrir contra la imposición de aquélla -sentencias entre otras, de 3 de mayo y 26 de noviembre de 1985, 17 y 25 de enero de 1986, 8 de abril de 1987 y 5 de octubre de 1988».

(27) Nuestro Tribunal Constitucional en sentencia de 25 de marzo de 1993 (RTC 1993/110), ha mostrado, aunque de manera no expresa, lo contrario de la regla solve et repete con el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia comentada por MONTERO ROCA, Juan: «Sobre la constitucionalidad de la jura de cuentas (comentarios a la STC 110/1993, de 25 de marzo)», *Rev. de Derecho Privado y Constitucional*, núm.2, 1994, págs.283 a 304.

Reproducimos a continuación parte del la Sentencia de 19 de julio de 2000 de Suprema corte de Justicia de la República Dominicana que declara contraria a su Constitución el artículo 143 del Código Tributario al consagra el solve et repete: «Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal a-quo, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 1000 de la Constitución al declarar la inconstitucionalidad del "solve et repete",

en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: "que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagratorio del "solve et repete" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal, motivo por el cual el tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la administración tributaria, frente aquellas que aún en la hipótesis de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica".

Considerando, que de lo que se acaba de copiar se infiere que el Tribunal a quo interpretó correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República, al considerar que el artículo 143 del Código Tributario, que consagra el "solve et repete", o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, viola dicho precepto constitucional, ya que, sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la Ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrado por el citado artículo 8, ordinal 1, acápite j y 5 de la Constitución; que, por otra parte, esta Corte considera que la exigencia del "solve et repete", constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia del artículo 143 coloca a los recurrentes ante al jurisdicción contencioso-tributaria en una situación de franca desigualdad, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recurso, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencia de impuestos liquidadas por la administración tributaria, lo es obviamente luce discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretados por el Tribunal a quo en su sentencia;

Considerando, que si bien es cierto el alegato de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tienen la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son, el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y el libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del "pague y después reclame".

Consideran, que también aduce la recurrente que el "solve et repete" no es óbice al libre acceso a la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso-tributaria, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su inconformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancias de causa, por lo que, en consecuencia los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados».

A la hora de justificar la regla *solve et repete* parte de la doctrina consideraba que se trataba de una consecuencia de la presunción de legitimidad y del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos(28), en otras ocasiones se justificaba como medio más idóneo para garantizar los créditos tributarios(29) o para evitar conductas dilatorias en la recaudación o para reducir el número de recursos o por ser una Administración débil en la ejecución de sus resoluciones(30), pero todas estas justificaciones han sido rechazadas por la doctrina al considerar que dicha regla carece de justificación, no existiendo relación entre la ejecutividad y el *solve et repete*, el carácter ejecutorio del acto administrativo no tiene que conllevar el efecto lógico y procesal de la observancia del requisito del *solve et repete*, sino que ambos juegan en planos distintos, es decir, el previo pago, aunque se trata un extraordinario privilegio de la Administración, afecta al acceso a los tribunales de justicia, imposibilitando el mismo, contrario al principio de no discriminación por motivos económicos, ya que el contribuyente afectado por un tributo que considera ilegal, no tiene acceso a ser oído por un juez con las debidas garantías si no posee el dinero suficiente para pagar previamente las sumas que exige la Administración. Mientras la ejecutividad del acto no conlleva el previo pago, sino que en el orden procesal significa que corresponde siempre al particular

(28) Sobre la doctrina partidaria de esta justificación y sus objeciones, se puede consultar a MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de: «Significado actual del principio "solve et repete", *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, págs.151 a 160.

(29) La regla *solve et repete* «concebido inicialmente como un medio de garantizar los créditos o tributos a la Administración que había desaparecido sin embargo de la normativa propia de ese ámbito siendo sustituido por el más adecuado cauce del procedimiento de apremio. Y si bien fue aplicado en principio por el Tribunal Supremo con gran rigidez al estimarlo, cual el acto impugnado aquí hace, una condición habilitante para el ejercicio del derecho, impeditiva por tanto del acceso al fondo del asunto», STS de 8 de mayo de 1990. (RJ 1990/4218). P. García Estartus, Julián.

(30) TURPÍN VARGAS, José: «La admisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta de previo pago. (Sentencias del TS de 27 de abril y 17 de mayo 1973)», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, tomo II, 1973, considera que «en precedentes épocas en que la Administración se manifiesta débil o tarda en la ejecución de sus resoluciones, puedo tener una plena justificación hasta cierto punto. Desde el momento en que los medios ejecutivos de la Administración, estatal, autónoma o local, se producen con relativa rapidez y eficacia, este requisito obstaculizador de la revisión jurisdiccional de sus actos administrativos pierde gran fuerza de justificación», pág.1382.

la carga de impugnar el acto dictado por la Administración, que se presume eficaz(31).

Se ha tratado de buscar la falta de conexión entre la ejecutividad y el previo pago, ya que de esta forma se dejaría a dicha regla carente de justificación jurídica, para de esa forma, ser más fácil su eliminación (32), pero, a pesar de lo anterior, que por otro lado somos partidarios, la regla del previo pago, como requisito para acceder a justicia, aunque su justificación o fundamentación estuviera en el carácter ejecutivo del acto administrativo, sería contraria a la Constitución, no habiendo obstáculo para declararla inconstitucional, aunque el acto sea ejecutivo y ejecutorio(33).

(31) Seminario de Derecho Financiero: *Notas de derecho financiero*. Tomo I, Introducción y Parte General, Vol. 3°. . Edt. Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 1975. Pág. 461: «La regla *solve et repete* ha sido entendida como una consecuencia de la presunción de legitimidad de la actividad de la Administración o bien de la ejecutoriedad de los actos administrativo; hoy se piensa que la primera determina únicamente en el orden procesal la inversión permanente de la posición de la Administración pública, que siempre será demandada, por lo que el particular siempre incumbe la carga de impugnar la actuación de la misma. La ejecutoriedad de los actos administrativos significa solamente la imposibilidad de ser suspendida por el juez la acción ejecutiva para la recaudación del tributo (o sanción administrativa), es decir, el procedimiento administrativo de apremio.

Más sencillamente, se considera que esta regla consagra un puro privilegio a favor de la Administración para reducir la litigiosidad de los particulares; la doctrina de los países donde aún subsiste se opone con generalidad a su mantenimiento, en nombre de las exigencias más obvias del estado de Derecho».

En el mismo sentido lo había manifestado MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de: «Significado actual del principio "*solve et repete*", *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, págs.151 a 152.

(32) Sobre esa falta de relación y la carencia de justificación de la regla *solve et repete*, BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Edt. Universidad de Cantabria, 1995, págs. 79 y sigs. MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de: «Significado actual del principio "*solve et repete*", *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964, págs.152 a 153: «Es evidente que el fundamento de la regla analizada (*solve et repete*) no puede encontrarse en la Filosofía jurídica ni tampoco en las directrices esenciales del sistema administrativo. No tiene una base metafísica ni una justificación técnica. En definitiva, el verdadero y único fundamento es puramente pragmático, porque su doble motivación carece de una raíz profunda y de toda ambición constructiva y pretende tan sólo resultados prácticos».

(33) Derecho a un acceso a la justicia que es defendido por la Declaración de Derechos Humanos, por ejemplo, la Convención Americana sobre Derecho Humanos, suscrita en San José, de Costa Rica, en fecha de 22 de noviembre de 1969, que en su artículo 8 inciso 1, dice que «toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley..., para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, labora, fiscal o de cualquier otro carácter». Con este artículo y otros, como el artículo 24 que recoge el principio de no discriminación, entre otros motivos, por la posición económica, en América Latina están siendo usados como argumento central para erradicar la regla «*solve et repete*» de sus ordenamientos, así, nos sirve de ejemplo, la Sentencia de 19 de julio de 2000 de Suprema corte de Justicia de la República Dominicana que declara contraria a su Constitución el artículo 143 del Código Tributario o en Argentina la voces que se han levantado

De lo anterior queremos destacar que la regla *solve et repete* no tiene que ver con la ejecutividad o ejecutoriedad de los actos administrativos, la primera se ha configurado como un requisito para poder acceder a los tribunales, como un privilegio de la Administración, que en caso de la falta del previo pago los tribunales no entran a conocer sobre el fondo del contenido del acto impugnado, por tanto, totalmente contrario al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva. Mientras que la segunda, no se trata de ningún requisito para acceder a la jurisdicción, sino que el administrado se ve en la necesidad de impugnar el acto administrativo y el tribunal podrá entrar sobre el fondo del asunto en litigio, pero dicha impugnación no suspende la ejecutividad del acto, lo que ante el incumplimiento, al seguir produciendo efectos, la Administración llevará a cabo el cumplimiento del acto a través de la ejecución forzosa.

Lo importante, de la primera se dice que es contraria a la Constitución porque esta negando la protección de los Tribunales al exigir el pago previo, pero ¿qué ocurre con la segunda?, donde se está ejecutando un acto, que es objeto de revisión por los tribunales, aunque en este caso, no se está negando la protección de los tribunales, pero ¿no se está limitando la eficacia de éstos?, en el caso de dictar un fallo jurisprudencial favorable a las pretensiones del recurrente cuando el acto ya ha sido ejecutado.

En la primera se limita el acceso a los tribunales, con la segunda, se limita la eficacia de éstos desde el mismo momento en que las pretensiones de justicia material del recurrente que, aunque haya obtenido un fallo favorable a sus intereses legítimos ya han sido perturbados, donde la correspondiente responsabilidad de la Administración satisfaciendo una determinada indemnización, no podrá satisfacer en su integridad el daño sufrido por el administrado. Por este motivo, no es de extrañar de que no sólo es inadmisibles la exigencia del *solve et repete* entendido como el pago del tributo en

contra el Anteproyecto de Código Tributario argentino presentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que en su Título III, Proceso Judicial, Acciones y Defensas Tributarias, Capítulo I Principios y Reglas Generales, artículo 257 establece: «...será condición para la concesión de la apelación que el contribuyente o responsable acreditare haber depositado el monto de la obligación por la que fue condenado».

discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también, la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal(34).

2.- JUSTIFICACIÓN DE LA EJECUTIVIDAD, EJECUTORIEDAD Y EJECUCIÓN FORZOSA.

Son distintos los fundamentos que se ha utilizado para justificar la autotutela administrativa en sus distintas vertientes, así, se habla del origen histórico de la ejecutividad de los actos administrativos(35), o se ha localizado en la plenitud de competencia de la Administración para una mejor realización de sus funciones(36), o se acude a la presunción de validez de los actos administrativos(37), pero al decaer dicha

(34) En este sentido, RODRÍGUEZ CAMPOS, Laura: «Derechos del Contribuyente en I República Argentina, al amparo de la Convención Interamericana de Derechos Humanos», *Boletín informativo de la Asociación argentina de Estudios Fiscales*, 2000.

Para MOSCHETTI, Francesco: El principio de capacidad contributiva, Edt. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, que al considerar que la "capacidad" se refiere necesariamente a una aptitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias, por lo que este requisito de capacidad contributiva, entendida como *aptitud efectiva* se puede violar cuando se permite una recaudación que aún está pendiente del juicio de primer grado, afirmando que: «*El contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del solve et repete*». Para seguir diciendo que aunque desde el punto de vista formal la presunción de legitimidad e imparcialidad de los actos administrativos y el *solve et repete* son dos instituciones distintas, «*en ambas la oposición del contribuyente no suspende la obligación de pago, y éste es anterior a una comprobación imparcial de la capacidad correspondiente. La ejecutoriedad de la pretensión fiscal no comporta límite alguno al ejercicio de la acción, pero, ante un recurso, implica una Contribución a los gastos públicos desvinculada de una razonable presunción de capacidad contributiva*», pág.388, en la nota a pie de página, 319.

(35) El nuevo régimen surgido de la Revolución francesa toma del antiguo régimen algunas de sus prerrogativas en favor de la Administración, entre ellas, la relativa a la fuerza jurídica de los actos administrativos, adaptandolas a la nueva situación política y jurídica, sobre estas adaptaciones y el nuevo Derecho Administrativo surgido de la Revolución francesa, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Revolución francesa y Administración contemporánea*, Edt. Taurus, 2ª edición, Madrid, 1981.

(36) BENVENUTI, Feleciano, voz Autotutela (diritto amministrativo), en *Enciclopedia del Diritto*, tomo IV, 1959, págs 539-540: el fundamento se encuentra «*en la base de este fenómeno de atracción de funciones extrañas a la Administración y, sobre todo, en la base de la atracción de funciones, formal o materialmente, jurisdiccionales, está la tendencia a la plenitud de la competencia, o sea, por lo que se refiere a la autotutela, el poder de ejercitar la propia competencia hasta su más exacta y completa realización*».

(37) En cuanto a la ejecutoriedad, BOQUERA OLIVER, José M.ª: *Estudios sobre el acto administrativo*. Edt. Civitas. Sexta edición, 1990, 451 y 452, recoge la tres posiciones fundamentales que tratan de explicar por qué la Administración puede forzar por sí misma al cumplimiento de las

presunción, decae también su ejecutividad⁽³⁸⁾, aunque ambas actúan en planos distintos: *«la ejecutividad es un prius lógico y temporal genéricamente consagrado, mientras que la ineficacia es un puro posterius que es preciso hacer valer y*

obligaciones que impone: *«La mayoría de los autores encuentran el fundamento de esta facultad en la presunción de legitimidad de los actos administrativos; otros autores entienden que la posibilidad de ejecución forzosa de los actos administrativos por la propia Administración deriva del concepto mismo de poder público que aquélla tiene en razón de los intereses públicos que atiende; finalmente, algunos tratadistas descubren la razón de la prerrogativa de ejecución forzosa en la necesidad de llevar a efecto rápidamente la voluntad de administrativa». Aunque para dicho autor la anteriores justificaciones encierran una confusión ya que «el fundamento jurídico de la posibilidad de ejecución forzosa por la Administración es al propia naturaleza de la decisión administrativa...*

La presunción iuris tantum de legalidad es el fundamento de la ejecutoriedad de la decisión administrativa, o sea, de su poder de crear unilateralmente e imponer obligaciones y derechos. La decisión administrativa, por su ejecutoriedad, sirve de fundamento a la prerrogativa de la acción de oficio (ejecución material o forzosa) de la que goza la Administración pública autora de aquella.

El Derecho, con la presunción de legalidad, confiere al acto administrativo la posibilidad de crear unilateralmente e imponer derechos y obligaciones (ejecutoriedad) y, para lograr que esta posibilidad alcance sus últimas consecuencias, de ella deduce la prerrogativa para el autor de esta clase de actos jurídicos de poder llevar sus efectos a la realidad sin necesidad de acudir al Juez. La ejecución forzosa por la Administración de sus propios actos es una consecuencia lógica de al ejecutoriedad».

(38) SANTAMARIA PASTOR, J.M.: *La Nulidad de Pleno Derecho de los actos Administrativos. Contribución a una Teoría de la Ineficacia en el Derecho Público*. 2º Edición. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1975, pág. 409: *«Si la acción de oficio y la ejecutividad del acto administrativo tienen su origen en la presunción de legitimidad que ampara a toda actividad estatal, parece obvio que tales privilegios se hallen condicionados a la observancia, por parte del órgano administrativo, de una apariencia externa de legalidad. Cuando esta apariencia desaparece por la concurrencia de un vicio grosero, grave, no se puede lógicamente pretender que el acto administrativo viciado de tal manera pueda estar cubierto por presunción de legalidad de ningún tipo».*

Aunque si pasemos de este aspecto teórico a la práctica se observa el inconveniente en relación a que la ejecutividad y su ejercicio actúan de manera autónoma e independiente de toda cuestión sobre la legalidad del acto que se trata de ejecutar.

La presunción de legalidad como fundamento de la ejecutividad del acto se afirma claramente en el Auto del TS de 29 de febrero de 1992 (RJ 1992/3022): *«cuando la presunción de legalidad se ve destruida prima facie por una apariencia de buen derecho en la posición del recurrente no contestada seriamente por la Administración, esta eliminación provisional de uno de los fundamentos de la ejecutividad -el de mayor relevancia en un Estado de Derecho- habrá de afectar, temporalmente, a su virtualidad».* También en el Auto del TS de 19 de julio de 1994, (Ar. 5.945). Ponente: Pujalte Clariana, E.

En relación con una solicitud de suspensión, ante TSJ de Andalucía, con sede en Málaga, de la ejecución del acto administrativo recurrido, donde la resolución del TEAC anulo la liquidación, el TSJ en el auto deniega la solicitud de suspensión y el TS concede la suspensión, en la apelación del Auto del TSJ; *«Uno de los motivos -quizás, el más trascendente- que justifican el principio de autotutela de la Administración (que se traduce en la inmediata ejecutividad de los actos administrativos) es la presunción de legalidad que les es inherente. Más desde el momento en que tal presunción de legalidad ha quedado desvirtuada, y precisamente por una resolución administrativa, es forzoso que aquella autotutela decaiga y, con ella, la inmediata ejecutividad del acto».*

declarar»(39).

Pero en estos los últimos tiempos la doctrina ha comenzado a considerar que en la presunción de legalidad de los actos administrativos no se encuentra la justificación de la ejecución inmediata de los mismos, no es el fundamento de la ejecutividad del acto(40). Aunque haya sido esta la justificación tradicional en el sentido de que el acto se puede ejecutar porque se presume adecuado al ordenamiento, siendo este su fundamento jurídico(41), en la actualidad se entiende que es insuficiente para la justificar la ejecutividad del acto, pero a pesar de esa insuficiencia, dicha presunción viene plasmada en los textos normativos positivos, lo que conlleva posicionar a la Administración en una situación de especial en relación con el administrado, que básicamente se traduce en que las siguientes consecuencias: a) desde el mismo momento en que el administrado recibe una notificación de la Administración, el acto contenido en ella comienza a desplegar su efectos, situándose el destinatario como titular de un derecho o de una obligación que exclusivamente ha participado en su declaración la Administración. b) a partir de ese momento en el administrado recae la carga de actuar si desea que la actuación administrativa sea revisada debiendo de interponer el correspondiente recurso. c) que el hecho de interponer el recurso no paraliza la actuación

(39) SANTAMARIA PASTOR, J.M.: *La Nulidad de Pleno Derecho de los Actos Administrativos. Contribución a una Teoría de la Ineficacia en el Derecho Público*. 2º Edición. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1975. Pág. 410.

(40) En este sentido, para BENTANCOR RODRÍGUEZ, A.: El acto ejecutivo. Origen y formación de una categoría central del Derecho Administrativo. Edt. CEC, Madrid, 1992, pág.417, calificandolo tal justificación como «una regla vacía o inútil», o, BARCELONA LLOP, Javier: *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995, pág.102, que niega que «constituya algo previo a ésta -a la ejecutividad- capaz de otorgarle un fundamento dogmático e institucional».

(41) Así para CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.34, «el privilegio de la ejecutoriedad obedece a un doble fundamento. Desde un punto vista jurídico, este privilegio descansa en la presunción de legalidad de los actos administrativos. Es decir, no es precisa una sentencia declarativa previa para que su cumplimiento sea necesario y pueda ejercer por sí la coacción, sin tener que acudir a los Tribunales de Justicia», siendo el otro fundamento, desde el punto de vista político, «tiene su base en la necesidad de que se realicen los intereses públicos que persigue la Administración, cuyo logro no debe ser entorpecido por los particulares. Esta perspectiva política tiene su traducción en el principio de eficacia de la Administración que proclama el artículo 103 de la CE».

administrativa, no suspende la ejecutividad del acto, sino que el acto seguirá produciendo efectos, e incluso se podrá ejecutar, aunque este pendiente de resolución el recurso.

Las anteriores consecuencias, consideramos, que no solamente se desprenden de la nota de legalidad propia de los actos administrativos, sino esta justificación de la posición de la Administración en su conjunto se debe de localizar en la Constitución, donde se establece el modelo de Estado, y por tanto, el modelo de Administración que se desea diseñar(42), siendo el artículo 103 de la Constitución el que justifica esa especial posición de la Administración, -«*sirve con objetividad los intereses generales*»-, y por tanto, la legalidad y la ejecutividad de sus actos son presupuestos que deben de concurrir para defender esa especial posición(43).

2.1.- Principio de eficacia como justificación del privilegio de la autotutela.

Según lo expuesto brevemente en el anterior apartado, el fundamento de la autotutela administrativa se encuentra en el interés público que viene obligada a satisfacer, localizada por el Tribunal Constitucional en la eficacia que debe de presidir la actuación de la Administración, siendo adecuada para lograr aquélla, que la Administración cuente con los medios necesarios para alcanzar la satisfacción del interés general al que sirve con objetividad, recogiendo lo siguiente en su Sentencia de 22/1984, de 17 de febrero,

«La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente

(42) Este modelo de Administración que se desea diseñar por la Constitución vendrá condicionado lógicamente por todo el devenir histórico que ha ido configurandola, por lo que se verá impregnada de las autotutelas que estamos haciendo referencia y los motivos que han ido justificando las mismas.

(43) Para FABRA VALLS, Modesto, J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos, Madrid, 2001, pág. 30 y 31: la ejecución inmediata no encuentra su justificación constitucional en el principio de legalidad, considerando necesario realizar «una reconducción de las potestades administrativas a parámetros de proporcionalidad», en el sentido que «la presunción de legalidad sería, pues, un presupuesto de la ejecución inmediata, de modo que, cuando se pueda enervar dicha presunción, el acto no podrá ejecutarse», adquiriendo de esta forma, el *fumus boni iuris*, como criterio para la concesión de la medida cautelar.

reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los jueces y Tribunales establecidos en las leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración pública ha de atenerse el de eficacia "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho". Significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución»(44).

De lo anterior se desprende que para el Tribunal Constitucional la justificación de la autotutela administrativa se localiza en el principio de eficacia administrativa, pero la Constitución no exige que la misma sea concedida a la Administración(45), sino que se trata de una decisión que corresponde al legislador ordinario el que podrá determinar el alcance de la potestad de autotutela como medio adecuado para lograr la efectividad que debe de lograr la Administración en su actuación.

(44) STS de 30 de abril de 1991, Rev. Impuestos, num.4, febrero, 1992, pág.68, o el Auto del TS de 20 julio de 1989. Rev. Carta Tributaria, núm.106, 1 de enero de 1990, pág. 75: «FD primero: La potestad ejecutoria, que permite la ejecución de sus resoluciones por la propia Administración que las dictó, "se encuentra en nuestro derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución", como desarrollo del principio de eficacia con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho que proclama el artículo 103, según ha dicho el Tribunal Constitucional y recordamos nosotros en numerosas ocasiones (por ejemplo, en la sentencia de 26 de marzo de 1986). Es una consecuencia de la presunción de legitimidad que alcanza a todas las actuaciones de los poderes públicos, no sólo a las del Ejecutivo, y con mayor razón sí, a su vez, el Poder ostenta una auténtica legitimación democrática. Esta presunción de legitimidad inherente a la entera actividad pública (legislativa, administrativa y judicial) está presente y operante, aunque implícita, en la Constitución y a veces explícita en el resto del ordenamiento jurídico. El simple enunciado de que " la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales" refleja esta legitimidad presumible desde el mismo texto constitucional (art.103.1) y tal presunción justifica las potestades de la Administración para dotarse a sí misma de un título ejecutivo, encadenamiento lógico que es característico de nuestro sistema administrativo y sin el cual perdería su propia sustantividad. Así hemos tenido oportunidad de decirlo en nuestra sentencia de 26 de marzo de 1986».

(45) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», Rev. Administración Pública, núm. 115, 1988, pág. 61: «...para el Tribunal Constitucional el principio de constitucional de eficacia ampara, aunque no exija, la decisión normativa de conceder a las Administraciones Públicas el privilegio de la autotutela».

2.2.- La ejecutoriedad en el ámbito tributario.

Las anteriores notas lógicamente también aparecen recogidas en las diferentes leyes de carácter Administrativo(46), como en el ámbito tributario, en el artículo 8 LGT(47), al establecer:

«Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación práctica de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes»

De lo anterior se deriva que los actos tributarios son ejecutivos desde el mismo momento en que son dictados por los órganos de la Administración Tributaria, tanto los de gestión, inspección, como recaudación. Esta nota de ejecutividad, acompañada también, de la nota de la ejecutoriedad del acto tributario, conlleva para el obligado tributario que una vez finalizado el periodo voluntario de recaudación, la Administración tributaria dará los pasos necesarios para llevar a cabo la ejecución del acto, normalmente a través del embargo de los bienes del deudor, para dar cumplimiento al acto.

Las notas de ejecutividad y ejecutoriedad del acto tributario también se pueden localizar en el artículo 31 de la Constitución, cuando recoge que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica,*

(46) Aspectos ya recogidos en la LPA de 1958, en los artículos 45.1 y 10, para en la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su artículo 57.1 recoger que los actos de las Administraciones Públicas sujetos a Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten y que los actos y acuerdos de la Administración son inmediatamente ejecutivos según lo dispuesto en su artículo 56 y 94.

(47) Aunque el dicho artículo solamente haga referencia a los actos de determinación de las bases y deudas tributarias, se entiende que se trata de una enumeración ejemplificativa, extendiéndose la presunción de legalidad a la restante actividad administrativa tributaria, en este sentido: HERNANDO LAVADO, Alejo: «La potestad reglamentaria y la gestión tributaria. Su control por la Administración y los tribunales», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Edt. IEF, Madrid, 1991, pág.189; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: Artículo 8 de la LGT», en la obra colectiva: *Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*. Dirigida por Narciso Amoros Rica. Tomo I. Edt. EDERSA, 1982, pág. 84 a 85.

Al igual que el art.8 de la LGT, el art.51 de la LRBRL recoge el principio de ejecutividad de los actos dictados por las Corporaciones Locales: *«Los actos de las Entidades locales son inmediatamente ejecutivos, salvo en aquellos casos en que una disposición legal establezca lo contrario o cuando se suspenda de acuerdo con la Ley».*

mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio», donde el Tribunal Constitucional ha considerado que la naturaleza especial de la relación tributaria e interés público que conlleva el pago de los tributos(48), es suficiente para justificar «una posición privilegiada y de preeminencia en favor de la Hacienda Pública en el marco de las relaciones jurídicas», (Sentencia 76/1990, de 26 de abril), (49), por lo que en este mandato constitucional se ha buscado la justificación de una serie de procedimientos a través de los cuales los obligados tributarios contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, donde para una mayor eficacia del cumplimiento del mismo, se establece, como hemos indicado anteriormente, la nota de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos tributarios. Pero hemos de destacar que estas notas, en el ámbito tributario, no solamente se predica del acto dictado por una autoridad tributaria(50), sino también de aquellas actuaciones de los obligados tributarios efectuadas a través del sistema de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, a pesar de no tener la consideración de actos administrativos.

Estas notas características del acto tributario no conllevarían en principio ningún problema de aplicación, ya que arranca de la idea de la legalidad de los actos dictados por la Administración proporcionando una mayor eficacia a su actuación, pero como ha señalado PONT MESTRES, «que el privilegio de ejecutoriedad sólo sería concebible en una Administración perfecta en la que fuese imposible cualquier error, equivocación o confusión, y que el mismo choca frontalmente con los derechos fundamentales de las personas, entre los que en este sentido adquieren especial relevancia el derecho a

(48) STC 35/1983, de 11 de mayo: «la naturaleza especial de las obligaciones tributarias, y su transcendencia en la vida pública, requiere que su cumplimiento se halle tutelado por una gama de cautelas y garantías que trascienden más allá de lo establecido en el ordenamiento privado».

(49) Como indica TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm. 1, Enero-febrero, 1994, Edt. Lex Nova, pág.11.

(50) Acto dictado a través de los cauces procedimentales establecidos por cada uno de los procedimientos de la exacción de los tributos.

obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, y el derecho a la presunción de inocencia (arts. 24.1 y 2 de la Constitución)»(51). Lógicamente esta no es la situación de nuestra Administración Tributaria, ni de ninguna Administración, por lo que es necesario establecer los cauces para evitar que esa nota de la ejecutividad de los actos no vaya en perjuicio del propio obligado tributario (52), en el sentido de limitar sus derechos; o, de la propia Administración, especialmente, en los casos en que el dichos actos son recurridos por los obligados(53).

(51) PONT MESTRES: «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs, 87 y ss.

(52)PONT MESTRES, Magín: «Administración Tributaria y Estado de Derecho», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, X Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Lancuentra». Edt. Aranzadi, 1992, pág.41: «la administración tributaria dispone de medios de autotutela en materia de ejecución de actos administrativos verdaderamente excepcionales configuradores de un claro privilegio, no fáciles de conciliar con los principios inspiradores del Estado de Derecho. Si, ello no obstante, el privilegio se mantiene por razones de interés público, lo menos que cabe exigir es su uso estricto y riguroso, sin laxitudes ni errores, por una parte, y, por otra, un ordenamiento disciplinario adecuado al caso. Es así como cabe conseguir un cierto equilibrio entre privilegios y garantías».

(53) Para PONT MESTRES, Magín: «Administración Tributaria y Estado de Derecho», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, X Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Lancuentra». Edt. Aranzadi, 1992, pág.40, califica como situaciones subsumibles en los presupuestos normativos de abuso de derecho, tanto «los casos en que la Administración desencadena los mecanismos jurídicos del procedimiento ejecutivo para la percepción de deudas recurridas, en tiempo y forma, en vía económico-administrativa con suspensión de la ejecución del acto administrativo de liquidación al amparo del art. 81 RPEA...»; o, «las actuaciones de embargo de cuentas corrientes bancarias por parte de la Administración, al amparo de lo establecido en el modificado artículo 131 de LGT, en los casos en que el acto administrativo de liquidación se halla debidamente suspendido»; junto con, «la liquidación de intereses de demora consecuencia de la desestimación de una reclamación económico-administrativa con acto administrativo suspendido, en sede de tribunal regional, cuando se ha formalizado alzada ante el tribunal económico-administrativo central».

De esta forma se observa como estas notas propias de los actos administrativos pueden conllevar por parte del productor de los actos a situaciones de abuso de derecho, según lo recogido en el artículo 7 del Código Civil: «1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.

2. La Ley n o ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso», o como recoge la STS 14 de febrero de 1944 : «...incurre en responsabilidad el que, obrando al amparo de una legalidad externa y de un aparente ejercicio de su derecho, traspassa en realidad los linderos impuestos al mismo por la equidad y la buena fe con daños

En definitiva, se trata de analizar la nota de la ejecutividad de los actos tributarios en cuando estos son recurridos por los propios obligados tributarios y examinar cuales son las soluciones que establece el legislador para resolver este conflicto de intereses, es decir, el producido entre el interés público, que pretende ejecutar un acto tributario amparado por el presunto actuar legal de la Administración en defensa del interés general y, el interés privado del obligado, que pretende la no ejecución de ese acto hasta que un órgano judicial *juzgue y ejecute lo juzgado*, siendo en el ámbito tributario donde se puede ver con mayor claridad dicho conflicto(54) y de forma más acusada (55).

para terceros o para la sociedad...»; o puede dar lugar a desviaciones de poder, cuando el ejercicio de potestades administrativas son utilizadas para fines distintos de los fijados en el Ordenamiento jurídico. En este sentido la STS 7 de octubre de 1971 «...la teoría de la desviación de poder se basa en que la Ley de donde arranca la facultad de decisión de la autoridad administrativa tiene un fin determinado que cumplir, y si el acto en que se concreta su actuación no lo cumple, la decisión administrativa no expresará la voluntad de la Ley al desvincularse de su espíritu, con lo que faltará el obligado ligamen entre la idea de poder y la de fin de servicio, y, en consecuencia, el acto de la Administración, aun cuando tenga apariencia legal, deja de satisfacer la objetividad jurídica que motivó el nacimiento de la norma positiva; que la desviación de poder supone que el acto administrativo, aun cuando pueda estar revestido de legalidad extrínseca, nació con vicio de nulidad por no responder en su motivación interna al sentido teleológico de la actividad administrativa orientada a la promoción del interés público y sujeta a ineludibles imperativos que obliga a la Administración a proceder con moralidad, y no de un modo arbitrario con finalidad distinta de la determinada por el ordenamiento jurídico».

(54) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm. 1, Enero-febrero, 1994, Edt. Lex Nova, pág. 11: «*En pocos campos del Derecho se observan con mayor claridad el conflicto entre los diversos intereses en juego que el ordenamiento tributario. Las sociedades modernas que conocemos funcionan esencialmente porque los ciudadanos ceden parte de sus rentas y patrimonios a la colectividad, para que ésta, a través de sus órganos legítimos, las repartan con criterios de equidad y eficacia, según reza el art.31.2 de la Constitución*».

(55) MARTÍN QUERALT, Juan: «Privilegio administrativo y Estado de Derecho», *Rev. Tribuna Fiscal*, Editorial, núm. 56, junio, 1995, pág.3: «*El Derecho Público ha constituido, de siempre, un escenario en el que dialécticamente han pugnado los privilegios administrativos, de un parte, y las garantías de los ciudadanos, de otra. A lo primeros les asiste la nobleza del fin público, cuya satisfacción constituye su razón de ser. A los segundos les sirve de fundamento la propia esencia del Estado de Derecho. Un Estado cuyo Derecho Público sintetiza, como pocos, la eterna lucha entre el poder y la libertad, entre el aparato administrativo y la libre iniciativa del individuo. En el Derecho Tributario esa pugna entre Estado e individuo adquiere tintes aun más acusados. La razón es muy clara: el Derecho Tributario siempre será contemplado con recelo, mayor o menor -según se tenga más o menos sensibilidad hacia la necesidad de contribuir a financiar los gasto públicos-, habida cuenta de que su aplicación afecta directamente al derecho de propiedad, cuya salvaguarda tanta sensibilidad suscita.*

Esa dialéctica Estado-individuo, en constante mutación, determina la incesante evolución del contenido de las categorías jurídicas. Evolución cuyas dificultades serán tanto mayores cuanto más arraigadas se muestren las partes a sus propias posiciones de partida. Si el Estado se abroquea en sus privilegios, la penetración del Derecho en los mismos será tortuosa y difícil. En sentido contrario, si es el individuo quien se muestra insolidario y poco proclive a cumplir con sus deberes para con el resto

3.- BÚSQUEDA DEL EQUILIBRIO ENTRE LA AUTOTUTELA Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

Estas notas, consagradas desde antaño en la propia esencia de la Administración, han sufrido un cambio notable desde la entrada de la Constitución, que, aunque desde un principio se afirmó que la norma suprema no hacía referencia al principio de ejecutividad de forma expresa, esta omisión no podía interpretarse como una exclusión, sino que era necesaria su supervivencia pero reconducida a los moldes constitucionales, es decir, se hacía necesario hallar el equilibrio entre la potestades de la Administración y los derechos fundamentales que preconizaba la Constitución(56), para poder hacer compatible ambos, la autotutela administrativa y los derechos fundamentales, habiendo ocupado un especial protagonismo el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a la inviolabilidad del domicilio, como derechos delimitadores de la autotutela administrativa, pero *«en realidad, por ser más exacto, no ha habido una búsqueda de los límites de la autotutela administrativa cuando, en buena medida, un hallazgo de tales límites, de manera un tanto ocasional, al hilo de concretas situaciones conflictivas»*(57).

Ante estos hallazgos, como tendremos oportunidad de comprobar, los Tribunales de Justicia y en especial, el máximo interprete de la Constitución, a la hora de limitar el contenido de la autotutela administrativa y los derechos fundamentales de la Constitución, ha ido primando o ha optado por limitar los efectos de la primera sin eliminarla para que prevalezcan en un primer momento los segundos, condicionado a una serie de pautas que pasaremos a analizar, aunque se puede adelantar que el principal criterio de equilibrio se ha hallado en que la suspensión de los actos administrativos

de conciudadanos, el Derecho tendrá que mostrar su faz más justiciera y, en último extremo, hacer verdad que no en vano la diosa de la Justicia comparte la balanza de la espada».

(56) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 60: *«...no se ha negado la existencia ni la legitimidad del principio, pero sí se ha tratado de reconducirlo a límites admisibles, a límites compatibles, concretamente, con los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución».*

(57) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, págs. 61 a 62.

recorridos puede ser sometida a decisión de los Tribunales de justicia(58), ya que la necesidad de ejecución de los fallos judiciales o de las medidas adoptadas por los órganos judiciales, que en el caso de adoptarse con una considerable tardanza e el tiempo, darán lugar a una lesión del derecho al proceso sin dilaciones indebidas; o se adoptan con mayor celeridad, pero son inapropiadas, podrán producir una falta de tutela judicial efectiva(59), haciendo necesario someter a los tribunales de justicia la decisión previa sobre la ejecución o la suspensión del acto administrativo sometido a revisión.

(58) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 62: «...la soluciones jurisprudenciales y legislativas, a propósito del alcance de la potestad de autotutela administrativa, en su confrontación con algunos derechos fundamentales, ...se han articulado básicamente en torno a dos técnicas: la suspensión de actos administrativos recurridos y la autorización judicial para ejecutar los actos administrativos que requieren una penetración domiciliaria».

(59) STC 26/1983, de 13 de abril. BJC 1983-25, págs. 473-474: «Segundo. El derecho a la tutela judicial efectiva tiene un contenido complejo que incluye, entre otros, la libertad de acceso a los Jueces y Tribunales, el derecho a obtener un fallo de éstos y, como precisa la sentencia número 32/1982, de este Tribunal, también el derecho "a que el fallo se cumpla y a que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido". Esta complejidad, que impide incluir la definición constitucional del artículo 24.1 en cualquiera de los términos de una clasificación dicotómica que, como la que distingue entre derechos de libertad y derechos de prestación, sólo ofrece cabida para derechos de contenido simple, no hace, sin embargo, de este derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales un concepto genérico dentro del cual haya de entender insertos derechos que son objeto de otros preceptos constitucionales distintos, como es, por ejemplo, el derecho a un proceso público y sin dilaciones indebidas que la Constitución garantiza en el apartado 2 de este mismo artículo 24. Desde el punto de vista sociológico y práctico, puede seguramente afirmarse que una justicia tardíamente con cedida equivale a una falta de tutela judicial efectiva; jurídicamente, en el marco de nuestro ordenamiento, es forzoso entender que se trata de derechos distintos que siempre han de ser considerados separadamente y que, en consecuencia, también pueden ser objeto de distintas violaciones.

Tercero... el abogado del estado.. efectúan una aproximación excesiva entre los dos derechos que en el apartado anterior hemos intentado distinguir, hasta el punto de que parecen inclinados a entender que la infracción del segundo (del derecho al proceso sin dilaciones indebidas) es cuando menos condición necesaria para que quepa hablar de una infracción del derecho a la tutela judicial efectiva.

No es ello así. A las razones que antes hemos dado en orden a la diferenciación de sus respectivos contenidos hay que agregar ahora, por cuanto importa para la resolución del presenta recurso, que el derecho a que se ejecuten los fallos judiciales que reconocen derechos propios 'solo se satisface cuando el órgano judicial adopta las medidas oportunas para llevar a efecto esa ejecución, con independencia de cuál sea el momento en el que las dicta. Si esas medidas se adoptan, el derecho a la tutela judicial efectiva se habrá satisfecho, aunque si se adoptan con una tardanza excesiva e irrazonable pueda considerarse lesionado el derecho al proceso sin dilaciones indebidas. Cuando, por el contrario, se adoptan, aunque sea con la mayor celeridad, medidas que no son eficaces para asegurar la ejecución, que, aun siendo en principio adecuadas, quedan privada de eficacia por no ir seguidas de las destinadas a cumplimentarlas, no cabrá hablar seguramente de dilaciones indebidas, pero sí, sin duda alguna, de una falta de tutela judicial efectiva»

3.1.- Sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho.

De acuerdo con estos preceptos constitucionales(60) nos encontramos que la Administración Pública, por tanto también, la Administración Tributaria, se encuentran sometidas a la *Ley y al Derecho* (61), no solamente a la norma escrita emanada del Poder Legislativo, sino también al Derecho, cuyo concepto es más amplio que incluye a los principios generales que «*constituyen la savia del Derecho*»(62) y que son de aplicación directa.

Ante el Estado de Derecho en se encuentra España se va produciendo una erradicación o se van limando los privilegios con los que de antaño cuenta la Administración en base a elogiosas líneas doctrinales y jurisprudenciales, que van permitiendo un acercamiento entre los administrados y la Administración, tratando de

(60) Artículo 1 de la Constitución: «*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*» precisando que «*soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado*». En el artículo 9.1 establece el principio de que «*los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*». Artículo 103.1 «*la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficiencia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*». Artículo 106.1 «*los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*».

(61) STC 294/1994, de 7 de noviembre de 1994. (RTC 1994/294): «*Como se dijo en la STC 67/1984, fundamento jurídico 4.º «los privilegios que protegen a la Administración no la sitúan fuera del ordenamiento, no la eximen de cumplir lo mandado en los fallos judiciales, ni priva a los Jueces y Tribunales de medios eficaces para obligar a los titulares de los órganos administrativos a llevar a cabo las actuaciones necesarias para ello*».

Se extiende tanto a un actuar positivo o negativo de la Administración: STC 294/1994, de 7 de noviembre de 1994. (RTC 1994/294): «*Por lo que se refiere a la segunda objeción, esto es, la inidoneidad de la inactividad administrativa como objeto del recurso contencioso-administrativo, hay que decir que de ningún modo puede excluirse que el comportamiento inactivo u omisivo de la Administración pública pueda incurrir en ilegalidad y afectar a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos. La plenitud del sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE), así como de la función jurisdiccional de control de dicha actuación (art. 106.1 CE), y la efectividad que se predica del derecho a la tutela judicial (art. 24 CE) impiden que puedan existir comportamientos de la Administración pública -positivos o negativos- inmunes al control judicial*».

(62) PONT MESTRES, Magín: «Administración Tributaria y Estado de Derecho», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la administración tributaria*, X Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Lancuentra». Edt. Aranzadi, 1992, pág.27.

establecer unas relaciones de igual a igual entre ambos sujetos, especialmente por que la Administración esta al servicio de los ciudadanos, donde ambos están sometidos al Derecho, teniendo cada uno sus derechos para tutelar por sí mismo sus propias situaciones jurídicas. Aunque esta es la tónica general, aun existen aquellas situaciones que por razones de interés público y protección del interés general la Administración requiere para su defensa de unos privilegios, que *«en la medida en que pudiera ser así, esos privilegios han de ejercitarse con un cuidado y prudencia ejemplares, rigurosamente ceñidos a los supuestos que la Ley establece, con cumplimiento inexcusable de los requisitos exigidos para su aplicación, sin desmesura, sin licencias de laxitud, sin negligencia alguna, y sin excusa pretendidamente exculpatoria»*(63).

En esta relación de ideas, nos encontramos con la Administración Tributaria, en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria que es la encargada de velar por el cumplimiento del deber de contribuir de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, consagrada en el artículo 31.1 de la Constitución, en este sentido, es evidente que se producen innumerables tipos de relaciones o vínculos jurídicos entre los ciudadanos, en este caso, obligados tributarios, y esta concreta Administración. En este tipo de relaciones, a pesar de la evolución genérica de establecer unas vínculos de igualdad donde los privilegios de la Administración con carácter genérico se van atenuando, en este tipo de vínculos aún se trata de defender una posición de superioridad de la Administración frente al obligado tributario, como reconoce la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril en relación con el deber de contribuir:

«más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sometimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales»

(63) PONT MESTRES, Magín: «Administración Tributaria y Estado de Derecho», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, X Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Lancuentra». Edt. Aranzadi, 1992. Pág.44.

Según esta Sentencia(66) la Administración Tributaria se sitúa en una posición de «*potentior persona*» en relación con las personas que establecen vinculaciones con ella, lo que en definitiva significa, con toda la ciudadanía de este país. Por tanto nos encontramos con una Administración, en este caso la Tributaria, y en concreto con la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se sitúa en una situación de privilegio, no solo ya en relación con los ciudadanos, sino también en relación con otras Administraciones, las cuales, debido, como veremos, a los avances doctrinales, jurisprudenciales y legislativos se va erradicando esa situación de superioridad.

En este sentido la Ley de Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común excluye en su Disposición Adicional Quinta apartado segundo(67) la aplicación de esta ley al sistema de recursos tributarios, lo cual significa que se esta dejando al margen a una Administración, en este caso, a la Administración Tributaria, de esta Ley de carácter general a pesar de lo recogido en su Exposición de Motivos: «*La Ley recoge esta concepción constitucional de distribución de competencias y regula el procedimiento administrativo común, de aplicación general a todas las*

(66) Duramente criticada por PONT MESTRES, Magín: «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 9, abril-junio, 1990: «*que el deber de contribuir así entendido, coloca a la Administración en una situación de dominio, imperio, prevalencia, señorío, preponderancia, primacía o preeminencia, que se convierte, para el contribuyente, en subordinación, dependencia, acatamiento o sumisión, es decir, en inferioridad. con ello se eclipsa, al menos parcialmente, la condición de ciudadano para hacer acto de presencia la de súbdito, o si se prefiere, la de feudatario o vasallo. Al ser la relación establecida entre Administración y contribuyentes de superior a inferior, obviamente una parte manda y la otra obedece con lo que cabe pensar que esa luminosa doctrina coadyuvará decisivamente a suavizar, atemperar e incluso dulcificar las relaciones entre Fisco y ciudadanos toda vez que al saberse los contribuyentes constitucionalmente inferiores frente a la Administración, su actitud no puede ser otra que la que se plasma en conductas y comportamientos de obediencia y sumisión, que lejos de generar enfrentamientos o colisiones, se manifiestan mediante diligencia, esmero, pulcritud y respeto. Ciertamente que la flamante e insólita doctrina podrá requerir la revisión de convencimientos arraigados, que, a su vez, exigirá un notable esfuerzo de adaptación en razón a que hasta ahora siempre se había entendido que en el marco del Estado de Derecho, la posición de la Administración y la del ciudadano, en la relación tributaria, era una relación jurídica; no una relación de poder. Y, como tal relación de derecho, con igualdad de derechos y deberes de los sujetos de la misma. Esta concepción, cara al futuro, va a resultar obsoleta si se consolida la nueva y chocante doctrina recién alumbrada»*

(67) Disp. Adicional Quinta.2. «*La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 y 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».*

Administraciones Públicas y fija las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa. Esta regulación no agota las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos ratione materiae que deberán respetar, en todo caso, estas garantías»

Por tanto, nos encontramos con una Ley que recoge las garantías mínimas que todo procedimiento seguido ante una Administración debe de guardar en el ejercicio de sus competencias, aunque se pueden establecer procedimientos especiales por *ratione materiae*, como puede ser los tributarios, pero estos no están sujetos a estas garantías mínimas, se siguen tratando por parte del legislador, igual que ocurría con la Sentencia del Tribunal Constitucional citada, a la Administración Tributaria en una relación de superioridad frente a los contribuyentes.

Ya tendremos tiempo de analizar el alcance e incidencia de esta Ley en la esfera Tributaria, solamente dejar apuntado, a parte de lo anterior, que la memoria del legislador no es muy buena, lo dispuesto por él lo olvida con suma facilidad, lo que muestra de que nos encontramos con una situación donde todavía no se ha terminado de perfilar con claridad cual va ser la posición que ocupa la Administración frente al ciudadano, y en este caso concreto Administración tributaria-contribuyente (ciudadano) o Administración tributaria-contribuyente (súbdito)(68).

3.2.- Tutela judicial efectiva.

El artículo 24 de la Constitución, de aplicación inmediata desde la entrada en

(68) Nos estamos refiriendo a que el 26 de noviembre de 1992 recoge expresamente que el sistema de recursos tributarios, se regirá exclusivamente, por su propia normativa, evitando incluso una aplicación subsidiaria de la nueva Ley, pero el 17 de febrero de 1995, por el que se aprueba el Real Decreto núm. 243, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, en su artículo cuarto, apartado primero, último párrafo dispone que: «La interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra los actos citados no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el Tribunal Económico-administrativo competente, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

vigor de la norma, que contiene el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, es de aplicación sin necesidad de desarrollo legislativo(69), debiendo interpretarse en el sentido más favorable para la efectividad del derecho(70), no pudiendo una irregularidad formal ser un obstáculo insalvable para su consecución (71), para toda persona con

(69) Fundamento Jurídico Tercero de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, pág.368. «... el artículo 24 de la Constitución, precepto que es plenamente aplicable a partir de la vigencia de la norma fundamental, sin que pueda entenderse como un precepto meramente programático pendiente de desarrollo legislativo para su vigencia efectiva. En consecuencia, las normas preconstitucionales deben interpretarse de conformidad con la Constitución y han de entenderse derogadas en cuanto sean incompatibles con la misma, tal y como preceptúa su disposición derogatoria número 3; derogación que puede ser apreciada por los Jueces y Tribunales ordinarios, tal y como hemos señalado en la sentencia de 2 de febrero de 1981, recaída en el recurso de inconstitucionalidad número 186/1980 (fundamento jurídico 1, B, "B.O.E." de 24 de febrero de 1981)».

(70) Fundamento Jurídico cuarto de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, pág.369. «... el artículo 24, que reconoce el derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos, precepto que, como ya hemos puesto de relieve, contiene un mandato positivo que obliga a interpretar la normativa vigente en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental»

(71) STC 19/1983, de 14 de marzo. BJC 1983-24. Págs.368 y sigs.: «...en el orden laboral se encuentra previsto un sistema de recursos -de suplicación y casación- contra las sentencias de Magistratura, se trata de determinar si los autos impugnados, en cuanto declaran desistida a la parte actora del recurso de casación, han vulnerado o no el artículo 24 de la Constitución...

Para valorar esta alegación ha de tenerse en cuenta que el artículo 181 del texto refundido de la Ley de Procedimiento Laboral establece la obligación de consignar como depósito 5.000 pesetas por cada recurso de casación "en la Caja General de Depósitos, entregando el resguardo en la Secretaría del Tribunal Supremo al personarse el recurrente". El último párrafo de este precepto establece que "si no se constituyen estos depósitos en la forma indicada anteriormente los recursos se declararán desistidos".

Pues bien, la parte actora consignó como depósito..., no obstante lo cual se le declaró desistida del recurso porque la constitución del depósito no se hizo a la disposición del Tribunal Supremo, sino de la Magistratura, por lo que no se ajustó a lo dispuesto en el Real Decreto de 111 de marzo de 1924...

El artículo 181 de la Ley de Procedimiento Laboral, al decir que si no se constituye el depósito en la forma indicada anteriormente "los recursos se declararán desistidos", viene a establecer una presunción legal de que la falta de constitución del depósito en dicha forma supone una voluntad de actor de apartarse del recurso...

Tal defecto, obviamente, no incide en modo alguno sobre la existencia de una voluntad de recurrir, por lo que el declarar desistido de un recurso por un dato meramente formal, a quien, con toda evidencia, ha manifestado su voluntad en contrario, cerrando de este modo la vía para dictar una resolución fundada en Derecho sobre el fondo, constituye una interpretación del texto refundido que vulnera el derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales y es contraria, por ello, a la Constitución.

Las formas y requisitos procesales cumplen un papel de capital importancia para ordenación del proceso, pero no toda irregularidad formal puede convertirse en un obstáculo insalvable para su prosecución, especialmente en los supuestos en que el legislador no lo determina de forma taxativa, por limitarse a sentar una presunción de voluntad del actor que puede ser destruida mediante prueba en contrario».

capacidad para ser parte en el proceso(72), que puede ser restringido para efectividad o promoción de otros bienes o derechos fundamentales y libertades constitucionalmente protegidas(73).

Se puede afirmar que a través de distintas sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional, se ha ido creado una doctrina constitucional sobre la relación existente entre la ejecutividad de los actos dictados por la Administración y la entrada en juego del derecho de la tutela judicial efectiva, que desde nuestro punto de vista no esta cerrada, debido a que la postura de dicho Tribunal se desprende de la suma de las manifestaciones vertidas para situaciones muy concretas, sin haberse pronunciado de forma específica sobre el alcance de ambas instituciones o los límites que entre ambas instituciones pueden darse. Pero a pesar de esta situación, que por otro lado es lógica, teniendo en cuenta la función de dicho Tribunal, se desprenden las siguientes rasgos entre ambas instituciones:

- *«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»*(74).

- *«en términos generales y abstractos la ejecutividad de sus actos*

(72) Fundamento Jurídico Segundo de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, pág.368. «...la Constitución utiliza expresiones cuyo alcance hay que determinar, como sucede en relación a la expresión "todas las personas" que utiliza su artículo 24.

Pues bien, la expresión, "todas las personas" hay que interpretarla en relación con el ámbito del derecho de que se trata, es decir, con "tutela efectiva de los Jueces y Tribunales", que comprende lógicamente, en principio, a todas las personas que tienen capacidad para ser parte en un proceso....».

(73) STC 3/1983, de 25 de enero de 1983. (RTC 1983/3): «En tal sentido puede ya sentarse un principio básico que fundamentará la valoración posterior: El derecho a la tutela judicial efectiva puede restringirse en la medida que la restricción actúa en servicio de la efectividad o promoción de otros bienes o derechos fundamentales y libertades públicas constitucionalmente protegidas, pues en caso contrario aquélla habría de ser estimada inconstitucional».

(74) STC 22/1984, de 17 de febrero, (RTC 1994/22); STC 238/1992, de 17 de diciembre, (RTC 1992/238); STC 148/1993, de 29 de abril, (RTC 1993/148); STC 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78) y STC 199/1998, 13 de octubre, (RTC 1998/1999).

tampoco resulta incompatible con el artículo 24 de la Constitución»(75).

- «La regla de la inmediata ejecutividad de los actos administrativos puede ser perfectamente válida como regla general, y puede justificarse para la salvaguarda de otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos... Es cierto que no puede defenderse la absoluta necesidad de la suspensión de los actos administrativos impugnados para la salvaguardia de los derechos fundamentales... También ha de considerarse la doctrina ya sentada por este Tribunal de que “el mayor valor de los derechos fundamentales en su conjunto (no) permite considerar implícitas en la Constitución instituciones de garantía

(75) SsTC 66/1984, de 6 de junio, (RTC 1994/66); 148/1993, 29 de abril, (RTC 1993/148); 341/1993, 18 de noviembre, (RTC 1993/341); 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78); 199/1998, de 13 de octubre, (RTC 1998/199). Autos del TC, 265/1985, de 24 de abril, (RTC 1985/265); 930/1988, de 20 de julio, (RTC 1988/930); 1095/1988, de 6 de octubre, (RTC 1988/1095).

Auto de 18 de abril de 1988. (RTC 1988/458). Se inadmite el recurso de amparo ante la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por ejecución de una sanción disciplinaria de suspensión de funciones estando pendiente el recurso sobre la misma, debido a que el derecho a la tutela judicial efectiva se ve preservado cuando el recurrente tiene la posibilidad de solicitar la suspensión o cuando pueda someter la ejecutividad a revisión jurisdiccional, por tanto, no se verá afectado cuando la medida cautelar no se planteó inicialmente o, planteada, el Tribunal considera que no hay lugar a la suspensión solicitada.

Auto de 20 de septiembre de 1988. (RTC 1988/930). Sobre demolición de vivienda unifamiliar: *«La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye al monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse al de eficacia “con sometimiento pleno de la Ley y al Derecho”, significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución... Una vez admitida la conformidad con la Constitución de la potestad administrativa de autotutela, en virtud de la cual se permite que la Administración emane actos declaratorios de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata, hay en seguida que señalar que la Administración, que a través de sus órganos competentes procede a la ejecución forzosa de actos administrativos, tiene en los actos de ejecución que respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la ejecución».*

Auto de 6 de octubre de 1988. (RTC 1988/1095): *«La ejecutividad de los actos administrativos no resulta incompatible con la tutela judicial efectiva, ni dicha ejecutividad queda condicionada a la firmeza del acto, ya que, si así fuera, la ejecutividad quedaría radicalmente eliminada y las facultades de los Tribunales Contencioso-Administrativos, en orden a valorar los efectos derivados de la ejecución o de la suspensión del acto, privadas de sentido y operatividad».* Resolución sancionadora consistente en el cierre de un establecimiento.

que ésta explícitamente no ha creado". La efectividad de la tutela judicial que el art.24 de la Constitución establece no impone en todos los casos la suspensión del acto administrativo recurrido, pues dicho precepto lo que garantiza es la regular y adecuada prestación jurisdiccional, en un proceso con todas las garantías, por parte de los órganos judiciales»(76).

- «Pero sin que tal prerrogativa pueda primar sobre el contenido de los derechos y libertades de los ciudadanos»(77).

- «De este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala»(78).

- «La efectividad que se predica de la tutela judicial respecto de cualesquiera derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar las adecuadas medidas cautelares que aseguren la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso», evitando un daño irremediable de los mismos(79).

(76) STC 115/1987, de 7 de julio, (RTC 1987/115).

(77) SsSTC 22/1984, de 17 de febrero, (RTC 1984/22); 171/1997, de 14 de octubre, (RTC 1997/171) y 199/1998, de 13 de octubre, (RTC 1998/199).

(78) STC 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78).

(79) STC 14/1992, de 10 de febrero, (RTC 1992/14).

Auto del TS de 2 de noviembre de 1993, P. Peces Morate, Jesús Ernesto. Rev. Actualidad Jurídica. Aranzadi, núm.132, 13 de enero de 1994: «Segundo...La potestad jurisdiccional no se agota con la declaración del derecho sino que se consume en la consecución del derecho declarado, lo que presupone la facultad de adoptar medidas, garantías o cautelas precisas a fin de preservar la eficacia de lo resuelto. De aquí que el Pleno del TC, al decidir en su sentencia 238/1992, de 17 de diciembre... la doctrina ya establecida en sus sentencias 66/1984, 115/1987 y 14/1992, según la cual "la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso", y precisando que "ciertamente el artículo 24 CE no hace referencia alguna a las medidas cautelares ni a la potestad de suspensión. Pero ello no puede inferirse que quede libre el legislador de todo límite para disponer o no medidas de aquel género o para ordenarlas sin condicionamiento constitucional alguno. La tutela judicial ha de ser, por imperativo constitucional, "efectiva" y la medida en que lo sea o no ha de hallarse en la suficiencia de las potestades atribuidas por ley a los órganos del poder judicial para, efectivamente, salvaguardar los intereses o derechos cuya protección se demanda».

- «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»(80).

- «Ahora bien, del artículo 106.1 de la Constitución se deriva que la actuación administrativa está sometida al control de legalidad de los Tribunales, y el artículo 117.3 atribuye a éstos no sólo la potestad de juzgar sino además la de ejecutar lo juzgado. De modo que si los particulares acuden ante éstos para impugnar los actos de la Administración y, en su caso, para que decidan sobre la ejecutividad o suspensión de los mismos el derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva garantizada en el artículo 24 de la Constitución implica que los órganos judiciales se deban pronunciar sobre ambos aspectos, con independencia del sentido concreto de la decisión»(81).

- «Hemos declarado la inconstitucionalidad de las normas que impiden radicalmente suspender la ejecutividad de las decisiones de la Administración»(82).

(80) STC 288/1992

(81) STC 199/1998, de 13 de octubre, (RTC 1998/199).

(82) STC 115/1987, 7 de julio, (RTC 1987/115), recurso de inconstitucionalidad promovido por el Defensor del Pueblo contra la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España. La STC 238/1992, de 17 de diciembre, (RTC 1992/238). Cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 6.2 de la Ley 34/1979, de 16 noviembre de 1979, de Fincas Manifiestamente Mejorables: «Sexto: Eliminado por el art.6.2 LFMN ("La citada Junta Económico-Administrativa podrá acordar la no suspensión del acto administrativo en relación con las reclamaciones que se interpongan contra los actos de liquidación de este impuesto, aun cuando se presente garantía suficiente") la posibilidad de una suspensión cautelar del acto administrativo impugnado, rompiéndose así en todo caso el necesario nexo entre tal potestad jurisdiccional y la efectividad de la tutela judicial del art.24.1 CE, no cabe sino constatar la incompatibilidad entre la regla cuestionada y el mencionado artículo constitucional.

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

- «La ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión»(83).

- «que los defectos o errores cometidos en incidentes cautelares del procedimiento son relevantes desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución si imposibilitan la efectividad de la tutela judicial, implican la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o prejuzgan irreparablemente la decisión firme o final del proceso»(84).

- «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 ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica»(85).

- «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

presente en el art. 106.1».

(83) STC 78/1996, de 20 de mayo , (RTC 1996/78).

(84) STC 237/1991, de 12 de diciembre, (RTC 1991/237).

(85) STC 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78).

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 (entre ellos el artículo 122 de la LJCA)» (86).

- «Sin embargo, no se podrá, acudiendo a la mención de aquel precepto constitucional, entenderse desaparecida la ejecutividad o, poniendo más el acento en uno de aquellos intereses que en otro, relegar o despreciar otros, tanto generales como de tercero. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión»(87).

- «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»(88).

- «que la protección de los Tribunales del orden contencioso-administrativo incluye la facultad de suspender cautelarmente los actos de ejecución en los términos que resulten precisos para garantizar la

(86) SsTC 66/1984, de 6 de junio, (RTC 1984/66); 76/1992, 14 de mayo, (RTC 1992/76); 238/1992, de 17 de diciembre, (RTC 1992/238); 148/1993, de 29 de abril, (RTC 1993/148); 341/1993, de 18 de noviembre, (RTC 1993/241); 78/1996, 20 de mayo, (RTC 1996/78); 199/1998, de 13 de octubre. Autos del TC 265/1985, de 24 de abril, (RTC 1985/265); 458/1988, de 18 de abril, (RTC 1988/458); 930/1988, de 20 de julio, (RTC 1988/930) y 1095/1988, de 6 de octubre, (RTC 1988/1095).

(87) STC 66/1984, de 6 de junio.

(88) STC 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78).

tutela judicial de los derechos implicados (AATC 371/1991 - 85/1992)»(89).

- «Por imperativo del artículo 24.1 de la Constitución la prestación de la tutela judicial ha de ser efectiva y ello obliga a que, cuando el órgano judicial competente se pronuncie sobre la ejecutividad o suspensión a él sometida, su decisión pueda llevarla acabo, lo que otros órganos del Estado, sean administrativos o sean de otro orden jurisdiccional distinto, resuelvan previamente sobre tal pretensión, interfiriéndose de esa manera en el proceso judicial de que conoce el Tribunal competente y convirtiendo así en ilusoria e ineficaz la tutela que pudiera dispensar éste. Hasta que no se tome la decisión al respecto por el Tribunal competente, el acto no puede ser ejecutado por la Administración, porque en tal hipótesis ésta se habría convertido en Juez (STC 78/1996) pero tampoco cabe la ejecución por otro órgano judicial distinto porque ésta eventualidad impediría que aquel Tribunal, el competente, pudiera conceder eficazmente la tutela tal y como le impone el derecho fundamental (STC 76/1992)»(90).

- para que no se produzca indefensión se debe permitir que al interesado acudir a los Tribunales «bien cuestionando la ejecutividad del acto impugnado... bien impugnando los actos administrativos de ejecución -actividad, además, que no deja de ser una consecuencia de la referida ejecutividad»(91).

De lo anterior se desprende que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface permitiendo que los órganos judiciales puedan resolver sobre la ejecutividad de los actos

(89) STC 199/1998, de 13 de noviembre, (RTC 1998/199).

(90) STC 199/1998, de 13 de noviembre, (RTC 1998/199).

(91) STC 291/2000, de 30 de noviembre, (RTC 2000/291).

administrativos, lo que implica, que la Administración no puede, mientras aquéllos resuelven sobre la petición de tutela cautelar, ejecutar los actos a los que se refiere esa pretensión, pues de lo contrario estaría impidiendo que los órganos judiciales decidan sobre la misma(92).

Esta interpretación no significa que se haya acabado con la ejecutividad de los actos, pero sí con uno de sus efectos, el efecto no suspensivo de los recursos con solicitud de suspensión.

La ejecutividad del acto seguirá siendo una nota característica del acto administrativo, su fuerza de obligar continua, por lo que en el caso de oponerse la propia Administración podrá ejecutarlo, pero en caso de que se interponga un recurso frente al mismo y se solicite la suspensión, la Administración no podrá ejecutarlo hasta que los órganos judiciales resuelvan sobre la misma, en el caso de haber sido denegada por la Administración.

Debido a lo anterior, no solamente se hace necesario una reforma de la normativa que regula los procedimientos administrativos, sino que también en relación a los

(92) STS de 4 de diciembre de 1999. P. Martín González. Rev. Actualidad Administrativa, núm.19, de 8 al 14 de mayo de 2000, se declara la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por la ejecución del acuerdo del Consejo de Ministros sin resolverse el recurso de reposición interpuesto contra el mismo, ni sobre la solicitud de suspensión solicitada. Así, ante la cuestión de si la tutela judicial efectiva abarca o comprende, dentro de su ámbito de efectividad, la posibilidad de acceder a la vía jurisdiccional para que se resuelva sobre la suspensión del acto o de la disposición impugnada, antes de que se lleve a efecto la ejecución o el cumplimiento real de aquél o de ésta, en aplicación del artículo 24.1 de la Constitución. La respuesta a esta pregunta, es afirmativa, por parte del Tribunal: *«en el sentido concreto de que la justicia cautelar forma parte de la tutela judicial efectiva, o, expresado de otro modo, de que la actuación de la Administración debe permitir siempre que, al acudir a los Tribunales, los interesados puedan solicitar, y obtener, en su caso, de éstos, dicha tutela cautelar, debiendo facilitar aquélla que la ejecutividad de sus actos o disposiciones pueda ser sometida a la decisión de un Órgano Jurisdiccional que resuelva sobre la suspensión, puesto que se integra en el derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el art.24.1 CE, el respecto a la posibilidad de que se acuerde la suspensión de la ejecución por parte de aquellos Órganos mediante la tutela judicial cautelar, al ser patente que, sin esta posibilidad, se corre el gravísimo riesgo de convertir en inútil un pronunciamiento judicial favorable para la parte demandante si se trata de actos administrativos cuya ejecución ocasionara situaciones absolutamente irreversibles y consolidadas que pueden ser contrarias a Derecho, como podría suceder si no se permite, de hecho, que la propia ejecución pase por el filtro de la revisión jurisdiccional, como si el acuerdo de ejecución o la propia ejecución del acto administrativo fueran simples actos de trámite de un procedimiento administrativo que ha concluido al dictarse la resolución administrativa cuando, evidentemente, no lo son, según puso de relieve la sentencia de esta Sala de 28 de febrero de 1997».*

presupuestos a tener en cuenta a la hora de que el órgano administrativo o el judicial decidan sobre la suspensión o sobre la medida cautelar adoptada, que deberían ser, la intensidad con la que el interés general demanda la ejecución inmediata del acto, la intensidad del daño que la ejecución inmediata causa al destinatario del mismo y la apariencia de buen derecho con que éste litiga, teniendo con fin ultimo garantizar una tutela judicial efectiva al quedar protegida la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial. A través del análisis de estas situaciones el Tribunal contará con la información necesaria para poder decidir sobre la ejecutividad inmediata del acto administrativo o sobre su suspensión, pudiendo encontrar el equilibrio entre el interés general que trata de amparar la ejecutividad del acto administrativo y la tutela judicial efectiva, amparada en la medida cautelar de la suspensión de la ejecutividad u otra, sin poner el Tribunal más acento en uno u otro, decidiendo cual de los dos necesitan de la protección jurisdiccional en el momento en que se esta poniendo en duda la legalidad del acto, con los argumentos que tanto la Administración como el administrado efectúen en relación con el interés que debería de prevalecer. No bastando expresiones genéricas «de que todo acto administrativo necesita una ejecución inmediata para obtener la eficacia del mismo» o, «que la Administración corre el riesgo de quedar paralizada» o «que toda ejecución inmediata ocasionada un daño a su destinatario vulnerando su derecho a la tutela judicial “efectiva”», sino que la intensidad de cada uno de ellos vendrá en gran parte determinado por el contenido del acto a ejecutar, es decir, debido a la variedad de situaciones que abarca la actuación administrativa demandada por el interés público que trata de satisfacer, la intensidad con que el interés general demanda la ejecución inmediata del acto será muy distinta, pudiendo en algunos casos prevalecer sobre la tutela cautelar, prevaleciendo la ejecutividad inmediata, aunque en el caso de ser estimadas la pretensiones del administrado anulándose el acto administrativo, no satisface en su totalidad una tutela judicial «efectiva» pero por ese motivo no deja de ser una tutela judicial, aunque solamente obtenga una indemnización que trata de compensar el perjuicio sufrido. En otras ocasiones, por no decir la mayoría, la intensidad en la ejecución del acto administrativo es menor, no causando ningún riesgo para su eficacia

que sea ejecutado con posterioridad a alcanzar el carácter de firme, en estas situaciones, debe de prevalecer la tutela cautelar, la efectividad del fallo judicial futuro, ya que desde nuestro punto de vista, ante la falta de un riesgo claro, patente y real sobre eficacia de una ejecución postergada del acto administrativo debe prevalecer el derecho a la tutela judicial efectiva, y esto es lo que ocurre cuando en el ámbito tributario se admite de forma automática la suspensión de la ejecución del acto tributario mediante la prestación de una determinadas garantías, es decir, esta forma de actuar de la Administración Tributaria esta poniendo de manifiesto que no existe un riesgo si el acto no se ejecuta de forma inmediata, pudiéndose demorar su ejecución al momento en que este adquiere firmeza, es decir, la nota de la ejecutividad ha quedada postergada.

3.3.- Sistema de recursos: la vía administrativa previa.

El derecho a la tutela judicial efectiva no conlleva necesariamente la existencia de un «sistema de doble instancia o mediante otros recursos como el de casación»(93), dentro del ámbito judicial, para el Tribunal Constitucional, del derecho a la tutela efectiva opera de diferentes modo en el acceso a la jurisdicción y en el derecho a los recursos(94), así, el artículo 24 de la Constitución «garantiza el acceso a la jurisdicción

(93) Fundamento Jurídico Tercero de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, págs.368 y 369. «Como ha señalado el Tribunal en reiteradas ocasiones, el derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales consiste en el de obtener una resolución fundada en Derecho, sea o no favorable a la pretensión del actor, que podrá ser de inadmisión siempre que concurra una causa legal para declararla y así lo acuerde el Juez o Tribunal en aplicación razonada de la misma. El derecho a la tutela judicial, según ha declarado también el Tribunal en reiteradas ocasiones, no comprende el de obtener dos resoluciones judiciales -a través del sistema de doble instancia o mediante otros recursos como el de casación- de forma que obligue a crear un sistema de recursos al legislador, pero una vez establecido tal sistema hemos de afirmar que le mencionado derecho comprende el de utilizarlo de acuerdo con la Ley y el de obtener una resolución fundada en derecho en el recurso correspondiente en los términos antes expuestos...».

(94) STC de 15 de julio de 1997, (RTC 1997/132): «Y desde la STC 37/1995 se ha matizado el criterio de la interpretación de la Ley procesal en el sentido más favorable para la efectividad del acceso al recurso, de modo que la concurrencia de los presupuestos y el cumplimiento de los requisitos procesales exigidos para la admisibilidad de los recursos no son fiscalizables en sede constitucional, salvo que la decisión judicial incurra en arbitrariedad o descanse en un error patente (SSTC 46/1995, 58/1995, 138/1995, 149/1995, 70/1996, 160/1996, 202/1996 y 209/1996). En concreto, ya la STC 141/1994 había declarado que la apreciación de los presupuestos fácticos y jurídicos exigidos por el art. 216 de la LPL de 1990 y de los requisitos legales relativos a la preparación o interposición del recurso de casación para la unificación de doctrina son cuestiones que pertenecen al ámbito de la legalidad

como elemento esencial del contenido de la tutela judicial, consistente en provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión de un Juez», vetando la Constitución que la vía de recurso fijado por el legislador sea cerrada arbitrariamente o intuitu personae(95). Mientras que el sistema de recursos es una decisión del legislador configurada en las leyes de enjuiciamiento, donde la Constitución no obliga a establecer unos determinados recursos ni la necesidad de una doble instancia, por tanto, cabe la posibilidad de que el recurso quede resuelto definitivamente en única instancia(96), o

ordinaria y no corresponde revisar a este Tribunal, salvo que la resolución judicial sea inmotivada o manifiestamente arbitraria (fundamento jurídico 4.º in fine). Lo reitera la STC 53/1996. Por otro lado, recuerda la STC 172/1995 que las formalidades procesales no son valores autónomos que tengan sustantividad propia, sino que sólo sirven en la medida en que sean instrumentos para conseguir esa finalidad legítima y, por consiguiente, un recto entendimiento de los requisitos formales, incluidos los de los recursos, impide al legislador establecer exigencias no razonables y a los órganos judiciales efectuar interpretaciones apartadas de la efectividad del derecho en el que tiene su razón de ser».

(95) STC de 15 de julio de 1997, (RTC 1997/132): «2. En la reciente STC 211/1996 el Pleno de este Tribunal ha reiterado que el art. 24.1 CE garantiza el acceso a la jurisdicción como elemento esencial del contenido de la tutela judicial, consistente en provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión de un Juez. En cambio, el sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de las Leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales, sin que ni siquiera exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan, salvo en lo penal. Respecto al acceso a los recursos establecidos por la Ley, el art. 24 CE solamente veda que la vía del recurso sea cerrada arbitrariamente o intuitu personae. Cuando existen dos interpretaciones admisibles según el tenor de las Leyes procesales vigentes, la balanza constitucional no puede inclinarse en ningún sentido para optar entre dos soluciones ambas razonables, sin interferir en el núcleo de la potestad de juzgar cuya independencia de criterio predica la Constitución».

(96) Así la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el acceso a los recursos puede resumirse en los siguientes términos recogidos en la STC 37/1995 de 7 de febrero: «El sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de esas leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales, sin que ni siquiera exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan, salvo en lo penal (SSTC 140/1985, 37/1988 y 106/1988). No puede encontrarse en la Constitución ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos. El establecimiento y regulación, en esta materia, pertenece al ámbito de libertad del legislador (STC 3/1983). No se olviden al respecto los procesos en única instancia, muy frecuentes en el esquema de competencias de todos los Tribunales Supremos. Pues bien, en el diseño del sistema de recursos se utilizan variadas modalidades y diversos tipos, cuya consideración desde la perspectiva constitucional no puede ser la misma. Por una parte están los ordinarios, como la apelación, que implica, con el llamado efecto devolutivo, la asunción por el Juez ad quem o superior, de la plena jurisdicción sobre el caso, en idéntica situación que el Juez de origen, a quo, no sólo por cuanto respecta a la subsunción de los hechos en la norma sino también para la determinación de tales hechos a través de la valoración de la prueba, dando lugar a un novum iudicium (STC 272/1994). Por otra parte, aparece en el siglo pasado la casación civil y penal, cuya sede se situó en el Tribunal Supremo, generalizándose para los demás ordenes jurisdiccionales una vez promulgada

«no se quebranta el derecho a la tutela judicial efectiva porque un proceso contencioso-administrativo quede resuelto definitivamente en única instancia»(97) o condicionar los previstos al cumplimiento determinados requisitos perteneciendo al ámbito de libertad del legislador establecerlos en la forma que considere oportuna, pero con limitaciones(98), el sistema de recursos pasa a formar parte del derecho a la tutela judicial efectiva(99), que el principio *pro actione* tiene mayor intensidad en el acceso a

la Constitución, con la función de preservar la pureza de la ley para conseguir la igualdad y la seguridad jurídica en su aplicación, donde tiene su origen la doctrina legal con valor complementario del ordenamiento jurídico (art. 1.6 CC). Este recurso con fundamento en motivos tasados, *numerus clausus*, que sólo permite revisar la interpretación del Derecho, dejando intocados los hechos que dieron por ciertos los Jueces de la instancia, está clasificado entre los extraordinarios y en consecuencia, su admisibilidad queda sometida no sólo a los requisitos meramente extrínsecos -tiempo y forma- y a los presupuestos comunes exigibles para el ordinario de apelación, sino a otros intrínsecos, sustantivos, relacionados con el contenido y viabilidad de la pretensión, cuyo régimen es más severo por su propia naturaleza».

(97) Auto del TS de 14 de julio de 2000. (RJ 2000/7680). P. Oro-Pulido y López, Mariano .

(98) STC 3/1983, de 21 de enero de 1983. (RTC 1983/3): «4. Analizando la presunta incompatibilidad entre la obligación de consignar el importe de la condena y el artículo 24.1 de la CE que garantiza a todos el derecho a la tutela judicial efectiva, debe tenerse presente que este Tribunal viene configurando el alcance del mismo no sólo como un derecho al acceso al proceso de instancia, sino también a los recursos establecidos en la Ley. Al no existir, sin embargo, norma o principio alguno en la CE que obligue a la existencia de una doble instancia o de unos determinados recursos en materia laboral, es evidente que, en abstracto, es posible la inexistencia de recursos o condicionar los previstos al cumplimiento de determinados requisitos perteneciendo al ámbito de libertad del legislador establecer unos u otros en la forma que considere oportuna. Aunque sea conveniente precisar que a su vez es distinto el enjuiciamiento que pueda recibir una norma según actúe como impeditiva u obstaculizadora del acceso a la jurisdicción o simplemente como limitadora de un recurso extraordinario contra una sentencia previamente dictada en un proceso contradictorio, en el que las partes gozaron de todas las garantías y medios de defensa legales.

Ahora bien, cuando se parte del previo establecimiento en la Ley de unos determinados recursos (en este caso el de casación) y, en determinados supuestos (sentencias de condena), si el acceso a ellos se vincula al cumplimiento de unos obstáculos procesales, es evidente que el legislador no goza de absoluta libertad, ya que constitucionalmente no son admisibles aquellos obstáculos que puedan estimarse excesivos, que sean producto de un innecesario formalismo y que no se compaginen con el derecho a la justicia o que no aparezcan como justificados y proporcionados conforme a las finalidades para que se establecen, que deben, en todo caso, ser adecuadas al espíritu constitucional, siendo en definitiva el juicio de razonabilidad y proporcionalidad el que resulta trascendente para la confrontación entre el artículo 170 de la LPL y el artículo 24.1 de la CE.»

(99) STC 37/1995, de 7 de febrero. (RTC 1995/37): «Situados en el perímetro del derecho a la efectividad de la tutela judicial, desde la concepción genérica y global que parece la más adecuada al caso, es claro que conlleva varias exigencias entrelazadas. La primera de ellas, que la pretensión formulada ante el Juez competente al efecto reciba una respuesta no sólo en la primera instancia sino también en los demás grados procesales, si los hubiere, sean ordinarios o extraordinarios. En tal sentido hemos dicho muchas veces, en estas o en otras palabras, que una vez diseñado el sistema de recursos por las leyes de enjuiciamiento de cada orden jurisdiccional, el derecho a su utilización pasa a formar

la jurisdicción(100) que en el derecho a los recursos(101), pudiendo resumirse:

«El sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de las leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales, sin que ni siquiera exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan, salvo en lo penal (SSTC 140/1985, 37/1988 y 106/1988). No puede encontrarse en la Constitución ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos; que la regulación, en esta materia, pertenece al ámbito de libertad del legislador (STC 3/1983), que el principio hermenéutico "pro actione" no opera con igual intensidad en la fase inicial del proceso, para acceder al sistema judicial, que en las sucesivas, conseguida que fue una primera respuesta judicial a la pretensión que es la sustancia medular de la tutela y su contenido esencial, sin importar que sea única o múltiple, según regulen las normas procesales el sistema de recursos y que es distinto el enjuiciamiento que puedan recibir las normas obstaculizadoras o

parte del contenido de la tutela judicial, tal y como se regula en ellas y por tanto puede resultar menoscabada si se impide el acceso a las instancias supraordenadas arbitrariamente o con fundamento en un error material (SSTC 55/1993 y 28/1994)».

(100) STC 294/1994, de 7 de noviembre de 1994. (RTC 1994/294): *«Como ha declarado este Tribunal «el art. 24.1 CE, al garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva asegura la obtención de una resolución fundada en derecho. Dicha resolución normalmente debe recaer sobre el fondo del problema planteado ante el órgano judicial, sin embargo también podrá ser de inadmisión cuando concurra una causa legal y así se acuerde en aplicación razonada de la misma. Esta "aplicación razonada", debe responder a una interpretación de las normas procesales acorde con la Constitución y realizada siempre en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental. A este Tribunal no le corresponde, con carácter general, revisar la interpretación llevada a cabo por los Jueces y Tribunales ordinarios salvo en lo que atañe a la razonabilidad desde el punto de vista de la eficacia de los derechos fundamentales» [STC 159/1990 (RTC 1990\159), fundamento jurídico 1.º]».*

(101) STC 37/1995, de 7 de febrero: *«En este acceso, o entrada, funciona con toda su intensidad el principio pro actione que, sin embargo, ha de ser matizado cuando se trata de los siguientes grados procesales que, eventualmente puedan configurarse. El derecho a poder dirigirse a un Juez en busca de protección para hacer valer el derecho de cada quien, tiene naturaleza constitucional por nacer directamente de la propia Ley suprema. En cambio, que se revise la respuesta judicial, meollo de la tutela, que muy bien pudiera agotarse en sí misma, es un derecho cuya configuración se defiende a las leyes. Son, por tanto, cualitativa y cuantitativamente distintos...»*

Como consecuencia de ello, el principio hermenéutico pro actione no opera con igual intensidad en la fase inicial del proceso, para acceder al sistema judicial, que en las sucesivas, conseguida que fue una primera respuesta judicial a la pretensión cuya es la sustancia medular de la tutela y su contenido esencial, sin importar que sea única o múltiple, según regulen las normas procesales el sistema de recursos. «Es distinto el enjuiciamiento que puedan recibir las normas obstaculizadoras o impeditivas del acceso a la jurisdicción o aquellas otras que limitan la admisibilidad de un recurso extraordinario contra una sentencia anterior dictada en un proceso celebrado con todas las garantías» (SSTC 3/1983 y 294/1994)».

impeditivas del acceso a la jurisdicción o aquellas otras que limitan la admisibilidad de un recurso extraordinario contra una sentencia anterior dictada en un proceso celebrado con todas las garantías (SSTC 3/1983 y 294/1994)...»(102).

Según lo anterior, el principio de tutela judicial efectiva exige la posibilidad de presentar las controversias ante los Tribunales de Justicia, pero no obliga a que existan varias instancias o varios tipos de recursos, una vez que se ha tenido acceso a la jurisdicción, pudiendo el legislador limitar el acceso a los recursos, pero, lo que nos interesa en este momento, es que antes de poder acceder a la jurisdicción es necesario agotar la vía administrativa previa, que en el ámbito tributario, viene establecida como cauce obligatorio para poder acceder a los Tribunales de Justicia, siendo necesario saber si dicho principio de la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución solamente es predicable en el ámbito judicial o también se extiende a la recursos administrativos previos. Aunque desde un principio el Tribunal Constitucional ha considerado que la tutela judicial efectiva puede ser vulnerada por los órganos judiciales(103), el propio Tribunal matiza esta idea, cuando se trata de procedimientos que siendo preparatorios y previos, de carácter obligatorio, se insertan en el conjunto de actos precisos para la tutela de los derechos e intereses(104). En este sentido nos encontramos con jurisprudencia que mantiene que el derecho a la tutela judicial efectiva

(102) En el mismo sentido la STC 1997/132, de 15 de julio de 1997 (RTC 1997/132), mantenida por el Tribunal Supremo en su Auto de 14 de julio de 2000. (RJ 2000/7680) y en Sentencia de 21 de marzo de 2000, (RJ 2000/3216): «Al considerar inadmisibile el recurso de casación, no se pone en riesgo el derecho fundamental de tutela judicial efectiva, pues, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, dicho derecho opera de diferente modo en el acceso a la jurisprudencia y en el derecho a los recursos (por todas STC 132/1997) y las en ella citadas), no existiendo ninguna razón para que el control de los requisitos legales de acceso a la casación deba relajarse en favor de un principio «pro actione», planteamiento recomendable en el acceso a la jurisdicción; pero no en el recurso de casación, que es, por naturaleza, un recurso extraordinario, y en el que por tanto el rigor de los requisitos legales debe aplicarse en términos estrictos».

(103) SsTC 67/1987, de 21 de mayo; 174/1987, de 4 de noviembre, o en el Fundamento Jurídico Quinto de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, pág.370: «...Tribunales ordinarios, a los que corresponde con carácter general la tutela de los derechos fundamentales, como recuerda el artículo 41 de nuestra Ley Orgánica, de forma tal que sólo cuando las decisiones judiciales pueden considerarse como contrarias al contenido del artículo 24.1 de la Constitución, único del que aquí se trata, podrá el Tribunal fiscalizar su contenido»

(104) STC 1/1983, de 13 de enero. (RTC 1983/1).

tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales(105), mientras en otros casos, lo ordenado en el artículo 24 de la Constitución es también exigible de los Tribunales Económico-Administrativos(106). Siendo esta la opinión mayoritaria, ya que desde la perspectiva del Tribunal Constitucional(107) parece indicar que todos aquellos órganos tanto administrativos como judiciales que tengan que aplicar e interpretar el ordenamiento jurídico a la hora de resolver los litigios planteados por los ciudadanos, deben de adoptar todas aquellas medidas necesarias para preservar la aplicación de la efectiva tutela de los derechos e

(105) SsTS 24 junio 1986 y 27 de julio 1990.

(106) STS de 25 de septiembre de 1987, fundamento jurídico 4º *in fine* afirma que: «no es aceptable, como duda racional, la que expresa el Letrado del Estado apelante de la aplicación a los Tribunales Económico-administrativos -órganos de una jurisdicción según el art. 163 LGT- de los preceptos contenidos en la Constitución Española, y entre ellos en el art. 24, por tratarse el texto en su conjunto de una super-norma a la que deben acomodarse todas las de inferior rango, y específicamente, el art. 24, por tratarse de un derecho fundamental del ciudadano, vinculante para la Administración según el art.53.1 de la Constitución». En parecidos términos las Sentencias del mismo Tribunal de 13-3-1984, 20-1, 10-3 y 10-4-1987.

El propio TEAC, admite que el derecho a la tutela judicial efectiva no solamente es predicable de los órganos jurisdiccionales sino que este derecho subjetivo puede ser quebrantado por órganos netamente administrativos, Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1994, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 54, marzo, 1995. (JT 1670), pág.988: afirma «que uno de los derechos consagrados en la Constitución Española es el de obtener la prestación de la tutela judicial efectiva -art.24- que si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el Poder Judicial -Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras, 197/1988, de 24 de octubre y 175/1987, de 4 de noviembre- no puede ser desconocida por los Tribunales Económico-Administrativos -cuya intervención en las materias de su competencia constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial- pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido, entre otras, en la primera de las sentencias citadas anteriormente, que no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial», como puede ser el caso debatido en esta Resolución sobre la solicitud de suspensión sin prestar garantía cuando se acredite la imposibilidad de prestarla, o la RTEAC de 26 de abril de 1995, JT 776)..

(107) Fundamento Jurídico tercero y cuarto de la STC 19/1983, de 14 marzo, BJC 1983-24, págs.368 y 369: «... el artículo 24 de la Constitución, precepto que es plenamente aplicable a partir de la vigencia de la norma fundamental, sin que pueda entenderse como un precepto meramente programático pendiente de desarrollo legislativo para su vigencia efectiva. En consecuencia, las normas preconstitucionales deben interpretarse de conformidad con la Constitución...» y con carácter más amplio sigue diciendo que «...el artículo 24.1 no contienen sólo una prohibición respecto a la indefensión, sino también un contenido positivo en orden a la tutela efectiva que ha de ser tenido en cuenta a la hora de aplicar el principio de interpretación de la legalidad ordinaria de conformidad con la Constitución», «...el artículo 24, que reconoce el derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos, precepto que, como ya hemos puesto de relieve, contiene un mandato positivo que obliga a interpretar la normativa vigente en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental».

intereses de los particulares(108), con independencia de la polémica de si los Tribunales Económico-Administrativos, son órganos jurisdiccionales(109) o administrativos(110),

(108) Partidario de la posibilidad de vulneración del principio de tutela judicial efectiva por los Tribunales Económico-Administrativos, GONZÁLEZ CHECA, Clemente: «Aspectos controvertidos en relación con las actuaciones de los órganos económico-administrativos: algunas controversias», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222, 1992, pág. 1.228 y 1.229 y en *Jurisprudencia tributaria comentada*: «d) ¿Puede invocarse el principio de tutela judicial efectiva en las reclamaciones interpuestas ante los Tribunales Económico-Administrativos?», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.238, octubre-diciembre, 1995, pág.1.061

(109) En este sentido, es decir, consideran a los Tribunales Económico-Administrativos como órganos jurisdiccionales, autores como: MARTÍNEZ LAFUENTE, «La nueva legalidad en la vía económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981, págs. 80 y 81. CODES ANGUITA, «Recursos y reclamaciones», en XXXI S.E.D.F., I.E.F., Madrid, 1986, pág. 590.

La Sentencia de 21 de marzo de 2000, el TJCE, *Rev. La Ley*, núm.5065, miércoles, de 31 de mayo 2000, considera que «33. Para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del art. 177 del Tratado, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia (Cfr., en particular, S 17 Sep. 1997, Dorsch Consult, C-54/96, ap. 23, y la jurisprudencia que allí se cita).

34. A este respecto procede señalar, en primer lugar, que la misión de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido definida por la Ley 230/1963 y el Decreto Legislativo 2795/1980. El procedimiento de las reclamaciones tributarias ha sido regulado por el Real Decreto 391/1996. La Ley 230/1963, el Decreto Legislativo 2795/1980 y el Real Decreto 391/1996 confieren así a los Tribunales Económico-Administrativos origen legal y permanencia.

35. Procede indicar a continuación que, conforme al art. 35, ap. 1, del Decreto Legislativo 2795/1980, los Tribunales Económico-Administrativos están obligados a pronunciarse sobre las reclamaciones sometidas a su conocimiento. Se deduce además del art. 163 de la Ley 230/1963, del art. 40 del Decreto Legislativo 2795/1980, y de los arts. 4, ap. 2, y 119, aps. 3 y 4, del Real Decreto 391/1996 que las decisiones de la Administración Tributaria sólo son recurribles en vía contencioso-administrativa tras haber presentado una reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos. La jurisdicción de dichos Tribunales tiene por tanto carácter obligatorio.

36. Además, los arts. 55 y 110 del Real Decreto 391/1996 disponen que, fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión, las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos no pueden ser revocadas ni modificadas por la Administración Tributaria, que está obligada a ejecutarlas y, en su caso, a rectificar el acto impugnado o devolver las cantidades ingresadas indebidamente. Conforme al art. 112 de dicho Decreto, los Secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos vigilarán el cumplimiento de las resoluciones dictadas por dichos Tribunales y adoptarán las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución. Las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos tienen, por tanto, fuerza obligatoria.

37. En cuanto al carácter contradictorio del procedimiento de las reclamaciones tributarias, procede recordar que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto (S Dorsch Consult, ap. 31). En el caso que aquí se analiza, los interesados pueden presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública, según lo previsto en los arts. 30 y 32 del Decreto Legislativo 2795/1980 y en los arts. 90 y 97 del Real Decreto 391/1996. Además, según el art. 17, ap. 2, del Decreto Legislativo 2795/1980 y el art. 40, ap. 3, del Real Decreto 391/1296, el Tribunal Económico-Administrativo que estime pertinente resolver cuestiones no planteadas por los interesados debe exponerlas a los que estuvieran personados en el procedimiento

particularmente, me adscribo a esta última posición, siendo más clara la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nos dice FALCÓN Y TELLA(111), «en torno al art.6.1 del convenio, que de acuerdo con el art.10.2 de la Constitución ha de

y concederles un plazo de quince días para que formulen alegaciones. Dadas estas circunstancias, procede concluir que el procedimiento de las reclamaciones tributarias cumple el requisito de ser un procedimiento contradictorio.

38. Por otra parte, los arts. 20 y 35, ap. 2, del Decreto Legislativo 2795/1980, disponen que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos deberán ser motivadas, con exposición de los fundamentos de hecho y de Derecho. El art. 1 del Real Decreto 391/1996 precisa que los Tribunales Económico-Administrativos resolverán las reclamaciones tributarias con arreglo a lo establecido en las normas legales y en dicho Decreto. Según el art. 40, ap. 2, de dicho Decreto, los Tribunales Económico-Administrativos pueden, bien confirmar el acto impugnado, bien anularlo total o parcialmente, o bien, por último, formular las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenar a los órganos de gestión que dicten determinados actos. De estas disposiciones se deduce que los Tribunales Económico-Administrativos aplican normas jurídicas.

39. Por último, procede subrayar que el art. 90 de la Ley 230/1963 garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria.

40. Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del art. 177 del Tratado, a diferencia de lo que ocurría con el *directeur des contributions directes et des accises* del que se trataba en la S 30 Mar. 1993, Corbiau (C-24/92), aps. 15 y 16.

41. Se deduce de las consideraciones precedentes que debe considerarse al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional en el sentido del art. 177 del Tratado, por lo que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial».

(110) La tesis opuesta, según la cual, considera que la naturaleza de los mismos, es puramente administrativa, en este sentido: MARTÍN DELGADO, «La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias», en la obra colectiva *Derechos y Garantías del Contribuyente*, Edt. I.E.F., Madrid, 1983, pág.161. TOLEDO JÁUDES, en la obra, escrita conjuntamente con GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo*. Edt. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 130. PÉREZ MORENO y LÓPEZ MENUDO, en la obra colectiva *Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, «Ley General Tributaria», Edt. Edersa, Madrid, 1983, págs. 579 y 580. ARAGONES BELTRÁN, «Notas sobre el proceso tributario», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 64, 1989, pág. 130. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Aspectos controvertidos en relación con las actuaciones de los órganos económico-administrativos: algunas cuestiones», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222, 1992, pág. 1227.

(111) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial. En torno a la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1990», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1990, nota 21, pág.1111. Donde afirma que «desde esta perspectiva parece que el órgano económico-administrativo ha de adoptar todas las medidas a su alcance -entre ellas el planteamiento de cuestión prejudicial- para la efectiva tutela de los derechos e intereses del particular con las menores dilaciones posibles». Para MOCHÓN LÓPEZ., Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1995, pág.38 y 40, el derecho a la tutela judicial efectiva se ve afectado por la duración del la vía económico-administrativa afectando la dilación en el tiempo que puede significar llegar a la vía jurisdiccional.

tenerse en cuenta para interpretar nuestro ordenamiento interno. En efecto, según la Resolución de 8 de marzo de 1982 (Andorfer Tonwerke) "cuando la solución de un litigio... supone una fase administrativa previa y una fase judicial posterior, la noción de plazo razonable -equivalente a la noción de proceso sin dilaciones indebidas(112) que maneja nuestro ordenamiento- se aplica tanto a una como a otra fase".

Lo cual nos lleva a pensar que los tribunales económico-administrativos, a pesar de la ejecutividad de los actos y la posible suspensión automática como consecuencia de la prestación de la correspondiente garantía, deben de otorgar la suspensión también en aquellos casos que como consecuencia de la falta de la garantía, especialmente en aquellos casos, en que el sujeto no pueda presentarla, se le debe otorgar la misma, ya que podría significar una vulneración de la tutela judicial, la quedar el futuro fallo inoperante ante al prematura ejecución del acto.

En relación con este tema tenemos que decir que la tutela judicial efectiva es propia de los Jueces y Tribunales, derecho fundamental que tiene su ámbito de actuación para garantizar la obtención de la justicia por parte de los ciudadanos en los procesos judiciales donde se dan todas notas necesarias para su aplicación. Lo que ocurre es que en el ordenamiento jurídico se ha establecido un sistema de recursos, donde los órganos judiciales no tienen la exclusividad sobre la resolución de los conflictos jurídicos, especialmente cuando una de las partes es la Administración. En este caso el legislador pretende que aquellas pretensiones que demande los ciudadanos en relación con sus actuaciones se deban de agotar una serie de recursos administrativos que abrirán las puertas de la vía jurisdiccional. Debido a este sistema doble de recursos, unos administrativos y otros jurisdiccionales, el derecho a la tutela judicial efectiva ha tenido

(112) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero, núm. 100, octubre-diciembre, 1998, pág.722: «Parece claro que el comportamiento de los TEA no puede considerarse stricto sensu una violación al derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas contenido en el artículo 24.2 CE, porque el Tribunal Constitucional lo ha aplicado siempre frente a la inacción o tardanza de los jueces y tribunales de justicia. Pero no cabe la menor duda de que, desde un punto de vista material, la lesión de los derechos e intereses legítimos de los particulares se produce igualmente por el comportamiento de los TEA».

que ampliar su ámbito de actuación y no suscribirse sólo al judicial, sino también al administrativo, ya que si no fuera así, el derecho a obtener una tutela judicial efectiva podría quedar desvirtuado como consecuencia del actuar administrativo en la resolución de sus recursos.

Por tanto, en este sentido, entendemos que la tutela judicial, como derecho fundamental, solo es predicable en el ámbito jurisdiccional, pero debido a la existencia de una serie de recursos previos, que son necesarios interponer para alcanzar la vía jurisdiccional, que es la única competente para juzgar y ejecutar lo juzgado, por lo que esa espera, que suele ser extensa en el tiempo, demanda que se extiendan algunos de los principios del proceso judicial, entre ellos la tutela judicial, a los recursos administrativos para poder preservar que las demandas de los ciudadanos no queden huérfanas ante la imposibilidad de que las decisiones judiciales puedan materializarse debido a la actuación de la Administración en la resolución de sus recursos.

El instituto jurídico de la suspensión, como garantía que impide que los derechos de los particulares o ciudadanos se vacíen de contenido como consecuencia de que el acto dictado por la Administración Tributaria sea ejecutado antes de que el mismo pueda ser examinado por los órganos jurisdiccionales, tiene su principal localización en el escenario jurídico cuando los actos dictados por la Administración son recurridos. Debido a la existencia de la vía económico-administrativa previa, de carácter obligatoria, se esta sustrayendo la efectividad del pronunciamiento que puedan dictar los Tribunales de Justicia, cuando el acto objeto de impugnación es ejecutado durante la tramitación de la vía previa, haciéndose necesario que antes de su ejecución, el órgano judicial pueda decidir, no ya tanto, sobre el fondo del asunto, sino sobre la suspensión de la ejecución, por tanto, un control judicial previo de la ejecución. Límite impuesto por el artículo 24 de la Constitución y la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional, por lo que la libertad que tiene el legislador a la hora de establecer el sistema de recursos, viene condicionada en los recursos administrativos una vez interpuestos y solicitada la suspensión de la ejecución, el legislador debe de respetar que el acto no se podrá

ejecutar hasta que el órgano judicial decida sobre la suspensión de la ejecución o no, en definitiva, según todo lo anterior, si el legislador decide establecer una vía administrativa obligatoria para poder acceder a la vía judicial no podrá llevar a cabo la ejecución inmediata del acto si media la interposición del recurso por el destinatario del acto junto con la solicitud de suspensión, siendo órgano judicial el que decidirá sobre la ejecución o no del acto antes de que recaiga resolución o sentencia definitiva sobre el fondo del asunto objeto de controversia.

Capítulo Segundo

LA SUSPENSIÓN COMO MEDIDA CAUTELAR FRENTE A LA AUTOTUTELA DECLARATIVA Y EJECUTIVA

1.- TUTELA CAUTELAR: LAS MEDIDAS CAUTELARES.

1.1.- La Tutela cautelar.

El artículo 117.3 de la Constitución recoge dos manifestaciones de la jurisdicción, juzgar (la declarativa) y hacer ejecutar lo juzgado (la ejecutiva), aunque la doctrina cada vez más habla de otra manifestación, como es la función cautelar, que se encuentra al servicio de las dos anteriores(113), considerándose al proceso cautelar como *tertium genus*(114), tercera función jurisdiccional, «llamada de cautela o de seguridad, que se

(113) ORTELLS RAMOS, Manuel, junto con CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996, pág.6: «La actividad jurisdiccional cautelar puede considerarse como un proceso por sí mismo y diferente de los procesos de declaración y de ejecución, que se halla al servicio de una función de la jurisdicción diferente a la de declarar el Derecho en el caso concreto y a la de realizar forzosamente ese Derecho, igualmente en el caso singular».

(114) Importante calificación ya que conllevará un cambio de orientación de la actividad cautelar, así en el plano legislativo se demandará unas disposiciones relativas al proceso cautelar separadas del de ejecución, que normalmente se sitúan, y al mismo nivel de las otras dos clases de procesos. Esta tesis se opone a la tradicional de considerar la actividad cautelar como incidente del proceso de declaración y medio de aseguramiento del de ejecución debido a su dependencia del proceso principal, a la diversificación de la regulación de las medidas cautelares, junto con la dificultad de reducir a su unidad, no aconsejan la existencia de esta tercera manifestación de la jurisdicción ya que el pretendido proceso cautelar es en definitiva en reflejo de las dos manifestaciones clásicas, la

realiza a través del proceso cautelar, cuya finalidad es garantizar el cumplimiento de las otras dos funciones»(115).

El auge del derecho cautelar o la demanda del proceso cautelar es consecuencia del periodo de tiempo que debe de transcurrir entre la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, entre el proceso declarativo y el proceso ejecutivo, lo que genera una incertidumbre, no solo por la demora en sí, sino que deja abierta la posibilidad de que el demandado adopte medidas o conductas tendentes a hacer ineficaz la sentencia que en su día recaiga, haciendo insatisfactoria, por imposible o por la dificultad, la petición de justicia demandada por el actor, haciendo necesario la existencia de un proceso cautelar para que durante el mismo se adopten aquellas medidas que traten de asegurar la efectividad de la sentencia futura(116).

Esta idea del proceso cautelar es predicable de cualquier petición que se efectúe ante los Tribunales, teniendo la misma razón de ser en el proceso contencioso-administrativo entablado contra los actos dictados por la Administración, y en este caso, por la tributaria, aunque tendrá unas particularidades propias, como consecuencia de que el demandado va a ser la Administración, la cuál, como apuntábamos goza de posición

declarativa (resolución sobre la medida cautelar) y la ejecutiva (cumplimiento de forzoso de la anterior resolución).

Partidario del proceso cautelar como *tertium genus*, ORTELLS RAMOS, Manuel, junto con CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996, págs. 3 a 8, argumentando en su favor, entre otros, que la pretensión procesal objeto del proceso cautelar es distinta a la del proceso principal, que el tratamiento procesal que recibe una y otra son diferenciados, la necesidad social de dar respuesta a la época de crisis de la efectividad del proceso.

Siendo mayoritaria la posición que se muestra en favor de la autonomía del proceso cautelar, entre los que podemos destacar, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.188; CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág.51-63, y PARADA VÁZQUEZ, J.R., en el prólogo de la anterior obra, pág. 18.

(115) MONTERO AROCA, J.: *Derecho Jurisdiccional I*. Edt. Bosch, 1993, pág. 481.

(116) ORTELLS RAMOS, Manuel, junto con CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996, págs. 4: «El proceso cautelar es precisamente el instrumento (que utiliza la jurisdicción ante el ejercicio de al acción correspondiente por el justiciable) destinado a conjurar ese riesgo, mediante una incidencia en la esfera jurídica del demandado adecuada y suficiente para lograr tal efecto».

distinta, si se quiere privilegiada frente al administrado, situación de desigualdad que no se produce entre particulares, como es la posibilidad de ejecutar sus actos sin necesidad de esperar a que haya recaído una resolución judicial sobre la legalidad del acto impugnado y que se va a ejecutar.

Debido a estas notas de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos el proceso cautelar debe ir dirigido a establecer la medida cautelar que haga efectiva dicha resolución judicial, para el demandante que no se ejecute, para la Administración que se pueda ejecutar el acto antes de la finalización del proceso. Para ambos, el tiempo corre en su perjuicio, para el administrado, en caso de ejecutarse el acto, la resolución final, sí le es favorable, cuando más sea el tiempo transcurrido, normalmente, más difícil será reparable el daño ocasionado por la ejecución, en algunas ocasiones imposible, en otras, posible, pero insatisfactorio, debido a que la indemnización recibida no hace desaparecer los hechos ocasionados, simplemente, los compensará; para la Administración ante la tardanza en poder ejecutar el acto puede ocasionarle perjuicios que al final afectan a los servicios públicos que constitucionalmente viene obligada a prestar, y por tanto, la no ejecución del acto afectará a la generalidad de los ciudadanos.

Por tanto, en este proceso cautelar se hace necesario un juicio de oportunidad y proporcionalidad de los intereses que están un juego, el del administrado o el de la Administración, aunque en definitiva se trata de un único interés, el de la colectividad, que desea ver, por un lado, como la Administración ejecuta el acto que el ciudadano incumplidor con la legalidad se opone, y por otro, desea ver como la tutela judicial, es efectiva, en el sentido que el administrado no sufra ejecución de un acto pendiente de una resolución judicial que declarará su conformidad o no a Derecho, ya que dicha tutela puede verse radicalmente amenazada por una ejecución anticipada.

1.2.- Las medidas cautelares: concepto.

A la hora de acercarnos a las medidas cautelares(117) y a su concepto(118), podemos partir del ofrecido por el Tribunal Constitucional, que considera que la mismas responden «a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional: esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución) desprovisto de eficacia por la conversión o consolidación irreversible de situaciones contrarias al derecho o interés reconocido por el órgano judicial en su momento»(119).

(117) Sobre esta institución de las medidas cautelares se pueden consultar los trabajos que la doctrina especializada ha dedicado al tema, que sin ánimo de exhaustividad, a continuación recogemos, siendo remitiendonos al lista bibliográfico recogido en las siguientes obras, ORTELLS RAMOS, Manuel y CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela cautelar judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996; BARONA VILAR, Silvia: *Medidas cautelares en los procesos sobre propiedad industrial*. Edt. Comares, Granada, 1995; VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos ante el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993; PASTOR BORGONÓN, Blanca y VAN GINDERACHTER, Eric: *El procedimiento de medidas cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. Edt. Civitas y Fundación Universidad Empresa, en la colección: Cuadernos de Estudios Europeos, 1993; CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*. Edt. Civitas, Colección: Estudios de Derecho Procesal, Madrid, 1992; ARANGÜEÑA FANEGO, Coral: *Teoría general de las medidas cautelares reales en el proceso penal español*. Edt. Bosch, Barcelona, 1991. ORTELLS RAMOS, M.: *El embargo preventivo*. Edt. Bosch, Barcelona, 1984; SERRA DOMÍNGUEZ, M. y RAMOS MÉNDEZ, M.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*. Edt. Bosch, Barcelona, 1974.

También remitimos a la obra que todavía hoy guarda su vigencia al efectuar un estudio sistemático sobre la tutela cautelar de CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936.

(118) Nuestro ordenamiento jurídico no ofrece un concepto de medida cautelar, institución que ha ofrecido un mayor desarrollo en las leyes de enjuiciamiento, especialmente como se recogen en los artículo 721 a 747 de la nueva Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aunque con la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se ha pretendido dar una ordenación de esa institución más acorde con la Constitución en sus artículos 129 a 136.

Para GÓMEZ DE LIAÑO, F.: *Diccionario Jurídico*, AZ, 2ª edic. revisada, 1983, pág. 190, las medidas cautelares a «... modo amplio pueden éstas definirse como aquellas medidas que se adoptan preventivamente por los Tribunales, para asegurar el resultado de la sentencia definitiva, anteriores al enjuiciamiento, pero siempre en función del mismo y con carácter temporal», mientras que para FERNÁNDEZ, Miguel Ángel: *Derecho Procesal Civil*. Vol.III, PPU, Barcelona, 1988, pág.342, en un «sentido más restringido, podemos reservar este nombre sólo para designar aquellos medios o instituciones que directa e inmediateamente pretenden conjurar el peligro que para una futura ejecución representa la propia existencia de un proceso declarativo; o mejor: el tiempo que el juicio declarativo tarda en sustanciarse».

(119) STC 238/1992, de 17 de diciembre, FJ.3º.

Son distintas las razones por las que se puede producir estas situaciones no deseadas por la Constitución al mermarse el derecho a la tutela judicial efectiva. Ante la imposibilidad de ofrecer una justicia inmediata a quién la solicita, se puede producir un daño originado por la demora o retraso en la resolución de los conflictos y la alteración de los hechos o circunstancias que se pueden producir durante dicho tiempo que hacen peligrar el derecho cuya tutela se solicita, siendo necesario proteger ese derecho hasta que recaía la sentencia, que en el caso de reconocerlo, se pueda ejecutar dicho pronunciamiento.

Un claro ejemplo de estas aspectos los encontramos en los actos dictados por la Administración debido que a pesar de la interposición de un recurso, éste no suspende la ejecutividad del acto, por lo que la no adopción de ninguna medida cautelar y los plazos en que la Administración puede ejercitar su autotutela ejecutiva(120), cuando recaiga la sentencia, el acto ya ha sido ejecutado, por lo que el derecho cuya tutela se solicita puede haber desaparecido, siendo una tutela judicial efectiva inoperante e ineficaz. Por estos motivos, se hace necesario la adopción de medidas cautelares, que como la suspensión de la ejecución del acto que ha sido objeto de impugnación, desean mantener la situación inicial de la persona o su patrimonio hasta que se dicte la resolución judicial, con la finalidad de eludir el daño que se puede causar(121) haciéndose necesario adoptar medidas cautelares, lógicamente no será necesario dictar una medida cautelar cuando se ha dictado resolución judicial en el recurso deducido contra el acto impugnado(122).

(120) Auto del TS de 17 de marzo de 1992. (RJ 1993/448): *«El retraso puede producirse -decimos nosotros- no sólo por una demora de los órganos jurisdiccionales, sino porque la Administración, regulando su autotutela, establezca unos plazos para la ejecución de sus actos o disposiciones que hagan extemporánea la resolución de cualquier recurso preestablecido, sea éste administrativo o jurisdiccional».*

(121) *«Como todas las medidas cautelares, la suspensión responde a la necesidad actual de alejar el temor o el peligro a un daño futuro, lo que hace aconsejable mantener el estado o situación que tienen las personas, cosas o derechos, en el momento en que se solicita la medida, en el que no puede decidirse si el derecho esgrimido existe, y por ello, si el sujeto activo lo ostenta frente al sujeto pasivo; todo ello vendrá resuelto por la sentencia definitiva, pero mientras tanto, los ciudadanos tienen derecho a que se respete su situación actual, porque han solicitado la tutela de los Jueces y Tribunales, ejercitando un derecho proclamado en el art. 24 de la Constitución».* Auto del TS de 17 de marzo de 1992. (RJ 1993/448).

(122) Auto del TS de 20 de diciembre de 1990. (RJ 1990/10558): *«...dictada por esta Sala sentencia en los autos principales con fecha 20 de septiembre de 1990, es procedente acordar el archivo de la pieza separada de suspensión, por carecer de contenido y ser totalmente inoperante lo que en la*

1.3.- Características.

En relación con la características de las medidas cautelares se mencionaran aquellas, que de manera más generalizada, han sido aceptadas por la doctrina que se ha dedicado a su estudio, renunciando desde este un momento a realizar un estudio sistemático de dicha institución aunque hemos considerado oportuna, aunque sea de forma muy breve, hacer referencia a las notas comunes de las medidas cautelares, con independencia del proceso en que deben de adoptarse, incidiendo en ellas tanto, el tipo de proceso, como la pretensión que se alegue, ya que condicionan la medida cautelar a adoptar, primando la suspensión de la ejecución en el caso de los actos tributarios sobre cualquier otra medida cautelar que se puede adoptar en el seno de un proceso contencioso-administrativo de carácter tributario.

Sin más dilación, consideramos que las notas comunes que se pueden predicar a toda medida cautelar son la instrumentalidad, provisionalidad, urgencia, funcionalidad de las medidas cautelares y homogeneidad con las medidas ejecutivas, carácter jurisdiccionalidad y carácter administrativo, motivación de la decisión.

1.3.1.- Instrumentalidad.

Con la nota de instrumentalidad se desea indicar que la medida cautelar no tiene una existencia autónoma y distinta del proceso principal(123), sino que su adopción va íntimamente relacionada con el proceso iniciado con la finalidad de tratar de garantizar su efectividad, es decir, la medida cautelar es un instrumento que persigue únicamente

misma pudiera resolverse, al ser irrelevante que se suspenda o no el cumplimiento de la resolución administrativa impugnada, puesto que existe resolución judicial, que es la que, en su caso, será o no objeto de ejecución».

(123) FONT SERRA, Eduardo: «Las medidas cautelares como manifestación de la justicia preventiva», en la obra colectiva: *El sistema de medidas cautelares*. IX Reunión de profesores de Derecho Procesal. Edt. Universidad de Navarra, Pamplona 1974, pág. 143: «La instrumentalidad supone que la tutela cautelar tiene una relación de servicio respecto al proceso, en virtud de cuya incoación o intención de promoverlo se ha adoptado la medida de justicia cautelar. La tutela cautelar no es independiente, sino dependiente de una tutela principal». En el mismo sentido, GUTIÉRREZ DE CABIEDES, Eduardo: «Elementos esenciales para un sistema de medidas cautelares», pág. 13 y sigs., en la misma colectiva anterior. Diferenciado esta nota de las medidas cautelares de otras instituciones que no tienen como finalidad asegurar la efectividad de la satisfacción de la pretensión que está en juego en el proceso, sino que tratan de preparar el proceso o asegurar la prueba u otra serie de medidas, como recoge en la nota a pie de página 41 VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993, pág. 32.

el aseguramiento de la efectividad de la sentencia estimatoria que en su día se dicte(124). Esta situación de dependencia hace imposible la existencia autónoma de un proceso cautelar sin haberse planteado el proceso principal, aunque cabe una petición anticipada a la presentación de la demanda(125), pero lo importante de esta instrumentalidad, es la relación que debe de existir entre la medida cautelar que se va

(124) STS de 9 de febrero de 1999. (RJ 1999/927). P. Garzón Herrero, Manuel Vicente: *«Primero.- Las medidas cautelares, y la suspensión lo es, tienen por objeto asegurar los resultados del proceso. Es decir, se pretende con ellas evitar que por la actuación de los litigantes, o la naturaleza de las cosas, la sentencia que en su día se dicte no pueda ser llevada a puro y debido efecto. Este planteamiento comporta que cuando en la instancia ha recaído sentencia, o resolución que termine el proceso, lo que hay que llevar a efecto no son las medidas cautelares (que han perdido por razones temporales sentido) sino la sentencia dictada. Por esto el problema de las medidas cautelares pierde sentido y objeto, convirtiéndose en relevante el de la ejecución provisional de la sentencia, a cuyo tratamiento dedica la Ley Jurisdiccional su artículo 98 y la Ley de Enjuiciamiento Civil los artículos 1722 y 1723, para la casación, y los artículos 385, 388 y 391 con carácter general».*

Así para CLAMANDREI, la instrumentalidad es aquella característica configuradora de las medidas cautelares que las vincula a un proceso principal, al que sirven, garantizando la efectividad de su resultado, señalando además dicho autor que *«las resoluciones cautelares no son un fin en sí mismas, sino que están indefectiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior resolución definitiva cuya fructuosidad práctica aseguran preventivamente».* CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, págs. 21 y 22, cita tomada de CALDERÓN CUADRADO, María Pia: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*. Edt. Civitas, Colección: Estudios de Derecho Procesal, Madrid, 1992, pág.34.

Afirmando además CALAMANDREI que *«en las resoluciones cautelares, más que el fin de actuar el derecho, el fin inmediato de asegurar la eficacia práctica de la resolución definitiva que servirá a su vez para actuar el derecho. La tutela cautelar es, respecto al derecho sustancial, una tutela mediata: más que para hacer justicia, sirve para garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia. si todas las resoluciones jurisdiccionales son un instrumento del derecho sustancial que se actúa a través de ellas, en las resoluciones cautelares se encuentra una instrumentalidad cualificada, o sea elevada, por así decirlo, al cuadrado: son de hecho, indefectiblemente un medio predispuesto para la mejor eficacia de la resolución definitiva; son en relación con la finalidad última de la función jurisdiccional, instrumentos del instrumento».* págs. 21 a 22; cita tomada de la obra de VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993, pág.32.

(125) Ante la posibilidad de obtener una medida cautelar antes de la interposición de la demanda, la nota de la instrumentalidad se sigue predicando ya que la medida cautelar adoptada queda condicionada en su eficacia a un breve plazo de caducidad, actuando la incoación del proceso principal dentro de cierto plazo como de una "condición resolutoria de la medida acordada, transcurrido el plazo sin la interposición de la demanda correspondiente, decae la medida y se cancelan los efectos, en este sentido, ORTELLS RAMOS, M., junto con MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L. y MONTÓN REDONDO, A.: *Derecho Jurisdiccional*, Tomo II, vol.2º, Barcelona, 1991, pág. 260; CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., junto con GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V. y ALMAGRO NOSETTE, J.: *Derecho Procesal*, Tomo I, vol. 2º., 6.ª edición, Valencia, 1992, pág. 515, y VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993, pág.40.

solicitar y la pretensión que constituye el objeto del proceso principal(126), ya que la anterior debe asegurar la efectividad de la sentencia que ponga fin en el caso de acogerse las pretensiones del demandante. Así, sí se recurre por el obligado tributario un acto de liquidación tributaria, la medida cautelar a solicitar será el cese de los efectos de dicho acto, es decir, el ingreso de la deuda tributaria, por tanto, la adecuación entre la pretensión, anulación del acto, y la medida cautelar deberá ser la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, es decir, el órgano competente para adoptar la medida cautelar deberá adoptar aquella que sirva no solo para garantizar el pronunciamiento final que recaiga en el proceso principal sea útil y práctica, sino además, para asegurar la efectividad de la sentencia(127), por lo que el juez deberá de sopesar en el momento de adoptar la medida cautelar la irreversibilidad o dificultad de reparación de daño que puede causar dicha medida tanto para el demandante como para el demandado(128)

1.3.2.- Provisionalidad.

Debido a esta nota de la instrumentalidad de las medidas cautelares, éstas podrán pervivir mientras no se dicten la resolución definitiva sobre la cuestión principal, aunque podrá ser modificadas o revocadas a lo largo del proceso, sí cambian o desaparecen las circunstancias que motivaron su adopción(129). En este sentido se debe de entender la

(126) En relación con el ámbito comunitario cuando la medida solicita sea la suspensión de la ejecución de un acto de las Instituciones, en principio el acto cuya suspensión se pide debe coincidir con el acto impugnado en el proceso principal, aunque la jurisprudencia se ha mostrado más flexible, admitiendo la suspensión de un acto distinto del impugnado pero estrechamente vinculados, sobre esta cuestión, PASTOR BORGONÓN, Blanca y VAN GINDERACHTER, Eric: *El Procedimiento de Medidas Cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. Edt. Civitas y Fundación Universidad Empresa, 1993, págs. 25 a 28.

(127) Aunque esta nota de instrumentalidad es mayoritariamente aceptada, existe una división en relación a fijar el objeto sobre el que recae, así para algunos la medidas cautelares serían un instrumento para asegurar o anticipar la ejecución, y para otros, sería un instrumento para garantizar la eficacia práctica de la sentencia, a la cual nos adherimos. Un resumen sobre estas posturas lo encontramos en VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993, págs. 33 a 39.

(128) En este sentido CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág. 35.

(129) Con independencia de que se pueda considerar o no una característica autónoma de las medidas cautelares su sujeción a la cláusula *rebus sic stantibus* o se pueda subsumir en la nota de la instrumentalidad, lo importante es que a lo largo del tiempo de su vigencia pueden ser revocadas, alteradas o modificadas en función de la estabilidad o el cambio de los presupuestos que hicieron posible su adopción inicial, por tanto, cabe «su modificación en cuanto se altere el estado sustancial de

nota de la provisionalidad, es decir, la medida cautelar forma parte de una tutela cautelar provisional hasta alcanzar la tutela judicial efectiva, una relación de especie a género, de una duración limitada en el tiempo, de prolongación indefinida pero no indefinidamente en el tiempo, no se sabe cuando finalizará el proceso principal, pero una vez recaída la resolución definitiva del litigio, a la no iniciación del mismo, cesará su interinidad debido a que la nota de la instrumentalidad vincula la finalización de la medida cautelar al proceso principal(130). Las medidas cautelares se deberán de mantener en tanto en cuanto cumplan con su función durante la tramitación del proceso, es decir, la de proteger y tutelar la efectividad de la una ulterior sentencia, así, mientras que la instrumentalidad se refiere a la pendencia de un proceso principal actual o futuro próximo, la provisionalidad se refiere a una vigencia limitada en el tiempo, a su carácter no definitivo, hasta que falten los presupuestos que originaron su adopción o cuando

los datos reales sobre los cuales la medida se adopto», VECINA CIFUENTES, Javier: Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional. Edt. Colex, 1993, pág.45.

Junto a lo anterior también se ha producido un profundo debate sobre la resolución judicial que se pronuncia sobre la pretensión cautelar, en sentido estimatorio o desesimatorio, produce o no los efectos de la cosa juzgada, por tanto sobre la irrevocabilidad o inmodificabilidad de la resolución por haber ésta adquirido firmeza al precluir los medios de impugnación previstos legalmente para atacar dichas resoluciones, sobre los distintos argumentos vertidos sobre esta cuestión, VECINA CIFUENTES, Javier: *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993, pág.45 a 50, aunque desde nuestro punto de vista, consideramos que tales resoluciones sobre la adopción de medidas cautelares no tienen el carácter de cosa juzgada ya que iría en contra de la propia naturaleza de las medidas cautelares, por lo que ante la modificación de los presupuestos que dieron lugar a la adopción de la medida cautelar podrá de nuevo el juez considerar la posibilidad de dejar sin efecto o modificar las medida cautelar adoptada. En este sentido, el Auto del TS de 21 de mayo de 1999, (RJ 1999/4280). P. Rodríguez-Zapata Pérez, Jorge: «Segundo.- ... *Las medidas cautelares siguen «tamquam umbra» al proceso principal. Se caracterizan por su instrumentalidad respecto de la pretensión que en él se ejercita, y por su precariedad o temporalidad, ya que nacen con duración limitada, y con una vocación esencial de provisionalidad.*

El proceso cautelar no conduce a la «cosa juzgada», como lo hace el proceso principal sino, haciendo paráfrasis de la expresión, a la «cosa arreglada» o «cosa ajustada», en el sentido de que tiene por finalidad esencial crear una situación jurídica provisional que dure hasta que se complete el proceso principal, preservando la situación litigiosa de forma que la misma pueda esperar hasta la sentencia definitiva, por lo que se «arregla» o «ajusta» la misma, con la intención de evitar que el transcurso del tiempo pueda frustrar su resultado final.

Por no producir los efectos de cosa juzgada es aceptable tanto que se repita en cualquier momento la petición de una suspensión que ha sido denegada, como que se solicite la revocación de la medida cautelar que sí ha sido otorgada (tal y como se desprende del artículo 123.1 de la LJCA). Es una consecuencia lógica del carácter instrumental y cautelar de toda suspensión, que debe acordarse en cualquier momento en que se evidencie la concurrencia de los requisitos que la condicionan, y dejarse sin efecto en cuanto aparezca que es innecesaria».

(130) En este sentido, CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*. Edt. Civitas, Colección: Estudios de Derecho Procesal, Madrid, 1992, pág.34.

finaliza el proceso principal(131).

1.3.3.- Urgencia.

La característica de la urgencia en la decisión sobre las medidas cautelares tiene especial importancia en el ámbito administrativo debido que los actos dictados por la Administración son eficaces y tienen validez desde el momento en que son notificados, conllevando su obligado cumplimiento(132), y en concreto, en el ámbito tributario, transcurrido el período voluntario de recaudación, se inicia de forma automática el periodo ejecutivo, por lo que se hace urgente tomar de la decisión sobre la adopción o no de la medida cautelar para evitar las consecuencias que derivan de la apertura de dicho procedimiento recaudatorio. Por tanto, esta urgencia deriva de la propia finalidad de la medida cautelar, que trata de conseguir el aseguramiento de la eficacia de la resolución que pueda recaer, por lo que se hace necesario, que antes que se pierda el objeto del procedimiento o se cause un perjuicio grave a los intereses en protección, es necesario que el órgano jurisdiccional decida sobre la procedencia o no de la medida cautelar.

1.3.4.- Funcionalidad de las medidas cautelares y homogeneidad con las medidas ejecutivas.

Las medidas cautelares a adoptar deben de guardar una relación con la pretensión que se ejercita, debe de existir una funcionalidad(133) entre el contenido de la medida

(131) «La medida cautelar, pese a producir sus efectos desde el momento en que es concedida, tiene una duración temporal supeditada a la pendencia del proceso principal. Nace ya con una duración limitada, con la finalidad de cubrir el lapso de tiempo existente entre la interpelación judicial y la efectividad del derecho», SERRA DOMINGUEZ, V. junto con RAMOS MÉNDEZ, F.: «Teoría general de las medidas cautelares», en la obra *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Barcelona, 1974, pág.17; RAMOS MÉNDEZ, F.: *Derecho Procesal Civil*, 5.^a edición, Tomo II, Barcelona, 1992, pág. 942.

(132) Como puso de manifiesto CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág. 36, esta característica no suele se incluida entre los procesalistas, pero si entre los administrativistas, como hace dicha autora o MESEGUER YEBRA, Joaquín: *La medidas provisionales en vía administrativa*. Edt. Bosch, 2000, pág.16, aunque para otros, en relación con nuestro ámbito de estudio, FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág. 102, nota a pie de página 144, la característica de la urgencia va ya implícita en el periculum in mora.

(133) Siguiendo en este punto a CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág. 37 a 40

cautelar y el derecho que se ejercita y se pretende obtener, no pudiéndose adoptar aquellas medidas que ni directa ni indirectamente, por su contenido, no tiene una relación con la situación que se esta demandando. Esta nota conlleva que será el caso concreto el que determine que medida es la más adecuada para asegurar la eficacia de la resolución. Esta funcionalidad de la medida cautelar será cumplida mejor por la que tenga una similitud o se parezca a la posible resolución que recaiga en la sentencia, por tanto, existirá una homogeneidad entre la medida cautelar y la medida que se podría tomar para llevar a ejecución la sentencia. Pero esta homogeneidad de las medidas cautelares y medidas ejecutivas no se pueden confundir con su identidad, ya que cada una parte de un fundamento con distinto valor, así las primeras parten de los presupuestos para su adopción, como son el *periculum in mora* y en el *fumus boni iuris*, presupuestos caracterizados por su provisionalidad en su certeza, mientras que las segundas, son consecuencia de una decisión jurisdiccional definitiva sobre la certeza del derecho que asiste a una de las partes(134). Debido a estas notas se podrá adoptar medidas cautelares que signifique adelantar parte de los efectos de la eventual sentencia favorable que pueda recaer, pero un ningún caso aquellas medidas que signifique la creación de una situación irreversible que imposibiliten la efectividad de una sentencia contraria a la parte favorecida por la medida cautelar.

1.3.5.- Carácter jurisdiccional y carácter administrativo.

Doble carácter, jurisdiccional y administrativo, de las medidas cautelares debido a que ambas puede ser adoptadas, tanto en proceso judicial o en procedimiento administrativo de revisión, donde en ambos casos, aunque son adoptadas por órganos distintos, tienen el mismo contenido y efectos. Con la particularidad, desde nuestro punto de vista, que en el procedimiento administrativo tienen una mayor relevancia la adopción de la medida cautelar, debido a que en caso contrario se esta sustrayendo la efectividad de la tutela judicial que se pueda obtener en la vía jurisdiccional, en el caso que una vez

(134) Así lo ha destacado CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*. Edt. Civitas, 1992, pág.61: «No obstante aunque los efectos puedan ser coincidentes en ningún caso medida cautelar y medida ejecutiva llegaran a confundirse. Como señala Ramos ambas responden a requisitos y finalidades distintas. Si una se concede en base a un "fumus boni iuris", como consecuencia de la existencia de peligro en la demora e incluso en ocasiones previa y obligatoria prestación de fianza, la otra sólo necesita un título ejecutivo. Mientras que la medida cautelar tiende siempre a asegurar la efectividad de la sentencia de un proceso principal siendo por naturaleza instrumental y provisional, la medida ejecutiva es un "acto típico de desarrollo de la ejecución" cuya finalidad se enmarca dentro de esta función jurisdiccional de hacer ejecutar lo juzgado».

que el interesado accede a esta vía, el hecho debatido hubiera sido ejecutado por la Administración. Debido a la necesidad de agotar la vía administrativa previa para poder acceder a los tribunales de justicia no se podrá ejecutar el acto, por tanto, se tendrá que conceder la suspensión, siempre que la ejecución del mismo conlleve una situación de hecho irreversible para no dejar vacía de contenido la intervención judicial.

1.3.6.- Motivación de la decisión.

Deben de estar motivada la decisión, tanto en el caso en que se conceda, como en el caso de ser denegada, y especialmente en este caso se requiere una mayor sutileza su motivación para que el actor puede conocer los motivos que el órgano le ha llevado tomar esa decisión, para no generar indefensión, y además, para en el caso de recurrir dicha medida, el órgano revisor conozca los argumentos tenidos en cuenta.

1.4.- Presupuestos.

Aunque resulta difícil establecer una teoría general sobre las medidas cautelares, especialmente por la variedad y diversidad de las mismas en relación con el derecho o las pretensiones que quieren dar cautela, junto con la falta de una regulación positiva que recoja con claridad los requisitos que deben de concurrir para la adopción de la medida, y sí estos requisitos son comunes para todas las medidas cautelares o propios de algunas, -situación en parte subsanada con la nueva LEC(135)- pero a pesar de dicha dificultad la doctrina(136) junto con la jurisprudencia, aunque sea para casos particulares y para

(135) En su Exposición de Motivos, ante su regulación en un conjunto unitario de preceptos, señala que: *«El referido conjunto de preceptos no es, empero, el resultado de agrupar la regulación de las medidas cautelares que pudieran considerarse “clásicas”, estableciendo sus presupuestos y su procedimiento. Esta Ley ha optado por sentar con claridad las características generales de las medidas que pueden ser precisas para evitar que se frustre la efectividad de una futura sentencia perfilado unos presupuestos y requisitos igualmente generales, de modo que resulte un régimen abierto de medidas cautelares y no un sistema de número limitado o cerrado. Pero la generalidad y la amplitud no son vaguedad, inconcreción o imprudencia».*

(136) Para CHINCHILLA MARÍN, siguiendo al profesor SERRA DOMÍNGUEZ, los presupuestos serían el *periculum in mora*, el *fumus boni iuris*, la fianza y la pendencia de un proceso principal; CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, pág. 41; mientras que para FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág 101 a 102, son el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*.

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

órdenes jurisdiccionales distintos, han establecido unos presupuestos que pueden calificarse como generales, aunque pueden tener sus propias particularidades, como tendremos oportunidad de ver si nos referimos al contencioso-administrativo y a los actos dictados por la Administración tributaria. Situación que no consideramos grave por otra parte, pero que sí la medida cautelar tiene como finalidad ofrecer cautela al derecho controvertido sería conveniente que existiera una correlación entre ese derecho y la medida cautelar a conceder, y esa correlación se conseguiría con una mayor especificación de los presupuestos que deberían de concurrir para obtener la medida cautelar, de esta forma se ganaría en seguridad jurídica y no el desánimo que puede provocar en el ciudadano la existencia de pronunciamientos distintos ante solicitudes de medidas cautelares sobre actos de un mismo contenido.

Concretamente nos estamos refiriendo como en la LJCA, tanto la derogada, como la actualmente vigente, la regulación de las medidas cautelares es tan genérica, debido a que con la misma se pretende abarcar la gran variedad y diversidad de actos que dictan la Administración, que es frecuente encontrar pronunciamientos que partiendo de una misma norma su interpretación es distinta dependiendo del derecho a que se va a proteger, o lo que es más grave, aunque exista coincidencia en el derecho, por ejemplo, un acto de liquidación de la Administración Tributaria, el éxito para obtener la medida cautelar de suspensión de la ejecución de dicho acto dependía del Tribunal al que el obligado tributario se dirigía, ya que la interpretación de los Tribunales Superiores de Justicia eran, distintas entre ellos y, distintas a la del Tribunal Supremo, aunque se estaban aplicando la misma normativa. De manera sucinta el problema se encontraba en un normativa insuficiente para poder proteger el derecho cautelar como derecho integrante del derecho a la tutela judicial efectiva, que sobre la base, o bien de la propia norma, o bien de dicho principio, se justificaba la existencia de tan dispares pronunciamientos a la hora de conceder la suspensión de la ejecución de los actos tributarios. Situación, como poco, desconcertante para el contribuyente, pero además, consideramos que el juez debe de tratar de aplicar *justicia*, que será aquella que viene plasmada en la ley, aunque ésta se muestre totalmente insuficiente al caso concreto, pero ante tal insuficiencia, aquélla no debe ser suplida por *la justicia del juez*, sino que antes de realizar una interpretación jurídica que fundamente su justicia, debería de utilizar los medios que ofrece el ordenamiento para cuestionar la norma, por tanto, si se consideraba

que esta en peligro o que corría riesgo un derecho fundamental, lo correcto sería plantear el correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.

1.4.1.- «Periculum in mora».

Es clásico el presupuesto del *periculum in mora*(137) para la adopción de las medidas cautelares que constata la posibilidad de que puedan producirse daños o cambios a lo largo de la tramitación del proceso como consecuencia de actuaciones voluntarias del demandado tendentes a evitar la ejecución de una eventual sentencia de condena, por lo que se hace necesario adoptar las correspondientes medidas para evitar o disminuir que se produzcan, para que al final del proceso, aquél que posea la razón obtenga íntegramente la tutela solicitada(138).

En el ámbito del contencioso-administrativo al ser normalmente la Administración la demandada este presupuesto se ha configurado sobre la idea que la ejecución del acto administrativo antes de dictar la sentencia conlleva la producción de *«los daños de imposible o difícil reparación»*, como recogía el artículo 122 de la antigua LJAC, o la expresión más amplia utilizada por la nueva, en su artículo 130.1, *«cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso»*, que para el Tribunal Supremo *«no exige una prueba rigurosa de los daños alegados, concediendo para ello un plazo probatorio: muchas veces la simple lectura*

(137) Presupuesto recogido en el artículo 728 de la LEC se recoge que el solicitante de la medida cautelar debe de justificar que: *«... en el caso de que se trate, podrían producirse durante la pendencia del proceso, de no adoptarse las medidas solicitadas, situaciones que impidieren o dificultaren la afectividad de la tutela que pudiere otorgarse en una eventual sentencia estimatoria»*.

(138) Auto del TS de 12 de julio de 1993 (RJ 1993/6224). P. Angel Alfonso Llorente Calama: *«La suspensión responde también a la necesidad actual de alejar el peligro a un daño futuro, lo que hace aconsejable en ocasiones mantener el estado que tienen las personas, cosas o derechos, en el momento en que se solicita la medida y en el que no puede decidirse con plena garantía si el derecho postulado existe; todo ello vendría resuelto en la sentencia, pero mientras tanto en determinados casos los ciudadanos tienen derecho a solicitar que se respete su situación actual al amparo del art. 24 de la Constitución, tutela que no solamente ha de entenderse referida a una sentencia fundada que ponga fin al proceso, sino que también ha de ser entendida en el sentido de obtener una tutela cautelar. Ello permite elevar a la categoría de motivos de suspensión de los actos o disposiciones, principios que han ido abriéndose camino en nuestro proceso contencioso por vía jurisdiccional, como el peligro de retraso, difícilmente evitable en las condiciones actuales, susceptible de minorar sus negativos efectos mediante la adopción de esta medida cautelar, pues los obstáculos que impiden alcanzar una reparación puntual, ante las dilaciones no imputables al interesado, constituyen un factor susceptible de integrarse en el art. 122.2 de la Ley Jurisdiccional desde el momento en que el perjuicio existe y el retraso dificulta la reparación, siempre en la hipótesis de que llegase a prosperar la nulidad de la disposición impugnada»*.

del acto o disposición impugnados y el examen de las consecuencias que pueden derivarse de la ejecución o de la suspensión son suficientes para decidir sobre la procedencia o improcedencia de adoptar la medida cautelar solicitada, ...»(139).

1.4.2.-«Fumus boni iuris». Apariencia de buen derecho.

Con este presupuesto(140) se desea que la pretensión del proceso principal cuenta con la probabilidad(141) de un eventual resultado procesal favorable al actor, por lo que juez debe de acercarse al derecho del demandante mediante un juicio de cognición rápido para valorar si la sentencia puede ser favorable a quien solicita la medida cautelar, basándose en la documentación, normalmente, aportada en la demanda y la fundamentación que se haga en la misma.

En el contencioso-administrativo, sobre los requisitos necesarios que deben de concurrir para el otorgamiento de la medida cautelar, ha existido una divergencia entre la doctrina y la jurisprudencia, en el sentido, que mientras los primeros hablan de dos

(139) Auto del TS de 17 de marzo de 1992. (RJ 1993/448). En este ánimo de flexibilización del presupuesto también se ha plasmado en el artículo 728 de la LEC que tras su tramitación parlamentaria, como recoge RIFA SOLER, José María: «Requisitos de las medidas cautelares. Modificación y alzamiento de las cautelas», en la obra colectiva: *Las medidas cautelares y los recursos*. Edt. Consejo General del Poder Judicial. Madrid.2000, pág.104 a 105, que una primera redacción que «podría limitarse la adopción de la medida a supuestos de claras y palmarias situaciones de peligro, obviando que las cautelas tienden a tutelar el derecho del solicitante ante una situación de riesgo que no tiene porque ser de evidente imposibilidad de poder hacer efectiva la eventual sentencia condenatoria», se establece una redacción, donde «únicamente se precisaba la acreditación en orden a la simple posibilidad de inejecución de la eventual sentencia... En consecuencia, basta al solicitante justificar posible dificultades o trabas y no una imposible o muy difícil ejecución para ejecutar la eventual sentencia de condena».

(140) El artículo 728.2 de la LEC dispone que: «El solicitante de medidas cautelares también habrá de presentar los datos, argumentos y justificaciones documentales que conduzcan a fundar, por parte del tribunal, sin prejuzgar el fondo del asunto, un juicio provisional o indiciario favorable al fundamento de su pretensión. En defecto de justificación documental, el solicitante podrá ofrecerla por otros medios».

(141) ORTELLS RAMOS, Manuel, junto con CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996, pág.14: «Para que la medida cautelar pueda cumplir su función, la demostración de la situación jurídica cautelable ha de quedar en el grado de la mera probabilidad, de la prueba semiplena, del acreditamiento, sin necesidad de alcanzar la plena convicción del juez. Para llegar a ese resultado no es preciso poner en juego todos los medios de prueba, ni el procedimiento normal de su práctica, sino que la ley considera suficiente un principio de prueba, por regla general resultante de documentos (aunque estos no deben someterse al procedimiento de práctica de la prueba documental)».

presupuestos: *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*(142), para otros el *periculum in mora* es un presupuesto previo para poder tener en consideración el *fumus boni iuris*(143). Mientras los segundos, la jurisprudencia española, al no venir recogido este presupuesto en la Ley, no lo han tomado en consideración, como un elemento incorporado al derecho positivo. Dos posturas contrapuestas, cada una de ellas con sus propias razones pero donde la sorpresa de la posible divergencia se disipa si se tiene en cuenta las siguientes consideraciones puntualizadas por GÓMEZ-FERRER(144), aunque

(142) CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, págs. 41 a 51, el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris* son dos de los presupuestos para el otorgamiento de la media cautelar. El prof. GUASP: DERECHO PROCESAL CIVIL, Madrid, 1962, pág. 1302, al tratar el proceso cautelar en relación con el embargo preventivo, nos dice que: «...hace falta no una prueba rigurosa, pero sí una justificación que compruebe que se está por lo menos en presencia de una apariencia de buen derecho, de un *fumus boni iuris* que permita dar crédito, inicialmente, a la pretensión de aseguramiento del deudor».

(143) GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *La Batalla por las Medidas Cautelares* (Derecho Comunitario Europeo y Proceso Contencioso-administrativo Español). Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág. 75: «la medidas cautelares deben justificarse en la apariencia de buen derecho presente en una situación de urgencia o perjuicio irreparable», aunque después en la página 126, matiza que «el *fumus boni iuris*, ni mencionado en la Ley, ni utilizado, que yo sepa, por la jurisprudencia, es siempre la verdadera causa; la irreparabilidad de los perjuicios, o mejor la frustración en otro caso de la Sentencia es una condición previa».

(144) 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, recogida en nota a pie de página, págs. 1.157: «- Que la exigencia del *fumus boni iuris* como un requisito para acordar la suspensión supondría una interpretación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa menos favorable para el administrado.

- Que esta interpretación no viene impuesta por la mencionada Ley.

- Que la aplicación supletoria de la Ley de Enjuiciamiento Civil permite un margen de apreciación de los Tribunales, para entender si la Ley de la Jurisdicción ofrece o no una regulación completa de la única media cautelar que regula.

- Que el sentido de las medias cautelares civiles y de la medida cautelar de suspensión en el contencioso-administrativo no es el mismo: mientras en el proceso civil el demandante intenta alterar el statu quo -es decir que no se ejecute el acto- hasta que haya sentencia; la «ponderación de intereses» es también una solución más favorable para el ciudadano que en el proceso civil, porque no requiere el *periculum in mora* con la misma intensidad que dicho proceso, dado que el requisito de que el perjuicio que produzca la ejecución del acto sea de imposible o difícil reparación (frustración de la sentencia) se modula en atención a la entidad del interés público en presencia.

- El distinto sentido de las medias cautelares tiene además un fundamento claro: mientras los particulares se encuentran en posición de igualdad, la Administración se encuentra en una posición de superioridad, ya que sus actos son ejecutivos y, además, puede ejecutarlos como regla general.

- Si se reflexiona sobre lo que supone la aplicación de a doctrina del *fumus boni iuris* en el proceso contencioso-administrativo, se observa que no se efectúa con el mismo alcance que en el proceso civil: en efecto, lo que se sostiene es que la apariencia de buen derecho debe dar lugar a la

el Tribunal Supremo comenzó a tenerlo en cuenta a la hora de decidir sobre la adopción de las medidas cautelares, de forma restrictiva sobre la base de que «*la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón*». Así ante la presunción de exactitud o legalidad de los actos o disposiciones puede oponerse el principio de «*apariciencia de buen derecho*»(145), pero, la aplicación de dicho principio, significa para el Tribunal Supremo, el «*otorgar tal tutela (tutela cautelar) a quien tenga apariciencia de buen derecho (fumus boni iuris) y "sensu contrario", denegársela a quien carezca de aquella apariciencia*»(146). Se puede apreciar la concurrencia del presupuesto de *la apariciencia de buen derecho* cuando por sentencia no firme se ha llevado a cabo la anulación del acto objeto de la pretensión principal, por lo que es procedente declarar la suspensión del mismo(147), por la omisión de un requisito

suspensión; pero, paralelamente, no se afirma que tal apariciencia sea un requisito imprescindible para obtenerla, de tal forma que cuando no se observa la existen de una apariciencia de buen derecho deba denegarse la suspensión».

(145) «*Es posible valorar, dentro del limitado ámbito dentro del cual es posible hacerse en los incidentes de esta naturaleza (summaria cognitio) 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, esto es, mediante una valoración provisional, que solamente afecta a una medida provisional. Puede decirse que, con base en este principio, quien actúa alegando unos principios legales o constitucionales aparentemente fundados, ejercita una «buen derecho» que debe prevalecer frente a quien solamente se ampara en preceptos reglamentarios o en razones meramente coyunturales. A ello hay que agregar que el órgano jurisdiccional, a petición del parte, debe de procurar que no se frustre la eficacia de la sentencia que en su día finalice el proceso. Y en todo caso, tener presente que la interposición de un recurso o la iniciación de un proceso, no puede perjudicar a quien lo entable (y puede estar asistido de la razón) por causa del retraso en obtener una sentencia definitiva. Estos y no otros son los principios que inspiran la adopción de medidas cautelares en el proceso civil (art. 1420 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 adoptar medidas de esta naturaleza, suspendiendo la ejecución de los actos o disposiciones cuando se actúa la apariciencia de buen derecho, invocando unos principios constitucionales como son no sólo el de tutela efectiva de los Jueces y Tribunales sino otros tales como el principio de jerarquía normativa, el de seguridad jurídica y el mismo reconocimiento del derecho de propiedad en los términos expresados en el art. 33 de la Constitución, los cuales deben ser observados siempre, ya que en caso contrario, será esta Jurisdicción quien lo imponga, sea definitivamente mediante una resolución sobre el fondo, sea provisionalmente mediante una medida cautelar, esto es, suspendiendo la ejecución del acto o disposición impugnados*», Auto del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1992. (RJ 1993/448).

(146) Auto del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1991. (RJ 1992/363).

(147) Auto del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1991. (RJ 1991/3423): «*ha de afirmarse como una derivación del derecho a una tutela judicial efectiva el derecho a una tutela cautelar por fuerza del principio de Derecho que se resume en que «la necesidad de 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 otorgarse a quien en principio ostente el «fumus boni iuris», es decir, la*

del procedimiento declarado como preceptivo por otras sentencias(148), además de otras situaciones(149).

En definitiva en la ámbito contencioso-administrativo son tres los elementos que hay que tener en cuenta para decidir sobre la adopción o no de la suspensión como medida cautelar, *el periculum in mora*, la apariencia de buen derecho y la ponderación de razones de interés general(150), en el sentido, que aunque dándose los dos primeros,

apariencia de buen derecho, no cabe duda alguna que las resoluciones, auto y sentencia, dictadas en relación con los actos antecedentes privan a los mismos, y de rechazo a los consecuentes, de la presunción de validez en que se asienta la ejecutividad, y trasladan a los recurrentes la apariencia de buen derecho que les confiere el de obtener una tutela cautelar eficaz, que en este caso no puede ser distinta ni otra que la de suspender su ejecutividad en tanto dure la pendencia del proceso en que son impugnados, ya que en caso contrario, la obtención futura y dilatoria del reconocimiento de su presumible razón, no les supondría una entera satisfacción de sus legítimas pretensiones, por más que fuesen posteriormente resarcidos de sus daños y perjuicios».

En el mismo sentido los Autos del Tribunal Supremo de 17 de abril, 16 de julio y 19 de diciembre de 1991 y el Auto de 11 de marzo de 1992. (RJ 1992/3266) y 19 de diciembre de 1991. (RJ 1992/310).

(148) Auto de 12 de julio de 1993. (1993/6224). P. Ángel Alfonso Llorente Calama: «... 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».

(149) Dentro de esta aplicación para casos «contados y excepcionales» (ATS de 8 de noviembre de 1994. RJ 8747), el Tribunal Supremos ha limitado su aplicación a los supuestos que solicitan la nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una disposición de carácter general declarada previamente nula de pleno derecho, o bien cuando se impugna en acto idéntico a otro que ya fue anulado jurisdiccionalmente, pero no al predicarse la nulidad de un acto, en virtud de causas que han de ser, por primera vez objeto de valoración y decisión en el proceso principal, STS d 12 de febrero de 1996 (RJ 1062), Autos del TS de 18 de octubre de 1996 (RJ 7074) o de 13 de marzo de 1995 (RJ 2966).

(150) En este sentido, 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

se puede denegar la medida cautelar si el interés general se ve afectado por dicha medida.

1.4.3.- Caución.

Según lo expuesto anteriormente la medida cautelar se toma basándose en la apariencia de un derecho y no en la existencia del mismo, con la finalidad de evitar un posible daño al demandante, pero en el caso que éste carezca de razón una vez fenecido el proceso principal, pudiéndose causar o haber causado un daño al demandado como consecuencia de la adopción de la medida cautelar, que no debemos olvidar, se adopta con urgencia y a partir de un juicio de probabilidad y verosimilitud(151), por lo que se hace necesario prevenir la cobertura de ese posible daño que puede conllevar la adopción de una determinada medida cautelar. Esa prevención se efectúa, normalmente, con la exigencia al demandante, favorecido por la medida cautelar, de que presta una caución suficiente para responder de los daños y perjuicios que la cautela pudiera producir en el patrimonio del demandado(152). De esta forma, la prestación de la caución actúa como presupuesto para la adopción de la medida cautelar(153), siendo su prestación siempre previa a cualquier acto de cumplimiento de la medida cautelar acordada, (art. 737 de la nueva LEC). En la prestación de la caución, en los casos en que se exija, se reúnen dos

JURISDICCIONAL). Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez. Vol. II. *La jurisdicción contencioso-administrativa*. Edt. Civitas. Madrid. 1993, págs. 1.167 y sigs.; y CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Faculta de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991,pág.44.

(151) Como nos recuerda CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Faculta de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, pág.47, «... hay muchas posibilidades de que el juez se equivoque al otorgar la medida solicitada, resultando de ello un daño injusto para la parte demandada. La parte que ha obtenido la tutela cautelar es, lógicamente, la que tiene que responder de ese daño, indemnizando los perjuicios derivados de esa medida provisional y urgentemente tomada».

(152) En este sentido se recoge en el artículo 728.3 de la nueva LEC, al disponer que: «Salvo que expresamente se disponga otra cosa, el solicitante de la medida cautelar deberá prestar caución suficiente para responder, de manera rápida y efectiva, de los daños y perjuicios que la adopción de la medida cautelar pudiera causar al patrimonio del demandado...».

(153) A parte de los presupuestos ordinarios que deben concurrir al mismo tiempo para la adopción de la medida cautelar, como son, el «fumus boni iuris» y «periculum in mora», también debe de calificarse de presupuesto para la adopción de la medida cautelar la prestación de caución, en este sentido, RIFÁSOLER, José María: «Requisitos de las medidas cautelares. Modificación y alzamiento de las cautelas», en la obra colectiva: *Las medidas cautelares y los recursos*. Cuadernos de Derecho Judicial. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pág.102.

particularidades, por un lado es un presupuesto necesario para la adopción de la medida cautelar solicitada para prevenir los daños que podría causar el retraso del proceso y, por otro, la caución, también es una medida cautelar(154), que trata de asegurar los daños que podría causar la adopción de la medida cautelar principal, tratando con estas dos medidas encontrar el equilibrio entre dos pretensiones discordantes(155).

La necesidad de prestar caución actúa como condición para que sea concedida la medida cautelar donde necesariamente concurren al mismo tiempo los dos presupuestos anteriores, el *periculum* y el *fumus*, pero una vez constatados éstos, el Tribunal deberá determinar la necesidad de prestar la caución(156), lo cual significa, desde nuestro punto de vista, que el solo hecho de prestar caución, no es presupuesto suficiente para adoptar la medida cautelar principal solicitada sino va acompañada de los anteriores requisitos(157), debido a que la propia finalidad de las medidas cautelares,

(154) Habiéndose denominado la prestación de caución como *cautela de la cautela*, por CALAMANDREI o *contracautela*, por CHIOVENDA, como recoge en su obra CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, pág.48.

(155) En este sentido, CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, pág.49, nos dice que «*la fianza es -en los casos en que se exija- un presupuesto necesario para la adopción de una medida cautelar, pero, en sí misma, ella es una medida tan cautelar como la principal a la que asegura*».

(156) En la nueva LEC, el Tribunal debe de utilizar los siguientes criterios, según se desprende de los artículos 728.3 y 737: primero: habrá que estar a la naturaleza y contenido de la prestación, es decir, tendrá que poner en relación la medida cautelar solicitada y el daño, que su adopción, puede ocasionar en el patrimonio del demandado y, en el caso, de poder producirse un daño exigirá una caución; segundo, valoración que efectuará el Tribunal sobre el fundamento de la solicitud de la medida cautelar solicitada; y, tercero, decidir sobre la idoneidad y suficiencia del importe de la caución.

Sobre la valoración de estos requisitos legales, RIFÁ SOLER, José María: «Requisitos de las medidas cautelares. Modificación y alzamiento de las cautelas», en la obra colectiva: *Las medidas cautelares y los recursos*. Cuadernos de Derecho Judicial. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, págs107 a 110.

(157) Así para FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.104: «*La caución no determina, con su mera concurrencia, la adopción de la medida, sino que, una vez decidida ésta y atendiendo a que su adopción implica un riesgo, se exige la fianza para salvaguardar los derechos de quien la soporta*», para continuar afirmando que: «*el automatismo en la exigencia de garantía cas mal con su carácter de medida cautelar, hasta el punto de que creemos que la previsión de una regulación de la suspensión que configure la caución como indefectible podría ir contra no sólo del derecho a la tutela judicial efectiva, o del beneficio de justicia gratuita, sino también de la reserva de jurisdicción*». Para este autor la caución no es un presupuesto más para la adopción de la medida cautelar principal, sino que tiene naturaleza autónoma y su adopción, la exigencia de caución, depende del cumplimiento de los presupuesto propios a los que

es garantizar la efectividad de la sentencia, la cuál no se obtiene por el hecho de conceder la medida cautelar principal a cambio de prestar caución sin la concurrencia de los dos presupuestos iniciales(158), no pudiendo sustituirse éstos por aquél(159). Es decir, si la medida cautelar se debe de adoptar para proteger la efectividad del posible fallo futuro como consecuencia del largo periodo de tiempo que transcurrirá entre la iniciación y la finalización del proceso, mala protección es aquella que, sin constatar el posible daño que pueda ocasionar el transcurso del tiempo durante la tramitación del proceso y la posible apariencia de derecho de la pretensión demandada, se concede la medida cautelar a cambio de una caución, quedando desprotegido el demandado que ve alterada su paz jurídica simplemente por la reclamación y el poder económico del demandante(160).

En las relaciones entre particulares consideramos correcto que ante la adopción de una medida cautelar, según los presupuestos analizados, se deba adoptar, ante el daño que puede producir dicha decisión, la contracautela de solicitar una determinada

se condiciona cualquier medida cautelar.

(158) En este sentido, ante la posibilidad suplir la debilidad de los argumentos del solicitante, con la prestación de una mayor caución, RIFÁ SOLER, José María: «Requisitos de las medidas cautelares. Modificación y alzamiento de las cautelas», en la obra colectiva: *Las medidas cautelares y los recursos*. Cuadernos de Derecho Judicial. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pág.109 a100, considera que: «A nuestro parecer, no cabe tal posibilidad, ya que en nuestro derecho la adopción de medidas cautelares está condicionada por su finalidad y función en el proceso, y no por una mayor o menor caución. O bien se dan los presupuestos de la medida: "periculum in mora", y "fumus boni iuris" y, por tanto, procede adoptar la medida con la determinación de la caución según los criterios expuestos, o bien no se dan suficientemente estos presupuestos, y no cabe suplir su insuficiencia con una mayor caución. No obstante, corresponderá al tribunal, en cada caso, conjugar aquellos presupuestos, valorar el caso concreto y, posteriormente, acordar o no la medida solicitada con la caución que considere adecuada».

(159) Así para CHINCHILLA MARÍN, Carmen: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Faculta de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991, pág.49: «...a la hora de adoptar la medida cautelar la importancia de la comprobación del periculum no disminuye porque una prestación de fianza, ya que el periculum en la demora es el fundamento mismo de la medida cautelar», recogiendo además la opinión de SERRA DOMÍNGUEZ, para quién la tendencia de sustituir la justificación del periculum in mora por la prestación de la fianza puede servir para ampliar el arbitrio judicial y reducir la exigencia de al prueba prima facie, pero nunca sustituirla. Para finalizar afirmando que: «la comprobación de del periculum y el fumus ha de ser el presupuesto fundamental a la hora de adoptar una medida cautelar».

(160) Si desaparecieran los dos presupuestos básicos de las medidas cautelares, podría significar que el demandante, conocedor de lo infundado de su pretensión, puede alterar la situación del demandado solamente con la presentación de la demanda y la prestación de la caución, situación totalmente injusta.

caución, ya que de esta forma se trata de obtener el equilibrio entre los intereses de las dos partes discordantes. En caso contrario, si el favorecido por la resolución judicial es el demandado, no le bastaría con una sentencia declarativa de su derecho, sino que además debería de iniciar un nuevo recurso reclamando el daño que en su momento le ocasionó la medida cautelar principal adoptada, situación totalmente alejada de la noción de justicia, y por este motivo consideramos que la caución si puede actuar como presupuesto para la adopción de la medida cautelar principal.

Si esto es lo que ocurre entre particulares que deben acudir a los tribunales de justicia solicitando su auxilio, no ocurre lo mismo cuando el demandado es la propia Administración. En este caso, la anterior LJCA, ante la concurrencia del *periculum in mora*, recogido en su artículo 122, se concedía al demandante la suspensión de la ejecución del acto, debiendo éste aportar garantía en el caso que dicha medida pudiera derivarse algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de terceros, según su artículo 124.1. Con la nueva LJCA, con distintos términos, pero los resultados son parecidos, así su artículo 133.1 dispone que cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar dichos perjuicios, pudiéndose exigirse caución para garantizar los mismos.

Pero si el demandado es la Administración, la situación es diferente, ésta tras la declaración de la sentencia reconociendo la legalidad del acto emitido, no necesita solicitar un nuevo auxilio judicial para ejecutar el acto, sino que ella misma esta facultada para ejecutarlo, pudiéndose dirigir al patrimonio del demandante, contando con los medios y el procedimiento adecuado para lograr este fin, quedando garantizado, por esta particular situación de la Administración, el cumplimiento del acto, aunque se haya concedido al demandante la medida cautelar sin prestar la oportuna garantía, pudiendo significar en todo caso una mayor dificultad para la Administración el hacer cumplir el acto que si se hubiera aportado la correspondiente caución. Pero en este orden de ideas, ¿qué es más perjudicial a los intereses públicos?, que la actuación administrativa se puede paralizar por la mera prestación de una garantía o que esta actuación se paralice como consecuencia del daño que la ejecución del acto puede ocasionarle al demandante, el cual, en su pretensión, cuenta con el beneficio de la apariencia de un derecho, sin necesidad de prestación de garantía. Entre una u otra, nos adherimos a la segunda, creemos que en aras a una mejor justicia deberían de primar las dos circunstancias anteriores sobre la prestación de una caución que siempre irá en beneficio del que posee

una mayor capacidad económica, a la hora de conceder la medida cautelar de la suspensión de la ejecución del acto. Especialmente cuanto estamos refiriéndonos a actos dictados por la Administración tributaria.

2. DELIMITACIÓN DE SITUACIONES: NORMATIVA.

La suspensión de los actos administrativos se configura con carácter general en una «técnica»(161) que es utilizada como instrumento para distintas finalidades o que puede cumplir distintas funciones. En este sentido podemos distinguir:

a) La utilización de la técnica de la suspensión de los actos administrativos como instrumento de control por parte de los órganos administrativos superiores respecto de los actos dictados por los inferiores, dentro la organización jerárquica de la Administración.

b) Como instrumento de control o tutela de los actos dictados por las Administraciones Locales ejercido por las Administraciones territoriales superiores, dentro de la organización territorial del Estado.

c) También dentro de esta función tutelar que ejercen las Administraciones Territoriales es necesario destacar la que ejerce el Gobierno de la Nación frente a las disposiciones y resoluciones adoptadas por las Comunidades Autónomas, donde su impugnación ante el Tribunal Constitucional genera la suspensión de las mismas, en este sentido el artículo 161.2 de la Constitución(162) y el artículo 77 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

d) El instituto de la suspensión como técnica utilizada por los particulares frente a la característica de los actos administrativos de la ejecutoriedad, solicitada como consecuencia del planteamiento de un recurso o reclamación administrativo o de un

(161) ARIAS VELASCO, José: «El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.. 27.

(162) «El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior de cinco meses»

PASCUAL MEDRANO, Amelia: *La suspensión de actos y normas de las Comunidades Autónomas en la jurisdicción constitucional. El artículo 161.2 de la Constitución Española*. Edt. Aranzadi. 2001.

recurso jurisdiccional.

Es esta última manifestación de la suspensión de los actos administrativos es objeto de desarrollo en este trabajo de investigación, especialmente en el ámbito tributario, donde el instituto de la suspensión se configura de unas notas distintas en relación con su utilización en las otras funciones mencionadas(163).

Según lo expuesto anteriormente podemos distinguir básicamente entre dos funciones que puede cumplir la suspensión, una función de carácter tutelar o de control, que es utilizada por los propios entes territoriales o órganos administrativos, dentro del ámbito competencial existente entre ellos. Y la segunda función, una función de garantía, donde la suspensión actúa como medida de salvaguarda de los intereses de los particulares, y porque no, también los de la Administración, ante la posible ejecución de un acto administrativo que ha sido cuestionada su legalidad, debido a la interposición del correspondiente recurso o reclamación.

De acuerdo con esa distinción de las funciones con que puede ser utilizada la suspensión podemos determinar las principales diferencias que se denotan según esas funciones descritas anteriormente, donde podemos destacar:

a) Desde el punto de vista subjetivo, la suspensión como función tutelar es

(163) En el ámbito tributario podemos distinguir dos clases de medidas cautelares que se adoptan en momentos distintos de la vida un crédito tributario, unas tendentes al aseguramiento del crédito tributario que son propias del procedimiento de gestión, recaudación e inspección, concretamente el artículo 128 de la LGT, y por otra parte, medidas cautelares adoptadas como consecuencia de la impugnación del acto tributario, tendentes a asegurar la efectividad del fallo que en su día recaiga, que se dan en el seno de los recursos administrativos, el de reposición o el de reclamaciones económico-administrativas o, en la vía judicial, en el recurso contencioso-administrativo. Referentes a las primeras ambas medidas cautelares, podemos citar a FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (I): algunas novedades en materia de procedimientos y recursos (y II): el nuevo régimen de las medidas cautelares», *Rev. Quincena Fiscal*, editorial, núm. 3 y 4, 1999; MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias», *Rev. Tribunal Fiscal*, núm. 103, 1999, pág.49 a 59; CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Edt. Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, 1998; CORCUERA TORRES, A.: «Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias» *E.F.*, 175, 1997, pág. 3-60; MARTÍN QUERALT, J.: «Las medidas cautelares en el ámbito tributario», *Editorial Rev. Tribuna Fiscal*, núm.67, 1996; GRAU RUIZ, M.A.: «La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación (Comentario a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1995)», *Rev. Carta Tributaria*, núm.80, 1996, pág.135-147; ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe: «La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancias de tiempo y lugar. Medidas cautelares», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núms. 117 y 118, 1990.

instada por entes territoriales o por órganos de la Administración, mientras que la suspensión, como función de garantía, es solicitada por los interesados que se ven afectados por el acto administrativo dictado por la Administración que puede proceder de cualquier órgano administrativo, con independencia del ente territorial o del órgano administrativo al que este inscrito.

b) Desde el punto de vista objetivo, nos encontramos con que el efecto puede ser el mismo, demorar la eficacia de unos determinados actos, la finalidad es diferente, en los primeros casos se trata de un control o de una tutela que ejercen los Entes territoriales superiores respecto de los inferiores, o de los órganos administrativos, desde el punto de vista jerárquico, ejercen sobre los inferiores, por tanto utilizándose la suspensión como una técnica de control. Mientras en el último caso, se configura la suspensión como una garantía otorgada, normalmente con carácter excepcional, en favor del interesado que insta un recurso o reclamación frente al acto administrativo, que no necesita de la ratificación de un órgano judicial para ser ejecutado. Ante esta ejecución prematura se otorga la suspensión como contrapeso del privilegio de ejecutividad con que gozan los actos administrativos.

La suspensión es, en principio, una medida que es necesario que aparezca como una de las posibilidades, dentro de las distintas medidas que puedan existir en la legislación, que el interesado o el órgano juzgador pueden solicitar o adoptar, respectivamente, si estiman que se dan los elementos necesarios para considerar que su no adopción va significar una merma de la tutela solicitada, en el sentido que se esta concediendo una protección previa a los intereses de ambas partes, antes de que recaiga una resolución definitiva sobre el fondo del asunto.

De esta forma, la partes en conflicto cuenta con la garantía de que en el caso de obtener la razón en relación a las pretensiones alegadas, tienen asegurado el restablecimiento de su situación originaria, debido a que se ha evitado una ejecución previa del acto cuestionado antes de que se haya dictado la resolución, y además, se han establecido los medios necesarios para garantizar el cumplimiento del acto que ha quedado en suspenso, que es objeto del litigio.

De esta forma las partes litigiosas obtienen una tutela efectiva a sus pretensiones, ya que se evita una ejecución prematura de un acto que ha sido puesto en duda su legalidad y la parte, que desea esta ejecución prematura, que ha quedado en suspenso,

sabe que en el caso de obtener un pronunciamiento favorable podrá llevar a cabo la ejecución del acto debido a que este ha quedado cubierto o protegido por diferentes medidas que se han adoptado a la hora de otorgar dicha medida de suspensión(164).

Lógicamente a parte de lo expuesto anteriormente, vemos que en la normativa actual, el legislador no ha configurado un régimen jurídico homogéneo de la suspensión de la ejecución de los actos de la Administración. Sino que una vez que el legislador recoge la posibilidad de adoptar esta medida, donde debemos de advertir que éste, con carácter general, no puede excluir dicha posibilidad, la suspensión de la ejecución de los actos administrativos como consecuencia de la interposición de un recurso, ya que el propio Tribunal Constitucional ha señalado la inconstitucionalidad de las normas que impiden la suspensión aunque se recurra el acto, ya que significa admitir la regla «*solve et repete*» que ha sido proscrita de nuestro ordenamiento(165).

El legislador ha regulado el tema de la suspensión en diferentes normas, donde

(164) Debemos entender que lo expuesto hasta este momento está haciendo referencia a una situación genérica del contenido de la tutela efectiva, cuando se pone en duda la legalidad de determinados actos. Lógicamente hay que distinguir que esta situación es radicalmente diferente si nos referimos a actos de los particulares que si hacemos referencia a los actos dictados por la Administración cuyos destinatarios son los ciudadanos.

Mientras que el primer caso, los particulares no dictan actos eminentemente ejecutivos sino que en caso de controversia deben acudir a los órganos judiciales, que serán estos los que deben de reconocerle su derecho -juicios declarativos de derechos- y que una vez reconocido el mismo deben de solicitar su ejecución -juicios ejecutivos-. Esto a parte de los títulos ejecutivos, donde en principio se entiende reconocido el derecho y se esta solicitando su ejecución -juicios ejecutivos especiales-.

Esto no ocurre como hemos señalado cuando se trata de actos dictados por la Administración que cuenta con la prerrogativa de la tutela declarativa y de la tutela ejecutiva, lo cual significa que vez dictado el acto, este se va a ejecutar por la misma Administración sin necesidad de solicitar el auxilio judicial para el reconocimiento de la legalidad del acto ni para la ejecución del mismo, aunque se haya cuestionado la legalidad del mismo por el particular a través del oportuno recurso, administrativo o judicial.

(165) A pesar de la doctrina del Tribunal Constitucional todavía es posible encontrar como ocurría en el Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de las Entidades que perturben el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Aragón, lo siguiente:«*Artículo 20. Recursos y Jurisdicción. 1. Contra los actos de gestión, comprobación e inspección del presenta Impuesto podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Autónoma de Aragón, regulado en la Ley 5/1985, de 20 de noviembre, previo el potestativo recurso de reposición. 2.No obstante lo señalado en la Ley últimamente citada, el Tribunal Económico Administrativo podrá acordar la no suspensión del acto administrativo, en relación con las reclamaciones que se interpongan contra los actos de liquidación de este Impuesto, aun cuando se presente garantía suficiente. 3. Agotada la vía administrativa, los interesados podrán interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo*». Reproducido en ALCABALA, Rev. de Hacienda Pública de Andalucía, núm. 2, 1994, pág. 239.

en cada una ellas, dependiendo del sector del ordenamiento administrativo a que se refiriera ha establecido un régimen jurídico con sus propias connotaciones que lo diferencia de otros sectores, así básicamente podemos distinguir entre la suspensión establecida con carácter general para todas las Administraciones Públicas, en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común(166); y las regulaciones concretas, dependiendo del sector de la Administración que ha necesitado diferenciar su régimen del establecido con carácter general, de este modo nos podemos encontrar:

- De forma general, para todo tipo de actos administrativos dictados por la Administración, se recogía en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958(167), y en la actualidad en el artículo 111, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídicos de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común(168), incorporándose en esta Ley una pretendida

(166) Que deroga lo establecido en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de 17 de julio de 1958.

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

(168) Redacción originaria, Art. 111. *«1 La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.*

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría el interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto recurrido, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

b) Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad e pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.

3. Al dictar acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.

4. El acto impugnado se entenderá suspendido en su ejecución si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado la resolución expresa, sin necesidad de solicitar la certificación que regula el artículo 44 de esta Ley.

5. Cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, la suspensión de su eficacia habrá de ser publicada en el periódico oficial en que aquél se inserto».

Nueva redacción del artículo dada por el art.1 de la Ley 4/1999 de 13 enero, de modificación

especialidad del sector tributario, en su Disposición Adicional Quinta, pasando de una aplicación subsidiaria, en su redacción original(169), a convertirse en una normativa de aplicación supletoria, en su nueva redacción (170).

de la Ley 30/1992 de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: «Suspensión de la ejecución.

1. La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender, de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto impugnado cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

b) Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.

3. La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.4, segundo párrafo, de esta Ley.

4. Al dictar el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado.

Cuando de la suspensión puedan derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, aquélla sólo producirá efectos previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos, en los términos establecidos reglamentariamente.

La suspensión podrá prolongarse después de agotada la vía administrativa cuando exista medida cautelar y los efectos de ésta se extiendan a la vía contencioso-administrativa. Si el interesado interpusiera recurso contencioso-administrativo, solicitando la suspensión del acto objeto del proceso, se mantendrá la suspensión hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la solicitud.

5. Cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, la suspensión de su eficacia habrá de ser publicada en el periódico oficial en que aquél se insertó».

(169) Redacción originaria: «1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 y 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

(170) Nueva redacción del artículo dada por el art.1 de la Ley 4/1999 de 13 enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común:«Quinta. Procedimientos administrativos en materia tributaria.

1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

- Para la Administración financiera habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto-Legislativo de 1988 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria(171).

- Para los supuestos de suspensión de los actos dictados por la Administración Tributaria habrá que estar a lo establecido en el artículo 136(172) originario Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que corresponde con el actual artículo

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

(171) Decreto-Legislativo de 1988 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, artículo 34. «1. En ningún caso podrán suspenderse los procedimientos administrativos de apremio por virtud de recursos interpuestos por los interesados si no se realiza el pago del débito, se consigna su importe o se garantiza éste en la forma reglamentariamente establecida.

2. Si contra dichos procedimientos se opusieran reclamaciones en concepto de tercería o por otra acción de carácter civil por persona que ninguna responsabilidad tenga para con la Hacienda Pública en virtud de obligación o gestión propia o transmitida, se suspenderán dichos procedimientos sólo en la parte que se refiera a los bienes o derecho controvertidos, sustanciándose este incidente en la vía administrativa como previa a la judicial.

Cuando la reclamación fuese denegada en la vía administrativa, proseguirá el procedimiento de apremio, a no ser que de la ejecución puedan derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación, en cuyo caso la Administración Pública podrá acordar la suspensión de aquél, siempre que se adopten las medidas reglamentarias de aseguramiento de los respectivos créditos.

3. Asimismo podrá suspenderse el procedimiento de apremio sin los requisitos establecidos en el número 1 de este artículo, si el interesado demuestra que ha existido en su perjuicio error material o aritmético en la determinación de la deuda tributaria que le exija.

4. Podrán aplazarse o fraccionarse las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública en los casos y por el procedimiento establecido en el Reglamento General de Recaudación. Dichas cantidades devengarán interés de demora. Asimismo, deberán garantizarse excepto en los casos siguientes:

a) Cuando sean inferiores a la cifra que, por Orden Ministerial, fije el Ministro de Economía y Hacienda.

b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública».

(172) Artículo 136.1 «El procedimiento de apremio no se suspenderá cualquiera que sea la impugnación formulada, sino se realiza el pago de la deuda tributaria, se garantiza con aval bancario suficiente o se consigna su importe conforme a lo establecido en el artículo 63 de esta Ley».

Los antecedentes históricos del artículo 136.1 de la L.G.T. se encuentran básicamente, en el Art. 7 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, que dispone, en su apartado último, que: «En ningún caso se suspenderán los procedimientos de apremio por virtud de recursos interpuestos por los interesados, si no se realiza el pago del débito o consignación de su importe».

135(173), que ha sido concretado para los supuestos de revisión administrativa: para el recurso de reposición, a lo dispuesto en el artículo 11 del Real Decreto 224/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico administrativo (174); para las reclamaciones económico-administrativas a los artículos

(173) Como consecuencia opera tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: «Artículo 135.1. *El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas*».

(174) Nueva redacción del art. 11, dada por el art.23 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación.

«Artículo 11. *Suspensión del acto impugnado. Garantías.*

1. *La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses, recargos y sanciones.*

2. *No obstante, podrá suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras dure la sustanciación del recurso, aplicando lo establecido en el capítulo VI del Título IV del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, con las siguientes especialidades:*

a) *En todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano que dictó el acto.*

b) *Las resoluciones desestimatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal al que correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita.*

c) *Las garantías que se constituyan habrán de cubrir la duración tanto del recurso de reposición como, en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior.*

Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión, podrán extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

d) *La suspensión acordada producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo, en todas sus instancias, si se interpusiera la correspondiente reclamación.*

3. *Igualmente, podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías que se señala el apartado 4 del artículo 81 del mencionado Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. En estos casos, la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión».*

Redacción anterior: «1. *La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá si en el momento de interponerse el recurso se garantiza el ingreso de las cantidades a que se refiere el apartado 5 de este artículo.*

2. *Si el recurso no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión se referirá a la diferencia que sea objeto de impugnación, quedando obligado el recurrente a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.*

3. *La suspensión regulada en el presente artículo sólo producirá sus efectos en este recurso.*

4. *La garantía a constituir por el recurrente para obtener la suspensión podrá consistir en:*

a) *Deposito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales.*

21 a 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que articula la Ley de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo(175); los artículo 74 a 77 del

b) Aval o fianza solidario prestado por un Banco oficial o privado o por una Caja de Ahorro.
c) Fianza personal o solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad, de reconocida solvencia, para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

5. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria recurrida y el interés de demora que origine la suspensión. En el caso previsto en la letra a) del párrafo 4, sin perjuicio de la liquidación definitiva que proceda, el interés de demora se calculará sobre treinta días.

6. La suspensión se comunicará a la Intervención y durará mientras no se resuelva el recurso de forma expresa. Si la pretensión no prosperase, el plazo de ingreso de la deuda tributaria recurrida será igual al que, en la fecha de interponer el recurso, faltare por transcurrir del período voluntario.

7. Los intereses de demora que origine la suspensión serán objeto de liquidación y notificación por la Oficina competente y deberá ser ingresados en los plazos que indica el Reglamento General de Recaudación.

8. El Órgano competente para conocer del recurso de reposición podrá acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, mientras no se resuelva el recurso de reposición de forma expresa, cuando, a su juicio, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho, previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

9. Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado.

10. Las sanciones mencionadas comenzarán a ejecutarse:

a) Si se hubiere denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria.

b) Si se hubiere concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquel en que adquieran firmeza, en vía administrativa, las sanciones impuestas.

11. En ambos casos, el órgano que hubiera acordado o denegado la suspensión lo comunicará al órgano administrativo de gestión para que entienda confirmada la suspensión del acto administrativo impugnado o pueda proceder a su ejecución».

Los apartados 8 al 11 de este artículo han sido incorporados por la Disp. Adic. 2.ª del RD 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (BOE de 18 enero de 1986), el resto de apartados responden a su redacción originaria.

(175) Artículo 21. «1. Salvo lo previsto en el artículo siguiente, la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y sanciones.

2. No se detendrá la sustanciación de las reclamaciones en cualquier instancia por falta de pago de las cantidades liquidadas y contraídas por los expresados conceptos.

3. La suspensión acordada con ocasión del recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa se mantendrá en ésta en las condiciones que se determinen reglamentariamente. (Apartado incorporado por la Disp. Adic. única.2. de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE nº 174, de 22 de julio de 1995), entrada en vigor al día siguiente de su publicación).

Nueva redacción del artículo 22 dada por la Disp. Adic. única.3. de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE nº 174, de 22 de julio de 1995), entrada en vigor al día siguiente de su publicación.

«Artículo 22. 1. La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida

nuevo Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo(176), que

automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, mediante depósito de dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden, el importe de la deuda tributaria y de los intereses de demora que genere.

2. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

A efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes.

3. El Tribunal podrá suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4. Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, letra c), de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe».

Redacción originaria del artículo 22: «1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria.

2. Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo treinta y seis, punto dos, de la Ley General Presupuestaria, de cuatro de enero de mil novecientos setenta y siete, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del cinco por ciento de aquella deuda en los casos en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fe».

(176) «Artículo 74. Reglas generales sobre la suspensión del acto impugnado.

1. La reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses, recargos y sanciones.

2. No obstante, 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 artículo 75.

b) Excepcionalmente, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77.

3. Sin perjuicio de lo anterior, cuando el Tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía.

4. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación, y sin perjuicio de la suspensión que pueda resultar de lo previsto en los artículos 74, apartados 2 y 3, y 75 a 77, el Tribunal acordará la suspensión sin garantías de la ejecución de las mismas cuando así proceda por cumplirse los requisitos previstos en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria y en sus normas de desarrollo. En este supuesto, la solicitud y su tramitación se regirá por lo dispuesto en los apartados 3, 4, 6, 7, 8, 10, 12 y 13 del artículo 76, pudiendo el Tribunal solicitar cuantos informes, documentos, y justificantes estime convenientes. La suspensión así otorgada iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud

correspondiente.

5. Cuando se hubiese suspendido la ejecución del acto impugnado con ocasión del recurso de reposición, en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, la suspensión se mantendrá en la vía económico-administrativa.

6. Si la reclamación no afecta a la totalidad de los conceptos comprendidos en el acto o liquidación, la suspensión se referirá sólo a los que sean objeto de impugnación, siempre que sea posible la liquidación separada de tales conceptos, quedando obligado el reclamante a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

7. En su caso, la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. La garantía tendrá duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa, en los términos que correspondan.

8. La suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, si bien, cuando no se solicite en el momento de interponer la reclamación sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad.

9. Los actos que denieguen la solicitud de suspensión habrán de ser motivados.

10. Las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos que afecten a la suspensión de la ejecución de los actos impugnados se comunicarán inmediatamente, incluso por medios informáticos, al órgano que dictó el acto y al órgano competente para la recaudación.

Igualmente se comunicará, en su caso, la interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada y cualquier pronunciamiento administrativo o judicial que afecte a la ejecución del acto impugnado, del que tenga conocimiento el Tribunal.

11. La suspensión, se mantendrá durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía económico-administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión.

12. Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58 apartado 2, párrafo c) de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.

13. La garantía será devuelta o liberada cuando se pague la deuda, incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la suspensión, o cuando se acuerde la anulación del acto.

Cuando en una liquidación se anulen recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, la garantía seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, pero podrá ser sustituida por otra que cubra solamente la nueva deuda.

Artículo 75. Suspensión automática de los actos de contenido económico.

1. Quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde el momento en que el interesado lo solicite y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo.

No obstante, cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad

líquida que el interesado haya de ingresar, se estará exclusivamente a lo que dispone el artículo 77.

2. La solicitud de suspensión a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta y del acto recurrido en ella, se dirigirá al órgano de recaudación competente.

3. Si la solicitud acredita la existencia de la reclamación y adjunta garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de tal solicitud.

Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos necesarios para su eficacia se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos.

4. En el caso previsto en el segundo párrafo del apartado anterior, el órgano de recaudación resolverá expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución de acto administrativo impugnado.

La resolución anterior o, en su defecto, la solicitud del interesado, se comunicará al Tribunal que esté conociendo la reclamación contra el acto suspendido. El Tribunal unirá la comunicación al expediente de reclamación.

5. La resolución por la que se deniegue la suspensión podrá ser objeto de recurso ante el órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

Contra la resolución no cabrá ulterior recurso en vía económico-administrativa.

6. La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión automática será puesta a disposición del órgano de recaudación y deberá ser alguna de las siguientes:

a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales o, en su caso, en la corporación o entidad interesada. Cuando se trate de deuda pública anotada se aportará certificado de inmovilización del saldo correspondiente a favor del órgano que dictó el acto.

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca.

c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden ministerial.

Artículo 76. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico.

1. Cuando el interesado no pueda aportar la garantía a que se refiere el artículo anterior la ejecución del acto impugnado podrá ser, excepcionalmente, suspendida por el Tribunal Económico-administrativo al que compete resolver la reclamación contra el mismo, en los términos que establece este artículo.

2. El Tribunal podrá decretar la suspensión cuando se justifique por el interesado que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación y se ofrezca garantía suficiente, de cualquier tipo, para cubrir el importe a que se refiere el apartado 7 del artículo 74.

No obstante, aun cuando el interesado no pueda aportar garantía con los requisitos anteriores, se podrá decretar la suspensión si se aprecian los referidos perjuicios.

3. La solicitud de suspensión se formulará en escrito separado de la reclamación que la motive.

4. El interesado dirigirá la solicitud de suspensión al Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto que pretenda suspenderse, efectuando las alegaciones que estime oportunas en orden a acreditar la concurrencia de los requisitos señalados en los apartados uno y dos de este artículo, y adjuntando los documentos que lo acrediten. La solicitud no podrá pedir la apertura de un período de prueba, y si lo hiciese la petición se tendrá por no hecha.

5. En la solicitud se indicará, en párrafos separados y diferenciados, la naturaleza, características, avalúo descripción jurídica, y, según proceda, descripción física, técnica, económica, y contable, de la garantía que se ofrezca, con el suficiente detalle para que pueda ser examinada y, en su caso, constituida, sin ulteriores aclaraciones modificaciones, o ampliaciones. Deberán adjuntarse los documentos que fundamenten lo indicado por el interesado, y en especial una valoración de los bienes

ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando se ofreciesen varias garantías, concurrente o alternativamente, se procederá para cada una de ellas en la forma descrita, de modo que queden totalmente diferenciadas, indicando si fuesen concurrentes o alternativas o se entenderá que son concurrentes, e indicando si fuesen alternativas el orden de preferencia o se entenderá que coincide con el orden en que aparecen descritas. Si el interesado no ofreciese garantía alguna lo indicará expresamente así. No obstante, cuando en la solicitud no se indicase las garantías ofrecidas, el Tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna.

6. A la vista de la solicitud y de la documentación aportada el Tribunal decidirá sobre su admisibilidad a trámite. Será rechazada cuando la solicitud no identifique el acto que pretende suspenderse, no contenga alegaciones o éstas no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales, no adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o los que adjuntase no se refiriesen a tal acreditación. También será rechazada cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella.

7. El acuerdo que inadmita a trámite estará motivado y se notificará al solicitante, no cabiendo ulterior recurso administrativo contra él. El acuerdo que admita a trámite no precisará de notificación, y dejará en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de presentación de la solicitud de suspensión, a cuyos efectos se comunicará de oficio al órgano competente, hasta el día de resolución de la misma.

8. Tras la admisión a trámite, el Tribunal podrá requerir al interesado para que aclare, acredite, o complete, cualquiera de los extremos indicados en su solicitud o documentos adjuntados con ella. Para ello otorgará un plazo proporcionado no inferior a diez días.

9. El Tribunal solicitará del órgano de recaudación a que se refiere el apartado 2 del artículo 75 anterior que informe sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas, para lo cual será de aplicación lo previsto en el artículo 52 apartado 9 del Reglamento General de Recaudación.

10. El Tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión, la cual será notificada al interesado y al órgano competente, y que no admitirá recurso en vía administrativa.

11. La resolución que otorgue la suspensión detallará, en su caso, la garantía que deba ser constituida el plazo y la forma de constituir-la, y el órgano de recaudación a cuya disposición debe quedar constituida ante el que deberá acreditarse su constitución. En tal caso la resolución se dictará bajo condición suspensiva de que este último órgano dicte acuerdo expreso declarando conforme la garantía realmente constituida. La suspensión iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud correspondiente.

12. La resolución denegará la suspensión cuando no concurren los requisitos legales, o no resulten acreditados, o cuando, siendo necesarias, las garantías ofrecidas fuesen jurídica o económicamente insuficientes para asegurar la efectividad del acto de suspensión.

13. Si el Tribunal apreciase, en cualquier momento anterior o posterior al otorgamiento de la suspensión, que hay indicios suficientes para entender que ya no se reúnen los requisitos necesarios para la suspensión, o que las garantías ofrecidas ya no aseguran la efectividad del acto objeto de suspensión, lo notificará al interesado concretando y motivando dichos indicios y su incidencia sobre la suspensión, y concediéndole un plazo proporcionado no inferior a diez días para que presente alegaciones y los documentos acreditativos que estime. A la vista de todo lo actuado el Tribunal dictará acuerdo decidiendo según los casos:

- a) archivar este trámite,
- b) incorporar este trámite al expediente todavía pendiente de resolución al objeto de que sea tenido en cuenta para decidir sobre la inadmisibilidad a trámite o sobre la denegación de la suspensión,
- c) alzar la suspensión ya acordada,
- d) acordar la modificación de las garantías aportadas o la constitución de otras nuevas en los términos del anterior apartado once advirtiéndole que la no acreditación en plazo motivará acuerdo alzando la suspensión existente.

La resolución no admitirá recurso en vía administrativa. La suspensión quedará alzada desde

deroga al Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, que en sus artículos 80 y 81 recogía la regulación sobre la suspensión de la ejecución(177).

el día en que se notifique el acuerdo respectivo. Cuando se alce la suspensión las garantías ya aportadas sólo se cancelarán tan pronto se acredite el ingreso de la deuda y de los intereses generados durante la misma.

Artículo 77. Suspensión de otros actos administrativos.

1. El Tribunal competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

2. La tramitación y resolución del procedimiento se hará conforme a lo señalado en el artículo anterior. La resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada»

(177) Art.80. No suspensión y efectos peculiares.

«1. La reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y sanciones.

2. No obstante, no se procederá a la distribución de las sanciones ni a la entrega a los partícipes de las respectivas participaciones que en ellas les correspondan mientras no sean firmes y ejecutorias las resoluciones en virtud de las cuales hayan sido impuestas, bien por haber transcurrido los plazos establecidos para recurrir contra ella en vía contencioso-administrativa o bien por haber sido absuelta la Administración, caso de haberse deducido demanda contra la misma ante dicha jurisdicción.

3. No se detendrá la sustanciación de las reclamaciones en cualquier instancia por falta de pago de las cantidades liquidadas y contraídas por los expresados conceptos».

Art.81. Suspensión y caución.

«1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma en que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria.

Ello no obstante, la impugnación de los presupuestos de las Corporaciones Locales no impedirá la aplicación provisional de los mismos.

2. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión se referirá a la diferencia que sea objeto de impugnación, quedando obligado el reclamante a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

3. Suspendida la ejecución, se mantendrá durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

4. La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión será puesta a disposición del Tribunal y podrá consistir en:

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

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de Crédito, con la limitación, en éste último caso, que establece la disposición transitoria sexta, número tres, de la Ley 3/1987, de 2 de abril.

c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida

Cuando se trata de actos dictados por los órganos de recaudación habrá que estar a lo señalado en los artículos 101, 173 y 177(178) del Real Decreto de

soluencia, sólo para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

5. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributario impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión, y un 5 por 100 de aquélla a los efectos previstos en el apartado 10 del presente artículo.

6. Interpuesta la reclamación se bastanteará la garantía por el Secretario delegado, el Secretario de Sala o por el Secretario del Tribunal, según proceda, y si fuera suficiente se dictará la correspondiente providencia, por la que quedará constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal.

7. Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuere declarada insuficiente se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera.

8. La providencia del Secretario delegado, del Secretario de Sala o del Secretario del Tribunal declarando insuficiente a la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental.

9. El Secretario delegado, el Secretario de Sala o el Secretario del Tribunal, que lo hubiere dictado, pondrá en conocimiento de la Intervención de la Delegación de Hacienda o de la del Organismo del que emane el acto administrativo impugnado, las providencias por las que se declare la suspensión a que se refiere el apartado 6 de este artículo sin que pueda demorarse aquélla más de tres días, computados desde la recepción del traslado de la providencia de suspensión.

10. Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.

11. Los órganos competentes, para conocer de las reclamaciones, podrán acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales, mientras dura la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, cuando a juicio del Tribunal competente para resolver la reclamación, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

12. Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro del expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado.

13. Las sanciones mencionadas comenzarán a ejecutarse:

a) Si se hubiese denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria.

b) Si se hubiese concedido la suspensión, a partir del día siguiente en que adquiera firmeza en vía administrativa el acto de imposición de sanciones.

14. En ambos casos, el órgano que hubiera acordado o denegado la suspensión lo comunicará al órgano administrativo de gestión para que entienda confirmada la suspensión del acto administrativo impugnado o pueda proceder a su ejecución».

(178) Artículo 101. «1. El procedimiento de apremio sólo podrá suspenderse, previa prestación de la correspondiente garantía:

a) En los casos y forma previstos en la regulación de los recursos y reclamaciones económico-administrativas.

b) En otros casos en que lo establezcan las leyes».

Art. 173. Plazo y efectos de la interposición.

«1. No será admitida la tercería de dominio después de otorgada la escritura, de consumada la venta de los bienes de que se trate o de su adjudicación para pago al Estado u otro Ente acreedor. La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta.

2. Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida se producirán los siguientes efectos:

a) Se tomarán las medidas de aseguramiento que procedan, tanto anotación del embargo en los Registros correspondientes, como depósito de los bienes y demás que, según la naturaleza de los mismos, sean oportunas.

b) Una vez tomadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento respecto de los bienes o derechos controvertidos.

c) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignarán en la Caja de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación, según decida éste.

d) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el Delegado de Hacienda podrá acordar su enajenación.

e) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del deudor que no hayan sido objeto de la tercería, hasta quedar satisfecha la deuda.

3. Si la tercería fuese de mejor derecho, una vez admitida, proseguirá el procedimiento, consignándose la cantidad controvertida a resultas de la resolución de la tercería».

Art. 174. Presentación y tramitación.

«1. La reclamación de tercería se formulará por escrito dirigido al Delegado de Hacienda, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de los mismos si desea que aquéllos le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se presentará en la Delegación de Hacienda en que se siga el procedimiento de apremio.

2. Recibido el escrito en la Dependencia de Recaudación, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o mejor derecho y se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes controvertidos, según lo dispuesto en el artículo anterior.

3. Cuando se trate de tercerías cuyo conocimiento y resolución corresponda al Delegado de Hacienda, el expediente de apremio con el escrito promoviendo la tercería y los documentos acompañados se remitirá al Servicio Jurídico del Estado, el cual deberá emitir informe en el plazo de quince días, proponiendo al Delegado la resolución que proceda en derecho.

4. Cuando se trate de tercerías cuyo conocimiento y resolución corresponda al Director general de Recaudación, le será remitida la documentación existente junto con el expediente de apremio y el escrito promoviendo la tercería en el plazo de quince días, a contar desde la interposición.

5. La Dirección General de Recaudación cursará seguidamente los documentos recibidos a la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado y ésta, recabando los antecedentes precisos, propondrá al Director general de Recaudación la resolución que proceda en derecho».

Art. 175. Resolución.

«1. La reclamación de tercería se resolverá en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el día en que se promovió.

La resolución del Director general de Recaudación, junto con el expediente, se remitirá a la Delegación de hacienda correspondiente.

La resolución se notificará a los interesados. Una vez notificada, se enviará copia de la resolución y justificante de la notificación al Servicio Jurídico del Estado.

2. Si dentro del plazo de tres meses no se notificase la resolución, se tendrá por desestimada la reclamación a efectos de poder interponer la correspondiente demanda judicial.

3. La acción ante los Juzgados Civiles habrá de promoverse dentro del plazo de quince días a contar desde la notificación expresa de la resolución recaída o del día en que tácitamente se entienda desestimada la tercería con arreglo al número anterior. Transcurrido este plazo, podrán presentarse

1684/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990(179).

A la anterior normativa habrá que añadir lo establecido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en sus artículos 12, 30, 31 y

otras reclamaciones de tercería, pero éstas no suspenderán el procedimiento de apremio.

4. *Si, pasados diez días desde la finalización del plazo últimamente señalado, no se justificase documentalmente la interposición de la demanda judicial, se proseguirán los trámites del procedimiento de apremio que quedaron en suspenso.*

5. *El Servicio Jurídico del Estado que intervenga en los procesos de tercería ante los Juzgados y Tribunales civiles comunicará a los órganos que tramiten los procedimientos de apremio las sentencias firmes que en aquellos procesos recaigan».*

(179) Estatuto de recaudación de 18 de diciembre de 1928.

Art. 147 *«Una vez iniciado el procedimiento de apremio contra deudores a la Hacienda pública, no podrá suspenderse sino en virtud de orden escrita y expresa de suspensión de la autoridad superior económica de la provincia, siempre que se cumplan las condiciones que determina el art. 256...».*

Art. 256... *«ni la interposición de las reclamaciones económico-administrativas ... producirán el efecto de suspensión del procedimiento de apremio si no se cumple la condición de que los interesados acompañen a sus solicitudes de cartas de pago justificativas de haber ingresado en el Tesoro el importe total del débito y consignado en la Caja general de Depósitos o sucursales de las provincias el 25 por 100 de dicho importe para garantizar el de los recargos o dietas, costas y gasto, o consignen en dicha Caja o sus sucursales, a disposición del Delegado de Hacienda, el importe del principal y de su 25 por 100. En su caso no se suspenderá la gestión, continuando el apremio sin perjuicio de que la reclamación sea resuelta en el fondo.»*

Lo mismo establecía el Estatuto de Recaudación de 1948,

Art. 225 *«1. Ni el recurso previo de reposición ni la reclamación económico-administrativa, ... producirá efecto de suspensión del procedimiento de apremio, si no se cumple la condición que los interesados acompañen sus escritos las cartas de pago justificativas de haber ingresado en el Tesoro el importe total del débito y consignación en la Caja General de Depósitos o Sucursales de las provincia, el 25 por 100 de dicho importe para garantizar el de los recargo o dietas y costas, o la de consignar en dicha Caja o sus Sucursales a disposición del Delegado de Hacienda, el importe del principal y de su 25 por 100. 2. En otro caso no se suspenderá la gestión continuando el apremio, sin perjuicio de que la reclamación sea resuelta en cuanto a su fondo.»*

Reglamento de Recaudación de 1966,

Art. 190 *«1. La interposición de cualquier recurso o reclamación no producirá la suspensión del procedimiento de apremio, a menos que se garantice el pago de los débitos perseguidos o se consigne el importe de éstos en la forma y términos que expresa el número siguiente. 2. La garantía a prestar lo será, precisamente, por aval solidario de Banco o Caja de Ahorros, por tiempo indefinido y por cantidad que cubra el importe de la deuda inicial certificada de apremio y un 25 por 100 de ésta para cubrir el recargo de apremio y costas del procedimiento. La consignación, en su caso, será por esta misma suma de conceptos, a disposición del Delegado de Hacienda y en la Caja General de Depósitos.»*

La principal diferencia del Reglamento General de Recaudación con los anteriores Estatutos de Recaudación, que como establece el Art. 136 de la L.G.T., se puede obtener la suspensión del procedimiento de apremio, con la consignación de la cuota y de la posible deuda tributaria, sin necesidad de tener que realizar el pago de la cuota tributaria más la consignación de otros conceptos. El actual Reglamento de Recaudación, en su art. 101, se remite a lo dispuesto en los recursos y reclamaciones económico-administrativas.

35(180), junto con el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, junto con el artículo 63 bis.11 del Reglamento General de la Inspección de los tributos(181),

(180) «Artículo 12. Reembolso de los costes de garantía.

1. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria se declara parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 30. Suspensión del ingreso.

1. El contribuyente tiene derecho, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía.

2. Cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión.

Artículo 31. Procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente.

2. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.

Artículo 35. Suspensión de la ejecución de las sanciones.

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 y sin que pueda ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

(181) Artículo 63.bis incorporado por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1930/1998, de 11 de abril, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Decreto 93971986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, «11. La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan, sin necesidad de aportar garantía, si contra las mismas se interpone en tiempo y forma recurso de reposición

como los artículo 37 y 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos:(182).

Además se ha establecido el régimen diferenciado para los supuestos de revisión jurisdiccional, el señalado en el artículo 122 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956(183), derogada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa,

o reclamación económico-administrativa, sin que puedan aquéllas ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa», de aplicación para la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves, pero lo mismo se recoge para la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples, (artículo 63.ter.3) y para la imposición de sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples o graves, (artículo 63. quater.5).

(182) *«Artículo 37. Suspensión de la ejecución de sanciones.*

1. *La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.*

2. *Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite.*

3. *Las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa.*

Artículo 38. Mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa.

Una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si, durante ese plazo, el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre de 1995, sobre represión del contrabando, en lo relativo a las infracciones administrativas de contrabando, artículo 35.6. La ejecución de las sanciones por infracciones administrativas de contrabando quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

(183) Artículo 122: *«1. La interposición del recurso contencioso-administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, salvo que el Tribunal acordar, a instancia del actor, la suspensión.*

2. *Procederá la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil».*

artículos 129 a 136(184).

(184) Artículo 129. «1. Los interesados podrán solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia.

2.- Si se impugnare una disposición general, y se solicitare la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados, la petición deberá efectuarse en el escrito de interposición o en el de demanda.

Artículo 130. 1. Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordar únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición 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.

Artículo 131. El incidente cautelar se sustanciará en pieza separada, con audiencia de la parte contraria, en un plazo que no excederá de diez días, y será resuelto por auto dentro de los cinco días siguientes. Si la Administración demandada no hubiere aún comparecido, la audiencia se entenderá con el órgano autor de la actividad impugnada.

Artículo 132. 1. Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que éste finalice por cualquiera de las causas previstas en esta Ley. No obstante, podrán ser modificadas o revocadas durante el curso del procedimiento si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran adoptado.

2. No podrán modificarse o revocarse las medidas cautelares en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso respecto al análisis de las cuestiones formales o de fondo que configuran el debate, y tampoco, en razón de la modificación de los criterios de valoración que el Juez o Tribunal aplicó a los hechos al decidir el incidente cautelar.

Artículo 133. 1. Cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos.

2. La caución o garantía podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en Derecho. La medida cautelar acordada no se llevará a efecto hasta que la caución o garantía esté constituida y acreditada en autos, o hasta que conste el cumplimiento de las medidas acordadas para evitar o paliar los perjuicios a que se refiere el apartado precedente.

3. Levantada la medida por sentencia o por cualquier otra causa, la Administración, o la personas que pretendiere tener derecho a indemnización de los daños sufridos, podrá solicitar ésta ante el propio órgano jurisdiccional por el trámite de los incidentes, dentro del año siguiente a la fecha del alzamiento. Si no se formulase la solicitud dentro de dicho plazo, se renunciase a la misma o no se acreditase el derecho, se cancelará la garantía constituida.

Artículo 134. 1. El auto que acuerde la medida se comunicará al órgano administrativo correspondiente, el cual dispondrá su inmediato cumplimiento, siendo de aplicación lo dispuesto en el capítulo IV del Título IV, salvo el artículo 104.2.

2. La suspensión de la vigencia de disposiciones de carácter general será publicada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 107.2. Lo mismo se observará cuando la suspensión se refiera a un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas.

Artículo 135. El Juez o Tribunal, atendidas las circunstancias de especial urgencia que concurran en el caso, adoptará la medida sin oír a la parte contraria. Contra este auto no se dará recurso alguno. En la misma resolución, el Juez o Tribunal convocará a las partes a una comparecencia, que habrá de celebrarse dentro de los tres días siguientes, sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada. Celebrada la comparecencia, el Juez o Tribunal dictará auto, el cual será recurrible conforme a las reglas generales.

Artículo 136. 1. En los supuestos de los artículos 29 y 30, la medida cautelar se adoptará salvo que se aprecie con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará en forma circunstanciada.

2. En los supuestos del apartado anterior, las medidas también podrán solicitarse antes de la

Pero los cambios sobre la suspensión de la ejecución de los actos administrativos objeto de impugnación también aparece recogida en otras normas administrativas que van reflejando una evolución que va favoreciendo su aplicación(185), junto con una

interposición del recurso, tramitándose conforme a lo dispuesto en el artículo precedente. En tal caso el interesado habrá de pedir su ratificación al interponer el recurso, lo que habrá de pedir su ratificación al inexcusablemente en el plazo de diez días a contar desde la notificación de la adopción de las medidas cautelares. En los tres días siguientes se convocará la comparecencia a la que hace referencia el artículo anterior.

De no interponerse el recurso, quedarán automáticamente sin efecto las medidas acordadas, debiendo el solicitante indemnizar de los daños y perjuicios que la medida cautelar haya producido».

(185) En esta sentido LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm.115, 1988, pág. 64 a 68, recoge los cambios normativos producidos desde 1978 a 1980 más significativos: a) La Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, de 1978, respecto de los procesos contencioso-administrativos seguidos contra actos que afectaran al ejercicio de los derechos fundamentales.

La regla general será la opuesta «...la alteración de la regla tradicional de no suspensión de los actos recurridos... debiendo el tribunal conceder la suspensión solicitada "salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés general», (Art.7.4). Solo se toma en consideración el perjuicio grave del interés general para evitar la suspensión, no teniendo en cuenta el criterio del perjuicio para el recurrente.

b) Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 1979, matiza al regular la suspensión de los actos de los poderes públicos objeto de recurso de amparo: «...ordena suspender la ejecución del acto cuando tal ejecución "hubiere de ocasionar un perjuicio que haría perder al amparo su finalidad" y aun en se caso permite la suspensión "cuando de ésta pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales, o de los derechos fundamentales o libertades públicas de terceros» (Art.56.1).

A diferencia de la ley anterior, en esta es necesaria la incidencia de un posible perjuicio sobre la integridad del bien litigioso para que proceda la suspensión, aparte de tomarse también en consideración la perturbación del interés general para evitar la suspensión.

c) Ley Orgánica General Penitenciaria de 1979. Sobre la suspensión de las sanciones impuestas a los internados en establecimientos penitenciarios, en este caso se valora directamente los posibles intereses concurrentes, estimando que únicamente en caso de indisciplina grave ha de darse prioridad al interés público en la inmediata ejecución de la medida disciplinaria, primando en los demás supuestos el interés del recluso en no ver agravada su situación hasta tanto se compruebe la legalidad del correctivo impuesto.

d) Ley Orgánica del Consejo General del Poder Judicial, de gran importancia, ya que lo que hizo fue limitar la potestad de autotutela a actos firmes. Sólo el acto firme podía ser ejecutado».

Aunque tradicionalmente se venía entendiendo por acto firme, aquel acto que no era susceptible de recursos ni en la vía administrativa ni en la vía judicial. Pero la jurisprudencia le ha dado un nuevo significado a este requisito de la firmeza para que un acto fuera ejecutado, «para proceder a su ejecución debía de entenderse como una exigencia de firmeza en vía administrativa, esto es, más correctamente, exigencia de que el acto agotara la vía administrativa y fuera ya directamente recurrible ante los tribunales...-interpretación propiciada- por la STC 66/1984, de 6 de junio, ... donde parece condicionarse la ejecución de los actos administrativos a la posibilidad del inmediato control judicial de la ejecución, mediante el incidente procesal de la suspensión».

Utilizan ese criterio, de que el acto sea firme, el Real Decreto 1945/1983, de 22 de junio, Art. 11, sobre sanciones en materia de consumo, que salva su vigencia, por la Ley General de Consumidores y Usuarios de 1984, en su disp. final 2.^a

e) Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, de 1980: ordenaba la suspensión de los actos tributarios recurridos siempre que se garantizara el importe de la deuda

flexibilización jurisprudencial de los tradicionales rigores para la suspensión de actos administrativos recurridos(186), superando los rigores de la anterior etapa que partía de la regla general que *la interposición de un recurso, administrativo o judicial, no suspende la eficacia del acto administrativo impugnado*(187), pero existían dos excepciones: a) se admitía la suspensión cuando la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de reparación imposible o difícil; b) cuando se alegaba la nulidad de pleno

(Art.22.1). Solución que, en principio, parece ventajosa, aunque cabe suscitar alguna duda en relación con aquellos casos en que no pueda prestarse la garantía exigida: ¿no se podrá entonces suspender el acto tributario ni siquiera cuando su ejecución ocasione perjuicios de imposible o difícil reparación?.

(186) En esta sentido LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 68 a 71, recoge ejemplos de esta flexibilización motivada por el artículo 24 de la Constitución ya que «el juez a de poner los medios necesarios para garantizar que la protección solicitada por quien considera lesionados sus derechos o intereses sea una protección realmente efectiva; lo que debía conducir a alterar el tradicional uso restrictivo de la suspensión».

Así la primera excepción a la regla general, en el ámbito de los recursos administrativos y contencioso; se admitía la suspensión cuando la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de reparación imposible o difícil y abriendo nuevas puertas e interpretaciones:

1.- Se admiten como «supuestos de reparación imposible por la misma naturaleza del acto impugnado», ejemplo los actos administrativos que ordenan una demolición o que imponen la realización de obras en un edificio para el que se solicita la declaración de ruina, o el cambio de nombre de un medicamento, o la ampliación de licencias de autotaxi, o la clausura de actividades en principio lícitas.

2.- El Tribunal Supremo valora ya, para decidir sobre la suspensión o la ejecución el alcance del interés público afectado.

3.- No sólo se valora el interés público perseguido directamente por el acto impugnado, sino también otros intereses generales.

4.- El hecho de que los daños por la ejecución del acto sean evaluables no excluye la procedencia de la suspensión, así el Auto de 21 de septiembre de 1981 niega que la posibilidad de evaluar los daños impida la suspensión "porque, aparte de que no siempre y en toda ocasión pueden traducirse a criterios económicos los posibles daños y perjuicios, muchas veces es imposible fijar el *quantum* de los que deberían ser indemnizados", como puede ocurrir por ejemplo: casos relacionados con la crisis económica; los casos en que la ejecución de actos imponiendo fuertes obligaciones dinerarias pudiera generar situaciones de insolvencia; incidencia del acto administrativo sobre terceros, como pueden ser los trabajadores amenazados por el cierre de la empresa; suspensión de un acto de liquidación, argumentado que sobre la necesidad de costosas operaciones de crédito, precipitada enajenación de activos mobiliarios y realización de otros valores..., datos que fundamentarían la existencia de daños de difícil reparación.

5.- «Supuestos de suspensión de un acto de contenido negativo», la suspensión del acto recurrido ya no se considera una medida excepcional (Auto de 15 de junio de 1983), procediéndose a ponderar los intereses enfrentados, en lugar de valorar si el daño de ejecución es o no reparable...».

Segunda excepción, en el ámbito económico-administrativo, ordenaba la suspensión de los actos tributarios recurridos siempre que se garantizara el importe de la deuda.

(187) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 63: «El conflicto entre la garantía del interés público y el derecho a la defensa efectiva del impugnante normalmente se decide, pues, en favor del primero».

derecho del acto impugnado; pero ambas excepciones de aplicación muy limitada, ya que todo daño económico es reparable(188) y la apreciación de la nulidad de pleno derecho es una cuestión de fondo que no puede ser considerada en la fase inicial de la adopción de medidas cautelares(189). La justificación de esta situación, o de la regla general de no suspensión de la ejecución de los actos recurridos en «*el peligro de paralización administrativa que derivaría de la regla contraria, con apoyo añadido en la lentitud de la justicia administrativa*»(190).

De las anteriores referencias normativas faltaría por incluir lo dispuesto para el ámbito local, recogida en el artículo 14.2.I) de la LRHL, según nueva redacción dada por el artículo 18.9.º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, junto con la normativa propia aprobada por cada una de las Comunidades Autónomas que han establecido un sistema similar de recursos administrativos para sus tributos propios al configurado al nivel estatal de las reclamaciones económico-administrativas. Para la primera existe una remisión a lo dispuesto en la normativa estatal en relación con la suspensión en el recurso de reposición local, mientras que para las segundas, básicamente, algunas han incorporado en su normativa los cambios que se han ido producido a nivel estatal y en otras ocasiones su normativa todavía recoge los aspectos ya superados, por lo que se puede entender derogada, ya que las garantías recogidas en la LDGC son de aplicación a todos los contribuyente con independencia de la Administración Tributaria que hagamos referencia.

De toda la normativa anterior se desprende que el legislador todavía no se ha hecho eco de los postulados del Tribunal Constitucional aunque las últimas reformas ha

(188) Causa de suspensión que la jurisprudencia le otorgo un carácter limitado porque consideraba «*se trataba de un supuesto de apreciación libre por el tribunal. Además, estimaba reparables sin dificultad los daños valorables económicamente, por virtud de un discutible principio de solvencia administrativa*», LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 63.

(189) Que tampoco a tenido aplicación, porque «*la apreciación de tal causa anticipaba el juicio sobre el fondo del pleito, bien por el formalista argumento de que ese supuesto suspensivo sólo se contemplaba en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo para los recursos administrativos y no en el artículo 122 de la Ley Jurisdiccional para el contencioso-administrativo*», LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm. 115, 1988, pág. 64.

(190) LÓPEZ RAMÓN, Fernando: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *Rev. Administración Pública*, núm.115, 1988, pág. 64.

significado una flexibilización en la adopción de la suspensión haciendo eco de las posturas doctrinales y jurisprudenciales, pero todavía no tiene claro cual será el sistema final adoptar, son distintas las alternativas, y en este trabajo manifestamos la evolución y algunas de las opciones que dentro de lo dispuesto en la Constitución el legislador podrá elegir, pero con independencia de cuál pueda ser, lo que si consideramos imprescindible es que a nivel normativo exista una regulación común e uniforme, recogida en la LGT, debiendo contener los presupuestos materiales y formales básicos para el otorgamiento de dicha medida cautelar, siendo en el desarrollo reglamentario de cada recurso o reclamación de carácter administrativo donde se debería efectuar el desarrollo procedimental a seguir para su concesión, y además, los presupuestos elegidos deberían ser los mismos, con independencia de la vía revisora en que el obligado tributario se encuentre, ya que la finalidad de la medida cautelar es la misma, asegurar la efectiva de la resolución que en su momento recaiga.

Capítulo Tercero

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO TRIBUTARIO OBJETO DE RECURSO

1.- CONCEPTO. NATURALEZA JURÍDICA Y FUNDAMENTO.

La suspensión de la ejecución, como tal medida cautelar, se presenta siempre como una decisión adoptada para asegurar la efectividad del pronunciamiento definitivo que recaiga sobre el recurso interpuesto(191), y desde esta perspectiva, con mayor menor incidencia, se han ofrecido distintos conceptos sobre la suspensión de la ejecución de los actos que son objeto de recurso(192), tanto por la doctrina administrativista(193),

(191) MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero, núm. 80, 1993. Pág. 657, la suspensión se configura como una medida cautelar de carácter provisional que tiene como finalidad «asegurar la integridad del objeto litigioso».

(192) SAN de 26 de noviembre de 1993, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 117, enero, 1994, pág.151: «se trata de una garantía moratoria mientras que revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida».

SAN de 14 de diciembre de 1992. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 8, 1993. Ref. 604, pág. 1.077, que esta copiando lo dictado por la STS de 18 de marzo de 1992: «se trata de una moratoria -ciertamente garantizada- que el acreedor (Hacienda Pública, de cuya naturaleza participan los Tribunales Económicos) concede al deudor (contribuyente) mientras el primero, revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida».

(193) RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*. Edt. Montecorvo, 1986, pág.241: «La suspensión del acto administrativo es una institución específica del Derecho Público que posibilita la transitoria paralización de la ejecutividad de los actos administrativos por efecto de la interposición de los recursos, ya sean los administrativo o el contencioso».

PAREJO ALFONSO: «La tutela cautelar en el orden contencioso-administrativo», Rev. Española de Derecho Administrativo, núm. 49, 1986, pág. 27, la suspensión de la ejecución de los actos de la Administración, se configura, con independencia de que nos encontremos en la revisión administrativa o en la revisión judicial, «como un remedio frente a la secuencia acto imperativo-

como, en nuestra disciplina, así, para el profesor ESEVERRI(194) «la suspensión de los actos de liquidación tributaria supone la interrupción del procedimiento recaudatorio ya iniciado en cualquiera de sus períodos, voluntario o de apremio, hasta tanto se resuelvan por los órganos administrativos o jurisdiccionales competentes determinadas cuestiones que afectan a la validez y eficacia de aquéllos»; para MARTÍN FERNÁNDEZ(195), la suspensión es «aquella medida cautelar que paraliza, en vía de recurso, la ejecución del acto tributario impugnado a solicitud del particular y produce efectos mientras no se levante de forma expresa o como consecuencia de la resolución del recurso»; mientras que ara MARTÍN QUERALT(196), desde la perspectiva de la vía de apremio, define la suspensión como la «paralización del procedimiento recaudatorio ya iniciado, motivada por causas que aconsejan una detención momentánea del citado procedimiento en tanto se resuelvan cuestiones merecedoras de pronunciamiento por parte de los órganos que actúan la función jurisdiccional en materia tributaria, y siempre que se constituya por parte del recurrente la oportuna garantía con el fin de salvaguardar los intereses del ente público»(197).

ejecución unilateral, alcanzable sólo previa petición expresa (en vía administrativa y/o judicial) en los supuestos de imposible o difícil reparación de los daños y perjuicios que se seguirían de la ejecución o nulidad del acto administrativo».

MARTÍN RETORTILLO GONZÁLEZ, Cirilo: *Suspensión de los actos administrativos por los Tribunales de lo contencioso*. Madrid, 1963, pág.41, define la suspensión como aquella: «institución excepcional y transitoria que paraliza el obrar de la Administración pública, evitando que lleve a vías de hecho la resolución sometida a revisión ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa... cuando concurren las circunstancias objetivas excepcionales que la ley fija para detener y paralizar, en el caso concreto recurrido, la acción de la Administración pública».

GARCÍA DE ENTERARÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás: *Curso de Derecho Administrativo I*, Cuarta edición. Edt. Cavadas, Madrid, 1986, pág.543: «la suspensión es, por tanto, una medida de carácter provisional y cautelar, llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso (suspensión en vía de recurso) o a garantizar la imposición del criterio del ente del acto (suspensión como medida de tutela o control), en tanto se produce una decisión definitiva sobre la validez del mismo».

(194) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «La suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.74, 1995, pág.11.

(195) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.32.

(196) MARTÍN QUERALT, Juan: «La suspensión de los procedimientos recaudatorios», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.7, 1975, pág.503.

(197) Otros conceptos sobre la suspensión nos lo han aportado, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.40: «La suspensión de la ejecución de una acto administrativo constituye

Nosotros propones otro concepto, similar a los anteriores, pero que en él destacamos la finalidad y los efectos de la adopción de la suspensión de la ejecución de los actos en vía de recurso, definiéndola como: «aquella medida cautelar, de carácter reglado, adoptada en vía de recurso ante la incertidumbre de la validez del acto impugnado, que demora la ejecutividad del mismo, con la finalidad de asegurar, hasta su levantamiento, la efectividad del pronunciamiento futuro sobre el recurso».

De los anteriores conceptos se deduce que la naturaleza jurídica de la suspensión obedece o responde al de las medidas cautelares(198) y que tiene como fundamento la prevención del cumplimiento y la eficaz ejecución del pronunciamiento final que recaiga sobre el proceso iniciado, siendo sus características básicas, la demora de la ejecutividad del acto tributario, el carácter reglado de su concesión y su duración temporal al estar encadenada al proceso principal.

una medida de carácter provisional y cautelar, llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso, en tanto se produce una decisión sobre la validez del mismo»,

CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero y Tributario (I). Parte General. Edt. Civitas, Madrid, 2000, pág. 356: *la suspensión constituye: «un medio prudente de conjugar los intereses de la Administración acreedora y del sujeto pasivo, siempre que se condicione a la prestación por éste de garantía suficiente y de razonable realización. En definitiva, la suspensión es un acto suficientemente justificado que flexibiliza el procedimiento de ejecución».*

GUERRA REGUERA, M.: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999, pág.14: *«Aquella medida de naturaleza cautelar consistente en la interrupción de la eficacia de un acto administrativo hasta que no se produzca una decisión definitiva sobre su validez»,*

Para ARIAS VELASCO, JOSÉ: «El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo», en la obra colectiva *La Suspensión de los Actos de Liquidación Tributaria y el Problema de las Garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.27: *«la suspensión es una garantía jurídica protectora de los intereses privados frente al privilegio de la ejecutoriedad de la Administración Pública».*

NIEVES BORREGO, define la suspensión de del acto reclamado como *«una demora temporal, total o parcial, pero conceptualmente unitaria, de la eficacia de un acto administrativo -cuya efectividad se resuelva en una obligación de dar- reclamable en vía económico-administrativa»,* NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Edt. IEF, 1975, pág. 35.

(198) STSJ de Valencia de 8 de junio de 1992, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 105, 1992, pág.149 a 150, recoge en su FJ 2º que: *«El instituto de la suspensión que aquí se examina no es distinto en cuanto a su naturaleza a una medida cautelar y, responde, como las restantes medidas cautelares que previenen el ordenamiento, a la necesidad actual de alejar un temor o un daño futuro, lo que aconseja mantener el estado o la situación que afecta a personas, cosas o derechos, bastando para su adopción “la mera apariencia de buen derecho”, principio este ante el que cede la presunción de exactitud o legalidad del actuar, de modo que no se fruste la resolución que en su día se dicte, ni pueda en ningún supuesto perjudicar a quien en legítimo ejercicio de su derecho entable un recurso».*

1.1.- Características.

Sobre las características de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios se han vertido distintas enumeraciones(199), lógicamente, todas ellas condicionadas por las regulaciones existentes en el momento de su elaboración y que acentúan distintos aspectos de dicha institución, nosotros, en este caso, comentaremos aquellas que de los conceptos anteriores consideramos más relevantes a la hora de delimitar esta institución.

1.1.1.- Incertidumbre respecto a la validez o eficacia del acto. Demora de la ejecutividad del acto tributario.

Si anteriormente, a pesar de la polémica sobre los conceptos de ejecutividad y ejecutoriedad, hemos identificado la ejecutividad con aquella cualidad de los actos administrativos según la cuál éstos están dotados de la nota de la obligatoriedad para el productor del acto, como para el destinatario del mismo, y, la ejecutoriedad, como

(199) En este sentido, las características de la suspensión de la ejecución para NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso económico-administrativo de Suspensión en el Derecho Español*. Edt. IEF, Madrid, 1975, pág. 41 a 95, de manera resumida, son las siguientes: a) la denominada suspensión de ejecución de los actos administrativos impugnados en vía económico-administrativa se canaliza un proceso administrativo; b) se trata de un instituto cerrado e independiente; c) presupone una decisión facultativa, aunque motivada; d) es un instituto de carácter general en el ámbito de lo económico-administrativo; e) es un instituto contrario al principio general de la ejecutoriedad de los actos administrativos.

Para RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La suspensión del Acto Administrativo (en vía de recurso)*, Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pag.246 y 247, las notas que diferencian la suspensión en vía económico-administrativa de otras modalidades de suspensión, son: «a) Se trata de una institución dirigida a proteger al particular desde la interposición de la reclamación hasta que caiga la resolución del órgano competente. b) Es una medida encaminada a la transitoria paralización de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza fiscal. c) La suspensión, sin perjuicio de ser conceptualmente unitaria, puede ese total o parcial. d) La suspensión, en estos casos, se refiere a acto dictados por la Administración financiera que reconozca derechos o imponga obligaciones de naturaleza fiscal. En este sentido debe hablarse de actos finales y no de mero trámite. e) Se proyecta sobre actos que supongan obligaciones de dar o no dar, ya sena contribuciones, impuestos o multas. f) Evidentemente, la suspensión se aplica sobre los actos susceptibles de impugnación ante al jurisdicción económico-administrativa. g) Actualmente e suna medida automática siempre que se garantice la totalidad de la obligación tributaria. h) Desde un punto de vista procesal, la solicitud de suspensión debe formularse en el plazo establecido para interponer el recurso, pudiendo hacerse en el mismo escrito que la reclamación o por separado».

Más recientemente, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, págs.33 a 35, considera que las características de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso son: «a) La suspensión supone un retraso o demora en la eficacia del acto tributario; b) La suspensión de la ejecución del acto impugnado tiene un carácter transitorio o temporal; c) La concesión de la suspensión tiene un carácter reglado. d) La suspensión se concede a instancia de parte».

aquella propiedad inherente también al acto, consistente en la ejecución del acto por la propia Administración sin tener que acudir a la vía judicial, superando la resistencia del destinatario del acto reticente a llevar a cabo su cumplimiento de forma voluntaria.

También hemos afirmado que las notas anteriores, o, la autotutela administrativa, no es contraria a la Constitución, sino que dota una especial configuración a la Administración Pública, otorgándole uno de los modelos existente en cuanto a la aplicación de los actos por ella dictados. Estas notas, consideradas como beneficiosas, tanto, para el correcto hacer de la Administración, como para hacer cumplir el ordenamiento al ciudadano beligerante, deben de ceder o matizarse cuando el ciudadano, en este caso el obligado tributario pone en duda la validez del acto tributario. Según esto, la institución de la suspensión de la ejecución del acto que es objeto de recurso debe recaer sobre la nota de la ejecutividad, ya que a través de aquélla se detiene la aplicación del acto, es decir, a través de la suspensión se consigue que aquello que contenía el acto tributario que debía de realizarse en un determinado periodo de tiempo, se detiene, por lo que su nota de obligatoriedad en su ejecución queda congelada, por lo que la Administración productora del acto debe de detener sus actuaciones encaminadas a su ejecución y, el destinatario del acto no se ve en la necesidad de cumplirlo en el plazo concedido, sino que mientras que exista la suspensión de la ejecución, el acto se encuentra en situación latente, en espera de que sea ratificada su validez o invalidez desde el punto de vista jurídico, siendo a partir de ese momento, cuando vuelve a recobrar su fuerza para obligar su realización o para desaparecer de forma definitiva o hasta que sea corregida la irregularidad cometida.

Según lo anterior solamente se podrá suspender aquellos actos que son ejecutivos, por tanto, quedan excluidos aquellos actos que no gozan de la fuerza de obligar hasta un momento posterior, bien por que así lo disponga el contenido del propio acto, bien, porque legislador retrasa esta cualidad del acto hasta que se confirmen otros aspectos, como pueden ser, la adquisición del carácter de firmeza.

Pero esta suspensión que recae sobre la ejecutividad del acto no es óbice para que la Administración tributaria pueda dictar otros actos que traten de proteger su posible cumplimiento en el futuro, o con otras palabra, puede adoptar medidas que traten de evitar que el destinatario del acto realice actos o acciones tendentes a frustrar un

cumplimiento futuro, nos estamos refiriendo a las medidas cautelares, así denominadas por el legislador, del artículo del artículo 128 de la LGT.

1.1.2.- Carácter reglado y no discrecional de su concesión. Motivación del acuerdo sobre la suspensión.

La facultades que tiene la Administración a la hora de acordar o denegar la suspensión se han modificado con la evolución normativa que se ha producido en la materia, así, se ha pasado de ser el acto de concesión de la suspensión una potestad discrecional(200) de la Administración a una actividad reglada y obligatoria(201)

(200) Del artículo 83.1 del RPREA de 1959, se desprendía que el órgano competente para conocer de las reclamaciones tenía absoluta discrecionalidad para acordar la suspensión al no aludir a ningún límite a la hora de decidir sobre la medida suspensiva, CORROCHANO VIGIL, Amilcar: «La suspensión del procedimiento de apremio», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.143, 1979, pág. 1261 a 1274, ante esta situación, recoge RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La suspensión del Acto Administrativo (en vía de recurso)*, Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.248 y sigs., que la jurisprudencia tuvo que reaccionar utilizando las técnicas que existen en Derecho para limitar las actuaciones discrecionales de la Administración a través de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados. Esta situación se va superando con los cambios normativos, así, con la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 1955, en su artículo 727 se suprime la discrecionalidad al disponer que «la suspensión se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación», texto que posteriormente se reprodujo en el artículo 81 del RPREA de 1981. A partir de dichos textos, los órganos encargados de conceder o denegar la suspensión no lo podrán hacer de manera discrecional, sino de manera reglada, al tener que constatar el presupuesto que conlleva el otorgamiento obligatorio de la suspensión, como era la prestación de garantía en el momento de presentarse la reclamación económico-administrativa.

Con anterioridad a estos cambios normativos, NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso económico-administrativo de Suspensión en el Derecho Español*. Edt. IEF, Madrid, 1975, afirmaba que: «Y la constatación de matices discrecionales en la decisión que recaiga sobre el instituto derivada de que la suspensión de ejecución es algo solicitable, pero no exigible, por el interesado; y otorgable, pero no obligado, para el órgano competente» pag.61, añadiendo: «En segundo lugar, un nuevo argumento en favor del carácter facultativo de la resolución deriva de a propia redacción del precepto. Según ella, los órganos competentes podrán acordar que se suspenda la ejecución del acto impugnado; de donde resulta claro que la citada concesión de suspensión no es un derecho del interesado reclamante que sea obligado reconocer cuando se reúnan determinadas circunstancias, sino que es una verdadera y propia facultad del órgano que puede acordarla», pag.64.

Con la normativa del RPREA de 1981, la doctrina coinciden en el carácter reglado y preceptivo de la suspensión configurada en el artículo 81 de dicho texto: CARRERA RAYA, Francisco José: «Propuesta de modificación de la suspensión de los actos en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm.12, 1991, pág.22; SANZ LARRUGA, Francisco Javier: «Reflexiones sobre la suspensión de la vía económico-administrativa de apremio a la luz de la Constitución», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.206, marzo-abril, 1990, pág.411; GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JÁUDES, J: *Comentarios al Reglamento Económico-Administrativo*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, pág. 703, o las STS de 27 de marzo de 1984 (RJ 1984/1773) y de 6 de abril de 1984, (RJ 1984/1893).

Mientras que la decisión sobre la suspensión del procedimiento de apremio recogida en el artículo 191 del anterior RGR, para CORROCHANO VIGIL, Amilcar: «La suspensión del procedimiento

cuando concurren los requisitos establecidos en la norma correspondiente que recoge los presupuestos para su concesión o denegación.

De esta forma se ha ganado en seguridad jurídica al establecerse una potestad reglada, no discrecional, ajena a ponderaciones de oportunidad del órgano encargado de acordarla, lo cuál significa que dicho órgano deberá de aplicar de forma automática la norma a los hechos concurrentes en el caso, sin posibilidad de efectuar ninguna apreciación subjetiva, al tratarse de una potestad reglada. Esto no significa que la Administración no pueda constatar las circunstancias que deben de concurrir para poder ser acordada, sino que deberá constatar o verificar el supuesto planteado para contrastarlo con lo recogido en la norma, se limita a eso, a apreciar la coincidencia de lo exigido por la norma y las circunstancias que rodean al supuesto de hecho.

Esta facultad reglada es clara cuando nos estamos refiriendo a la suspensión condicionada por la prestación de una determinada garantía, en este caso, la propia norma recoge que la solicitud de suspensión acompañada de garantía conlleva el acuerdo automático de suspensión, (suspensión automática prestando alguna de las garantías del

de apremio», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.143, 1979, pág. 1261 a 1274, tiene carácter automática, mostrándose también favorable SANZ LARRUGA, Francisco Javier: «Reflexiones sobre la suspensión de la vía económico-administrativa de apremio a la luz de la Constitución», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.206, marzo-abril, 1990, pág.414, aunque para SOLCHAGA LOITEGUI, J: «Suspensión del procedimiento de apremio», *Rev. Hacienda Pública*, núm.46, 1976, pág.85 a 87.

(201) En favor del acto reglado de la concesión de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso, tanto para la suspensión del artículo 75 como del 76 del RPREA, se han manifestado, entre otros, GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Comentarios al 30», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998, pág.222; MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm. 8, abril, 1997, pág.5. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, págs.34, 78 y 132. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.161. FABRA VALLS, Modesto J.: La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria. Edt. Tecnos, 2001, pág.189. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F.: «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Carta Tributaria*, monografías, núm.194, 1 de enero, 1994, pág.3, considerando que la naturaleza de la potestad administrativa de suspensión, es la nota fundamental que caracteriza y al mismo tiempo sirve de contraste entre la regulación de la suspensión en el Orden Administrativo y en el estrictamente tributario, «mientras que en el primero se configura como una potestad discrecional, en el segundo (y siempre nos estamos refiriendo a actos de liquidación, o deuda) se presenta como una potestad reglada, dándosele a la suspensión un carácter automático, siempre que se presente garantía suficiente».

artículo 75.6 del RPREA). En este caso es un claro ejemplo de una potestad administrativa de carácter reglado al venir obligado el órgano competente para su otorgamiento a constatar la existencia de ese tipo de garantías, y sí es así, de forma obligatoria solamente puede tomar una decisión, acordar la suspensión, por lo que no puede realizar ninguna otra valoración de oportunidad o conveniencia para adoptar dicha decisión.

En relación con las otras clases de suspensión, con o sin garantía, teniendo que probar que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación o el acto impugnado haya incurrido en error aritmético, material o de hecho (artículos 76 y 77 del RPREA). En estos casos, aunque aparecen conceptos jurídicos indeterminados, como es la apreciación de perjuicios de difícil reparación o la apreciación de un error aritmético, material o de hecho, consideramos que también nos encontramos con una potestad reglada, simplemente el automatismo en la decisión sobre la suspensión vendrá determinada, no solamente, por el orden de preferencia establecido por el legislador entre las distintas clases de suspensión(202), sino por la constatación y determinación de unos hechos, para a continuación llevar a cabo su apreciación o valoración en relación con el concepto jurídico indeterminado que define el presupuesto de hecho de la norma. La Administración fija los hechos y efectúa su apreciación o valoración, pero a diferencia de la discrecionalidad, aquí solamente existe una decisión posible(203), la deseada por el

(202) La confusión puede venir de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 76.1 «...la ejecución del acto impugnado podrá ser, excepcionalmente, suspendida por el Tribunal Económico-administrativo...», en el sentido de que puede ser interpretada como un potestad discrecional, ya que el Tribunal económico-administrativo, «podrá» y forma «excepcional» otorgar la suspensión, pero consideramos que no existe discrecionalidad, sino que el legislador ha configurado este tipo de suspensión condicionada a la imposibilidad de aplicar la recogida en el artículo 75, junto con otros requisitos, pero constatados y apreciados los mismos, solamente tiene una posibilidad el órgano competente, decretar la suspensión, por lo que no cabe margen a la discrecionalidad. En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.132.

(203) La teoría de los conceptos jurídicos indeterminados formulada por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, en su obra, *La lucha contra las inmunidades del poder*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, págs.36 y 37, recoge que «Lo peculiar de los conceptos indeterminados es que su calificación en una circunstancia concreta no puede ser más que una: o se da o no se da el concepto... Hay, pues, y esto es esencial, una unidad de solución justa en la aplicación del concepto a una circunstancia concreta... La aplicación de estos conceptos será justamente un caso de aplicación de la ley».

Para GÓMEZ CABRERA, Cecilio: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998, págs. 12 y 13, las diferencias entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad se encuentran en los siguientes rasgos: «en primer lugar, porque lo que caracteriza a

legislador en la norma, lo cual significa que la apreciación de los hechos y la valoración efectuada puede ser sustituida por la realiza por el juez, el que podrá de anular la decisión del órgano administrativo y sustituirla por la decisión precedente. Lo que queremos decir es que el contenido de los conceptos jurídicos indeterminados no corresponde en exclusiva a la Administración, sino más bien, al contrario, le corresponde a los Tribunales de justicia el ir determinando el contenido de los mismos(204).

La necesidad de motivación es una exigencia clásica de unos determinados actos dictados por la Administración(205), así se establece en el artículo 20(206) del Real Decreto Legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley

las potestades discrecionales es la pluralidad de soluciones justas posibles, frente a aquéllos, en los que únicamente cabe una única solución justa -o se da o no el concepto-; en segundo lugar, porque la elección, en el caso de la discrecionalidad, de la decisión a adoptar se realiza por la Administración en base a criterios extrajurídicos, de oportunidad -volitivos, por tanto-, mientras que los conceptos jurídicos indeterminados se integran mediante criterios de experiencia -lógicos, intelectivos- a los que la ley remite, es decir, que la aplicación de un concepto jurídico indeterminado es un supuesto de aplicación de la ley; y, en tercer lugar, porque el proceso para actuar discrecionalmente, al ser un proceso volitivo es, en sí infiscalizable, dado su carácter subjetivo, frente al proceso aplicativo de un concepto jurídico, que, al ser un proceso lógico, de juicio, un proceso aplicativo de la ley, es plenamente objetivo y, por tanto, controlable».

(204) STS de 24 de febrero de 1986: «a diferencia del acto puramente discrecional, en que la Administración tiene un libertad electiva entre las distintas alternativas que se le presentan, pues todas ellas son igualmente justas, y por tanto, puede adoptar sin limitación de criterio subjetivo, por el contrario, el concepto jurídico indeterminado es un proceso reglado, en el que el Tribunal habrá de valorar si tratándose de la interpretación de al norma que ha creado el concepto, la Administración ha adoptado no cualquiera, sino la única de las soluciones justas que la interpretación permite y que no depende de la voluntad del que interpreta, como ocurriría si de un acto discrecional se tratara».

(205) Esta exigencia, venía establecida en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, como el artículo 54 de la actual Ley 30/1992, de 26 de noviembre, tanto en la redacción originaria, como en la redacción dada por el art.1 de la Ley 4/1999 de 13 enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recogido dentro del Título V «De las disposiciones y los actos administrativos», en su Capítulo II «Requisitos de los actos administrativos», con el siguiente tenor: «1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: ...d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en los artículos 72 y 136 de esta Ley»,

En el artículo 16 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, se recoge la necesidad de motivación de las resoluciones de este tipo de recurso.

(206) Artículo 20. «Deberán ser motivados, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, los actos que ponga término a la cuestión principal objeto de reclamación o recurso y los que decidan... Segundo. La suspensión de los efectos de los actos administrativos reclamados o la denegación de la suspensión....».

39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo(207), como en el artículo 74.9 del RPREA: «Los actos que denieguen la solicitud de suspensión habrán de ser motivados»(208); y en parecidos términos, el artículo 13.2 de la LDGC al disponer: «..., los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho».

Según lo anterior, los acuerdos sobre la solicitud suspensión necesitan estar motivados(209) por el órgano competente encargado de su emisión, y esta exigencia, es fruto que estas peticiones obedecen a la tutela cautelar, y por tal motivo, para una correcta revisión, en ellos se deben de contener los hechos y los argumentos que el órgano ha considerado para denegar dicho petición, para evitar la indefensión(210) del peticionario al no poder conocer los motivos de la denegación ante la falta de motivación.

(207) Este artículo, básicamente, es reproducido en su desarrollo reglamentario, en el artículo 55 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, pero con la particularidad de que se suprime la referencia a la necesidad de motivación, en el caso de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos reclamados, donde tampoco figura tal exigencia en los artículos dedicados a la suspensión, 80 y 81. Omisión reglamentaria que no impedía la motivación debido a que tal exigencia venía establecida en el Real Decreto Legislativo que desarrollaba, pero criticable, debido a que no se encontraba razón alguna para que el Reglamento llevara a cabo tal omisión, cuando además en el artículo que dedicaba a la necesidad de la motivación, estaba reproduciendo, casi literalmente, lo establecido en el Real Decreto-Legislativo, copiando mal (si la función del Reglamento es dar desarrollo o completar lo establecido en la Ley, mal puede cumplir esta finalidad, si además de reproducir literalmente lo establecido en esa norma que se pretenden desarrollar -ocioso-, sin aportar nada nuevo, omite parte de la misma, limitando de esta forma el contenido de un derecho).

(208) Este requisito de la motivación, vuelve a reproducirse en el artículo 76.7 del RPREA, en relación con el acto que declara la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión art.76.5.

(209) «lo que quiere decir a hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan»..., por tanto, debemos de entender que «motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello motiva un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto», GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, TOMÁS, Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, cuarta edición, Edt. Civitas, Madrid, 1986. Pág.523.

(210) Como recoge FERNANDO PABLO, Marcos M.: *La motivación del acto administrativo*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág.216 existe indefensión «cuando el interesado no pueda decidir con total conocimiento de causa, es decir, anticipando idealmente la posible defensa de la Administración, sobre la oportunidad y la base del recurso» y no sólo cuando se le impida, deniegue o limite la interposición de los oportunos recursos.

Pero este deber de motivación consideramos que también se debe de entender para los casos en que se conceda la suspensión(211) debido que si cabe la posibilidad de modificar la suspensión o que cesen su efectos, sería conveniente conocer los motivos por lo cuales se concedieron para contrastarlos con los que motivan su modificación o cancelación, y además, el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre, se refiere a la motivación de la suspensión, tanto, para el caso de ser concedida, como, para cuando es denegada, a diferencia de artículo 74.9 del RPREA, que se refiere solamente para los supuestos de denegación, mientras que su artículo 49, referente a la motivación de unos determinados actos, no recoge el caso de los actos de suspensión recurridos, por lo que se debe entender que el reglamento no esta impidiendo la motivación del acto decretando la suspensión, por venir recogido en la norma que desarrolla, sino que incide, en que la motivación del acto denegatorio de la suspensión tiene una mayor relevancia jurídica, de ahí su mención expresa sobre la necesidad de motivación, ya que normalmente, los acuerdos confirmatorios de la misma no será impugnados(212).

1.1.3.- Carácter temporal de la suspensión. Pendencia del proceso principal.

La suspensión es adopta durante la interposición de un recurso o reclamación, por lo que su vida va unida a la del proceso principal del cual depende, por lo tanto, tiene

(211) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.64; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.78.

Además, FERNANDO PABLO, Marcos M.: *La motivación del acto administrativo*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág.238, considera que, tanto, para actos que resuelvan procedimientos de revisión, como acuerdos de suspensión de actos, la motivación «*será operativa tanto si la resolución del recurso lo estima como si no lo desestima, tanto si producen efectos favorables como desfavorables. Se trata, en todo caso, de un supuesto más de motivación esencial que forma parte del contenido legal del acto, prestando la motivación, en sí misma, la justificación del acto, por cuanto el ordenamiento requiere que la potestad de revisión o de suspensión (en lo que tiene de alteración de la situación creada inicialmente) vaya precedida de un discurso justificativo expreso*».

(212) Esta interpretación no se ve limitada por lo contenido en el artículo 13.2 de la LDGC ya que esta Ley, como su propio nombre indica recoge los derechos y garantías del contribuyente, consagrando el derecho de motivación de las denegaciones de solicitudes de suspensión de ejecución de los actos recurridos, pero no esta impidiendo, sino al contrario, que otra norma, como el Real Decreto-Legislativos 2795/1980, establezca la necesidad de motivación de todo acuerdo sobre suspensión, incluso los confirmatorios, cuando expresa que: «*Segundo. La suspensión de los efectos de los actos administrativos reclamados o la denegación de la suspensión*».

una duración determinada, que en principio corresponderá con la duración del recurso, hasta que recaiga la resolución que ponga fin al mismo(213), salvo que durante que durante la sustanciación del mismo se produzcan cambio en relación con lo presupuesto que se tuvieron en cuenta para adoptar la medida cautelar de la suspensión, por lo que podrá acordar su modificación o su cese.

Esta dependencia de la suspensión de la ejecución respecto del proceso principal actúa como presupuesto para su adopción, es decir, es necesario que se ponga en duda la validez de un acto a través de su correspondiente impugnación para que pueda solicitarse la demora de su ejecutividad, ya que en el caso de no existir el mismo, no hay causa, en principio, que deba aplazar la ejecución de lo dispuesto en el acto, según los cauces procedimentales existentes al efecto. Pero esta dependencia no significa que nos encontremos ante una cuestión incidental del proceso principal(214), sino que como

(213) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunas aspectos relevantes», Rev. Información Fiscal, núm. 1, enero-febrero, 1994, pág. 21, afirma que: «Los actos administrativos se dictan con la voluntad de ser cumplidos. Por eso, salvo el supuesto de su anulación por virtud de los recursos interpuestos contra ellos, la suspensión de su ejecutividad es solamente temporal. Llega un momento en que tal suspensión cesa».

(214) Dentro de nuestra disciplina se han mostrado favorables a que nos encontramos con un verdadero procedimiento, el procedimiento de suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado, y no ante un incidente cautelar, enmarcado dentro del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativa, HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», Rev. Crónica Tributaria, núm. 41, 1982, pág.53; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.35. Par

En sentido contrario se ha mostrado, NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso económico-administrativo de Suspensión en el Derecho Español*. Edt. IEF, Madrid, 1975, pág.44 a 46, al considerar que una de las características de la suspensión en al vía económico-administrativa «es un verdadero proceso administrativo y no un simple procedimiento», aunque en el «prólogo» de esta obra, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, se muestra contrario a considerar que se trate de un proceso, sino que: «... que la denominada suspensión de ejecución de los actos administrativos impugnados en vía económico-administrativa se canaliza, como esta misma, en un procedimiento administrativo de resolución. ¿Razones?. Las siguientes; 1.ª Para que exista proceso son necesarios tres sujetos: el juez y las partes, y en la suspensión no existen, a mi juicio, más que dos: Administración y el reclamante. 2.ª Uno de esos sujetos -el que juzga y decide- ha de ser un órgano estatal, especialmente instituido para ello, y, por tanto, "independiente y supraordenado a las partes"», pág.11.

Mientras para ROMANI BIESCAS: *Procedimiento Económico-administrativo y otros medios de Revisión*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, I.E.F., Madrid, 1974, pág. 236, se muestra partidario de que la suspensión de la ejecución en vía administrativa es una cuestión incidental; en este sentido, BARRACHINA JUAN, Eduardo: «La suspensión del acto administrativo impugnado», Rev. Gaceta Fiscal, núm.146, septiembre, 1996, pág.140: «Por primera vez se regula el procedimiento en la suspensión del acto administrativo impugnado, casi reconociendo su verdadera naturaleza jurídica, es decir, su carácter incidental respecto de la cuestión principal, que es la deuda tributaria objeto de

hemos recogido anteriormente, existe una autonomía del proceso cautelar y, en el caso de la suspensión en la vía administrativa, nos encontramos con otro procedimiento paralelo al procedimiento general de revisión de la cuestión principal, que puede seguir su propio itinerario de forma independiente al principal, aunque siempre existirá una vinculación ya que el cautelar tiene como finalidad facilitar los efectos del principal.

2.- DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS JURÍDICAS.

2.1.-Con el aplazamiento y fraccionamiento

Aunque guardan algunas similitudes la institución de la suspensión de la ejecución en vía de recurso y la figura de aplazamientos y fraccionamientos(215), ya que

impugnación».

(215) Sobre el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias se puede consultar a: GALIANO ESTEVAN, J. y IZQUIERDO RIVAS, J.: *Aplazamientos, suspensiones y otros problemas de la recaudación en la Hacienda Pública*. Edt. CISS, Valencia, 1997; LOZANO SERRANO, Carmelo: *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El interés de demora en los supuestos de retraso de la Administración en resolver solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en período voluntario (un comentario a las SSTSJ de Andalucía de 14 y 20 febrero 1997)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.10, 1997, pág.19 a 35; HERAS PÉREZ, J.C.: «El aplazamiento de deudas tributarias», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 13, 1996, pág. 9-16; RODRÍGUEZ VICIANA, M. y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «IVA: los intereses por aplazamientos velis nolis de las Administraciones públicas», *Rev. Impuestos*, núm.11, 1996, pág.42-45; MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: *El aplazamiento en el pago de los tributos*. Edt. Lex Nova, 1996 y «El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias», en la obra colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 225 y sigs; ANDRÉS AUCEJO, E.: «Evolución normativa del aplazamiento y fraccionamiento de pago», *Rev. Tribunal Fiscal*, núm.70-71, 1996, pág.41-48; NARANJO SELGA, J.A.: «Aplazamiento y fraccionamiento del pago (modificaciones introducidas por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo», *Rev. Impuestos*, núm. 21, 1995, pág. 74-91; PRAS ESCUDÉ, Enrique: «Aplazamiento y fraccionamiento del pago», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 130, 1994, pág. 59-90; PONTI CLEMENTE, Joan-Francesc: «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994, pág.37 a 56; RODORED A ACERO, Joan Ramón: «La suspensión y el aplazamiento concedidos sin garantía», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994, pág. 63-70; SERRANO ANTÓN, F.: «El aplazamiento y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *R.D.F.H.P.*, núm.223, 1993, pág. 115-154; MURRIA ARNAU, j.: «La suspensión y aplazamiento de deudas en el Derecho Tributario Español», *Rev. Palau* 14, núm.18, 1992, pág. 139-150; LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR», *Rev. Impuestos*, núm. 2, 1992, pág. 13-39; ORTEGA, José María: «Aplazamiento y fraccionamiento de pago. Descripción del procedimiento», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núm. 93, 1989; FERNÁNDEZ LÓPEZ, Eduardo: «Aplazamiento e intereses de demora», *Rev. Crónica tributaria*, núm. 10, 1974, pág. 59 y sigs.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios», *Civitas, Rev. Española de Derecho*

con ambas se obtiene una demora o retraso en el pago de la deuda tributaria(216), pero a partir de esa similitud comienzan las diferencias.

El aplazamiento es el acto administrativo en virtud del cual la Administración tributaria permite al sujeto pasivo retrasar el pago, mientras el fraccionamiento, como modalidad del aplazamiento, le permite pagar de forma parcial las partes en que se ha dividido la deuda en las fechas previstas, tanto en el período voluntario como ejecutivo, siempre previa solicitud del interesado, cuando por su situación económico-financiera, le impida transitoriamente efectuar el pago de la deuda. Ello supone que el aplazamiento solamente puede concederse a instancia de la parte interesada, debe solicitarse por el sujeto pasivo, cuando, en el período voluntario como ejecutivo, entienda que le es imposible cumplir con su obligación de pago de la deuda tributaria. El presupuesto de hecho que justifica siempre esta petición de aplazamiento es la situación económico-financiera, como puede ser, la crisis transitoria por la que atraviesa el sector industrial al que se pertenece, la falta de liquidez económica, la falta de pedidos, la existencia de deudas de otra naturaleza y origen, etc., pero no en el caso que los problemas de pago obedezcan a una situación de insolvencia.

Pero hagamos referencia a dichas peculiaridades:

a) La primera y fundamental es que mientras con la suspensión actúa cuando se esta poniendo en duda la validez del acto que es objeto de impugnación, solicitándose el cese de la eficacia del acto hasta la resolución del recurso, en los casos de aplazamiento y fraccionamiento, el contribuyente, en un principio, no esta poniendo en

Financiero, núm.2, 1974, pág. 235 y sigs.: RODRÍGUEZ ALLER, César: Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias, en la obra colectiva, *Conferencias sobre Recaudación*. Edt. Ministerio de Hacienda, 1970, pág. 49 a 57.

(216) Debido a tal similitud, en algunos momentos se han llegado a confundir ambas instituciones, así, por ejemplo, se definía la suspensión de la ejecución como «aplazamiento o retraso del ingreso de una cuota, concedida a petición del contribuyente y en su propio beneficio», TEAC, de 5 de marzo de 1965, como recoge NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Edt. IEF, 1975, pág. 29. O como ha indicado LOZANO SERRANO, Carmelo: *Aplazamientos y fraccionamientos de los ingresos tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997, pág. 50: «la deficiente regulación histórica de ambas figuras ha entrecruzado sus problemas, dando lugar a un buen número de pronunciamientos judiciales que han debido ocuparse de su delimitación».

duda la validez del acto que le exige un pago de una deuda tributaria, lo que persigue es una demora en su cumplimiento(217).

b) La suspensión de la ejecución tiene su propio régimen jurídico aplicable en los casos de revisión de los actos tributarios, mientras que el aplazamiento, también, con su propio régimen jurídico, aparece en la fase recaudatoria de la deuda tributaria(218).

(217) Para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.2, 1974, pág.237, considera que «la suspensión responde a un mayor o menor incertidumbre respecto de la validez -y, por tanto, de la eficacia- del acto administrativo. El aplazamiento, por el contrario, lleva implícitas la validez y la eficacia del correspondiente acto administrativo, y su consumación se somete a plazo». En este mismo sentido, LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y el fraccionamiento de pago en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Rev. Impuestos*, núm.2, 1992, pág.15: «mientras la suspensión responde a ciertas dudas sobre la validez o eficacia del acto, en los supuestos de aplazamiento se presupone su validez así como su eficacia» o,

Pero estas afirmaciones sobre la presunción de validez del acto tributario cuando se solicita su aplazamiento o fraccionamiento es necesario matizarlas, en el sentido, de que la solicitud de aplazamiento no presupone la eficacia del acto o la conformidad con la deuda, en este sentido, DAGO ELORZA, Iñigo: «El nuevo panorama de las garantías para la suspensión de los actos en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.34-35, pág.58, o como advierte, PONT I CLEMENTE, Joan-Francesc: «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de a ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.39, «el aplazamiento no presupone -como se ha creído a veces- la conformidad con la liquidación, sino que se sitúa en un nivel distinto, el recaudatorio, sin perjuicio de la aceptación o el rechazo de la liquidación por parte de su destinatario», o la página 47, «En la mayor parte de las ocasiones, es cierto, quien haya solicitado aplazamiento de pago no estará impugnando a la vez la validez del acto administrativo de liquidación, pero nada empece que lo haya hecho, porque se trata de dos órdenes radicalmente distintos» o, como afirma, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.76: «La suspensión se motiva en un recurso del obligado, cosa que no ocurre normalmente en el aplazamiento. Decimos normalmente, pues nada impide que la liquidación tributaria se recurra, ya que, en ocasiones, resulta más sencillo obtener un aplazamiento que una suspensión», o CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.43 y 45:«En la suspensión existen dudas sobre la validez o legalidad del acto administrativo o del ingreso a realizar, de forma que el particular se opone, y al solicitarlo, se produce una paralización de la vigencia de dicho acto en tanto se resuelven las cuestiones planteadas. Por su parte, en el aplazamiento no se cuestiona la validez del acto administrativo. Al contrario, en principio el contribuyente reconoce que el pago procede, pero solicita que se difiera en el tiempo. Por consiguiente, en el aplazamiento o fraccionamiento se producirá un diferimiento de la ejecución del acto, pero sin cuestionarse en principio la validez de la liquidación», para terminar diciendo que: «Jurídicamente el aplazamiento no implica un allanamiento, es decir, que necesariamente el deudor haya de estar conforme con la liquidación de la deuda. Así, puede estarlo en principio al solicitar el aplazamiento, pero nada impide que luego la deuda pueda ser recurrida y se solicite la suspensión».

(218) En este sentido, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, cuando nos dice «que la suspensión y el aplazamiento son institutos conceptualmente distintos, ya que mientras el primero es una figura jurídica correspondiente a la vía de reclamación, el segundo se conecta con la estricta vía de gestión»,

c) Mientras que el aplazamiento responde a las dificultades de tesorería transitorias, la suspensión responde al aseguramiento de la efectividad de la resolución futura del recurso, ante las dudas sobre la procedencia del acto tributario.

d) Con aplazamiento y fraccionamiento de pago se obtiene más tiempo para el cumplimiento del acto tributario o para realizar los pagos parciales en que se ha dividido la deuda tributaria durante los plazos prefijados por la Administración, mientras que con la suspensión se obtiene detener el cumplimiento del acto durante el tiempo en que se resuelve el recurso. En los dos primeros casos se sabe el tiempo que va durar la ejecutividad del acto tributario, en la suspensión se ignora el tiempo que producirá efectos, ya que dependerá de la duración de la tramitación del recurso.

Según lo anterior, con la suspensión cesa la eficacia del acto ante la incertidumbre sobre la validez del acto por lo que se interrumpe la su ejecutividad, mientras que con el aplazamiento, el acto no pierde eficacia, sino que se posterga la ejecutoriedad del acto durante el tiempo concedido por el aplazamiento, donde el nuevo plazo concedido retrasa la posibilidad de iniciación de la fase ejecutiva(219).

pág.14, del prólogo a la obra de NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Edt. IEF, 1975, y en esta obra, en las páginas 79 y siguientes.

(219) En estos términos LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Edt. I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1992, pág.108 y en parecidos términos, PRATS ESCUDE, Enrique: «Aplazamiento y fraccionamiento del pago», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 130, 1994, pág.65: «Por lo tanto parece claramente demostrado que la separación de ambas instituciones no se encuentran en ese presupuesto, sino en las consecuencias concretas que produce cada institución. Así, queda claro que ambas figuras producen el mismo resultado final, es decir, un retraso en el cobro, pero distinguiendo que mientras el aplazamiento afecta exclusivamente al pago, la suspensión afecta a la eficacia del acto.

Esta diferenciación es fundamental para distinguir las dos instituciones, pues con la suspensión se logrará establecer, dicho de manera muy gráfica, un paréntesis en el normal desarrollo del acto, es decir, congelaremos su eficacia durante un período de tiempo determinado, en tanto que con el aplazamiento se conseguirá alargar el plazo de pago, es decir, que se conceda otra u otras oportunidades de pago para esa deuda que no se puede pagar ahora por dificultades de Tesorería».

También PONT I CLEMENTE, Joan-Francesc: «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de a ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.39: «La suspensión, en sentido estricto, no lo es del pago, sino que produce, como efecto, un aplazamiento del pago, pero no porque influya directamente sobre el pago, sino porque responde a una situación de aplazamiento de la eficacia del acto administrativo causante de la obligación de pago».

e) Al obtener con el aplazamiento un mayor tiempo para su cumplimiento va a producir el devengo de los intereses de demora durante el plazo concedido, mientras que en el caso de suspensión, también, devengará interés de demora(220), pero en principio, no durante todo el tiempo que duró la tramitación del recurso, sino solamente durante el periodo de tiempo que la norma le concede al órgano administrativo competente para dictar resolución expresa(221).

Mientras que las notas comunes, además de lo expuesto al principio, se obtiene una demora en el cumplimiento del acto, fuera del plazo inicial concedido para su ejecución, ambas se solicitan a instancia del interesado y ambas tienen carácter reglado(222), pero además, como consecuencia de las últimas modificaciones legislativas, lo que era antes una nota diferenciadora, ha dejado de serlo, no estamos refiriendo a que en el aplazamiento o fraccionamiento concedido en la vía de apremio puede ser revocado por la Administración, lo mismo podrá ocurrir en la suspensión, según lo establecido en el artículo 77.13 del RPREA y artículo 132.1 de la LJCA de 1998,

(220) Aunque en su momento ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.2, 1974, pág. 249, consideraba que «no ha de desdenarse que la “suspensión” suspende la eficacia del acto administrativo impugnado y, por tanto, de él no debe derivar un crédito en favor de la Hacienda pública que, a su vez, dé lugar al devengo de intereses de demora».

(221) En este sentido se ha manifestado, LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Edt. Civitas, Madrid, 1994, pág. 64; y MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, págs.76 y 77. Junto con la característica anterior, este autor ha distinguido otros rasgos diferenciadores: la suspensión se motiva en un recurso del obligado, cosa que no ocurre normalmente en el aplazamiento, éste responde a dificultades de tesorería en el sujeto obligado al pago, mientras que con la suspensión se considera que el acto es improcedente; la concesión del aplazamiento paraliza la ejecución del acto por el período concedido, mientras que la suspensión lo hace mientras se resuelve el recurso.

(222) Al ser el presupuesto de hecho la falta de capacidad económica-financiera para hacer frente puntualmente al pago, cuando el interesado aporte prueba documental justificativa de la situación por la que está atravesando, la Administración tributaria deberá que responder y justificar, en su caso, tanto la concesión como la denegación, debiendo en estos casos, razonar o motivar debidamente y en función de ese determinado presupuesto de hecho, la denegación del aplazamiento solicitado, pero no de forma general, abstracta e informal, sino concretando la causa de denegación en función de lo que ha alegado el interesado. Según lo anterior se trata de acto administrativo de carácter reglado, en este sentido, MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: *El aplazamiento en el pago de los tributos*. Edt. Lex Nova, 1996, págs. 63 y sigs. y GÓMEZ CABRERA, Cecilio: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Edt. McGraw Hill,, 1998, págs.117 y sigs.

donde establece la posibilidad de revocación o de modificación cuando los motivos tenidos en cuenta para otorgamiento han variado.

Otra de las notas diferenciadoras entre el aplazamiento y la suspensión que había suscitado numerosas críticas de la doctrina era las distintas clases de garantía que se podían ser aportadas para obtener el aplazamiento, (art.54 del RGR, que recoge una enumeración amplia y abierta de clases de garantías), en relación con las admitidas para la suspensión de la ejecución del acto (art.81.4 del RPREA de 1981, que recogía una enumeración cerrada de tres clases de garantías). Esta situación restrictiva del legislador se calificó como una forma de limitar el ejercicio de defensa(223) e injustificable diferenciación cuando con el aplazamiento se parte de una supuesta conformidad con la validez y eficacia del acto, mientras que con la solicitud de suspensión se está poniendo en duda dicho acto, por lo que debería ser al contrario, debiendo ser el repertorio de garantías válidas para obtener la suspensión más amplio y numeroso(224). Esta situación, tras la Ley 25/1995, y el nuevo RPREA se ha modificado pero no se ha producido una equiparación ya que todavía siguen existiendo diferencias, como se demuestra que se pueda obtener el aplazamiento sin prestación de garantía cuando la

(223) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación, aspectos sustantivo y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS. Valencia, segunda. edic. 1993, 281: «Es más, la restricción de las suspensiones sólo conduce a pensar que se trata de limitar el ejercicio de los derechos a la defensa, canalizando la actuación del administrado hacia los aplazamientos, con consiguiente conformidad sobre el acto administrativo».

(224) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.20, noviembre, 1996, pág.15. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación, aspectos sustantivo y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS. Valencia, primera edición, 1991, pág. 241 y sigs. VARGAS MORENO y MOLINA, R: «La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía de reclamación económico-administrativa», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1988, pág.164. MARTÍN QUERALT, Juan: «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 1992, pág. 23, o, «Se acabaron las goteras», *editorial Rev. Quincena Fiscal*, núm.41, marzo, 1994, pág.4. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm.1, enero-febrero, 1994, pag.15.

En sentido contrario, según la regulación del momento, PUJALTE CLARIANA, Emilio: «Suspensión en la vía económico-administrativa de las liquidaciones impugnadas (Comentarios a la Sentencia de la sala Tercera -sección Segunda- del TS de 2 de febrero de 1994)», *Rev. Estudios jurisprudenciales*, núm. 10, 1994, pág.52.

deuda es inferior a 500.000 pesetas(225) mientras que el RPREA no existe una disposición parecida a la anterior, disponiendo que para poder obtener la suspensión automática se podrá constituir como garantía la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden Ministerial, fijada en 250.000 pesetas(226). Diferencia que no encontramos motivos para su existencia, debiendo establecerse la misma posibilidad para la suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado, permitiéndose obtenerla sin necesidad de prestar garantía cuando la deuda ascienda a la cantidad fijada para los aplazamientos y fraccionamientos. Proponiéndose una regulación común(227), pero desde nuestro punto de vista, la regulación debe seguir separada ya que los fundamentos y las finalidades de ambas instituciones son distintas como hemos expuesto, considerando que la regulación debería ser más flexible para obtener la suspensión ya que lo que esta en peligro es la efectividad de la tutela judicial que consideramos superior en relación con la dificultad de cobrar una deuda tributaria.

2.2.- Suspensión y moratorias.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina(228), las moratorias se caracterizan

(225) El artículo 53 del RGR establece que no se exigirá garantía cuando el importe de las deudas cuyo aplazamiento se solicita sea inferior a la cifra que, por Orden ministerial, fije el Ministro de Economía y Hacienda. Disponiendo la Orden de 10 de diciembre de 1998, su apartado octavo, que no se exigirá garantía para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas cuyo volumen conjunto no exceda de 500.000 ptas, ya sea en período voluntario o ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud de aplazamiento.

(226) Orden de 26 de junio de 1996, por la que se desarrollan diversos aspectos organizativos de los Tribunales Económico-Administrativos y de su procedimiento, (BOE del 28 de junio), estable que: Primero. Se fija en 250.000 pesetas la cuantía máxima de los débitos mencionada en el artículo 75, apartado 6, letra c) del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

(227) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.47, propone de «*“lege ferenda” sería deseable una regulación común de esta materia, pues a nuestro juicio no existen diferencias sustanciales entre ambos institutos que inviten al legislador a dotarles de un tratamiento diferente.*».

(228) ROSSY CORNELIO, Hipólito: «Moratorias fiscales», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 14, junio, y 15, septiembre, 1954, pág. 665 y sigs.; MENÉNDEZ, José: «Estudio fiscal de las moratorias», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.55, septiembre de 1964, pág.629 a 642; AMELÍA-PAZ: *El pago de la obligación tributaria*. Edt. IEF, Madrid, 1988, pág. 204 y 205; DE PABLO OLOZÁBAL, Enrique: «Las moratorias fiscales», en la obra colectiva: *Las delegaciones*

en que una vez adoptadas mediante una norma con rango de Ley, (art.58 del RGR), afectan a todos los sujetos para los cuales va destinada la moratoria, a una colectividad, que podrá consistir en ampliar, rehabilitar o suspender el periodo de ingreso, no siendo necesaria la prestación de garantía ni va a generar intereses de demora(229).

Como puede observarse las moratorias tienen unos rasgos configuradores que las distinguen del aplazamiento o fraccionamiento y de la suspensión de la ejecución de acto en vía de recurso, así, ambas solamente afectarán al sujeto quién las solicite, concediéndolas mediante acto administrativo, para ampliarse, aunque de distinta forma,

de Hacienda: su historia. Edt. IEF, Madrid, 1981, pags. 921 y sigs; LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Edt. I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1992, pág.113 y sigs; PONT I CLEMENTE, Joan-Francesc: «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de a ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 42 a 44. ZABALA RODRÍGUEZ -FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS, 2ª edic. 1993, pág.290.

(229) ROSSY CORNELIO, Hipólito: «Moratorias fiscales», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 14, junio, pág.262, define a la moratoria como: «una institución jurídica que consiste en una concesión de la Ley, a título de gracia o equidad, por la que se suspenden, amplían, conceden o rehabilitan plazos para el cumplimiento de las obligaciones o el ejercicio de derechos». Estableciendo las diferencias de esta institución respecto del aplazamiento en las siguientes: 1.ª El aplazamiento es una ampliación o prórroga del plazo de que dispone el deudor para el cumplimiento de la obligación, mientras que la moratoria puede afectar al plazo de diverso modo, suspendiéndolo, ampliándolo, rehabilitándolo o señalándolo nuevamente en extensión igual o distinta del previsto en las leyes y reglamento para los casos normales. 2.ª El aplazamiento está previsto y regulado en la ley con anterioridad a la aparición del hecho o motivo en que haya de fundarse, incluso antes de que nazcan las relaciones jurídicas que hayan de servirle de fundamento. Contrariamente, en la moratoria, el hecho o motivo se produce antes de la ley que la otorga y regula. 3.ª En el aplazamiento, la ley tiene tasados de antemano los casos en que podrá concederse, mientras que en la moratoria es la ley que la otorga la que determina los casos a que ha de afectar. 4.º Rige en el aplazamiento el principio de rogación, mientras que en las moratorias no siempre hay que instarla, bastando para acogerse a ella con realizar el acto buscado o previsto en la ley para gozar de su beneficio. 5.ª El aplazamiento es siempre individual; la moratoria es de carácter general, por afectar a toda una serie de individuos que inciden en la situación de hecho determinada en la ley de la concesión. 6.ª En el aplazamiento se ejercita un derecho que por regla general ha de ser concedido si se cumplen los requisitos formales previstos en la norma legal; en la moratoria, el beneficio se obtiene a título de gracia o equidad, y se alcanza cuando quien se acoge está en la situación de hecho previsto en la ley de moratoria. 7.ª El aplazamiento, como en las prórrogas, ha de pedirse antes de que caduque el plazo que se desea prolongar o suspender, mientras que la moratoria, frecuentemente va detrás de los hechos, cuando los plazos ya están fenecidos. 8.ª En el aplazamiento, generalmente, se exige caución o garantía -que ha de ser enjuiciada por el Tribunal, autoridad o funcionario competente-, y suele llevar aparejado el devengo de interés de demora, mientras que en la moratoria no se exige fianza ni caución, ni intereses de demora», pag.265 a 266.

el período de pago, y normalmente, ambas exigirán la prestación de caución y devengarán intereses de demora.

3.- PRESUPUESTOS MATERIALES DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO TRIBUTARIO OBJETO DE RECURSO.

Como toda norma jurídica, la existencia de unos presupuestos de hecho conlleva unos efectos jurídicos. En este caso el legislador ha establecido distintos presupuestos materiales para poder obtener el mismo resultado jurídico: la suspensión de la ejecución del acto que ha sido objeto de impugnación por el interesado. Dependiendo de estos presupuestos podemos distinguir las distintas clases de suspensión que conviven en el Derecho Tributario.

3.1.- Suspensión automática con prestación de garantía.

La suspensión tradicional en el ámbito tributario se fundamenta en la prestación de una determinada clase de garantía (depósito en dinero o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales; aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca o fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de 250.000 pesetas), que prestada la misma, la suspensión es otorgada de forma automática, solamente con la interposición del recurso, la solicitud de suspensión y la prestación de alguna de las garantías anteriores. A partir de la reforma del artículo 22 del TAPEA, por la Ley 25/1995, se ha deseado destacar este carácter automático, superando las dudas o los riesgos que conllevaba el anterior sistema, que a pesar de ser automática, era necesario su concesión por el Secretario del TEA, lo que en ocasiones daba lugar al inicio del procedimiento de apremio entre el periodo de tiempo que transcurría entre la solicitud y la resolución de la petición de suspensión de ejecución del acto recurrido. Con la reforma se ha pretendido que los efectos se produzcan desde su presentación dejando el bastanteo para una fase posterior(230)

(230) En la Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, de la Secretaría General del Congreso de los Diputados, Documentación núm. 123, pág. 478, se recogía que en relación con el artículo 22.1 del Real Legislativo 2795/1980: «en el apartado primero se habla de automaticidad porque es tal lo que se pretende. Por tanto, la suspensión se producirá con la interposición de la reclamación más la petición de suspensión, quedando relegado el

Según lo anterior, en este tipo de suspensión los únicos presupuestos materiales son la interposición del correspondiente recurso, reposición previo a la vía económico-administrativa o reclamación económico-administrativa, junto con la aportación de alguna de las anteriores garantías, se entenderá concedida de forma automática la suspensión de la ejecución del acto, de esta forma queda el acto privado de su ejecutividad(231).

En este tipo de suspensión no se exige la concurrencia de otros presupuestos clásicos de las medida cautelares, como la apariencia de buen derecho, el peligro que puede conllevar la ejecución del acto antes de la finalización del recurso, o la incidencia de tal medida en los intereses públicos, el legislador ha establecido por mandato legal que la ejecutividad del acto que tiene por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida que el interesado haya de ingresar queda privado de su obligatoriedad de ingreso solamente con la prestación de alguna de las tres garantías anteriores, y no otras, por tanto, desde nuestro punto de vista, el legislador considera, antes de saber si la suspensión del ingreso puede afectar a la hacienda del ente acreedor o que la pretensión es claramente infundada, le resulta más conveniente obtener una garantía de fácil realización ante la posible oposición del contribuyente a efectuar el pago, mostrada como consecuencia de la interposición del recurso.

3.2.- Suspensión ante la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación.

La suspensión del acto objeto de reclamación económico-administrativa, como consecuencia de que se pueden ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación si el acto se ejecuta antes de la finalización del procedimiento revisor, es una de las más importantes novedades aparecidas tras la nueva redacción del artículo 22 del RDL 2.795/1980, dada por la Disp. Adic. única.3 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

bastanteo de la garantía a una fase ulterior destinada a corroborar lo ya producido ope legis o a alzar la suspensión de ser insuficiente la garantía. Con ello se pretende eliminar las dificultades temporales que puedan producirse actualmente cuando una garantía defectuosa ulteriormente subsanada produce efectos suspensivos retroactivos al día de la interposición de la reclamación pese a que, de hecho, la demora producida por haber permitido el devengo de recargos o e inicio del apremio...».

(231) Para FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.121 y 182, considera que esta suspensión automática es como una configuración legal de ausencia de ejecución.

Aunque no se trata de una clase suspensión nueva, sino que este tipo de suspensión, era y es, la tradicional en el ámbito administrativo, aunque no así en el ámbito tributario, que al no venir expresamente recogida esta posibilidad, se acudía al artículo 116 de la LPA de 1958, de aplicación supletoria en el ámbito tributario. Posibilidad que desapareció como consecuencia de la entrada en vigor de la nueva Ley 30/1992, que tras derogar el artículo anterior, entre otros, y en virtud de su Disposición Adicional 5ª, se cerraba la posibilidad de aplicar supletoriamente el nuevo artículo 111 de dicha Ley, aunque los Tribunales Económico-Administrativos, con buen criterio, seguía admitiendo esta clase de suspensión basándose en el artículo 24 de la Constitución, el derecho a obtener una tutela judicial efectiva(232). Situación que se ha mantenido hasta la modificación de la Ley General Tributaria, que se sumo a lo recogido en la Ley 30/1992, que preveía dicha posibilidad. De acuerdo con el texto del artículo 22 del TAPEA se accederá a esta clase de suspensión por el TEA cuando(233):

«Art.22.1. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantía según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.»

A efectos de este apartado, las garantía podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliario, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualquiera otras que se estimen suficientes».

a) El interesado no pueda aportar algunas de las tres garantías previstas para la suspensión automática (es decir, depósito en dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarias de entidades de crédito o sociedad de garantía recíproca o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia);

b) La ejecución del acto antes de la finalización del procedimiento revisor pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

(232) Entre otras, la RTEAC de 26 de febrero de 1997. (JT 383). Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 8, julio, 1997, pág. 879.

(233) Posibilidad que no estaba recogida de forma expresa en la redacción original de dicho artículo 22 del TAPEA, que solamente se refería a la suspensión en el caso de prestación de prestación de la oportuna garantía, al disponer: «Art.22.1 La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponer la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria».

3.2.1.- Suspensión reglada o discrecional.

De acuerdo con esta redacción podría pensarse que nos encontramos ante una decisión discrecional debido a que se establece expresamente que «...el Tribunal podrá decretar la suspensión...», pero como indica MARTÍN FERNÁNDEZ(234) «estamos en presencia de una facultad discrecional aunque reglada». Esto significa que el grado de discrecionalidad del órgano competente desaparece si concurren los dos requisitos anteriormente apuntados, consistiendo esta facultad en el examen de la documentación aportada por el solicitante de la suspensión y de los presupuestos de esta clase de suspensión, donde el Tribunal Económico-Administrativo deberá decidir si concurrente los mismos, y en caso contrario, motivar las causas de la denegación de la suspensión(235).

Nos encontramos con unos presupuestos de hecho legitimadores de la suspensión, donde la actuación administrativa para no ser arbitraria debe adecuar su resolución -denegando o concediendo la suspensión- a la constatación de esos presupuestos. Actuación administrativa que no queda fuera del control judicial, donde la posible revocación judicial del acto del Tribunal Económico-Administrativo lo sería por la concurrencia de los presupuestos de hecho que la propia norma contiene, pudiendo entrar en el control de cada uno de los elementos reglados(236).

El artículo 22 que comentamos establece en sus apartados 1º y 2º, dos clases de suspensiones, cada una con sus propios requisitos, que podrá optar el interesado a cada una de ellas y el órgano competente, otorgar dicha suspensión, si concurren los mismos. No se establece una relación de preferencia entre las distintas clases de

(234) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», Rev. Quincena Fiscal, núm.1, enero, 1997. Pág.42, en este mismo sentido, en favor de la potestad no discrecional, FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág. 189.

(235) Nos remitimos a lo expuesto páginas atrás sobre las características de la suspensión, apartado 1.1.2, de este mismo capítulo.

(236) Aunque para NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS. Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento, Edt. Aranzadi, 1997. Pág. 453: «...ostentando tales Tribunales un amplio margen para concederlas o denegarlas, de manera que nos encontramos ante una potestad discrecional».

suspensión, todas se encuentran ante un mismo nivel, siendo los presupuestos exigidos para cada una de ellas los que van a determinar un mayor grado de preferencia por parte de la Administración hacia un tipo de suspensión u otro.

En este sentido, el legislador ha establecido su preferencia en relación a una clase de suspensión, como es la recogida en su primer apartado, debido a que condiciona la posibilidad de acceso a la suspensión del segundo párrafo para cuando el interesado pruebe que no puede acceder a la anterior. Deseando dirigir la voluntad del interesado hacia suspensión tradicional en el ámbito tributario, al exigir al interesado, entre otros presupuestos, la prueba de un concepto jurídico indeterminado, como es, que la ejecución del acto pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, donde su apreciación no puede significar un acto discrecional por parte del órgano económico-administrativo(237)

(237) En este sentido, es ilustrativa la SAN de 18 de enero de 1996, (JT 316), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 80. mayo, 1996. Pág. 611. Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio; que aunque es dictada en relación con el aplazamiento del pago de los tributos, recoge con claridad como la apreciación de los perjuicios de imposible o difícil reparación se circunscribe dentro del concepto jurídico indeterminado y no dentro de las facultades discrecionales de la Administración.

«Ahora bien, la concreción de la "ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación" no existe libertad para la Administración a la hora de determinar el contenido de dicha expresión, sin que se deje al órgano administrativo que debe aplicarlo libertad de elección entre varias soluciones legalmente justas para determinar, a su libre arbitrio o discreción, lo que debe entenderse por tales dificultades y, por consiguiente, sin que exista una facultad discrecional, la cual se caracteriza por la pluralidad de soluciones justas posibles y entre las que libremente puede escoger la Administración según propia iniciativa, por motivos de oportunidad o convivencia. Está claro que cuando un concepto jurídico se encuentra indeterminado, la determinación no puede ser objeto de una facultad discrecional (la discrecionalidad implica esencialmente una libertad de elección), ni de la Administración ni del administrado, sino que se trata de un problema de aplicación de la Ley al caso concreto. Problema de aplicación que sólo admite una solución justa: si la ejecución del acto objeto de impugnación puede ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación en el caso que sean admitidas las alegaciones del recurrente (por ello, los Tribunales de Justicia podrán entrar a valorar si en cada caso concreto se han aplicado las circunstancias concretas para determinar el concepto).

Según lo anterior, es importante tener presente la distinción entre los actos discrecionales y los actos jurídicos indeterminados. La existencia de un acto jurídico indeterminado no constituye un acto discrecional, en tanto en cuanto aquél sólo permite a la Administración apreciar la existencia o inexistencia de la causa justificativa de la concesión de la suspensión. En palabras del Tribunal Supremo (S. 23 octubre 1987; 8 julio y 27 septiembre 1985, 24 febrero 1986 y 17 y 24 julio 1989) "a diferencia del acto puramente discrecional, en que la Administración tienen una libertad electiva entre las distintas alternativas que se le presentan, pues todas ellas no igualmente justas, y por tanto, puede adoptar sin limitación del criterio subjetivo, por el contrario, el concepto jurídico indeterminado es un proceso reglado, en el que el Tribunal habrá de valorar, si tratándose de la interpretación de la norma que ha creado el concepto, la Administración ha adoptado no cualquiera, sino la única de las soluciones justas que la interpretación permite y que no depende de la voluntad del que interpreta, como ocurriría si de un acto discrecional se trata"».

Aunque hay que felicitar la sensibilidad del legislador por hacerse eco de la opinión unánime de la doctrina que demandaba la posibilidad de acceder a la suspensión de la ejecución del acto ante los perjuicios de imposible o difícil reparación que podría ocasionar su ejecución previa antes de la decisión final sobre la legalidad o ilegalidad del mismo. Demanda ratificada por los propios órganos judiciales y en especial por el artículo 24 de la Constitucional que incluye dentro del contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el derecho a la tutela cautelar.

A la hora de dar respuesta a esta demanda el legislador ha optado por establecer su preferencia por la suspensión que aparece en el primer párrafo, por un motivo básico, es la más cómoda y eficaz desde el punto de vista del procedimiento a seguir para su otorgamiento, como desde el punto de vista recaudatorio, al ser más beneficioso a los intereses de la Hacienda Pública, -no tanto al interés general que ésta debe de proteger- estar un posesión de una garantía como el aval, -que aunque son tres las clases de garantías que se pueden aportar, ya veremos, como una no se utilizará a ser perjudicial para el interesado, y la otra, por ser de escasa cuantía la deuda tributaria a garantizar-, donde su ejecución por la vía de apremio es la más rápida, eficaz y cómoda, al tener solamente que dirigirse al avalista para que efectúe el ingreso de la deuda controvertida, sin tener que llevar a cabo la búsqueda de los bienes del deudor para efectuar el embargo de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, se puede comprender que la Exposición de Motivos del RD 391/1996 la caracteriza «...dándole un carácter excepcional para el caso de que el interesado no pueda dar cumplimiento a lo previsto para la suspensión automática», para después afirmar que la ejecución del acto se suspenderá «excepcionalmente» [art.74.2.b)], o que «...la ejecución del acto impugnado podrá ser, excepcionalmente, suspendida por el Tribunal Económico-Administrativo...», (art.76.1)(238). Expresiones que son indicativas de la preferencias del legislador, pero incorrectas, ya que «no es una

(238) La RTEAC de 28 de febrero de 1996, (JT 291), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 80, mayo, 1996, págs. 558 a 560; considera: «...que la suspensión por motivos aquí alegados -perjuicios de difícil reparación- tienen un carácter extraordinario y excepcional, contrapuesta a la suspensión que, mediante garantía suficiente, se regula en el art. 81 del RPREA de 1981...». Suspensión solicitada en base al artículo 22 del TAPEA tras su modificación por la Ley 25/1995 de reforma parcial de la LGT, por tanto, antes de la aprobación del nuevo RPREA.

excepción frente a la regla general que sería la suspensión automática»(239), sino que se trata de otra clase de suspensión, donde el órgano competente, el Tribunal Económico-Administrativo, no es que con carácter excepcional podrá otorgar la suspensión, sino que deberá suspender la ejecución del acto recurrido si concurren los presupuestos exigidos por la norma, siendo tan excepcional esta clase de suspensión como puede ser la suspensión de la ejecución de los actos impugnados frente a la regla general de la no suspensión.

3.2.2.- Presupuestos materiales.

Retomando otra vez el tema de los presupuestos necesarios para poder acceder a esta clase de suspensión, son como hemos visto: a) la imposibilidad de prestar alguna de las garantías exigidas para la suspensión automática; y b) la ejecución del acto impugnado pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, donde la exigencia de aportar o no garantía queda en un segundo plano, es decir, ésta se tendrá en cuenta no para acceder a esta clase de suspensión sino para concederla o denegarla.

Presupuestos que se deducen de la redacción del artículo 22 del TAPEA, aunque de la lectura del artículo 76.2 del RPREA parece exigir solamente la concurrencia del segundo presupuesto, al disponer que,

«El Tribunal podrá decretar la suspensión cuando se justifique por el interesado que la ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación...».

(239) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *«La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición»*, Rev. Quincena Fiscal, núm.1, enero, 1997, pág.42.

Se muestran partidarios de la excepcionalidad en su otorgamiento, entre otros, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *«Análisis de las principales novedades contenidas en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1 de marzo de 1996»*, Rev. Impuestos, Tomo II, 1996, pág. 972, siendo partidario de que los TEA tengan una postura flexible al tramitar este tipo de solicitudes de suspensión, pág. 983; NÚÑEZ BLÁZQUEZ, Rafael: *«Nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Atención especial a la suspensión del acto impugnado»*, Rev. Impuestos, Tomo II, 1996, pág.111. CHECAGONZÁLEZ, Clemente: *«La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)»*, Rev. Quincena Fiscal, núm.20, noviembre, 1996, muestra como en la suspensión automática se ha pasado de una facultad discrecional a una de carácter reglado, pág. 11, pero en relación con el otro tipo de suspensión, reconoce su carácter excepcional, (pág.13), y en su obra posterior, *La suspensión de vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*. Edt. Aranzadi, 1999, pág.24, se refiere a que el TEA *«decida libremente»*.

Pero este apartado no se puede interpretar de forma aislada, sino que hay que ponerlo en contacto con el apartado primero de dicho artículo, donde se establece que se podrá acceder a esta clase de suspensión «cuando el interesado no pueda aportar la garantía a que se refiere el artículo anterior...», es decir, algunas de las de suspensión automática.

a) El interesado no pueda aportar algunas de las tres garantías previstas para la suspensión automática.

Al tener que acreditar la imposibilidad de poder prestar una garantía consistente en depósito en dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidades de crédito o sociedad de garantía recíproca o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, se admitirá cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Para que este requisito no se convierta en obstáculo de imposible constatación, consideremos que no será necesario aportar una certificación negativa por cada una de las Entidades bancarias relativas a la concesión del aval situadas en la localidad del solicitante(240), sino que lo importante será la aportación de las cuentas anuales, es decir, la presentación de los estados financieros, balances, cuentas de resultados del recurrente, informes de auditoría, etc, donde se desprende que el interesado carece de activo suficiente(241).

(240) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», Rev. Quincena Fiscal, núm.1, enero, 1997. Pág.42: «Entendemos que podrá utilizar cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, tales como certificación negativa de entidades bancarias relativa a la concesión del aval o las cuentas anuales, de las que se desprenda que la entidad carece de activo suficiente».

(241) STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 1999. P. Pérez Borret, que ante la denegación de la suspensión por no acreditar las certificaciones de Entidades bancarias de imposibilidad de constituir avales, el Tribunal admite el recurso, concediendo la suspensión, ya que: «En este punto, frente a la acreditación única e inequívoca que reclama el Abogado del Estado consistente en la aportación de los certificados bancarios de denegación de la solicitud, debe resaltarse que la imposibilidad de obtención de garantía es una consecuencia directa de la situación patrimonial y económica financiera de la sociedad, ya que las entidades bancarias han de tomar ésta como base para extraer la conclusión de si procede o no se otorgamiento. Tan válidas son las certificaciones denegatorias de los bancos para concluir que su situación financiera no responde a sus expectativas garantistas, como los balances y el resto de la documentación que refleje su situación patrimonial y financiera demostrativa en su conjunto de la falta de posibilidades reales de obtener garantía bancaria para sus deudas. Es fundamental la carencia de recursos de la empresa para cubrir sus necesidades ordinarias, la circunstancias impeditiva

b) La ejecución del acto antes de la finalización del procedimiento revisor pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Para acceder a esta clase de suspensión se hace necesario acreditar o probar los perjuicios de imposible o difícil reparación que puede ocasionar la ejecución del acto objeto de impugnación, lo cual conlleva una doble dificultad, tanto, sustantiva, al ir la prueba ligada a la indeterminación del concepto; como adjetiva, derivada de que se dará por no hecha cualquier petición de apertura de período de prueba en este procedimiento, -art.76.4 del RPREA-.

Este presupuesto ha sufrido una evolución o una concreción a través de los distintos pronunciamientos jurisprudenciales al ser el presupuesto exigido en el ámbito administrativo para adoptar la suspensión de la ejecución del acto administrativo, tanto en el artículo 116 de la anterior LPA y el artículo 111 de la LRJAP y PAC, como en el artículo 122 de la anterior LJCA, llegando este presupuesto, básicamente, a partir de la Ley 25/1995, para dar cabida a la suspensión sin prestación de garantía. Por tanto, para dar contenido a este presupuesto se deberá tener en cuenta la doctrina jurisprudencial vertida sobre los anteriores preceptos por lo que nos remitimos a que expuesto en los capítulos siguientes.

En este momento solamente haremos las siguientes reflexiones. Sobre este presupuesto se ha afirmado que *«debe ser acreditado de forma convincente por parte del interesado»*(242), no bastando una mera alegación de daños o perjuicios quiméricos o muy indirectamente posibles, pero también se ha afirmado, en el ámbito tributario, la acreditación de estos perjuicios se ha ido flexibilizando(243) en el sentido de que la mera

de hacer frente al pago de las deudas pendientes, o a otros costos financieros, tan cuantiosos como aquéllas para su afianzamiento».

(242) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *«La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)»*, Rev. Quincena Fiscal, núm. 20, noviembre, 1996. Pág.13.

(243) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág. 79: *«En nuestra opinión, existe una evolución jurisprudencial, al menos en el ámbito tributario, que camina hacia una flexibilización del criterio de la producción de daños de imposible o difícil reparación en beneficio de aquella parte en la que el juez -tras realizar a primera vista un juicio objetivo sobre el fondo del asunto estima que tiene mejor derecho».*

ejecución de acto de liquidación tributaria siempre provoca un daño, que podrá ser mayor o menor, dependiendo del importe de la deuda a ingresar y de las circunstancias particulares del contribuyente. Pero junto a la producción del daño, la norma también se refiere a que los perjuicios que conlleva la ejecución del acto, derivado muchas veces del tiempo que debe de transcurrir hasta obtener una decisión sobre el fondo, deben de ser de imposible o difícil reparación, pero esta nota no debe ser interpretada de manera absoluta, ya que si se trata del ingreso de una obligación económica, esta siempre podrá ser reparada con la correspondiente indemnización, pero el derecho a la tutela judicial efectiva no solamente demanda la indemnización, sino que lo que se pretende con la medida cautelar es que el derecho para el cual se solicita su defensa ante los tribunales permanezca íntegro y esta integridad no significa la posible reparación mediante la correspondiente indemnización, esta última, tratará de compensar el perjuicio causado, pero no se puede equiparar a la una satisfacción del auxilio solicitado, éste, se obtendrá si el bien tutelado ha permanecido íntegro durante todo el proceso hasta la resolución final(244).

3.2.2.1.- Con aportación de garantía.

Una vez constatados los dos presupuestos anteriores, según el artículo 22.2 del TAPEA, «...el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantía...». Donde la exigencia o no de garantía se sitúa como requisito para poder obtener la suspensión, no para poder acceder a esta clase de suspensión, dependiendo la exigencia de la misma, de la posibilidad o no, del solicitante de aportar alguna de las garantías enumeradas en el segundo párrafo del artículo 22 del TAPEA.

De acuerdo con los anteriores nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

a) Que se acredite la imposibilidad de aportar alguna de las garantías de la suspensión automática y la presencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación que puede causar la ejecución del acto impugnado:

(244) En este sentido consideramos que se ha proyectado la reforma de las medidas cautelares en la LJCA, ya no se habla de perjuicios de daños o perjuicios reparación imposible o difícil que recaigan sobre el patrimonio del deudor, sino que recoge otro presupuesto más amplio y acorde con la finalidad de las medidas cautelares, «cuando la ejecución del acto pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso», es decir, el riesgo recae sobre la efectividad del pronunciamiento.

1.- Suspensión con prestación de garantía: Aporte alguna de las garantías del artículo 22.2 del TAPEA, esto es: hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria o cualesquiera otras que se consideren suficientes.

2.- Suspensión sin prestación de garantía: Cuando el interesado no pueda aportar alguna de las garantías anteriores.

Lo interesante en este caso es determinar cuando existe la imposibilidad de prestar ningún tipo de garantía. Será cuando el interesado no sea titular de ningún bien mueble e inmueble sobre los que constituir alguna de esas garantías, o no encuentra a ninguna persona física o jurídica (distinto de los enumerados en el artículo 75.6.c) del RPREA que le afiance la deuda, o cualquier otro tipo de garantía.

Documentación que debe ser aportada por el interesado el cual deberá poner en conocimiento la imposibilidad de prestar ningún tipo de garantía, por lo que deberá presentar una relación de todos sus bienes, junto con las cargas que puedan existir sobre cada uno de ellos.

Donde en el caso de alegar esta circunstancia no recogiendo la enumeración de todos sus bienes, sino solo aquellos que imposibilitan prestar garantía, el Tribunal Económico-Administrativo se encuentra con la dificultad de poder investigar la existencia de otros posibles bienes sobre los que constituir dichas garantías. Lo que puede significar el otorgamiento de la suspensión de la ejecución en favor de interesados que si cuentan con bienes para poder constituir dichas garantías pero que ante la información sobre la cual debe pronunciarse el Tribunal no constan estas circunstancias.

b) Se constata el perjuicio de imposible o difícil reparación, pero no la imposibilidad de prestar alguna de las garantías del artículo 22.1 del TAPEA.

No se podrá acceder a esta clase de suspensión. No se ha previsto la posibilidad que ante la existencia de esos perjuicios se pueda obtener la suspensión sin prestación de garantía si previamente no se ha probado lo anterior, es decir, se añade un presupuesto más, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo, consistente en no poder aportar alguna de las anteriores garantías. Es decir, no deja la posibilidad de que el órgano competente una vez constatados dichos perjuicios puedan conceder la

suspensión, si los intereses en juego así lo exigen, mediante la no prestación de alguna de las garantías necesarias de la suspensión automática.

c) Prueba que no puede aportar una de las garantías automáticas pero no el perjuicio.

En este caso no podrá obtener la suspensión ya que significaría en el caso de concedersela eliminar unos de los presupuestos.

Por tanto sé esta dando un trato más favorable a aquellos obligados que tienen un mayor grado de solvencia a la hora de obtener la suspensión, que aquellos que ante unas dificultades mayores para garantizar se les niega la suspensión, por tanto contradictorio con el fundamento de la suspensión, que no se basa en la necesidad de la prestación de garantía sino de los posibles perjuicios que conlleva la ejecución del acto o la efectividad del recurso, que mayor será para quien no pueda aportar garantía.

Se puede objetar que la suspensión quede condicionada a la constitución de una garantía, sino que debería de bastar el perjuicio de imposible o difícil reparación que conllevaría la ejecución del acto o la efectividad del pronunciamiento futuro sobre la validez del acto, donde la exigencia de la garantía debería estar condicionada a la existencia de posibles perjuicios para interés general, adoptando como medida cautelar -la garantía- pero no la única.

Hay que diferenciar que la suspensión forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, que se adopta como medida cautelar para garantizar está, por lo que debería bastar para alcanzarla probar dichos perjuicios y no quedando esta condicionada a que se preste ningún tipo de garantía. De esta forma sé esta pensando más en salvaguardar el cumplimiento del acto objeto de impugnación a través de una contramedida cautelar como es la prestación de garantía o su imposibilidad para poder adoptar la medida cautelar primaria que es la suspensión. Nos parece un contrasentido condicionar la tutela judicial efectiva a la previa prestación de garantía. Los perjuicios que pueden conllevar la ejecución del acto recurrido pueden ser tan imposibles o difícil de reparar como los perjuicios que acarrea la prestación de garantía.

Es verdad que nos encontramos con dos intereses contrapuestos en juego, el interés general, encomendando a la Administración Tributaria, -el deber de contribuir-,

y el interés particular del contribuyente, donde el otorgamiento de la suspensión o el condicionante de la suspensión, como medidas para proteger la tutela judicial efectiva de cada uno, respectivamente, dependerá de la importancia o superioridad o igualdad que se desee dar a cada uno de ellos, o lo importante, a la relación mantenida entre ambos, donde cada uno deberá probar los hechos para adoptar una medida cautelar u otra, o ambas.

Según lo anterior, se podría, no con carácter general para todo el ordenamiento administrativo, sino para el tributario, al tener una materia clara de debate, el ingreso de una deuda tributaria, normalmente, no conceder la suspensión de forma automática a cambio de una garantía, sino que una vez adoptada, posteriormente decidir sobre la necesidad de adoptar las medidas cautelares correspondientes a propuesta de la Administración que es la que alega el perjuicio al interés general que puede conllevar la no ejecución inmediata del acto o la necesidad de prestar garantía para contrarrestar la suspensión concedida.

Con la regulación actual la situación es la siguiente, para obtener la suspensión, si constituye algunas de las tres garantías, la suspensión será automática, si desea constituir otro tipo de garantías, debe probar la imposibilidad de las otras, sino además los perjuicios, por tanto, se piensa más en asegurar el cumplimiento del acto recurrido, pero el agravante de imponer unas clases de garantías para obtener la suspensión automática, que es la de más fácil de ejecución, el aval, donde se puede decir que la Administración prefiere que se recurran sus actos y se preste esa garantía, el aval, para otorgar la suspensión, porque de esta forma se garantiza de forma efectiva la recaudación, ante las dificultades del apremio sobre bienes del deudor.

4.- DISTINTAS CLASES DE SUSPENSIÓN DE EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.

Ahora de llevar a cabo la clasificación de las distintas clases de suspensión aparecidas en el RPREA dependerá de los diferentes criterios clasificadores que elijamos:

*Clasificación de las suspensiones en base al órgano competente
para otorgarlas o denegarlas*

Órganos de recaudación

Suspensión automática del artículo 75 del RPREA

Órganos que han dictado el acto impugnado en reposición	- Suspensiones solicitadas al amparo del artículo 11 del RD 2244/1979. - Por errores materiales, aritméticos o de hecho.
Suspensión competencia compartida entre el Tribunal Económico-Administrativo y los órganos de recaudación	- Suspensión no automática del artículo 76 del RPREA, de contenido económico. - suspensión no automática del artículo 77 del RPREA, de contenido no económico.
Suspensión competencia de los Tribunales Económico-Administrativos	Suspensión fundada en errores materiales, aritméticos o de hecho, artículo 74.3 del RPREA.
Tribunales de Justicia	Suspensión al amparo de los artículos 129 a 136 de la LJCA.

Suspensión dependiendo de la naturaleza del acto para que se solicita

Suspensiones de actos de contenido económico	Con carácter general en los arts. 75 y 76 del RPREA.	En errores materiales, aritméticos o de hecho que concurren con este tipo de actos, art. 74.3 del RPREA y en los casos de suspensión de sanciones, art.81.4 LGT y art.74.4 del RPREA
Suspensiones de actos de contenido no económico	Basadas en el art. 77 del RPREA.	

Suspensión vincula directamente con la prestación o no de la correspondiente garantía por el solicitante

Obligatoriedad de prestación de garantía	- Suspensión del artículo 11 del RR. - Suspensión automática del artículo 75 del RPREA. - Suspensión no automática del artículo 76 del RPREA, en el caso de poder aportar alguna otra garantía admitida en Derecho.
Suspensión sin prestación de garantía	- Suspensión no automática del artículo 76, en el caso de que solicitante no puede aportar ningún tipo de garantía. - Suspensión no automática del artículo 77, sobre actos de contenido no económico. - Suspensión fundada en errores materiales, aritméticos o de hecho, artículo 74.3 del RPREA - Suspensión de sanciones basadas en los artículos 81.4 de la LGT y 74.4. del RPREA.

5.- ACTOS DICTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUSCEPTIBLES DE SUSPENSIÓN

5.1.- Exigibilidad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de las deudas tributarias.

Si el tema de estudio elegido es la suspensión de la ejecución de los actos tributarios es necesario determinar cuando estos, las deudas tributarias, son exigibles por la Administración para que se efectúe su pago y cuando se produce el incumplimiento de la obligación de pago, para que la Administración a través de la nota de la ejecutoriedad de sus actos pueden hacer uso de la potestad de ejecución forzosa, para determinar, en definitiva, cuando y como aparece la posibilidad de suspender la ejecutividad del acto administrativo que tiene por contenido una obligación tributaria.

La noción de exigibilidad de la deuda tributaria va íntimamente ligada al concepto de liquidación, así, se afirma que la deuda tributaria nace como consecuencia de la realización del hecho imponible(245) pero para que sea exigible se hace necesario un acto de liquidación a partir del cual la Administración podrá exigir su cumplimiento y el obligado realizar su prestación(246). A través del acto de liquidación se determina el

(245) Para que la obligación sea exigible es necesario que se haya realizado el presupuesto normativo que le da origen, pero entendiendo que la realización del presupuesto de hecho recogido en la norma es un presupuesto material necesario para hacer exigible la obligación pero se puede confundir con el nacimiento de la obligación tributaria, sino como expuso VICENTE ARCHE DOMINGO, F.: «Consideraciones sobre el hecho imponible», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, págs. 584, después de realizar el hecho imponible pero antes de efectuarse la liquidación, la obligación tributaria ha nacido, pero no es exigible.

(246) Por este motivo se ha afirmado que el principal efecto de la liquidación es la exigibilidad, siendo ésta un efecto de la primera, en este sentido, ARIAS VELASCO, José: *Procedimientos tributarios*. Edt. Ministerio de Economía y Hacienda, 1984, pág.191, o también, ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana: *Procedimientos tributarios*, Edt. Marcial Pons, 6.ª edición, 1996, 163: «Efecto primordial de la liquidación es que con ella la obligación de pago por parte del sujeto pasivo o la obligación de devolución a cargo de la Administración. Sin entrar en la vieja polémica doctrinal acerca de si la liquidación surte efectos constitutivos o declarativos en relación con la obligación tributaria, podemos afirmar, pisando de relativa firmeza, que sólo una vez producida la liquidación y notificada ésta, deviene líquida y exigible la obligación pecuniaria del sujeto pasivo o de la Administración».

Seminario de Derecho Financiero: *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol 3.º, Madrid, 1975, pág. 136, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Edt. Facultad de Derecho, Universidad de Complutense, Madrid, 1979, pág.284; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El acto de liquidación», *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.20, 1978, pág. 666 a 667: «por la exigibilidad de la obligación tributaria entendemos aquella cualidad en virtud de la cual la obligación es exigible por la Administración financiera y puede, por consiguiente, en caso de no pago en período voluntario, dar lugar a su “ejecución” en vía de apremio. Dicho de otro modo, desde el instante en que el acto de liquidación se produce y notifica, el sujeto pasivo conoce la cuantía de la deuda tributaria -que deja, pues, de ser ilíquida para convertirse en líquida- y, por consiguiente, debe atender a su obligación de pago».

importe de la deuda tributaria, haciéndose líquida y, a partir de esa liquidez(247), exigible.

Si son requisitos materiales de la exigibilidad, el nacimiento de la obligación y su liquidez, también se considera un requisito formal la notificación de la liquidación, siendo a través de dicha notificación como despliega su eficacia y produce su exigibilidad(248), siendo a partir de ese momento cuando resulta exigible.

Si lo anterior responde al esquema de las deudas de contraído previo, es necesario, aunque de manera breve, referirnos a las deudas autoliquidadas, aunque la exigibilidad de las deudas tributarias es la misma, estas últimas por la propia particularidad de que la Administración no interviene, les confiere unas características propias. Así podemos decir, que al igual que para las deudas de contraído previo, el nacimiento de la obligación tributaria se produce como consecuencia de la realización del hecho imponible, pero a diferencia de las anteriores, no se hace necesario un acto de la Administración para que sea líquida y, por tanto, exigible, sino que será el propio obligado tributario, al cumplir con el mandato legal de autoliquidación, el que fije o determine el importe de la obligación tributaria, adquiriendo liquidez la deuda tributaria(249). Encontrándonos con una deuda nacida y líquida es necesario determinar cuando se puede hacer exigible, en las deudas de contraído previo, es partir de la

(247) Sobre la liquidez como requisito o presupuesto de la exigibilidad, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La exigibilidad de los tributos», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.30, 1980, pág.246 y sigs.

(248) Requisito que venía recogido con claridad en redacción originaria del artículo 126.1 de la LGT, al disponer que «*toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria*». Redacción que tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, desaparece de la LGT, y en las nuevas redacción de los artículos 124 y 125 de la LGT se sigue recogiendo la necesidad de efectuar la notificación de las liquidaciones tributarias, como requisito formal para que aquellas produzcan eficacia y desplieguen sus efectos. Esta redacción de los anteriores artículos parece más una intención del legislador de separar el tema de la notificación de la liquidación tributaria de la exigibilidad de las deudas autoliquidadas, las cuáles son exigibles sin necesidad de liquidación administrativa.

(249) En el caso de incumplimiento del deber de autoliquidar, lógicamente, aunque la obligación haya nacido por la realización del hecho imponible, no es exigible al no existir deuda autoliquidada, por lo que si no existe actuación del obligado antes de la intervención de la Administración, nos encontraremos con un acto de la Administración, el acto de liquidación, por lo que no se podrá hablar exigibilidad de deuda autoliquidada sino de exigibilidad de la liquidación notificada por la Administración.

notificación, mientras en las deudas autoliquidadas, consideramos necesario tener en cuenta los siguientes cuestiones:

a) Que para la exigibilidad de las deudas autoliquidadas no se requiere la notificación de un acto administrativo(250), es decir, de acuerdo con el procedimiento establecido para los tributos gestionados mediante autoliquidación no se notifica la deuda tributaria al ir contra la esencia de tal sistema de gestión.

b) Que la doctrina tampoco ha tenido una unanimidad a la hora de determinar el momento concreto en que se entiende que las deudas que deben ser autoliquidadas, son exigibles. En este sentido, se ha considerado que las deudas autoliquidadas son exigibles desde el momento de la presentación de la declaración-liquidación(251) o que las deudas autoliquidables son exigibles cuando se inicia el período voluntario de ingreso determinado por las normas(252), o desde nuestra punto de vista, y teniendo en cuenta su naturaleza compleja y los cambios operados en la normativa referente a los efectos jurídicos derivados de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones donde el legislador distingue entre los efectos que produce el deber de declarar, el deber de liquidar y por otro lado, la obligación de ingresar, es decir:

- Iniciado el plazo para su presentación, es el momento a partir del cual el

(250) Basandose en la redacción originaria del artículo 126.1 de LGT se entiende la postura de PÉREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.6, 1975, pág.324, que anuda la exigibilidad de la deuda autoliquidada a la existencia de un acto administrativo, cuando dice que:«en lo supuestos en que el tributo se recauda mediante el procedimiento de la declaración-liquidación, la exigibilidad debe ser referida, no al momento en que se cumple el plazo para presentar esta declaración-liquidación, sino al momento en que se comunica la liquidación en ausencia de la "autoliquidación o corrigiendo la misma"», si además tenemos en cuenta que parte de la idea de la no ejecutividad de las deudas autoliquidadas si previamente no existe un acto administrativo.

(251) MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La exigibilidad de los Tributos», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.30, 1980, pág.251 y 259. En ese momento el artículo 20.6 del RGR establecía: «Las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo deberán satisfacerse, al tiempo de la presentación de las correspondientes declaraciones, en las fechas o plazos que señalen los Reglamentos de cada tributo».

(252) LÓPEZ DÍAZ, A.: La recaudación de las deudas tributaria en vía de apremio. Edt. IEF-Marcial Pons, 1992, págs.89-90. Postura abalada por la nueva redacción del artículo 20.4 del RGR dada por el RD 338/1985, que coincide básicamente con lo recogido en el actual RGR en el artículo 20.3: «Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo».

obligado tributario tiene que cumplir con su deber de colaboración con la Hacienda Pública, pero en este momento no es exigible la deuda por un motivo esencial, todavía no es líquida. La liquidez, y por tanto, su exigibilidad habrá que hacerla coincidir con el momento en que es presentada ante la Administración. Si esto ocurre en el plazo reglamentario establecido el obligado ha cumplido con su deber de declarar, de liquidar y con su obligación de ingresar, quedando a partir de la finalización del periodo de presentación la posibilidad de que la Administración compruebe las mismas o que el obligado solicite su rectificación.

- en el caso de haber presentado la autoliquidación pero sin ingreso, consideramos en la línea del nuevo artículo 126 de la LGT, que la Administración puede ejecutar la deuda autoliquidada sin necesidad de acto administrativo de liquidación previo(253).

- en caso de incumplimiento total del deber de autoliquidar, habrá que estar al resultado de las actuaciones de comprobación e investigación que desarrolle la Administración Tributaria.

5.2.- Actos de liquidación.

A pesar de que de los actos dictados por la Administración Tributaria, el más típico y, el principal es el acto de liquidación por recoger la cuantificación del tributo, el legislador no da un concepto del mismo, pudiendo definirse como *«aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an y quantum de una*

(253) STS de 19 de diciembre de 1998, (RJ 1998/10433). P. Mateo Díaz, José: *«La autoliquidación representa, en consecuencia, no un simple acto de iniciación del procedimiento sino un acto de fijación de la deuda tributaria, que aunque sujeto siempre a la posibilidad de comprobación por la Administración, produce efectos vinculantes para el interesado y uno de ellos, en el caso de la sedicente tasa por juego, es el de cuantificar desde el momento en que se practica, en los primeros veinte días naturales del mes de enero de cada año, el importe de la misma desde que se devenga (cada 1 de enero), comprendiendo todo el año natural, aunque se regule el abono de su importe en dos plazos, el primero al formular la autoliquidación y el segundo dentro de los primeros veinte días naturales del mes de septiembre.*

La necesidad de la existencia de un acto formal de la Administración que contenga la liquidación definitiva que exige la recurrente sólo se da en los escasos tributos en que no rige el sistema de autoliquidaciones, o bien cuando en éstas la Administración practica una actividad de comprobación o de rectificación. En los demás supuestos el ordenamiento ha prescindido de la liquidación definitiva y, en consecuencia, la providencia de apremio puede y debe dictarse tan pronto se comprueba que el interesado no ha satisfecho la deuda tributaria en la cuantía señalada por él mismo en su autoliquidación, o en el plazo legalmente previsto, como ocurrió en el supuesto presente».

obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso»(254).

Concepto que esta haciendo referencia al contenido interno o esencial del acto de liquidación propio del ámbito tributario, pero como tal acto dictado por la Administración cuenta, lógicamente, con las demás características predicables de los actos administrativos con carácter general, es decir, esta dotado de presunción de legalidad (como nos recuerda el art.8 de la LGT), por tanto, ante la negativa a su cumplimiento por el destinatario del acto de liquidación, la Administración Tributaria podrá ejecutarlo con sus propios medios, a pesar de la resistencia de aquél.

¿cuanto este acto de liquidación puede ser ejecutado por la Administración Tributaria?

Como ocurre con carácter general con los actos administrativos, una vez que son dictados por el órgano competente, estos son válidos y se presumen legales, pero su eficacia queda demorada hasta el momento en que se practica su notificación. *«Ahora bien, la notificación o publicación solo determinan la plena eficacia del acto en cuanto constituyen el medio a través del cual la Administración puede considerar que su destinatario lo conoce. Es, por tanto, esta presunción de conocimiento lo que produce*

(254) MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Edt. Tecnos, 6.ª edic. Madrid, 1995. Pág.348

Sobre la noción del acto de liquidación, LAGO MONTERO, José María: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*. Edt. Edersa, 1990, págs.8 a 13; RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Edt. Civitas, 1987, págs.41 a 64; ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César: *Sistema tributario español y comparado*, Edt. Tecnos, Madrid, 1986, págs 118-199; BOLLO AROCENA, MARÍA DEL CARMEN: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*. Edt. Edersa, 1983, págs.45 a 67; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Comentario al artículo 120 L.G.T», en *Comentarios a la Leyes Tributarias y financieras*, dirigidos por N. Amorós Rica, II, Edt. Edersa, Madrid, 1983; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El acto de liquidación», *Civitas Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pág. 653; PALAO TABOADA, C.: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», Estudio preliminar a su traducción del vol.III de los *Principios de Derecho Tributario*, de A. Berliri, Edt. Derecho Financiero, Madrid, 1974, págs. 13-56; AMORÓS RICA, N.: «La causa en la obligación tributaria», en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Edt. Derecho Financiero, Madrid, 1965, págs. 421-447.

la plena eficacia del acto y no su notificación o publicación»(255). Son esas dos notas -la presunción de legalidad y esa presunción de conocimiento- las que van a determinar que los actos produzcan efectos jurídicos. De hay la importancia de la notificación del acto de liquidación al interesado, porque será a partir de ese momento cuando el acto de liquidación adquiere eficacia frente al interesado(256). Donde además la notificación del acto conlleva la apertura del plazo para cumplir voluntariamente su contenido, así la sentencia de 24 de octubre de 1987 (RJ 8.381) señala que: «...resulta claro que el respaldo último de la vía ejecutiva se encuentra en la existencia y validez de la liquidación tributaria, así como su exteriorización o conocimiento formal por el sujeto pasivo».

Será a partir de ese momento cuando el acto de liquidación va a producir con plenitud sus efectos jurídicos, donde el destinatario del acto es compelido para que lleve a cabo el ingreso del importe determinado por la Administración de la deuda tributaria a través del acto de liquidación. Será en este momento, dentro de este primer plazo, donde el sujeto pasivo se podrá oponer a dicho acto, a través del recurso correspondiente y solicitar la suspensión de la eficacia del mismo, de esta forma queda privado temporalmente de efectos el acto de liquidación, hasta el momento en que recaiga una resolución definitiva que declare su validez o invalidez.

Por tanto se solicita la suspensión de los efectos del acto de liquidación, el cual puede producir distintos efectos dependiendo del contenido del acto, así, se a través del acto de liquidación se esta determinando por parte de la Administración el importe de la

(255) BELADIEZ ROJO, Margarita: *Validez y Eficacia de los actos Administrativos*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994. Pág.171, añadiendo que «...el acto está en condiciones de desplegar la totalidad de sus efectos, cuando su comunicación se ha realizado con las suficientes garantías para presumir iuris et de iure que ha sido conocido por la persona a la que va destinado...».

Por estos motivos la Ley considera válida aquellas notificaciones que a pesar de ser defectuosas «surtirán efecto a partir de la fecha en que el sujeto pasivo se dé expresamente por notificado, interponga recurso pertinente o efectúe el ingreso de la deuda tributaria...», art.125 LGT y en parecidos términos el art.58.3 LRJAE y PAC.

(256) STS de 14 de octubre de 1992, FJ 1.º: «La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinataria, en toda su integridad sustantiva y formal y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar validamente en defensa de su derecho. Para lograr este objetivo la ley arbitra un sistema de garantías que si se observan puntualmente, permitirán atribuir a quien haya sido correctamente notificado las consecuencias negativas de su pasividad, retraso o abstención».

obligación tributaria debida por el sujeto pasivo. Esta determinación del importe de la deuda tributaria puede conllevar:

a) Que la Administración dicte un acto de liquidación, en el sentido de que el importe de la obligación tributaria coincida con lo ya ingresado por el sujeto pasivo. En este caso el acto de liquidación no es innovador de la realidad jurídica, esta constatando la existencia de hecho, que la deuda tributaria ingresada por el sujeto pasivo corresponde con la exigida por el hecho imponible realizado. En estos casos este acto no necesita de ejecución pero lógicamente produce efectos jurídicos que dependerán de si se trata de un acto de liquidación definitivo o de un acto de liquidación provisional.

Pero además, estos actos, como regularización de la situación tributaria del obligado tributario, pueden analizar el cumplimiento de la obligación tributaria por dicha persona, es decir, bien como consecuencia de los pagos a cuenta que se ha realizado, o bien, como consecuencia de una autoliquidación-declaración, nos encontramos con actos de los particulares en cumplimiento del mandato legal, pero que no tienen la consideración de actos administrativos, será el acto de liquidación de la Administración el que abre la puerta para que puedan impugnar y solicitar la devolución de los ingresos indebidos, es decir revisión de autoliquidaciones-declaraciones, según el procedimiento del Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre.

b) Mientras que si el acto de liquidación tiene por resultado la constatación del un importe de la deuda tributaria en favor de la Hacienda Pública -el obligado ha ingresado una cuantía inferior-, nos encontramos con un acto constitutivo, que modifica la realidad existente, donde es necesaria la ejecución del acto, que si el destinatario del acto procede a cumplirlo voluntariamente, la ejecución del mismo no suscita problemas, pero si el obligado no procede a cumplir voluntariamente el acto de liquidación, habrá de utilizarse el procedimiento de ejecución para darle el debido cumplimiento.

Ante esta situación, el destinatario del acto, el obligado tributario, es conecedor que en el caso del no cumplimiento voluntario, la Administración iniciará el procedimiento de apremio como consecuencia del inicio del período ejecutivo, según lo establecido en el art.126 LGT.

Pero antes de la apertura del período ejecutivo el destinatario del acto puede

presentar el oportuno recurso frente al acto de liquidación, debiendo en ese momento o partir de ese momento -dependerá del recurso que se presente- solicitar la suspensión de la eficacia del acto de liquidación, es decir, esta solicitando que se suspenda la ejecución del acto. Si el acto de liquidación, como ocurre en este caso, tiene como contenido el crear o modificar una realidad que innova la existente, consistente en condicionar y dirigir la conducta del obligado tributario hacia una obligación de dar, en este caso, de ingresar una determinada cuantía en favor de la Administración Tributaria. Por tanto, al solicitar la suspensión del mismo, se está solicitando que se demore en el tiempo la obligación de ingresar esa determinada cantidad, lo cual va a significar que los actos de la Administración dirigidos a dar cumplimiento -ejecución- del acto dictado deberán también demorarse hasta el momento en que exista una resolución definitiva que declare la validez o invalidez del acto de liquidación.

Pero es necesario distinguir dos momentos:

- el primero que coincide con el acto de liquidación donde la Administración concede al obligado tributario un período determinado de tiempo para que voluntariamente cumpla lo dispuesto en el acto, siendo en este momento cuando el obligado debe de mostrar su oposición al mismo y solicitar la suspensión del cumplimiento del acto.

- el segundo momento, una vez que se ha dictado la resolución que declare la validez o invalidez del acto de liquidación. Si declara la invalidez del acto, el acto es ineficaz, su anulación ha significado la destrucción de la presunción de validez, dejando de producir efectos. En el caso opuesto, si se confirma su validez, se le concederá un nuevo plazo para el cumplimiento voluntario del acto, donde ya no es posible una nueva oposición, que en el caso de incumplimiento, la Administración dictará los actos necesarios para llevar a cabo la ejecución del acto de liquidación, tratando de superar la resistencia del obligado a su cumplimiento. Pero en este caso nos encontramos con nuevos actos, que gozan de las mismas notas, por lo que podrán ser nuevamente cuestionada su validez, pero, lógicamente, no la del acto originario que se trata de dar cumplimiento, -este acto, el de liquidación, o bien a sido confirmada su validez por la correspondiente resolución, alcanzado firmeza, o bien alcanza firmeza por haber transcurrido el plazo para recurrir- sino los nuevos actos que son dictados para dar cumplimiento al acto causante, el acto de liquidación.

c) La tercera posibilidad en relación con el acto de liquidación es que este confirme que el importe de lo ingresado por el obligado tributario es superior al importe fijado por la Administración. En este caso nos encontramos con el destinatario del acto es el obligado, que en el caso de no estar de acuerdo con el contenido del acto -considera que la cuantía a devolver es superior- seguirá el procedimiento anterior. Pero que la ejecución o el cumplimiento del mismo corresponde a la Administración, es decir, devolución del importe que se ha ingresado de más. En este caso el Interventor General de la Administración del Estado está legitimado [art.30.1.c) nuevo RPREA] para interponer el correspondiente recurso y solicitar la suspensión, ya que el cumplimiento recae en este caso sobre la propia Administración.

En el caso de haber ganado firmeza el acto, a la Administración le queda la posibilidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión de oficio.

Entre el acto de liquidación provisional y el acto de liquidación definitivo existe una diferencia⁽²⁵⁷⁾ sustancial entre ellas relacionada con los efectos jurídicos que se desprende de cada una de ellas, nos estamos refiriendo que el acto de liquidación definitiva «es inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión»⁽²⁵⁸⁾, debido a que la Administración dicta dicho acto una vez concluido los actos de comprobación e investigación de todos los elementos necesarios para determinar el importe de la deuda tributaria. Una vez dictado, este puede ser modificado, si dentro del plazo para presentar el correspondiente recurso, es recurrido, o bien por el obligado tributario, o bien por la Intervención General del Estado, pero una vez finalizado este plazo, (han transcurrido los plazos previstos para recurrir) el acto adquiere firmeza, y sólo podrá ser modificado acudiendo a los procedimientos especiales de revisión de oficio.

(257) Atendiendo a la diferencias entre ellas desde el punto de vista sustancial, no el procedimental, tradicionalmente se ha basado en la existencia de una «comprobación administrativa», que se identifica con la comprobación e investigación de los elementos integrantes del hecho imponible necesarios para la determinación de la deuda tributaria. Debido a la asunción de competencias liquidadoras por los órganos de gestión, ya no solamente los órganos de inspección, se ha desdibujado el motivo de esta distinción al no estar con claridad definido que tipo de comprobación producen un acto de liquidación definitivo o provisional. PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Angel: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi. Pamplona, 1996, pág. 438. «en la actualidad, en efecto, ni los Órganos de Gestión tienen la competencia exclusiva para liquidar, ni los de Inspección son los únicos facultados para la realización de comprobaciones materiales»

(258) MARTÍNQUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Edt. Tecnos, 6.ª edic. Madrid, 1995, pág.351.

Mientras el acto de liquidación provisional no cuenta con esta nota de inmodificabilidad, es decir, una dicta el acto, este produce todos los efectos propios de los actos, tiene la fuerza necesaria para que surtan los efectos del obligado ingreso, por lo que una vez notificada al obligado y habiendo transcurrido el plazo para impugnarla, la liquidación provisional adquiere firmeza. Pero con la particularidad que la propia Administración puede volver a modificar dicho acto a través de los procedimientos de gestión, sin necesidad de tener que recurrirla, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Este tipo de liquidaciones nacen con el carácter de temporalidad hasta el momento que la Administración las rectifica por otra de carácter definitivo, pero lo que ocurre, es que no siempre la Administración lleva a cabo dicha modificación, por diferentes motivos, uno de ellos por el propio transcurso del plazo de prescripción. En este caso el artículo 120.2 de la LGT: «Tendrán la consideración de definitivas... c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción». Por tanto como consecuencia de haber caducado el derecho de la Administración para llevar a cabo la comprobación y rectificación del acto provisional, dictando el acto definitivo de liquidación, la liquidación provisional, por el mero hecho del transcurso de este período de tiempo adquiere la nota característica de las liquidaciones definitiva, la inmodificabilidad. Esto no significa, que esta conversión de provisional a definitiva, por el transcurso del tiempo que nos encontramos con otro acto de liquidación diferente(259) que habrá nuevas posibilidad de reclamación(260).

(259) MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Edt. Tecnos, 6.ª edic. Madrid, 1995, págs.352 y sigs. Donde recoge la distinción que se mantiene entre la doctrina y la jurisprudencia en el sentido de que el transcurso del tiempo no convierte en definitiva lo que era provisional, conversión que es admitida por la jurisprudencia, mientras que la doctrina entiende que acto definitivo solamente es aquel que ha sido dictado tras la práctica de la comprobación e investigación de todos los elementos necesarios para la determinación del importe de la obligación tributaria, notas que no se puede predicar del acto provisional por el transcurso del tiempo que tiene la Administración para comprobar todas esas circunstancias, que no ha sido tenidas en cuenta al dictar el acto provisional, que en el mismo sólo ha mediado una constatación de algún elemento necesario para determinar la deuda, por lo que el transcurso del tiempo no las convierten en puras liquidaciones definitivas, sino que adquieren una de las notas características de estas como es la inmodificabilidad del acto de liquidación a través de procedimientos de gestión.

(260) Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1995, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 72, enero, 1996. (RJ 1443), pág.397:«Quinto.- No cabe la interpretación de la parte demandante porque aun siendo cierto que tanto las liquidaciones provisionales como las definitivas de acuerdo con el artículo 165.a) LGT, son reclamables en vía económico-administrativa no cabe entender que cuando la liquidación provisional, quedó firme y consentida por el sujeto pasivo de la imposición,

5.3.- Autoliquidaciones.

Nos estamos refiriendo a una serie de deudas tributarias no determinadas por la Administración, las cuales puede ser exigibles para que se lleve a cabo su pago, para lo cual, la Administración cuenta con la posibilidad de utilizar la autotutela ejecutiva, por tanto, utilizar los medios en virtud de los cuales las deudas autoliquidadas pueden resultar realizables de modo ejecutivo

En la evolución doctrinal del estudio de la autoliquidación⁽²⁶¹⁾ se desprende un

pasa a tener la consideración de liquidación definitiva por el mero transcurso de los cinco años señalados para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, queda expedita de nuevo la vía de reclamación económico-administrativa para el interesado; tanto porque los motivos de impugnación forzosamente serían los mismos dejados de esgrimir en su día por el reclamante, como porque los mismos no podrían ya determinar la modificación de la valoración del hecho imponible que ya había quedado firme y consentida por el sujeto pasivo de la imposición que aceptó la liquidación provisional, y en resumidas cuentas, porque el término del período señalada en el artículo 64.a) de la LGT, impide a la Administración determinar una deuda tributaria distinta a la establecida en su día con carácter provisional, y también impide que el sujeto pasivo de la imposición muestre su disconformidad con la deuda tributaria que por su inacción adquirió firmeza».

(261) LITAGO LLEDÓ, R.: *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 2000. BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: «La cobertura constitucional del deber de autoliquidación», *Rev. Impuestos* núm. 13, 1998, pág. 8-40; BLASCO DELGADO, C.: «Autoliquidación y facultad de interpretación del contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo 9-12-1997, RJ 1998, 485)», *Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 369, 1998, pág. 1-5; MIGUEL CANUTO, E de.: «El procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de autoliquidación y la certificación del acto presunto», *Rev. J.T.* núm. 3, 1998, pág. 23-36; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Y P.M. HERRERA MOLINA, P.M.: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», R.F.D.U.C. Monográfico 20, 1996, pág. 339-372; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: *La autoliquidación tributaria*, Edt. I.E.F.-Marcial Pons, 1995; LÓPEZ LEÓN, J.: «El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Actividades Económicas: una crítica al Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero», *E.F.* núm. 151, 1995, pág. 109-118; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto y RUIZ ZAPATERO, Guillermo: «Autoliquidación de I.T.P. por concesiones administrativas y devolución de ingresos indebidos», *Rev. Impuestos*, núm. 5, 1990, pág. 89 y sigs.; ONRUBIA FERNÁNDEZ, Jorge: «El procedimiento de autoliquidación y las liquidaciones paralelas en el I.R.P.F. Cuestiones de seguridad», *A.F.*, 1990, pág. 1059 y ss.; MERINO JARA, Jara: «El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1988, pág. 159 y sigs.; RODRÍGUEZ BERELJO, Álvaro: «La autoliquidación tributaria», *Boletín de la A.E.A.F.* núm. 108, 1983, pág. 451 y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *Las actuaciones tributaria reclamables en vía económico-administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, págs. 35 y sigs. y «sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, págs. 95 y sigs.; GÓMEZ GONZALO, Juan Francisco: «La autoliquidación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y la comprobación de valores», *XV Congreso A.E.A.F.*, 1983, pág. 159 y ss.; AGUILERA SILLER, Carlos: «Las Fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades», Centro de Fundaciones, 1983; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «La autoliquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Rev. C.T.*, 1982, 41, pág. 75 y ss.; DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: «Nueva etapa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: La entrada en vigor de la autoliquidación», *Rev. C.T.*, núm. 39, 1981, pág. 135 y sigs.; GUTIÉRREZ DEL ALAMO Y MAHOU, Joaquín: «Naturaleza jurídica de la autoliquidación», *Rev. de*

acercamiento a la concepción de dicha figura como un acto complejo, en ese sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, configurada como un acto de contenido complejo integrado por una «trilogía» de comportamientos: la declaración, las operaciones de liquidación y el ingreso(262), localizado en los deberes de colaboración de la gestión tributaria y desde esta perspectiva se ha definido la autoliquidación, entendida como acto complejo, por HINOJOSA TORRALVO como «*un acto de los sujetos pasivos u obligados tributarios realizado en cumplimiento de una ley, de estructura y contenido complejos, en virtud del cual aquellos colaboran y participan de modo reglado en la aplicación de los tributos, manifestándose sobre la existencia y cuantía de una obligación de naturaleza tributaria mediante la declaración de los hechos imponible y demás datos con trascendencia tributaria necesarios para la aplicación de las normas establecidas en orden a la cuantificación de la deuda y, en su caso, procediendo al cumplimiento a través del ingreso*»(263).

Aunque esta definición se hace referencia a que la causa de la declaración es la existencia de un hecho imponible, donde el sujeto pasivo se ve obligado a declarar la existencia de mismo, a cuantificarlo y a ingresar la correspondiente deuda, es necesario puntualizar, como realiza dicho autor en las páginas sucesivas(264) en relación con otros

Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm.93, 1971, pág.567 y sigs.

(262) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *Voz autoliquidación*, en la Enciclopedia Jurídica Básica, Vol. I, Civitas, Madrid, 1995, pág.673. MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª edc. Edt. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 342: «*A la vista de todas las novedades señaladas en el modo de gestión de los tributos, puede recapitularse que la aplicación de éstos en la actualidad se desarrolla fundamentalmente a través de la intervención de los propios sujetos mediante su autoliquidación. Esto es, declarando el hecho imponible (u otros presupuestos de hecho) con sus elementos y circunstancias, calculando el importe de la obligación tributaria (u otras prestaciones), e ingresándolo al ente público, todo ello en unidad de acto*».

(263) HINOJOSA TORRALVO, Juan José: *La Autoliquidación en materia Tributaria*. Trabajo de investigación presentado a sus oposiciones de Cátedra. Inédito. 1995. Pág.120.

(264) Así lo señala, por ejemplo, cuando se refiere a los sujetos obligados a la autoliquidación de otras obligaciones tributarias distintas a la principal (llamadas obligaciones accesorias y a cuenta) Pág.198; , o cuando se refiere a la clasificación de la autoliquidaciones por su objeto: autoliquidación de la obligación tributaria principal y autoliquidación de otras obligaciones de naturaleza tributaria, «...En concreto, las autoliquidaciones distintas a las autoliquidaciones de la obligación tributaria principal que se contemplan en el Sistema tributaria estatal son: las de las retenciones; las de los ingresos a cuenta; las de los pagos fraccionados; las de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades; la de la imposición complementaria relativa a transferencias de rentas al exterior en los Impuestos directos

obligados tributarios que deben de presentar autoliquidación no por la realización del hecho imponible sino por la realización del presupuesto de hecho especificado por la Ley -en el caso la retención e ingresos a cuenta surge del presupuesto de hecho consistente en el abono de rendimientos sujetos a éste régimen de retención e ingresos a cuenta- que es a cargo del pagador de dichos rendimientos el que debe de practicar la oportuna autoliquidación de una obligación de la cuál él es el titular, el obligado tributario, de la misma y llevar a cabo su cumplimiento.

Teniendo en cuenta que la gestión de la mayoría de los tributos se lleva a cabo a través de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada por el obligado tributario, por la cuál, declara, cuantifica, e ingresa la deuda tributaria por él calculada, todo ello en una unidad de acto, efectuado por el obligado tributario por mandato de la Ley. En estas operaciones no interviene la Administración, se trata de un deber de colaboración que recae sobre el obligado tributario, por tanto, según doctrina jurisprudencial consolidada las autoliquidaciones no son actos administrativos, ni liquidaciones provisionales(265), sino que son actos de los administrados impuestos por

sobre la renta; la de no residentes sin establecimiento permanente, por cada una de aquellas a las que están obligados», Pág. 232; e incluso, se exige autoliquidación a aquellos «sujetos interesados en la aplicación del tributo», donde la «autoliquidación es un mecanismo aplicativo del tributo de carácter general, hasta el punto de que se producen situaciones de sujeción de los particulares que incluso en ausencia del hecho imponible, les compelen a realizar determinados comportamientos. Así adquiere sentido la concepción del tributo como procedimiento de actuación de la justicia tributaria, que no se agota en la realización del crédito tributario, sino que comprende también el establecimiento de otros cauces que permiten compensar la ausencia de capacidad para contribuir a los gastos públicos, o restituir sumas ingresadas en exceso, o favorecer la información o sencillamente servir a lo objetivos de control que tienen encomendada la Administración tributaria», Pág.202, citando a PEDRAZA BOCHONS, J.V. «Régimen jurídico de la autoliquidación tributaria», Tesis doctoral inédita, Valencia. Pág.160.

(265) La tesis de las autoliquidaciones que generan liquidaciones provisionales presuntas ha sido defendida, en nuestra doctrina, por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, *Notas de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1975, Tomo I, Vol.3, pág. 133: «...cuando la Administración recibe una "declaración-liquidación" del contribuyente y guarda silencio respecto a la misma. El silencio administrativo producirá, en tal hipótesis, los efectos de un acto liquidatorio presunto». GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU, J.: «Naturaleza jurídica de la autoliquidación» en *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.93, 1971, pag.571. BOLLO AROCENA, MARÍA DEL CARMEN: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*. Edt. Edersa, 1983, págs. 70 y 96 sigs. La crítica a la anterior tesis nos la ofrecen, MARTÍN DELGADO, J.M.: «Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983. RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Edt. Civitas,, 1987, pág.294; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Sobre la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias», *Civitas Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 27, 1983, pág.100, y en su obra, *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*.

Ley. Esta configuración de las autoliquidaciones tendrá sus efectos respecto al procedimiento seguir para su revisión, en este sentido, el artículo 8 del Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre(266), establece el procedimiento para revisar las autoliquidaciones que han dado lugar a un ingreso indebido(267), la Disposición

Edt. Civitas1983, pág. 44: «En ningún caso a las actuaciones del contribuyente en orden a la liquidación de su deuda tributaria, pueden atribuírseles la naturaleza de actos administrativos dado que no existe pronunciamiento de órgano administrativo alguno; tampoco puede entender que el particular actúa así en virtud de delegación de facultades que corresponden a la Administración, y en último extremo, cuando la Administración admite la autoliquidación del sujeto pasivo no está confiriendo tácitamente la condición de acto administrativo a esa liquidación, sino que realiza una simple operación de caja».

(266) Con este Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se pretendía poner fin a los problemas que había suscitado la entrada de las autoliquidaciones en la gestión de los tributos y la imposibilidad de recurrir las autoliquidaciones por la vía de las reclamaciones económico-administrativas (STS de 27 de febrero de 1995), debido a que nadie puede ir contra sus propios actos y que los recursos se basan en la existencia de un acto administrativo, algo que no produce en las autoliquidaciones al no constatar manifestación alguna de voluntad de la Administración. Posteriormente los Tribunales admitieron la posibilidad de recurrir las autoliquidaciones a través de la vía de petición del artículo 94 de la LPA, y ante el acto administrativo, expreso y tácito, ya sí, interponer el recurso. Ante esta situación se dio nueva redacción al artículo 121 del RPREA de 1981«1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativo alguna autoliquidación por ellos formulada, deberá previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación. La solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición. 2. La reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo».

Con esta nueva redacción se pretendía provocar a la Administración para que dictase un acto administrativo susceptible de impugnación en vía económico-administrativa. Pero ante el establecimiento del plazo de seis meses de espera para poder efectuar la petición de rectificación o confirmación, comenzaron los problemas interpretativos y las críticas sobre lo injustificado de dicho plazo. Siendo el RD 1.163/1990, de 21 de septiembre, el que permite que el contribuyente pueda dirigirse a la Administración durante el plazo de prescripción de cuatro años para solicitar la rectificación autoliquidación, y ante la desestimación expresa o presunta interponer el correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. De esta forma, tanto la Administración como el obligado tributario cuenta el mismo plazo, el prescriptivo de cuatro años, una para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el otro, para solicitar la rectificación de lo actuado en se autoliquidación. A partir, del momento que exista un acto administrativo, el de liquidación o de denegación de la rectificación, el obligado cuenta con un plazo de quince días para recurrir.

Con este cambio normativo, además de los cambios apuntados, deja de tener relevancia la distinción entre error de hecho y el de derecho a la hora de pretender la rectificación de la autoliquidación, GARCÍA PRATS, F.A.: «La devolución de ingresos indebidos», Civitas, *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993., pág.250. LOZANO SERRANO, Carmelo: Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.2, 1990, pág.43.

(267) Siendo ingresos indebidos en sentido técnico los enumerados en el artículo 7 del RD 1.16371990, de 21 de septiembre, duplicidad de pago, pago superior al liquidado o autoliquidado, ingreso posterior a la prescripción de las deudas.

Adicional Tercera, establece el procedimiento para revisar las autoliquidaciones con carácter general, es decir, para aquellos casos en que no se ha producido un ingreso indebido(268), y finalmente, la Disposición Adicional cuarta, establece un sistema de impugnación de las resoluciones dictadas por la Administración sobre las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, recogido en el artículo 116 del RPREA(269).

De acuerdo con la normativa vigente el obligado tributario, en el momento de la presentación de la declaración-liquidación, no tiene la posibilidad de solicitar la

En la actualidad sigue subsistiendo las dudas sobre que debe entenderse por ingreso indebido de aquellos otros ingresos debidos, que por distintas causas dan lugar a su devolución por parte de la Hacienda Pública, no integrándose dentro del concepto de ingresos indebidos en sentido técnico. Así, alguno parte de la ilegalidad del ingreso realizado por el contribuyente, PRAENA REQUENA, A.: «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm.16, 1972, pág. 268; CORRAL GUERRERO, L.: El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos. Edt. Edersa, Madrid, 1978, pág. 332-333; LLAMAS LABELLA, M.A.: «Devolución de ingresos tributarios indebidos», Civitas, *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 3, 1974, pág.60; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, pág.99. También han buscado un criterio delimitador en la utilización del término devolución, para la restitución de ingresos entregados al Tesoro sin que existiera obligación de hacerlo (ingreso indebidos), y el término reembolso a la restitución de ingresos realizados en exceso de los particulares disposiciones de los tributos (ingreso debidos), ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «El pago de intereses por e Fisco con ocasión de la devolución de ingresos», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.47-48, 1985, pág. 397, o «Derecho a la devolución de ingresos indebidos», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Vol.II. Edt. IEF, Mardi, 1991, pág.1755; en contra de esta distinción, HINOJOSA TORRALVO, Juan José: *Los créditos de impuestos en el Sistema Tributario Español*. Edt. Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 251 a 255. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, distinguen entre ilegalidad del ingreso e ilegalidad del acto o norma que impone el ingreso, sobre estas cuestiones, CASANA MERINO, Fernando: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, págs. 56 sigs.; GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Edt. IEF-Marcial Pons, 1992, pág. 92 y sigs.

(268) En favor de la diferenciación normativa entre los dos procedimientos de revisión para la devolución de ingresos indebidos (art.8) y para los demás supuestos (disp. adic. 3.^a), se ha manifestado, FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *La autoliquidación tributaria*. Edt. IEF-Marcial Pons, 1995, pág.203. En contra de dicha diferenciación, MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 259 al considerar que en ambos procedimientos es necesario efectuar la rectificación de la autoliquidación, aunque entendemos que las finalidades de ambos procedimientos son distintas, así, el del artículo 8 pretende establecer un procedimiento para solicitar la devolución del ingreso indebido efectuado a través de autoliquidación, mientras, que la Disp. Adicional Tercera, desarrolla un procedimiento para instar a la Administración de la rectificación de la autoliquidación presentada.

(269) Disposición que llevo a cabo la derogación del artículo 121 del RPREA de 1981, dándole una nueva redacción aséptica: «La resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa», que coincide con la redacción del actual artículo 116 del RPREA.

suspensión del deber de presentar la misma, sino solamente se le reconoce la posibilidad de ingresar o de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, una vez presentada la misma. Tras su presentación la norma le reconoce la posibilidad de su impugnación, pero no en relación a la autoliquidación presentada sino respecto del acto administración dictado en virtud de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada(270).

Mientras la Administración, una vez presentada la autoliquidación, cuenta con el plazo prescriptivo de cuatro años para comprobar la corrección de la misma y dictar la oportuna liquidación de la deuda tributaria, o en el caso, de presentación de la autoliquidación sin acompañarla del correspondiente ingreso, podrá iniciar el procedimiento de apremio una vez finalizado el período voluntario de presentación de las autoliquidaciones.

Será a partir del momento que la Administración dicta un acto administrativo respecto de la autoliquidación presentada por el obligado cuando éste podrá oponerse al mismo mediante el oportuno recurso o reclamación(271) y solicitar, en su caso, la suspensión de la ejecución del acto dictando por la Administración.

(270) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*. Edt. Civitas1983, pág. 48: «Con todo, debe insistir en que aquello que se impugna no es la autoliquidación en sentido estricto, sino la resolución del órgano de gestión efectuada de manera expresa o, la confirmación de la autoliquidación por silencio expreso de la Administración, y recalco esta idea ... dada la redacción del artículo 15 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 puede llegar a la conclusión de que lo impugnable es la liquidación llevada a cabo por el propio contribuyente»

(271) SAN de 7 de noviembre de 1995, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 71, enero, 1996. (JR 1443), págs.397-398: «...de una autoliquidación en la que el sujeto pasivo es el que valora el alcance del hecho imponible y en definitiva cuantifica el importe del Impuesto devengado; pues si bien es cierto que en esos casos, ante la ausencia de acto administrativo liquidatorio, siendo admisible de conformidad con el artículo 15.2.a) del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre la reclamación económico-administrativa contra las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, si se cumplen los requisitos que determina el Reglamento Procedimental de 20 de agosto de 1981. entre ellos (artículo 121.1 de este Reglamento que el sujeto pasivo inste de la Administración la confirmación o rectificación de la autoliquidación; constituyendo tal confirmación o rectificación del acto administrativo expreso que abre para el interesado la vía de reclamación económico-administrativa (o en su caso el silencio de la Administración durante un mes), se deriva de ello que si practicada e ingresada la autoliquidación, el sujeto pasivo, como en el caso de autos, no provoca el acto administrativo reclamable dentro del período de cinco años de que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria, producida la prescripción de este derecho de la Administración, la consecuencia jurídica de la inactividad, tanto de la Administración como del administrado, son que para uno y otro, como en el caso de la liquidación provisional que quedó firme y consentida por el sujeto pasivo de la imposición, la deuda tributaria, en este caso autoliquidada, no admite la posibilidad de ser modificada».

En relación con los dos procedimientos del RD 1.163/1990(272), tanto, para el

(272) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas repercutidas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación del repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos en su favor», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, pág. 5-10.; DAGO ELORZA, I: «La devolución de los ingresos indebidos satisfechos al Tesoro mediante efectos timbrados», *Rev. Impuestos*, núm. 4, 1998, pág. 9-26. MIGUEL CANUTO, E. DE: «El procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de autoliquidación y la certificación del acto presunto», *Rev. J.T.* núm. 3, 1998, pág. 23-36.; HERNANDO RIVERA, E., VELAYOS JIMÉNEZ, F.: «IVA: repercusiones de cuotas superiores improcedentes. Análisis de la nueva opción: modificación de la autoliquidación o solicitud de devolución de ingresos indebidos», *Rev. C.T.*, núm. 81, 1997, pág. 79-86; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos», *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 92, 1996, pág. 759-774; CÁRDENAS ORTIZ, R.M.: «Procedimiento de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Información Fiscal* núm.17, 1996, pág. 11-31. FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: «La repercusión del Derecho Comunitario sobre la devolución de ingresos indebidos», *Rev. Noticias Unión Europea*, núm.117, 1994, pág. 35-46; GONZÁLEZ LLORENTE, Arturo: «La devolución de ingresos indebidos en las liquidaciones aduaneras», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1993, pág. 63 y ss.; GARCÍA PRATS, F.A.: «La devolución de ingresos indebidos», *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.78, 1993, pág. 243-262; RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, A.: «La devolución de ingresos indebidos», *Rev. Impuestos*, núm. 20, 1993, pág. 23-28; BUJIDOS GARAY, P.: «La doctrina de los Tribunales sobre el procedimiento de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 22, 1993, pág. 109-121; CASANA MERINO, F.: «La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria», *Rev. La Ley*, 1992; GARCÍA NOVOA, C.: «Prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Comentario a la STSJ Navarra de 22 mayo 1992», *Rev. J.T.*, núm.3, 1992, pág.15-20; LUPICIO RODRÍGUEZ, LEÓN y MEJÍAS, Pedro: «Notas sobre la situación actual de la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria». *R.J.E. La Ley* tomo II, pág. 1058-1063, 1991; VILLEGAS MORENO, A.: «La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de facturas». *Rev. T.F.* núm. 3, 1991 pág. 60-62; CASTILLA ALCALA, Ramón: «Devolución de ingresos indebidos» E.F., núm. 100, 1991, pág. 190; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto y RUIZ ZAPATERO, Guillermo: «Autoliquidación de I.T.P. por concesiones administrativas y devolución de ingresos indebidos», *Rev. Impuestos*, núm.5, 1990, pág. 89 y sigs.; RODRIGO SÁNCHEZ, María Inmaculada: «La devolución de ingresos indebidos y la impugnación de autoliquidaciones», E.F. (Suplemento de Tributación), núm. 75, 1989, pág. 37 y ss.; DOCAVO ALBERTI, Luis: «Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre devolución de ingresos indebidos», *Rev. Impuestos*, núm. 3, 1989, pág. 63 y ss.; NAVAS VÁZQUEZ, Rafael: «La devolución de ingresos indebidos ante el Derecho comunitario», *Rev. Noticias CEE*, núm. 54, 1989, pág.139 y sigs.; TOLEDO JAUDENES, Julio: «Transcurso del plazo para recurrir: Pérdida del trámite y no del derecho a la devolución de ingresos indebidos» *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 46, 1987, pág. 127 y ss.; CRUZ AMOROS, Miguel: «La devolución de ingresos indebido», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.187, 1987, págs. 69 y ss.; FONSECA CAPDEVILA, Enrique: «La devolución de ingresos indebidos y el principio de legalidad», *Rev. C.T.*, núm.56, 1986, pág. 77 y sigs.; TOMAS BIOSCA, José: «Los Delegados de Hacienda y las devoluciones de ingresos indebidos», en la obra colectiva: *Las Delegaciones de Hacienda: su Historia (1881 y 1981)*. Edt. I.E.F., 1981, pág. 203 y ss.; VALLE GARCÍA, Julio: «Los delegados de Hacienda y los ingresos indebidos», en la obra colectiva: *Las Delegaciones de Hacienda: su Historia (1881 y 1981)*. Edt. I.E.F., 1981, pág. 999 y ss.; AGULLO AGÜERO, Antonia: «Legitimidad del pago por tercero de la deuda tributaria y régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos», *Rev. C.T.* núm.35, 1981, pág. 263 y ss.; SABATER BAYLE, Isabel: «Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado: Algunas aportaciones de doctrina civil», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.153, 1981, pág. 665; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «Ingresos indebidos y pago de intereses por el Estado», M.A.E.D.F. (1978) Pág. 431 y ss, 1980; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: «La devolución de ingresos indebidos: Puntualizaciones», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*,

procedimiento para solicitar la devolución del ingresos indebidos, (art.8), como, el procedimiento para instar la rectificación de la autoliquidación, ante una desestimación expresa o presunta, queda expedita el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, aunque una vez interpuesto, no cabrá la posibilidad de solicitar la suspensión del acto impugnado, al ser ambos actos administrativos de contenido negativo, es decir, desestimación de la devolución de ingreso indebido y desestimación sobre su solicitud de rectificación.

La suspensión podría predicarse no con posterioridad a la presentación del ingreso de la autoliquidación, sino en el mismo momento de su presentación solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria autoliquidada junto con la solicitud de rectificación de la autoliquidación. Esta situación no esta prevista en el ordenamiento tributario, así el RD 1.163/1990, no tiene prevista esta posibilidad, y además, el hecho de que para poder solicitar la suspensión de la ejecución de una deuda tributaria normalmente es necesario la existencia un acto de la Administración y en este caso, nos encontramos con un acto del particular sobre el que no ha existido aún pronunciamiento administrativo ni tácito ni presunto, no puede significar la imposibilidad de la suspensión, por el hecho de que la Administración deba pronunciarse sobre la rectificación o no de la autoliquidación(273), cuando además, el legislador anuda a una autoliquidación sin ingreso los efectos de un acto de liquidación administrativa, como es el inicio del período ejecutivo(274).

núm.21, 1979, pág. 119 y sigs.; DUFOL ABAD, José: «Algunos aspectos de la devolución de ingresos indebidos en materia tributaria», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Tributario*. Vol.II, Edt. IEF, 1979, pág. 1527 y sigs.; PRAENA REQUENA, Antonia: «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972, pág.265 y sigs.; PASTOR RIDRUEJO, Luis: «Devolución de ingresos indebidos», *Rev. C.T.* núm. 2, 1972, pág. 153 y ss.; MARTÍNEZ SERRATE, Ricardo: «Devoluciones de ingresos indebidos», *Rev. C.T.*, núm.2, 1972, pág.47 y sigs.

(273) MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.263... ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: « La suspensión del acto de liquidación tributaria ¿Automática o discrecional?», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.45, 1994.

(274) MARTÍNQUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 11.ª edición, 2000, pág.325-326: «No hay que pasar por alto, en fin, la incoherencia que supone el hecho de que el legislador niegue, en unos casos, a la autoliquidación la condición de acto administrativo (a efectos de su impugnación...), y, en otros, equipare sin reparo alguno la autoliquidación a un auténtico acto de liquidación administrativa. Y esto último es lo que sucede en el artículo 126.3.b), a los efectos de iniciar el período ejecutivo (para lo que basta la simple presentación de una declaración-liquidación o

Ante esta situación, son distintas las soluciones que se han aportado, así para ALBIÑANA(275), considera adecuado que a las autoliquidaciones se les otorgue el mismo tratamiento o consideración de las liquidaciones tributarias a todos los efectos, por tanto, le serían de aplicación los mismos recursos. Aunque consideramos que esta traslación del tratamiento o equiparación sin hacer ninguna regulación específica debido a las propias particularidades de una y otra no es lo más conveniente. En parecidos términos de equiparación, FALCÓN Y TELLA (276), «*si una liquidación administrativa puede impugnarse obteniendo automáticamente la suspensión por el mero hecho de prestar garantía, no vemos razón alguna para que el mismo régimen no sea aplicable, mutatis mutandi, a la impugnación de autoliquidaciones*» siendo partidario de que «*debería permitirse la suspensión hasta que se obtenga un pronunciamiento en vía económico administrativa o jurisdiccional*». Para MOCHÓN LÓPEZ(277), lo adecuado es realizar una interpretación correctiva del RD 1.163/1990, por lo que a la falta de previsión legal, aplicar analógicamente el artículo 11 del RD 2.244/1979, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, siendo dicho artículo el dedicado a la suspensión de la ejecución en dicho recurso, aunque en definitiva la analogía debería ser en relación con el artículo 74 y siguientes del RPREA, que será el cauce obligatorio donde deberá surtir efectos la pretendida suspensión. También para el caso de las autoliquidaciones presentadas sin ingreso, al constituirse en un presupuesto habilitante exigido por ley para iniciar la vía de apremio y ante la

autoliquidación, sin realizar el ingreso) y en el art.127.2, ambos de la LGT modificada por la Ley 25/1995, al prever la posibilidad de efectuar la recaudación por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del deudor, de las deudas autoliquidadas sin realizar el ingreso. Por si alguna duda hubiera, la Memoria del Proyecto de Ley 25/1995 señala que el objetivo de estos preceptos es aclarar que "puede efectuarse la recaudación de las deudas autoliquidadas por vía de apremio sin necesidad de liquidación administrativa previa"».

(275) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar: «Notas para la reforma parcial de la LGT», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.67, 1993, pág.13., opina que para el régimen de impugnación de las autoliquidaciones es preferible asignarles «*la consideración de liquidaciones tributarias a todos los efectos y entre ellos, el de interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa*» pues «*constituye una hipocresía aguardar a una liquidación provisional que no ha de llegar*».

(276) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 215, 1991, págs.930-931.

(277) MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.265....

imposibilidad de aplicar los motivos de oposición a la apertura del procedimiento de apremio del artículo 138 de la LGT, se propone por VICENTE-ARCHE DOMINGO y HERRERA MOLINA(278), para evitar dichas dificultades «*la aplicación por analogía el art.74 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo al procedimiento revisor de las autoliquidaciones. Por esta vía podría suspenderse el procedimiento ejecutivo mediante la solicitud de que se revise de la autoliquidación, y el acompañamiento de la pertinente garantía*»(279).

Pero a parte de estas propuestas, la justificación de la posible suspensión del ingreso de la deuda autoliquidada se encuentra en la limitación a la tutela judicial efectiva en que se encuentra el obligado tributario, es decir, tiene más garantías cuando la Administración liquida un tributo (pudiendo, ingresar, solicitar el aplazamiento y fraccionamiento o, interponer el correspondiente recurso o reclamación, solicitando la suspensión de la ejecución del acto de liquidación), que cuando por Ley le viene impuesta la obligación de llevar a cabo su autoliquidación (debiendo ingresar o solicitar el aplazamiento o fraccionamiento), ya que aunque se le concede la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada con el fin de obtener un pronunciamiento administrativo, para en caso de desestimación, poder recurrirlo.

Dicho de otro modo, el obligado tributario ante el deber de presentar su correspondiente autoliquidación, se encuentra en la posición de tener que calificar los hechos que son subsumibles en el hecho imponible, cuantificar la obligación tributaria y determinar el importe de la deuda tributaria. Estas interpretaciones u operaciones las hará siguiendo su saber entender, lógicamente, teniendo siempre como patrón de comportamiento el establecido en la norma tributaria. Podría pensarse que ante esta forma de actuar no sería posible o necesario la posibilidad de la suspensión del ingreso

(278) VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Edt. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 1996, pág.366 y 370.

(279) En este mismo sentido se ha manifestado LITAGO LLEDÓ, Rosa: *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*. Edt. Aranzadi, 2000, pág.255: «*Es por ello que deberá considerarse la conveniencia del tratamiento unitario de las autoliquidaciones y las liquidaciones administrativas en este punto, en pro del reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a obtener la suspensión en términos similares a lo que acontece en caso de impugnación de una liquidación administrativa*».

de la deuda tributaria autoliquidada, ya que la misma ha sido determinada por el obligado tributario según su criterio y lo establecido en la norma, pero el problema aparece cuando obligado tributario es conecedor que el criterio por él utilizado no va a ser aceptado por la Administración. Ante esta situación, podrá optar, básicamente, entre efectuar el ingreso siguiendo el criterio administrativo para impedir que su conducta sea calificada como infracción grave(280) y solicitar su rectificación(281); o, aplicar el criterio que él considera correcto y esperar a la actuación administrativa para que dicte un acto de liquidación, lo cual podrá generar la imposición de la correspondiente sanción, más los correspondientes intereses de demora; o, podrá presentar la autoliquidación sin ingreso, pero una vez finalizado el periodo voluntario de declaración, conllevará el devengo automático del recargo ejecutivo, junto con la ejecución de autoliquidación presentada.

Como puede comprobarse son menores las garantías del contribuyente cuando se le impone el deber de autoliquidar el tributo, por lo que supone una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva(282) y sobre todo, cuando surge discrepancias al cumplir con ese deber, no pudiendo ser privado de los medios de defensa que el ordenamiento prevé(283), en el sentido, de que aunque no se está impidiendo el acceso

(280) Aunque el artículo 77.4.d) de la LGT establece que no darán lugar a responsabilidad las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

(281) MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.265: «supondría en la práctica una injustificada supervivencia de la regla del *solve et repete*, pues, antes de poder plantear los recursos pertinentes, el sujeto ha tenido que pagar una deuda tributaria aplicando unos criterios con los que no está de acuerdo», que además resultaría endurecida por el juego creciente del recargo de apremio y los recargos del artículo 61.2 -en la actualidad 61.3 de la Ley General Tributaria.

(282) MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.264: «La automaticidad del recargo de apremio, unida a la imposibilidad de suspender el ingreso de la deuda autoliquidada, supone una flagrante violación de derecho a la tutela judicial efectiva, pues implica un importante obstáculo al recurso jurisdiccional».

(283) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999. pág.37: «el hecho de que con la autoliquidación se inicie el procedimiento de gestión hace que el obligado tributario pueda impugnar su propia autoliquidación,

a los tribunales de justicia si se esta interponiendo un obstáculo que puede ser contrario a dicho derecho, desde el mismo momento en que efectúa el ingreso según el criterio administrativo, solicitando la rectificación y, ésta al ser denegada, agotar la vía administrativa previa, para poder acceder a la sede jurisdiccional, pudiendo ocurrir que el fallo recaído haya perdido su finalidad, es decir, sí cuando se prohíbe la posibilidad de suspensión de una deuda tributaria liquidada por la Administración, se dice que atenta al principio de tutela judicial efectiva, la misma infracción se produce cuando se impide suspender la deuda autoliquidada, ya que a pesar ser situaciones distintas, materialmente no existen diferencias.

Según lo anterior, consideramos necesario de que se ofrezca la posibilidad de obtener la suspensión de la deuda tributaria autoliquidada por el obligado tributario, pero no de manera automática, ya que al haberse generalizado este sistema de gestión de los tributos, que se caracteriza por la actitud activa del obligado tributario en contraposición de la adoptada por la Administración Tributaria, puede significar un retraso considerable en la obtención de ingresos por parte de los entes públicos pudiendo crear un problema de financiación que afectará al cumplimiento de las restantes competencias que le asigna el ordenamiento, y además, para que esta posibilidad no se convierta una medida para retrasar el cumplimiento de la obligación de ingreso de manera injustificada, se debería de adoptar con cautela y para aquellos casos donde pueda existir un discrepancia razonable jurídicamente entre la interpretación del obligado tributario y de la Administración, es decir, a la hora de conceder la suspensión del ingreso de la deuda autoliquidada es necesario que el obligado tributario conozca el criterio interpretativo de la Administración para saber que el suyo no va a ser aceptado, para esto será necesario que este en posesión de una respuesta de la Administración como consecuencia de haber efectuado la correspondiente consulta tributaria(284), u obtenida de las distintas

por lo que la tutela judicial efectiva exige la posibilidad de suspender el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada».

(284) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.9, 1997 p. 5-8; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: «La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante» *Rev. I.F.* 24, 1997, pág. 7-30; PRATS MÁÑEZ, F.:«El régimen de las consultas vinculantes», *H.P.E. Cuadernos de Actualidad*, núm. 2 1997 p. 83-90; QUEROL GARCÍA, M.T.: «La nueva regulación de las consultas tributarias (I) (y II)», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, 1997, núms. 278-279; LÓPEZ GETA, J.M.: «Consultas e informes, algunos aspectos diferenciadores», *Rev. Impuestos*, núm. 24 1993, pág.1-3; ZORNOZA PÉREZ, Juan José: «Las consultas a la

consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, que exista doctrina jurisprudencia sobre el tema, pudiendo alegar en defensa de su interpretación pronunciamientos que la avalen, en definitiva que existan indicios que su interpretación esta fundada en derecho(285). Si ha quedado probada la duda y, en el caso, de que la interpretación afecte a alguno de los elementos de determinación de la deuda tributaria, se podrá presentar autoliquidación según la interpretación de la Administración, efectuando el correspondiente ingreso y sobre el resto, la diferencia, solicitar la suspensión al órgano encargado de dar respuesta a la petición de rectificación de la autoliquidación, en el caso de haberse hecho siguiendo la interpretación administrativa, para que se pronuncie sobre la interpretación utilizada por el contribuyente, quedando abierto, a partir de este momento, la interposición del recurso(286).

5.4.- Suspensión de las “medidas cautelares” del artículo 128 de la LGT.

Partimos de la idea de que la suspensión de la ejecutividad tiene que razón de ser

Administración. en la LGT (art. 107)», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje al Prof. D. Fernando Sainz de Bujanda. Edt.I.E.F. Vol. II,1991, pág. 1385-1410; y «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 217 y ss.; CARRERA RAYA, Francisco José: «Una opinión sobre las consultas tributarias», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm.3, 1989, pág.157 y ss; MEXIA ALGAR, Javier: «Las consultas tributarias», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Tributario*. Edt. I.E.F. Vol. II, 1979, pág. 1245 y ss; RECUERO ASTRAY, José Ramón: «Las consultas a la Administración en materia tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.18, 1976, pág. 117 y ss; BANACLOCHE PEREZ, Julio: «Transcendencia fiscal de las circulares y de las consultas a la Administración», XIX S.E.D.F. (1971), Editorial de Derecho Financiero, 1972, pág. 719 y ss; BASANTA DE LA PEÑA, Jaime: «Una nueva regulación de las consultas vinculantes», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 97, 1972, pág. 23 y ss.

(285) Será necesario constatar esa divergencia existente entre la interpretación del obligado tributario y la Administración debido a que aquél tiene la opción de confeccionar su autoliquidación siguiendo la normativa tributaria y su propio criterio interpretativo, por lo que no le causa ningún perjuicio no querido por el ordenamiento el ingreso de la deuda tributaria por él determinada, sino al contrario, cumple con su deber de colaboración y su deber de contribuir, no existiendo razón legítima para oponerse al ingreso.

(286) Sin las cautelas anteriores, en el «Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, (primera versión)», Madrid, marzo 2001, pág.261: «*Se propone un procedimiento especial de suspensión con garantía para las autoliquidaciones, limitado a los supuestos en que se pida su revisión en el momento mismo de presentarlas, en virtud del cual dentro del plazo para presentar la autoliquidación el particular pudiera manifestar que desea que a la misma sea revisada en relación con algún extremo concreto, en cuyo caso sólo debería ingresar el resto. Si la Administración confirma la autoliquidación en el punto en que el contribuyente pedía su revisión podría, o bien ingresar con intereses o bien presentar aval y recurrir*».

de que los actos administrativos una vez dictados gozan de una presunción de legalidad, y por ese motivo dentro de las características de los actos administrativos se dicen que son ejecutivos. Por tanto, en el momento en que se lleva a cabo la impugnación de los mismos dicha nota se mantiene, pero para evitar que el resultado de la revisión que se lleva a cabo que se traduce en una resolución administrativa o en un fallo judicial quede sin efecto, debido a que el acto en cuestión ya ha sido ejecutado por la Administración, se dicta como medida cautelar para preservar, tanto los derechos del recurrente como de la Administración, la suspensión de la ejecución.

Por tanto, quedaría fuera de este idea de suspensión como medida cautelar todos aquellos supuestos que se adoptan también como medida cautelar(287), pero dentro de un procedimiento administrativo, en este caso tributario, con la finalidad de asegurar el resultado final que pretende obtener el procedimiento administrativo, como puede ser dictar el acto de liquidación o como puede ser obtener el ingreso de la deuda tributaria con el embargo de los bienes del obligado, para estos fines se pueden adoptar medidas cautelares, como puede ser en el caso de las recogidas en el art. 128 LGT tras la reforma opera en 1995.

En ambos casos se adoptan medidas cautelares pero en procedimientos distintos y con finalidades distintas. En un caso se adoptan para evitar que la tutela judicial efectiva quede vacía de contenido debido a que el acto que ha sido objeto de impugnación poniendo en duda su legalidad ya ha sido ejecutado por la Administración, en el caso de que el pronunciamiento dictado por los órganos de revisión haya sido favorable el obligado tributario no podrá obtener completa satisfacción de dicho pronunciamiento debido a esa actuación previa de la Administración, a pesar de la indemnización por daños y perjuicios que tenga derecho el recurrente por haber sufrido

(287) MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias», *Rev. Tribunal Fiscal*, núm. 103, 1999, pág.49 a 59; CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Edt. Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, 1998 y «Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias», *Rev. Estudios Financieros*, 175, 1997, pág. 3-60; MARTÍN QUERALT, J.: «Las medidas cautelares en el ámbito tributario», *Editorial Rev. Tribuna Fiscal*, núm.67, 1996; GRAU RUIZ, M.A.: «La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación (Comentario a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1995)», *Rev. Carta Tributaria*, núm.80, 1996, pág.135-147; ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe: «La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancias de tiempo y lugar. Medidas cautelares», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núms. 117 y 118, 1990.

una actuación ilegal por parte de los órganos administrativos.

Mientras que en el segundo caso las medidas cautelares adoptadas tienen como finalidad que la terminación de un procedimiento como puede ser principalmente el de inspección o de recaudación sea infructuosos debido a que durante su tramitación el obligado tributario ha llevado a cabo actos que impidan su correcta terminación, como puede ser la ocultación o destrucción de elementos necesarios para poder dictar el acto de liquidación fruto del procedimiento inspector o que la vía de apremio no puede ejecutar los bienes del deudor debido a que este se ha desprendido de ellos... por estos motivos dentro del cauce de actos que forman parte del correspondiente procedimiento administrativo, unos de esos actos pueden ir dirigidos a tratar de evitar dichas actuaciones para poder obtener el fin perseguido con dicho procedimiento administrativo.

Como tales actos administrativo, estas medidas podrán ser objeto de impugnación, por lo que también, se podrá solicitar su suspensión en vía de revisión, pero para tal fin, habrá que estar al tipo de medidas, si son o no de carácter dinerario o no, para ver las posibilidades que tiene el obligado y determinar cual es su régimen jurídico.

5.5.- Actos sancionadores.

5.5.1.- La ejecutividad de las sanciones tributarias y el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

En relación con la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias(288)

(288) Sobre esta cuestión, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución de las sanciones en vía jurisdiccional sin necesidad de garantía y el Auto de la Audiencia Nacional, de 15 de febrero de 2000», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, 2000 y «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 88, 1998; GOROSPE OVIEDO, J.I.: «La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 3, 1999, pág. 11-28; FALCÓN TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.6, 1998; FENELLÓS PUIGSERVER, V.: «Sanciones tributarias, suspensión, garantías y el nuevo sistema de la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *E.F.* núm. 187, 1998; FUSTER ASENCIO, C.: «Una breve reflexión en torno a la no ejecutividad de las sanciones tributarias (A propósito de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 octubre 1997)», *Jurisprudencia Tributaria*. núm. 5 , 1998; MARTÍN QUERALT, J.: «Avales y otras garantías constituidas para suspender la ejecución de las sanciones tributarias: ¿cuándo se devuelven?», *Rev. Tribuna Fiscal*. núm, 92, 1998; GARCÍA DORADO, F.: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias y las garantías constitucionales», *Rev. Impuestos*, 1997; GARCÍA ROSS, J.J.: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias», *Rev. Quincena Fiscal*, 1997;

se han producido significativos avances pero que como tendremos oportunidad de comprobar todavía no ha finalizado la evolución de la normativa tributaria al acercamiento de los principios de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

Con la Ley 30/1992, se consagra con carácter general la inejecutividad de la sanción hasta que esta fuera firme en vía administrativa, por lo que la Administración cuando impone una sanción, el acto administrativo si es recurrido, no va acompañado de la nota de ejecutividad, que aparecerá cuando finalice la vía administrativa de revisión. Pero esta ejecutividad unida al momento en que la sanción adquiere el carácter de firme en sentido impropio no se recogió en la LGT, tras su modificación por la Ley 25/1995, sino todo lo contrario, se pretendía excluir la aplicación del artículo 138.3 de la Ley 30/1992(289), al recoger en la nueva redacción del artículo 77.2 de la LGT que «Las

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: «Un breve apunte sobre las sanciones tributarias en la jurisprudencia del tribunal constitucional», *R.G.D.*, 1991; ARIAS VELASCO, José: «Infracciones y sanciones tributarias a la luz de la doctrina del tribunal constitucional», *Rev. Técnica Tributaria*, 1990.

(289) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm. 1, enero-febrero, 1994, pág. 16 a 18, entendía antes de al entrada en vigor de la LDGC que todos los preceptos tributarios que se opusieran a lo establecido en el artículo 138.3 de la LRJAP y PAC debían entenderse derogados, como PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Antonia: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996, pág.268 a 269.

Tras la entrada en vigor de la LRJAP y PAC fueron distintas las opiniones vertidas sobre la aplicabilidad del artículo 138.3 de la LRJAP y PAC a las sanciones tributarias, así se afirmaba la inaplicabilidad de la regla de la inejecución debido a la especialidad de los procedimientos administrativos en materia tributaria y por las dificultades para el cobro de las sanciones, URÍA FERNÁNDEZ, F. : «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 49, 1994, pág.59; para otros el precepto era de aplicación subsidiaria al procedimiento sancionador tributario, GONZÁLEZ SEIJO, José M^a.: «Revisión de actos tributarios en vía administrativa: diferencias con el procedimiento administrativo general», *Rev. Impuestos*, tomo II, 1993, pág.257; para otros «*resulta plenamente aplicable al Derecho sancionador tributario, al constituir una norma de régimen jurídico de las Administraciones Públicas*», PONT I CLEMENTE, Joan-Francesc: «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», en la obra colectiva: *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.147; en el mismo sentido, PONT MESTRE, Magín: «Significación de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del PAC en el procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.246; NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «Reflexiones acerca de un posible Estatuto del Contribuyente (II)», *Rev. Carta Tributaria*, monografías, núm. 225, de 15 de mayo de 1995, pág.8; GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 245; FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Edt. Tro, Valencia, 1998,

infracciones y sanciones en materia tributaria se registrarán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias», junto con las nuevas redacciones, también por la Ley 25/1995, del artículo 81, apartados 3(290) y cuatro(291) y la entrada en vigor del nuevo RPREA, Real Decreto 391/1996, de 6 de marzo, en su artículo 74, siendo las posibilidades de suspensión de la ejecución de las sanciones las siguientes: 1.- cuando se preste alguna de las garantías previstas en el artículo 75 aplicable a la suspensión automática de los actos de contenido económico; 2.- cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 76 y 77; 3.- cuando se aprecie que al dictar el acto impugnado se hubiere podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, sin necesidad de prestar garantía; y 4.- cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 81.4 de la LGT (afecta a la capacidad productiva o servicios y nivel de empleo), también sin garantías.

De lo anterior se desprende que en materia tributaria las sanciones son ejecutivas desde el momento en que se imponen, como regla general, pudiéndose obtener su suspensión por alguno de los motivos anteriores, en clara contradicción con la Ley 30/1992, de las sanciones administrativa que sólo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa.

pág.407 y la STS de 29 de octubre de 1999, (RJ 1999/8644) y de 6 de marzo de 2000, (RJ 2000/2802) al considerar que el artículo 81.3 LGT, redacción, Ley 25/1995 conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, considerar a los contribuyentes infractores natos.

(290) «3. La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas».

(291) «4. En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo».

SAN de 30 de julio de 1996, Rev. Estudios Financieros, núm. 166, enero, 1999, págs. 202 a 204: «se trata de una presunción iuris et de iure debiendo evaluarse referido al momento en que se formule la solicitud de suspensión, comparando la sanción impuesta con el patrimonio del sujeto pasivo en aquel momento» o la RTAC de 30 de enero de 1997, (JT 309) que deniega la suspensión sin garantía la no quedar probados la anterior presunción, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 7, julio 1997, o RTAC de 26 de febrero de 1997, (JT 383), núm. 8, julio, 1997.

Ante este distinto tratamiento ni la doctrina científica ni los Tribunales Ordinarios de Justicia(292) permanecieron ajenos a la no consagración en el ámbito tributario del principio de la ejecutividad de las sanciones antes de haber adquirido firmeza en vía administrativa junto con la necesidad de tener que garantizar su importe para poder alcanzar la suspensión de su ejecución, en perjuicio del derecho constitucional de presunción de inocencia y de la tutela judicial efectiva(293). Siendo varios los argumentos en favor de dicha postura, que posteriormente se han visto aceptados en la

(292) STSJ de Andalucía (Granada), de 29 de abril de 1996. P. Ernesto Esevenri Martínez, (JT 1996/788), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.86, septiembre, 1996, pág.359, que a pesar de la nueva redacción del artículo 81.3 de la LGT por la Ley 25/1995, aplica a las sanciones tributarias lo establecido en el artículo 138.3 de la LRJAP y PAC: «...en el ámbito sancionador administrativo-incluso, en el tributario-, debe presumirse la inocencia del infractor hasta que no se pruebe, de modo firme, su culpabilidad. En el caso de autos, la sanción impuesta no había adquirido firmeza en sede administrativa porque estaba siendo objeto de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional y la prudencia que debe presidir las decisiones de estos órganos de resolución en vía administrativa, debió aconsejarle la suspensión del acto sancionador, al menos hasta tanto no fuera resuelto en es instancia. Pero es que, además, al denegar el Tribunal Económico-administrativo Regional la suspensión de ejecución del acto sancionador, convirtió en presunción de culpabilidad lo que el buen orden constitucional nos enseña como campo de amparo a la presunción de inocencia de los ciudadanos; motivos todos ellos, por los que debió acceder a las pretensiones del demandante y suspender el acto administrativo sancionador...». En parecidos términos, tomando como referencia el principio de presunción de inocencia que impide la ejecutividad de las sanciones tributarias, SsTSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de abril 1995, (JT 415); de 28 de diciembre de 1995, Rev. Estudios Financiero, núm.159, pág.65; de 17 de octubre de 1997. P. Altarriba Cano, Carlos, (JT 1407). Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 20, febrero, 1998, pág.508 a 512, y de 11 de febrero de 1998. P. Manglano Sada, Luis, (JT 356), núm.5, junio 1998, pág.557; la SsTSJ de Madrid, de 20 de noviembre de 1997. P. Calvo Rojas, Eduardo, (JT 1556), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 22, marzo, 1998, pág.813 y de 22 de enero y 5 de febrero de 1998. P. Parada Vázquez, Igancio, (JT 301, 385), núm. 4 y 5, mayo, junio, respectivamente, 1998, pág.464; SsTSJ de Navarra, de 26 de noviembre de 1997. P. Riudavets González, José Luis, (JT 1302) y de 24 de noviembre de 1997.P. Barberena Belzunce, Iñigo, (JT 1301), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 19, febrero, 1998, y el comentario favorable a las tesis defendidas en estas sentencia efectuado por el equipo de dirección de dicha revista en «d) Acerca del carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias hasta que éstas sena firmes en vía administrativa», y anteriormente en «b) El principio de la presunción de inocencia y las sanciones en materia tributaria», Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.73, febrero, 1996, pág.6 a 10. En sentido contrario, STSJ de Murcia, de 24 de septiembre de 1997. P. Espinosa de Rueda Jover, (JT 1155), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 17, enero, 1998, pag.1209 a 1212, al no ser de aplicación supletoria la LRJAP y PAC.

(293) Los cambios legislativos han influido en la existencia de pronunciamientos judiciales contradictorios, así a título de ejemplo, la STSJ de Murcia de 22 de julio de 1998. P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano (JT 1225, num.16, diciembre de 1998, pág. 190 a 91) considera que con la normativa de la Ley 25/1995, «se venía conculcando el derecho constitucional a la presunción de inocencia», mientras que la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 24 de julio de 1998. P. Moreno Andrade, Antonio (JT 1232, núm. 16, diciembre de 1998, pág. 187 afirma que: «sobra por otra parte cualquier consideración al artículo 24 de la Constitución, pues nada tiene que ver con la suspensión de las sanciones económico-administrativas el principio de presunción de inocencia».

Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 35), aunque de manera limitada, pudiéndose resumirse en:

a) En el ámbito sancionador administrativo, por tanto tributario, son de aplicación los principios sustantivos y las garantías procedimentales de los artículos 25.1 y 24 de la Constitución, respectivamente, aunque como reconoce el Tribunal Constitucional, sea «en línea de principio» (STC 66/1984), «cautelosa» (STC 246/1991) y «respetuosa con la naturaleza de este procedimiento» (STC 22/1990), «rechazando que dicha aplicación pueda realizarse de modo mimético, inmediato» (STS 181/1990), «o automático» (STS 197/1995)(294).

(294) Como ha afirmado el Tribunal Constitucional, lo dispuesto en los artículos 24 y 25.1 de la Constitución y desde la STC 18/1991, se ha declarado no sólo aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 de la Constitución, considerando que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado», sino que también ya proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el artículo 24 de la Constitución, en sus dos apartados, no mediante una aplicación literal, sino «en la media necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto»- Ello, como ha se afirmó en la STC 120/1996, «constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho» (fundamento jurídico 5º, que cita las SSTC 77/1983, 74/1985, 28/1989, 212/1990, 145/1993, 120/1994 y 197/1995).

Acerca de esta traslación, por otra parte condicionada a que se trate de garantías que «resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador», (STC 197/1995, FJ 7.º) como es el reproche a la imposición de sanciones «sin observar procedimiento alguno» (STC 18/1991, FJ 3.º), como otras garantías derivadas del artículo 24 de la Constitución que se plasman en el procedimiento administrativo sancionador: el derecho de defensa, que proscribiera cualquier indefensión (SsTC 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 293/1993, 95/1995, 143/1995); el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones (SsTC 2/1987, 128/1996, 169/1996); el derecho a ser informado de la acusación (SsTC 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996), con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SsTC 98/1989, 145/1993, 160/1994); el derecho a la presunción de inocencia (SsTC 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 14/1997, 45/1997), que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualquiera sanciones, sean penales, sean administrativas, (STC 76/1990, FJ 8.º), que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración (STC 197/1995, 45/1997), con la prohibición absoluta de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales (STC 127/1996); el derecho a no declarar contra sí mismo (STC 197/1995, 45/1997); o el derecho a la utilización de los medios de pruebas adecuados a la defensa (SsTC 74/1985, 2/1987, 123/1995, 212/1995, 297/1995, 97/1995, 120/1996, 127/1996, 83/1997, 56/1998), del que se deriva que vulnera el artículo 24 de la Constitución la denegación inmotivada de medios de prueba, (STC 39/1997), o la no motivación de las resoluciones administrativas sancionadoras (STC 7/1998).

b) La incompatibilidad entre la presunción de inocencia con la posibilidad de ejecutar una sanción que no sea todavía firme(295).

c) Los principios que informan el procedimiento sancionador en la Ley 30/1992 son todos ellos aplicables en materia tributaria, y ello, pese a lo previsto en su Disposición Adicional Quinta(296).

d) La ejecutividad de las sanciones tributarias pugna con la idea misma de

(295) «La cuestión planteada se centra en si, al haberse ejecutado la sanción antes de haberse puesto fin a la vía administrativa, se ha vulnerado el art. 138.3 de la Ley 30/1992, y si con ello además se han conculcado los principios de tutela judicial efectiva y presunción de inocencia consagrados en el artículo 24 de la Constitución», «La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992...dispone en su apartado 1, que los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación..... se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley. La Exposición de Motivos de la Ley dice que el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del Texto Constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a los "Principios del Procedimiento Sancionador"; en cuyo ámbito se enmarca el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, que dispone que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger el principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso la tributaria.... Sentado lo anterior, en el presente caso es evidente la infracción de este precepto, pues la providencia de apremio, con la que ejecutaban las sanciones, se había dictado cuando todavía se hallaba pendiente la vía administrativa. Y la cuestión que nos queda es, si además se ha incidido en el ejercicio de los derechos fundamentales de la persona...que en el presente caso se ha vulnerado la presunción de inocencia por cuanto se ejecuta la sanción, o lo que es lo mismo, se le considera culpable de la infracción, sin existir una resolución definitiva que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficientes, la imponga». STSJ Valencia de 22 de abril de 1995 (FFJJº. 2º y 3º), (JT 1995/415).

(296) «...la ejecución de una sanción antes de haberse puesto fin a la vía administrativa vulnera de lleno el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y no sólo dicho precepto, sino que, además, y teniendo en presente que una consolidada doctrina jurisprudencial viene manteniendo que los principios del Derecho Penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, se viola, igualmente, con tal proceder administrativo, el principio de presunción de inocencia recogido en el art. 24.2 de la Constitución, por cuanto se ha considerado al recurrente culpable de la infracción, sin existir una previa resolución que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficiente, la hubiese incumplido... El artículo 137.1 de la Ley 30/1992, dispone que los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario; estableciendo el art. 138.3 que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa». S.T.S.J. Valencia de 8 de noviembre de 1994 (FJº. 6º).

autotutela(297).

e) Al ser las sanciones administrativa inejecutivas hasta que sean firmes no es necesario solicitar su suspensión y por tanto, se hace innecesario prestar garantía.

f) Que la sanción administrativa como la tributaria cuando es firme en vía administrativa, puede ser ejecutiva, pero no se puede ejecutar si se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo y se ha solicitado su suspensión, hasta que órgano judicial resuelva sobre dicha petición(298), debido al principio de tutela judicial efectiva, y por

(297) «...esta Sala en Sentencia de 3 de mayo de 1995, entre otras resoluciones entiende que las sanciones carecen de la ejecutividad propia de todos los actos administrativos, pues el principio de presunción de inocencia ha de prevalecer sobre el privilegio de ejecutividad de que dispone la Administración para todos sus actos y que la propia Ley 30/1992 le quita para los sancionadores...». S.T.S.J. Valencia de 28 de diciembre de 1995.

«Otra consecuencia jurídica que se deriva de la inclusión de las sanciones tributarias dentro del concepto de deuda tributaria, es que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo, también afectará a la sanción tributaria impuesta, pudiendo la Administración tributaria, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso, la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con lo que se vulnera el principio de tutela judicial efectiva, principio reconocido en el art. 24.1 de la Constitución... Es principio consustancial al Derecho Administrativo sancionador, la prohibición de ejecución de sanciones hasta que hayan adquirido firmeza. Sin embargo, es posible ejecutar una sanción tributaria antes de que sea firme, simplemente por la ejecución de la deuda tributaria, puesto que la Administración tributaria ejecuta siempre el importe total de la deuda tributaria y no concepto por concepto, con lo que, tal como se ha expuesto anteriormente, el sujeto pasivo sancionado se ve privado del derecho a la tutela judicial efectiva» T.S.J. Cataluña (Auto de 28 de febrero de 1996 (Cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 58.2. e) de la L.G.T.) (FJº. 4º).

(298) En este sentido FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente*, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), Edt. Tro, Valencia, 1998, pág.409 al considerar que solamente se exige la firmeza administrativa y no la jurisdiccional para poder proceder a la ejecución de la sanción tributaria satisfaciéndose el derecho a la tutela judicial efectiva si el Tribunal pueda decidir sobre su suspensión.

STS de 12 de junio de 2000. (RJ 2000/4473). P. Sala Sánchez, Pascual: «De ahí que la Sentencia 66/1984, de 6 de junio, del Tribunal Constitucional, declarara la constitucionalidad de la autotutela ejecutiva en materia de Derecho administrativo sancionador y, por ende, la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores como no contraria a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la ejecución pudiera ser sometida a la decisión de un Tribunal de Justicia y que éste pudiera resolver sobre su suspensión, y de ahí, también, que la Sentencia del propio Tribunal 78/1996, de 20 de mayo, añada que “mientras se toma aquella decisión –se refiere a la que resuelva sobre la suspensión solicitada– no pueda (ésta) impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez”. Si, pues, no podía procederse a la ejecución de la sanción impuesta hasta tanto, impugnada la liquidación y solicitada la suspensión de la en ella contenida, pudiera resolver sobre la misma la Sala Jurisdiccional ante la que el recurso hubiera sido planteado, es claro que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, denegando la suspensión interesada, declarar la ejecutividad de la sanción por no haberse prestado caución suficiente».

otro lado, también se puede sostener, que aunque tenga carácter firme en vía administrativa sigue siendo inejecutiva hasta que un Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la misma, en el caso de interponer el recurso contencioso(299), y una vez dictada la sentencia, si es en sentido favorable a los postulados sancionadores de la Administración, en este momento es cuando adquiere la nota de la ejecutividad, debido al principio de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, por lo que será a partir de este momento cuando se podrá solicitar su suspensión si existe otras vías de revisión.

g) En todo caso, la sanción al ser inejecutiva o cuando es objeto de suspensión

(299) PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Antonia: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996, pág.268 a 269: «Más aún, a nuestro juicio, puesto que la presunción de inocencia no se destruye más que por sentencia judicial firme, la sanción no será ejecutiva ni siquiera con el acto que pone fin a la vía administrativa. Lo que podrá hacer la Administración es instar de la autoridad judicial las medidas de afianzamiento que considere oportunas para asegurar la efectividad de la sanción en caso de resolución favorable a sus pretensiones... Así pues la prestación de aval u otra garantía quedará a la discreción del órgano correspondiente de la jurisdicción contencioso-administrativa». IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 176, 1997, pág.21: «la ejecutividad de la sanción debe diferirse automáticamente hasta que el acto sea firme, por haberse agotado o no interpuesto los recursos que procedan, bien en vía administrativa o jurisdiccional». GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág.246: «Debe tenerse en cuenta que a la vigencia general del principio de tutela judicial efectiva, que exige la posibilidad real de obtener un pronunciamiento de los tribunales, se añadía en el ámbito sancionador la efectividad del principio de presunción de inocencia, el cual, a nuestro modo de ver, impone además que la resolución sancionadora no surta efecto en ningún caso antes de que medie una decisión judicial, cuando menos acerca de la procedencia de suspender sus efectos». En similares términos el Equipo de Dirección de la Rev. Jurisprudencia Tributaria «d) Acerca del carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias hasta que éstas sena firmes en vía administrativa», núm. 19, febrero, 1998, pág.17: «en justicia, no puede imputarsele (la sanción) hasta tanto no recaiga el pronunciamiento del Tribunal sobre su oportunidad y contenido». GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Comentarios a los artículos 9, 30, 31, 32, 33, 34, 35 y Disposición Final cuarta, en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998, pág.271: «En suma, no creemos que la Constitución exija que la ejecutividad de las sanciones administrativas quede demorada hasta el momento de su firmeza -utilizando el término en sentido estricto- Ahora bien, una caso es que demorar la ejecutividad de las sanciones únicamente hasta que son firmes en vía administrativa no es inconstitucional y otra muy distinta es que sea lógico, coherente, razonable o fundado. Nos referimos al hecho de que la autotutela administrativa tiene su razón de ser en la eficacia administrativa, en posibilitar el normal funcionamiento de los servicios públicos que, sin duda, resultaría menoscabado si la Administración hubiera de acudir al Juez para ejecutar sus actos. Desde este punto de vista se comprende fácilmente cómo la ejecutividad de las liquidaciones está perfectamente justificada, pues contribuye a acelerar la recaudación necesaria para mantener ese nivel normal de prestación de los servicios públicos. Lo lógico, coherente o razonable -sin que otra solución distinta sea inconstitucional-sería, pues, que las sanciones no fuesen ejecutivas hasta que no hubiesen sido confirmadas por sentencia firme o, en su caso, hasta que no hubiesen adquirido firmeza por haber dejado el sancionado de recurrirlas».

no puede generar intereses de demora por todo el tiempo que dure su revisión por órganos los administrativos o jurisdiccionales, solamente cuando adquiere el carácter de firmeza y se insta al infractor a su cumplimiento y éste no la satisface en el tiempo concedido para ello(300).

De las anteriores notas sobre las sanciones, tanto administrativas como tributarias, desde nuestro punto de vista, se deberían plasmar en el ordenamiento, aunque de acuerdo con la evolución que estamos comentado esta situación no se ha producido, sino que con la Ley 25/1995 y desde la perspectiva del principio de la no ejecutividad inmediata de las sanciones administrativas se sigue vulnerado desde el momento en que la presunción de legalidad que establece el art. 8 de la LGT para los actos de naturaleza tributaria, afecta también a las sanciones, por la determinación conjunta de todos los componentes de las deudas tributarias en el momento de la liquidación y que supone su ejecución inmediata(301), aunque en la actualidad su determinación se lleva a cabo en un procedimiento separado.

En este sentido, CARRERA RAYA, entre otros autores, nos recuerda que *«la condición de contribuyente, y en sentido más amplio, la del obligado de la obligación tributaria deriva de la posición pasiva que ocupa aquél en el seno de una relación jurídica de aquella naturaleza, y que las sanciones administrativas que le sean de*

(300) GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jomadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario): *«El problema es que la sanción no puede ser ejecutiva si no ha adquirido firmeza. En consecuencia, si se acude a la vía contenciosa, entiendo que habrá que esperar al momento en que se dicte sentencia el correspondiente órgano jurisdiccional para el comienzo del cómputo de los intereses de demora»*, pág.382 a 383, aunque termina afirmando que: *«en todo caso, atendida la función revisora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, sólo deberían girarse intereses de demora desde la firmeza en vía administrativa»*, pág. 390.

(301) Fruto de esta situación, la STSJ de Madrid de 12 de marzo de 1997. P. Puertas Garicano, Inés (JT 1089), Rev. Jurisprudencia Tributaria, nú. 16, diciembre, 1997, pág.1067, considera que al solicitarse la suspensión de la ejecución de la liquidación recurrida, y denegada la misma, no supone una vulneración del principio de presunción de inocencia en cuanto a la sanción integrante de la deuda liquidada ya que: *«en definitiva, pues, sólo si estamos en presencia de actuaciones administrativas de carácter sancionador podrá ser invocado el art.24 de la CE y, desde luego, en el presente caso no estamos -siendo patente el error de la parte- ante un procedimiento sancionador de clase alguna, sino ante un procedimiento administrativo de impugnación -previo al recurso jurisdiccional- de una liquidación tributaria, por lo que nunca podrán verse afectadas las garantías reconocidas en dicho precepto y mucho menos, si cabe, el derecho a la presunción de inocencia»*.

aplicación deben estar mediatizadas por el principio de la presunción de inocencia plenamente aplicable en el ámbito administrativo, siendo en última instancia los Tribunales de Justicia ordinarios quienes deben determinar en virtud de resolución judicial la culpabilidad de quien ha infringido presuntamente la norma tributaria»(302).

En parecidos términos, manifestando que la ejecución de las sanciones o la necesidad de prestar garantía para obtener su suspensión, antes de haber adquirido el carácter de firme, va contra los principios de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, así ESEVERRI MARTÍNEZ(303), TORREGROSA CARNE(304), SOBREVALLS

(302) CARRERA RAYA, Francisco José: «Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, pág.359, para continuar diciendo: «Llevar la ejecutividad de las sanciones tributarias hasta el extremo de que sólo garantizando su importe en la cuantía correspondiente pueda paralizarse su ejecución sería tanto como admitir en una primera instancia la culpabilidad de unos hechos, actos o situaciones que sólo los tribunales ordinarios deben determinarla cuando se impugna un acto de gestión agotada la vía económico-administrativa. Por ello entendemos que la suspensión de la ejecución en materia de sanciones pecuniarias debe ser automática, sin necesidad de garantizar su importe tal como viene establecido por el artículo 81 del RPREA».

(303) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?, *Rev. Tribunal Fiscal*, núm. 45, 1994, pág.50 o en «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Rev. Información Fiscal*, núm. 2, 1994, pág. 13: «Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión opera de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del importe de la deuda tributaria, según dice el art. 81 de la RPREA. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubre también el importe de la multa que se incorpora al montante de la deuda tributaria. Con ello, se está quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia -al avalarse una sanción sobre la que aún no se ha pronunciado Tribunal alguno- cuando el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que lleva incorporado el importe de una sanción en vía revisora, sea ésta la administrativa o la jurisdiccional, es preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la situación que la deuda lleva adherida, es fácil deducir que se está obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determine la procedencia de al sanción. De donde entiendo que existen argumentos contundentes para sostener que en el caso de al recurribilidad de deudas que incorporan el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que ha de prestarse si se accede a la suspensión del acto de liquidación, sólo puede alcanzar el principal de la deuda con los intereses de demora, más no al importe de la sanción, por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos».

(304) TORREGROSA CARNÉ, María Dolores: «La suspensión en el caso específico de al imposición de sanciones tributarias», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994, págs. 211 y 212: «en tanto el Tribunal no lo declare, las sanciones que, en su caso, hayan sido cuantificadas en la deuda tributaria de

BELLET(305), PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILES(306), CHECA GONZÁLEZ(307), FALCÓN Y TELLA (308), careciendo de justificación la especialidad del derecho tributario

liquidaciones recurridas, no pueden ser objeto de ejecución, por lo que imponer su cumplimiento o exigir cuantía de su importe sin que se haya resuelto plenamente sobre la infracción que se sanciona, es presumir la culpabilidad en el mismo momento de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es decir, en el mismo instante de interponerse la reclamación, lo que es contrario a la presunción de inocencia a que todos tienen derecho de acuerdo con el art. 24.2 de la Constitución Española. Por tanto, la ejecutividad puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que deba admitirse su suspensión automática y sin garantía, por la interposición de un recurso administrativo o judicial», para continuar diciendo en la pág. 214 que: «Llevar a la ejecutividad de las sanciones tributarias hasta el extremo de que únicamente garantizando su importe, en la cuantía correspondiente, pueda paralizarse su ejecución es tanto como admitir, en una primera instancia, la culpabilidad de unos hechos o actos que sólo los tribunales ordinarios deben determinar cuando se impugna un acto de gestión, agotada la vía económico-administrativa». Y en trabajo anterior: «En torno a la exigencia de garantía para la suspensión de liquidaciones tributarias recurridas, en cuanto al importe de la sanción», Rev. Técnica Tributaria, núm. 18, 1992, pág. 101.

(305) SOBREVALS BELLET, Javier: «El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión» en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994, pág.221: «...puede afirmarse con rotundidad que los componentes de la deuda tributaria deben escindirse en dos esferas: una, propiamente tributaria, y otra, sancionadora. Mientras en los componentes de la primera opera el privilegio de ejecutividad, en la sanción está vedada esta prerrogativa hasta que el acto sea firme en vía administrativa, al menos. Por si no estuviera suficientemente claro, ahí está el artículo 138.3. de la LRJAP y PAC».

(306) PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Antonia: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996, págs.268 y 269.

(307) Ha mostrado lo acertado de esta doctrina CHECA GONZÁLEZ, Clemente: Jurisprudencia tributaria comentada: «a)La ejecución de sanciones tributarias antes de haber finalizado la vía administrativa», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.237, julio-septiembre, 1995, pág.834 y en sus obras, *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997, pág.270 y sigs. y «Sanciones: suspensión de la ejecución», en la obra colectiva: *Derechos y garantías de los contribuyentes*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998, 558.

(308) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, pág.5: considera que lo dispuesto en la Ley 30/1992 no puede dejar de aplicarse a la materia tributaria ya que una estanqueidad de las infracciones y sanciones tributarias como la que favorecía el art. 77.2 de la LGT suponía en el fondo prescindir de los principios constitucionales. En la opinión de este autor, «no se trata sólo de que la ejecución de sanciones que no han adquirido firmeza (o la no necesidad de garantía para su suspensión) supone de hecho invertir la presunción de inocencia. Como, por cierto, desvirtúa incluso esta presunción el hecho de que las sanciones firmes en vía administrativa, pero impugnadas en vía contenciosa, puedan ejecutarse o sea necesario avalar su suspensión. Se trata de que la ejecutividad de las sanciones administrativas repugna a la idea misma de autotutela, cuyo origen histórico y fundamento actual descansa en el principio de eficacia (art. 103.1 de la Constitución), es decir que la gestión eficaz de los servicios públicos... se considera incompatible con la necesidad de recabar asistencias judiciales previas.

Así entendida, la autotutela tiene su razón de ser respecto a los actos administrativos relacionados con la prestación de servicios o con la financiación de dicha actividad prestacional...ahora bien, dado que las sanciones no tienen una finalidad recaudatoria, sino represiva, la intervención del

respecto del derecho administrativo común(309).

Junto a lo anterior, la doctrina como de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 habían entendido que la LRJAP y PAC es de aplicación a los aspectos sustanciales de la actuación administrativa tributaria quedando al margen los aspectos puramente procedimentales (artículo 107.4 y disposición adicional quinta de dicha Ley), por lo que la ejecutividad de los actos administrativos, entre los hechos los sancionadores tiene que ver con el «régimen jurídico de las Administraciones Públicas» y no con el «procedimiento administrativo común»(310).

En tal sentido, la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes al recoger en su art. 35 el principio general del Derecho sancionador administrativo (art. 138.3 LPAC) de la ejecutividad de las sanciones que hayan adquirido firmeza en vía administrativa, contribuye enormemente al mejor entendimiento conceptual de las infracciones y sanciones tributarias así como del cauce procedimental que lleva su nombre, pues restablece el principio *nulla poena sine iudicio* que expresamente proclama el art. 24.2 de la Constitución.

5.5.2.- Artículo 58 LGT y suspensión de la sanción tributaria

5.5.2.1. Suspensión de la sanción en el orden sancionador tributario y en el ámbito sancionador administrativo (artículos 37 R.D. 1930/1998 y 138.3 LRJAP y PAC).

En este punto conviene recordar el matiz diferenciador existente entre no

juez antes de la ejecución no haría peligrar en modo alguno los ingresos previstos en los Presupuestos para atender el normal funcionamiento de la Administración».

(309) PALAO TABOADA, Carlos: «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 38, 1997, pág.27.

(310) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm. 1, enero-febrero, 1994.,pág. 18, señala además que: «Aun aceptando que la ejecutividad de los actos administrativos formara parte de los aspectos procedimentales, hay que convenir que la excepcionalidad de las normas tributarias respecto del procedimiento administrativo común debe interpretarse en sentido estricto, esto es, sólo referida a la actuación administrativa tendente a la exigencia de los tributos (en general liquidación, inspección, recaudación y resolución de recursos), pero nunca a la actividad represora, porque ésta, aunque se ejercite de manera paralela y conjunta con aquélla, supone la manifestación de otro poder distinto del Estado, el poder punitivo, al igual que ocurre en el ámbito penal, según ha puesto de relieve la doctrina y ha aceptado el Tribunal Constitucional en multitud de ocasiones».

ejecución de una resolución sancionadora (Art.138.3 de la Ley 30/1992) y suspensión de la sanción (art.35 de la Ley 1/1998) derivada de la misma, ya que mientras la expresión primera se emplea para dar a entender que el acuerdo sancionador queda paralizado hasta que no exista ulterior pronunciamiento sobre su validez y oportunidad y por lo tanto, no despliega efecto alguno hasta que no se levante el mandato provisional de su no ejecutoriedad, con los términos suspensión de la sanción, no se alude a la no ejecución del acuerdo sancionador sino del acto en que se materializa ese acuerdo -la sanción en sentido estricto- por lo que el acuerdo se considera plenamente eficaz postponiéndose el pago de la multa hasta que no sea objeto de revisión el procedimiento sancionador y su resolución, por lo tanto, cuando se declare su ejecución al montante de la multa se añade la prestación accesoria determinada por el devengo del interés de demora.

En verdad que el artículo 35 de la Ley 1/1998 no afirma que del acto de suspensión puede derivarse el pago de intereses de demora, pero al rúbricarlo como un supuesto de suspensión en la ejecución de las sanciones tributarias y no como un supuesto de no ejecución, se produce el efecto añadido de que durante el tiempo en que queda suspendida se devengan intereses moratorios, lo que no sucedería si la ley se hubiera limitado a establecer una simple paralización de su ejecución(311).

En este sentido es bueno llamar la atención sobre el diferente criterio seguido por la Ley de Derechos y garantías de los Contribuyentes y la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común para perseguir, aparentemente, un mismo fin: la salvaguarda del principio de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, que conduce a la no ejecutoriedad de las sanciones hasta tanto no adquieran firmeza

Así el artículo 138.3 LRJAP y PAC después de exigir la motivación de la resolución sancionadora y la no aceptación de hechos distintos a los determinados en el curso del procedimiento, en su apartado tercero dice: "*La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa*", o lo que es igual, no es posible pretender la

(311) Efecto confirmado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario..., en su artículo 37.3 «*Las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa*»

ejecución del contenido de la resolución sancionadora hasta tanto no sea firme en sede administrativa, por lo que no será sino a partir de ese momento cuando se puedan pretender los efectos derivados de la resolución sancionadora. En tanto que el artículo 35 LDGC lo que establece es la suspensión automática de la ejecución de la sanción tributaria, sin prever la no ejecutoriedad de la resolución de la que trae causa, por lo que el acto sancionador suspendido despliega sus efectos, entre otros, el devengo del interés de demora. Con la entrada en vigor de la LDGC el legislador cambia de criterio(312) estableciendo un supuesto de suspensión *ex lege* de la ejecución de las sanciones tributarias de aplicación automática sin necesidad de solicitud por el reclamante(313) de aplicación retroactiva(314) dando derecho a la devolución de las garantías aportadas

(312) A través de la Disposición final primera de la LDGC se da nueva redacción al artículo 81.3 de la LGT, «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 administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa», suprimiendo el apartado 4.

(313) Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario..., en su artículo 37.2 «Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite».

(314) STSJ de la Comunidad Valencia de 14 de febrero de 2000, Rev. Tribuna Fiscal, núm. 114, abril 2000, pág. 44 y 45: «el precepto en cuestión no tiene carácter meramente procedimental. No se refiere en absoluto a formas, plazos, términos, actos de instrucción, de mera defensa, probatorios o de actualización de garantías. Muy al contrario, afectan a los derechos del recurrente, relacionados con la esencia misma de la sanción, cual es su ejecución, lo que implica coerción sujeción y vinculación patrimonial. De aquí se proclame su aplicación retroactiva, incluso a procedimientos que hubieran finalizado antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pero que estén pendientes de resolución del recurso contencioso, como ocurre en estos Autos. la norma mencionada, además de tener carácter sancionador, tiene un contenido sustantivo evidente en cuanto se refiere al estatuto básico de todo aquel que, de acuerdo con la norma hoy vigente, se considera indeclinable».

SsTS de 29 de octubre de 1999, (RJ 1999/8644) y de 6 de marzo de 2000. (RJ 2000/2802). P. Rouanet Moscardó, Jaime: «Pero esta misma sentencia, a la vista de los nuevos artículos 35 de la Ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la Ley anterior) y 37 del Real Decreto 1930/1998 (y –se añade ahora, también– el 63 bis.11 introducido en el Real Decreto 939/1986 por el Real Decreto precedente), termina afirmando: «Estos preceptos forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa –como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998– sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso –como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia–, ha de confirmarse el reconocimiento que se ha hecho a la entidad ahora recurrida del derecho que tenía en la vía económico-administrativa a la suspensión del ingreso –y recaudación en vía ejecutiva de apremio– de las sanciones tributarias sin prestar garantía alguna –bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa–» (lo cual es, en realidad, dar carta de naturaleza, en el ámbito tributario, a la Ley 30/1992)».

en su momento para obtener la suspensión de su ejecución de la sanción o sustituirlas por otras, cuando se garantiza la deuda tributaria en su conjunto, con inclusión de sanción, aunque no venga previsto en la norma(315). Esta suspensión de la ejecución del acto sancionador, como hemos comentado, se mantiene hasta que adquiere firmeza en vía administrativa(316) y a partir de ese momento se podrán acordar la iniciación de las actuaciones de ejecución(317), según lo dispuesto en el artículo 38 del Real Decreto 1030/1998, de 11 de septiembre, que establece que *«una vez concluida la vía administrativa los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo»*, pero en el caso que interponga dicho recurso, para que

(315) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.88, 1998, pág. 21 y *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, 49, admitiendo los argumentos esgrimidos por MARTÍN QUERALT, Juan: «Avales y otras garantías constituidas para suspender la ejecución de las sanciones tributarias: ¿cuándo se devuelven?», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 92, junio 1998, pág.5 y 6: *«En primer lugar porque no cabe entrar en el juego de los dos apartados de la Disposición Transitoria única de Ley. Ni se puede invocar el apartado 1 -“Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión”-, ni se puede amparar la subsistencia de los avales en el apartado 2 de la misma Disp. Transitoria. Y no se pueden invocar porque el presupuesto de hecho que contemplan es distinto del que aquí estamos analizando. En segundo lugar, porque no estamos hablando de procedimientos, sino de garantías. Nos referimos a un problema que afecta al fondo del litigio, no a la forma. Hablamos de régimen jurídico, no de procedimiento. Y la conclusión es obvia. En tercer lugar, porque la cancelación de garantías es lo que exigen los principios tradicionales del ordenamiento punitivo... En cuarto lugar, debe convenirse que ni siquiera aplicando el aforismo procesal tempus regit actum llegamos a una solución distinta. En efecto, como ha señalado la doctrina penalista, la aplicación indiscriminada y absoluta de la regla tempus regit actum produciría consecuencias inconstitucionales... En todos aquellos casos en que una ley procesal posterior al delito suponga una disminución de las garantías o implique cualquier clase de restricción de la libertad, no regirán la regla tempus regit actum, sino que se aplicará la legislación vigente en el momento de realizarse la infracción, presupuesto material al que tales consecuencias “procesales” se hallan, indiscutiblemente, ligadas”. A sensu contrario, las consecuencias son evidentes».*

(316) De acuerdo con la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes considera en su apartado 14.2.5 sobre la ejecución de las sanciones que las mismas no se ejecutarán en tanto las mismas no devenga firme en vía administrativa, entendido por firmeza cuando *«haya recaído resolución del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa en su caso interpuesta o haya transcurrido el plazo de interposición sin que ésta se haya producido»*.

(317) Para la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece en su apartado 15.2 la aplicación supletoria del artículo 74.11 del RPREA para acordar la iniciación de las actuaciones de ejecución de una sanción una vez concluida la vía administrativa.

continúe paralizado el procedimiento dicho artículo exige que: a) durante el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo el interesado comunique a dicho órgano la interposición del recurso, b) que a ha efectuado la petición de suspensión, y c), además con ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, de esta forma, se mantendrá paralizado el procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada. Sobre dichos requisitos, consideramos ilegal exigir el ofrecimiento de garantía junto a la petición de suspensión efectuada al tribunal debido a que, en primer lugar, el artículo 30.2 de la LDGC solamente exige garantía suficiente hasta que el órgano judicial resuelva sobre la suspensión para aquellas suspensiones acordadas en vía administrativa mediante aportación de caución(318), no para el caso de las sanciones al ser una suspensión automática sin garantía por mandato legal, y en segundo lugar, que de acuerdo con el principio de tutela judicial efectiva esta se satisface, aunque se trate de antes sancionadores, pudiendo someter a la decisión del órgano judicial la decisión sobre la suspensión, por lo que éste puede acordarla, según la nueva LJCA, exigiendo garantía o no, por lo que al interponer el recurso contencioso se solicite la suspensión, los órganos administrativos deben paralizar el procedimiento(319) hasta que el órgano judicial resuelva sobre la pieza de suspensión, el que decidirá sobre la exigencia o no de caución para concederla(320).

(318) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.88, 1998, pág. 21: «Pensar lo contrario, nos llevaría a exigir garantía solo para el período comprendido entre la resolución del recurso administrativo y la decisión judicial».

(319) Aunque al igual que MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.88, 1998, pág. 20, consideramos posible la adopción de medidas cautelares de las recogidas en el artículo 128.1 de la LGT.

(320) Como bien habían señalado FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998, pág.6 y MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.88, 1998, pág. 22, «difícilmente la suspensión de la ejecución de una sanción tributaria perturbará los intereses generales o de un tercero, por lo que, al formar la justicia cautelar parte de la tutela judicial efectiva -como reconoce, de igual modo, la Exposición de Motivos de la LJCA- debe proceder la suspensión de las sanciones sin garantías, pues estas últimas sólo resultan exigibles cuando "de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza" (art.133.1). Además, como se ha puesto de relieve, no existe razón alguna para que en vía jurisdiccional se exijan garantías que no existen en la vía administrativa previa».

Sea como fuere, no hay duda de que esta forma de entender los efectos de la suspensión en el ámbito sancionador tributario a diferencia de lo que sucede en el resto del ámbito sancionador administrativo, tiene bastante que ver con el carácter de componente de la deuda tributaria que otorga a las sanciones el artículo 58 LGT y que tanta confusión introduce en el desenvolvimiento de la relación tributaria y el procedimiento sancionador(321).

5.5.2.2. Distinto fundamento de la suspensión de las resoluciones sancionadoras y de los actos declarativos de la existencia de una deuda tributaria.

A lo largo de este trabajo se ha expuesto que el fundamento de la suspensión de los actos de liquidación tributaria se encuentra en la tutela cautelar que integra el principio de presunción de tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 24.1 de la Constitución que trata de contrarresta, así, el principio de autotutela administrativa, por lo que no puede llevarnos a confundir que si el artículo 58.2 LGT considera como componentes de la deuda tributaria a las sanciones, pensar que el fundamento para defender o criticar la suspensión de los actos de liquidación tributaria y también, la suspensión de las sanciones, es el mismo, *«la naturaleza de la sanción es intimidatoria y represiva, el interés protegido por el régimen de infracciones y sanciones es el interés general de que se cumpla el ordenamiento tributario no el interés fiscal o recaudatorio»*(322).

(321) Situación que se planteo ante la cuestión de constitucionalidad propuesta por el ATSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996 (Rev. Quincena Fiscal, núm. 6, 1996, pags. 23 a 25) y por Auto de 12 de marzo de 1996, poniendo en relación el artículo 813 de la LGT (redacción dada por la Ley 215/1995) con el artículo 58.2.e) de la LGT que incluye dentro de la deuda tributaria las sanciones pecuniarias. Se alega la vulneración de tres principios constitucionales, el principio de presunción de inocencia, el principio de prohibición de indefensión y el principio de tutela judicial efectiva. Pero ante la buena oportunidad que hubiera significado saber la interpretación de Tribunal Constitucional ante esta cuestión, lo que podría haber aclarado muchas de las cuestiones que son analizadas en este trabajo, dicho Tribunal no admitió a trámite en los Autos 112/1996, de 29 de abril y 162/1996, de 13 de junio no especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso dependía de la validez de la norma en cuestión. LITAGO LLEDÓ, Rosa: «Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad. (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero 1996)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 93, febrero, 1997.

(322) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), pág.283. LÓPEZ DÍAZ, Antonio: «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en

Desde nuestro punto de vista los actos de liquidación excluyendo sus componentes sancionadores responden a fundamentos distintos⁽³²³⁾ que pueden actuar como límites al ejercicio de la autotutela administrativa.

En este sentido, el ámbito sancionador administrativo tiene causa en ese principio garantista que diseña el artículo 24 Constitución porque el ejercicio del *ius puniendi* en un Estado de Derecho debe quedar y queda depositado en los Tribunales de Justicia, configurándose su ejercicio a cargo de los órganos de la Administración como una potestad excepcional sólo justificada (una vez más) por razones de agilidad y eficacia en la represión de conductas antijurídicas, mas esto no significa que la potestad sancionadora en el ámbito administrativo corresponda ejercitarla genuinamente a la Administración, de donde sus órganos son meros intermediarios en la aplicación del Derecho sancionador administrativo y sus resoluciones quedan a expensas de la decisión

el procedimiento sancionador en materia tributaria», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, pág. 125 126: «El tributo y la sanción presentan diferencias esenciales tanto en su fundamento como en su finalidad. En efecto, el fundamento del tributo debe residenciarse en la capacidad económica manifestada por el sujeto que va a resultar obligado al pago, y su finalidad esencial, sin perjuicio de que puedan concurrir otras, es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principio de justicia, recogidos en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Frente a ello en el caso de las sanciones su fundamento hay que buscarlo en la actuación del sujeto contraria al ordenamiento, y su finalidad es a la vez de prevención, disuasión de futuros incumplimientos así como de represión de las conductas ilícitas ya realizadas.

Estas diferencias evidentes justifican la aplicación de principios diferentes de aplicación a una y otra figura: principios de justicia tributaria en el caso de los tributos y principios propios del orden penal para las sanciones administrativas».

En sentido contrario, BAYONADE PEROGORDO, Juan José: «El procedimiento sancionador», *Rev. Información Fiscal*, núm. 16, julio-agosto, 1996, al considerar que la potestad sancionadora en el orden tributario no debe ponerse en relación con ese pretendido poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regularización tributaria que a su vez se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para hacer efectivo el deber de contribuir establecido en la Constitución.

(323) STS de 12 de junio de 2000. (RJ 2000/4473). P. Sala Sánchez, Pascual: «En efecto, aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 58 de la Ley General vigente en la materia, no cumple, desde luego, la misma función que el resto de los elementos que la integran. La sanción cumple siempre, en todo tipo o manifestación del «*ius puniendi*», al lado de otras finalidades, la simplemente retributiva. Cuando el infractor tributario satisface una sanción, no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos como es propio de cualquier figura tributaria-art. 31.1 de la Constitución-. Está, simplemente, asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones antijurídicas que definen como infracción la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los distintos tributos-arts. 77 y ss. de la LGT-».

de un Tribunal de Justicia, no solo por mor del principio *pro actione* sino además, por el que presume la inocencia del infractor.

Desde esta perspectiva consideramos que las resoluciones sancionadoras en el ámbito tributario, no es que deban de quedar suspendidas de forma automática hasta que no que haya pronunciamiento jurisdiccional sobre la validez y oportunidad, sino que son inejecutivas hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncia sobre las mismas(324), porque son merecedoras de una resolución de los Tribunales de Justicia a quienes, se atribuye la potestad de penalizar las conductas ilícitas y porque, además, el infractor esta salvaguardado por el principio de presunción de inocencia, no debe ser este mismo fundamento el que alumbre la posibilidad de suspender la realización de una deuda tributaria, porque su ejecutividad debe depender ante todo, de que provoque un vacío en la efectividad de la sentencia que pueda recaer debiendo los Tribunales evaluar las consecuencias de la posible ejecución previa sobre el fallo definitivo atendiendo al conjunto de interés un juego, la apariencia de buen derecho, debiendo ser la Administración la que debe de alegar el daño que puede ocasionar la suspensión de la liquidación teniendo en cuenta que en la actualidad ese daño o esa necesidad de ejecutar el acto no es imprescindible cuando se puede suspender de manera automática mediante la prestación de caución, con independencia de que se vayan devengado los interés de demora.

Entendemos que esa es la razón por la que la Ley 30/1992 en su artículo 138.3 ordena que la resolución sancionadora sólo será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa -en verdad, que debiera extender hasta que medie pronunciamiento jurisdiccional- porque deben preservarse sus efectos hasta tanto no queda abierto el acceso a la tutela judicial efectiva y sólo a partir de entonces, tal resolución empieza a causar estado, a surtir efecto, mediante el previo pronunciamiento jurisdiccional.

El planteamiento que del instituto de la suspensión se produce en el ámbito de los tributos es distinto. La ley tributaria, fiel a su tradición de considerar a la deuda como

(324) Sobre la crítica fundamentada en la demora del efecto ejemplarizante ante la tardanza del pronunciamiento judicial consideramos que no se puede responsabilizar al presunto infractor de la tardanza de la resoluciones judiciales por lo que posibilitar se ejecución por motivos de la tardanza equivale a responsabilizar únicamente al ciudadano, manteniendo la Administración una posición de privilegio respecto de los ciudadanos.

un todo, en donde no se distingue -mejor, no se quiere distinguir- aquello que es expresión de un deber cívico contributivo, de lo que corresponde al incumplimiento de ese deber -la sanción-(325), suspende la ejecución de la sanción, el cobro de la multa, lo que permite defender que sus efectos sobrevienen desde el pronunciamiento de la resolución sancionadora y que por ello, aunque se paralice el cobro de la multa por imperativo de la ley y hasta que la sanción no cause estado, sus efectos se siguen desplegando y entre ellos y más auténtico, destaca el devengo del interés de demora.

Como indica ESEVERRI MARTÍNEZ, «*lo que impide la inmediata ejecución de la resolución sancionadora -cuya manifestación última es la multa pecuniaria- no es el lucro cesante de la Hacienda Pública, sino que la resolución sancionadora ha sido tomada por un órgano administrativo cuya decisión ha de ser revalidada por un Tribunal de Justicia a quien, en última instancia y en el esquema propio del Estado de Derecho, compete el ejercicio del ius puniendi, por ello, hasta tanto no se conozca de su contenido el órgano jurisdiccional no será posible su ejecución*»(326).

(325) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario): «A nuestro juicio, la integración de la sanción en el concepto de deuda tributaria, y en consecuencia dentro de la liquidación de la misma, provoca importantes consecuencias jurídicas, lejos de ser una norma -art.58.2..e) LGT- claramente enunciativa, es legitimadora de la dicotomía real que sufre el régimen jurídico de la sanción, es la que provoca la ausencia de un auténtico procedimiento separado, la que determina la ejecutividad de las sanciones, la que habilita la presunción de legalidad, sin perjuicio que todas estas consecuencias se vayan materializando en distintos preceptos legales o reglamentarios, pues la disposición analizada, no es una norma meramente enunciativa, sin apenas relevancia, “sino el fundamento de la potestad sancionadora en materia tributaria”», pág.273 a 274, para ante las diferencias entre el artículo 35 de la LDGC y 138.3 de la LRJAP y PAC manifestar, «en consecuencia, una nueva especialidad más, y esta evidente, que se mantiene en el derecho tributario sancionador, como consecuencia de la concepción unitaria del concepto de la deuda incorporado en el art.58 analizado», pág.282

BARRACHINA JUAN, Eduardo: «La sanción como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 155, junio, 1997; ALFONSO GALÁN, Rosa María: «La inclusión de las sanciones pecuniarias en el artículo 58 de la LGT y la separación de los procedimientos liquidador y sancionador tributarios», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 8, julio, 1999. LÓPEZ MOLINO, Antonio María: «Derechos y Garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)», *Rev. Estudios Financieros*, núm.187, octubre, 1998.

(326) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Sanciones tributarias e intereses de demora», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, pág.27.

5.5.3. El devengo de intereses moratorios en los casos de suspensión de la ejecución de las sanciones (arts. 35 LDGC y 37 R.D. 1930/1998).

Los anteriores argumentos determinan nuestro planteamiento de que en el caso señalado en el artículo 37 del R.D. 1930/1998 -como, para nosotros, sucederá también en cualquier expediente sancionador- no cabe deducir el devengo de intereses moratorios porque la resolución sancionadora no es firme hasta que sobre ella no exista pronunciamiento de un órgano jurisdiccional, sin que además, la no ejecución de sus términos provoque daño alguno en la protección que de los intereses generales o colectivos. Antes al contrario, la lesión de tales intereses se producirá si quebrantando el principio de presunción de inocencia se sanciona al infractor sin que haya mediado resolución judicial a propósito del ilícito cometido(327).

Tanto el precepto reglamentario, como el artículo 35 LDGC parten de una premisa errónea que consiste en tomar como referente a la sanción la concreción del expediente sancionador- para ordenar su suspensión, siendo así que en puridad de términos lo que se debió pretender u ordenar es la no ejecución de la resolución sancionadora porque lo sometido a revisión, tanto en sede administrativa como en vía jurisdiccional, no es la sanción entendida como represión de la conducta ilícita, sino la instrucción y fundamentación de todo el procedimiento administrativo seguido para la concreción de aquélla. Si se está de acuerdo con este planteamiento, la lógica conclusión derivada de él, no es otra que no ejecución de la resolución sancionadora hasta tanto no adquiera firmeza(328), sus efectos no se despliegan sino cuando llegue ese evento por lo que no

(327) CERVERA TORREJÓN, Fernando, MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María.: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. (Real Decreto 1930/1998)» (II), *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre, 1998, pág.20: «Hay que afirmar con toda rotundidad que este precepto no es ajustado a Derecho por contravenir frontalmente la institución y caracteres de los intereses de demora; las sanciones, al acto de imposición de las sanciones, no quedan suspendidas en su ejecución por la interposición de un recurso, sino que ni siquiera son ejecutivas, no gozan del privilegio de la ejecutoriedad, y no nacen al mundo del Derecho en tanto no cobran firmeza en vía administrativa, ...Se trata, por tanto, de una disposición fuertemente criticable por cuanto incide de forma grosera en erigir una barrera más al pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes en nuestro país. La seguridad de su futura incriminación por los tribunales de justicia no reduce un ápice la dura condena que merece».

(328) TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley), en la obra colectiva: *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998,

es posible hacer derivar de la misma un efecto -el devengo de intereses- que no ha llegado a materializarse porque estaba en proceso de discusión el acto o actos que han determinado la conformación de la voluntad sancionadora del órgano administrativo.

A lo anterior se puede añadir que la pretendida suspensión de la ejecución de la sanción opera de forma automática, por imperativo legal, esto es, no es a petición o voluntad del presunto infractor, sino que es la voluntad de legislador o más correctamente la voluntad del principio de presunción de inocencia que considera que la autotutela administrativa ha de ceder ante la presencia de otro derecho susceptible de mayor protección, por lo que no se puede obstaculizar mediante el devengo del interés de demora(329).

Por todo ello, sostenemos que la multas no deben generar intereses de demora en el ámbito de los tributos porque aun cuando el artículo 58.2 LGT(330) las caracterice

pág.43, considera que interpretación correcta es la que «entiende que la Ley ha establecido la regla de la inejecutividad de las sanciones que no son firmes en vía administrativa, sólo cuando se desestimen los recursos interpuestos la sanción alcanzará firmeza y no será procedente la exigencia de interés alguno... la que resulta más respetuosa con los principios del Derecho sancionador que, con todos los matices que se quiera, son los mismos que informan el Derecho penal».

(329) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Sanciones tributarias e intereses de demora», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, pág.28: «Si en la ley quien ordena la no ejecución de las sanciones tributarias y quien señala que la suspensión procederá en forma automática sin que lo requiera el presunto infractor ¿a qué exigir un interés que por definición y para el caso que nos ocupa, no trata de reparar la mora solvendi, ni puede ser tenido por correspectivo de un disfrute indebido de cantidades monetarias que se deben a la Hacienda Pública, puesto que hasta tanto no haya pronunciamiento del juez, no sabremos si el sancionado es, o no, sujeto infractor y susceptible de ser multado; ni tampoco, con su devengo se trata de corresponder a las Arcas públicas por una suma debida y no satisfecha pues hasta que no se pronuncie el órgano judicial ad hoc, no sabremos certeramente si la conducta pudiera calificarse de ilícita y susceptible de sanción?».

(330) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Sanciones tributarias e intereses de demora», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, pág.28: «Si la cuota tributaria materializa la contribución individual del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, su fundamento está anclado en el deber de contributivo que establece el artículo 31.1 CE que vincula a la ley ordinaria con una serie de principios que son los inspiradores del sistema tributario (capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad...) Significa esto, que la cuota con sus prestaciones accesorias, (recargos e intereses, primordialmente), representa la materialización del deber cívico de contribución a los gastos del Estado.

La multa por su parte, es la sanción administrativa por excelencia y representa la respuesta dada por el Ordenamiento jurídico ante el ilícito encontrando su razón jurídica en el ius puniendi del Estado. Su distinta naturaleza y fundamentación hace que no puedan resultar coincidentes los cauces seguidos para la concreción de una y otra -como ha venido a reconocerlo la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, terminando así con una situación insostenible-, como distintos deben ser también los efectos jurídicos que se desprenden de una deuda tributaria y de una sanción tributaria.

como un componente más de la deuda, de ahí no es posible hacer derivar que los mismos efectos que cabe deducir del impago tempestivo de la deuda tributaria en sentido estricto, quepa desprenderlos del impago extemporáneo de una sanción, porque volviendo a lo que han sido nuestras reflexiones anteriores, estamos en el convencimiento de que la deuda tributaria, *stricto sensu*, genera intereses con ocasión de su suspensión porque hasta tanto no sea pagada la Hacienda Pública soporta un daño por la no disponibilidad de aquello que en Derecho le corresponde; pero cuando se suspende la ejecución de una sanción tributaria la existencia del daño -el ilícito- está por determinar en virtud del principio de presunción de inocencia y, con propiedad, no es posible afirmar que durante el período temporal en que permanezca suspendida la ejecución de la sanción se está ocasionando un daño al Ente público que debe repararse con el devengo de un interés de demora(331), sino que existen otras medidas en el ordenamiento para evitar la interposición de recursos con la finalidad de demorar la ejecutividad de las sanciones, por ejemplo, la aplicación de las costas procesales, o en el caso de la vía administrativa la sanción del 5 por 100 en los casos en que se aprecie temeridad o mala fe (artículo 74.12 del RPREA).

5.6. - Actos carentes de contenido económico: los deberes tributarios.

Dentro de la relación jurídico tributaria existen un conjunto de obligaciones y deberes, los primeros en relación con el pago de la obligación tributaria, y los segundos, en relación con la prestación de dar información a la Administración tributaria, como pueden ser los requerimientos de información, los deberes de colaboración(332) o los

Toda argumentación en sentido contrario al aquí sintetizado, supone un atentado al sentido común y dar la espalda a la dogmática tributaria, salvo que queramos olvidar que durante años, cuando llegamos a la definición del tributo en cuanto prestación legal y naturaleza coactiva, lo venimos haciendo diferenciándolo de las multas en el hecho de que el pago de un tributo no significa, de ningún modo, la sanción de un ilícito».

(331) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Sanciones tributarias e intereses de demora», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, pág.29: «Digámoslo de forma clara. La redacción del artículo 35 LDGC y del artículo 37 R.D. del 1930/1998, no persiguen otra cosa que persuadir a los contribuyentes de que acudan a la impugnación de los procedimientos sancionadores tributarios y esto si que es atentatorio al acceso de los ciudadanos al dictamen de Jueces y Tribunales de Justicia».

(332) LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Deberes de información tributaria*. Edt. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 28, define al deber como «aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, bien haciéndolo nacer directamente de la Ley o bien porque ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo

acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias(333).

Ante estos actos administrativos que no incorporan la exigencia de una deuda tributaria también cabe la posibilidad de solicitar la suspensión de su cumplimiento ante la interposición de un recurso sobre los mismos(334) como venía siendo reconocido por la jurisprudencia, ya que la tutela cautelar se extiende a todos los actos que pueden ser objeto de impugnación(335) y que se ha plasmado en el artículo 77 del RPREA, que bajo la rúbrica «*Suspensión de otros actos administrativos*» recoge expresamente la posibilidad que el TEA competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos

hacen nacer».

(333) Aunque venga recogido como ejemplo en el artículo 77.1 del RPREA hay que entenderlo derogado, ya que de acuerdo con el artículo 35 de la LDGC quedará automáticamente suspendida su ejecución por la mera interposición del recurso correspondiente.

(334) Posibilidad que se recogió en el artículo 81 del RPREA de 1981, tras su modificación por el Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, en relación con la suspensión de las sanciones no pecuniarias, que sería otorgadas, no cuando se prestará la oportuna garantía, ya que no había deuda que garantizar, sino basándose en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A pesar de esa modificación, cuando se trataba, por ejemplo, de la suspensión de requerimientos de información, los TEA consideraban no procedente la suspensión debido a que ésta solamente se podría otorgar en relación con actos que incorporasen la exigencia de una deuda tributaria, e incluso, alguno autor, como NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, Edt. IEF, Madrid, 1975, págs. 95 y 164, se mostraba en contra de conceder la suspensión en este tipo de actos tributarios.

Como consecuencia de esta normativa, se denegaba la suspensión de los actos sin contenido económico, por ejemplo, la STSJ de Madrid de 17 de noviembre de 1997, (JT 1997/1553). P. De la Peña Elías, María Antonia, sobre la solicitud de suspensión del acto administrativo por el que se califica la actividad y se asigna la cuota a efectos del IAE.

(335) Auto del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1993, (RJ 1993/2641): «...*hay que rechazar la interpretación restringida que el Tribunal Económico-Administrativo hizo del artículo 81 de su Reglamento Procesal de 20 de agosto de 1981, entendiendo que la suspensión en vía económico-administrativa solamente procede contra lo actos "que incorporen la exigencia de deuda tributaria en favor del Tesoro" porque en primer lugar, ello no está de acuerdo con los actos susceptibles de reclamaciones económico-administrativa que enumera el artículo 41 del Reglamento antes citado, que no es sino una reproducción de un Texto con rango de Ley, como es e artículo 15 del Texto articulado de la Ley de Bases de 5 de julio de 1980, aprobado por Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, y, en segundo lugar, es negar trascendencia tributaria al requerimiento que la inspección efectuó a la entidad "Bankinter", lo que excluiría la procedencia de la vía económico-administrativa y la propia intervención del Tribunal Económico-Administrativo Central. Nos hallamos por lo tanto, ante un acto que declara una obligación y además, "de hacer", cual es suministrar a la Oficina Nacional de Inspección una información sobre unas determinadas operaciones, que pueden o on haberse realizado, y que pueden tener trascendencia tributaria, puesto que de ellas puede derivarse la exigencia de una deuda tributaria a favor del Tesoro, de la que puede ser sujeto pasivo bien la entidad requerida, bien otras personas, físicas o jurídicas, distintas, cuestión de fondo ajena a este incidente de suspensión*».

administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Según el nuevo artículo son necesarios tres presupuestos para poder acceder a este tipo de suspensión, a) se trate de actos tributarios que no tengan por objeto una deuda tributaria(336), b) que se justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación(337), y, c) como requisito formal, que sea el reclamante el que solicite de manera expresa la suspensión(338).

Sobre los presupuestos anteriores cabe destacar la dificultad para obtener este tipo de suspensión va a residir en la demostración de los perjuicios de imposible o difícil

(336) Así, en la RTEAC de 5 de julio de 1990, se refiere a «la suspensión de actos administrativos que incorporan una obligación de hacer», MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 49, se refiere a «actos de imposición de deberes tributarios», mencionado la diferencia fundamental que existe entre tipo de actos y los actos con contenido económico, en el sentido, que no se puede exigir de forma coactiva por vía de apremio el cumplimiento de un deber de colaboración, sino que el ordenamiento, ante su incumplimiento, reacciona imponiendo la correspondiente sanción, llegando a la conclusión que «los actos de imposición de deberes tributarios pueden ser objeto de suspensión, pero ésta no tiene el mismo alcance que si se tratará de una obligación tributaria, ya que el deber no puede ser ejecutado», pág. 50.

(337) RTEAC de 23 de julio de 1996, (JT 1996/1242), «TERCERO.-Es en el citado artículo 77 en el que el reclamante ampara su petición de suspensión del acto objeto de la reclamación 3202/1996, alegando de una forma genérica, mediante la simple cita de los preceptos que invoca, los perjuicios de imposible o difícil reparación que la ejecución del acto reclamado pudiera acarrear, pero sin justificar debidamente, ni mucho menos probar, la concurrencia de tal circunstancia, en relación con la que ni siquiera concreta el tipo de perjuicio que dice pudiera producirse por facilitar la información a que se refiere el requerimiento reclamado».

(338) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantías y con Garantías Distintas del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág. 161, propone «de lege ferenda» la posibilidad de que la Administración concediera de oficio la suspensión, cuando concurriera los presupuestos materiales para su otorgamiento, sin necesidad de solicitud expresa, debido a que se muestra partidario de la aplicación de principio de la apariencia de buen derecho, por lo que constata ésta, el tribunal debería adoptar la suspensión, aunque, como también manifiesta, el interesado será el que mejor conoce si el acto puede o no causarle perjuicios de imposible reparación.

reparación(339) por lo que se han mostrado partidarios de que el elemento

(339) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso. Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 52 y 53, recoge tres Autos de la Audiencia Nacional, de 26 de junio de 1989, de 22 de noviembre de 1989 y 27 de diciembre de 1988, que rechazan la suspensión debido a la falta de justificación de dichos perjuicios que no se encuentra en la pérdida de clientes en el caso de prestar la información, o debido a que la suspensión del acto puede conllevar a la prescripción de las deudas tributarias como consecuencia de la paralización de la acción investigadora de la Administración Tributaria, exigiendo el interés público la continuidad de la acción inspectora.

O las más recientes, sobre requerimiento de información bancaria sobre negociación de cheques STS de 6 de marzo de 1999. (RJ 1999/1984). Ponente: RODRÍGUEZ Aribas, Ramón]. «CUARTO.-... En cuanto a la entidad que negoció los cheques, es cierto que puede tener interés, como se apunta en sus escritos, en que el requerimiento de información con efectos tributarios se practique con todas las formalidades legales para ser eficaz; tal vez aunque no se alegue, por que, de admitirlo sin reparo, pudiera erosionar su prestigio entre los clientes, todo ello con base en el llamado y no bien definido «secreto bancario», pero la protección de ese interés se sirve con la interposición y seguimiento de las reclamaciones y del proceso jurisdiccional, para depurar ese discutido cumplimiento de la legalidad por parte de la Administración Tributaria requiriente.

Desde este enfoque, es evidente, que, si no existen otras razones mínimamente acreditadas (que en este caso ni siquiera se han alegado), por las que la ejecución del requerimiento informativo, pudiera afectar a la intimidad de las personas o a la seguridad del tráfico financiero, no procede la suspensión, ya que, por otra parte, si la sentencia sobre el fondo llegara a anular aquél, no se produciría una situación irreversible, puesto que los datos obtenidos por dicho medio no podrían ser utilizados por la Administración y cualquier hipotético perjuicio de ello derivado abriría la vía indemnizatoria, conforme recogieron las Sentencias de esta Sala de 31 de octubre y 12 de diciembre de 1996, en un caso similar, relativo a Agentes de la Propiedad Inmobiliaria».

Sobre requerimiento de información sobre inmuebles a Agente de la propiedad inmobiliaria, STS de 27 de febrero de 1999. (RJ 1999/2511). Ponente: Mateo Díaz, José: «Por otra parte, dicha confrontación (recuérdese que el artículo 111.4 de la Ley General Tributaria se manifiesta en contra de la eficacia absoluta del secreto e impone, como deber general, el de colaboración con la Administración Tributaria, bajo ciertos límites), constituye precisamente el objeto del proceso principal, no el de la pieza. En ella sólo puede discutirse si la ejecución es susceptible de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil y, en tal aspecto, tratándose de una obligación de hacer y no del pago de una deuda tributaria es evidente que la recurrente no ha probado, ni siquiera a nivel de indicios, la realidad de los temidos daños o perjuicios, ni la imposibilidad o dificultad de su reparación.

A este respecto, los autos recurridos son bien explícitos. El juicio de ponderación favorece a la Administración. Si se viera obligada a no contar con la colaboración del recurrente, sus perjuicios son más evidentes que los hipotéticos que se causarían a éste, que además tendría siempre expedita la vía de la indemnización.

La misma doctrina ha sido mantenida por esta Sala con respecto a otras profesiones en las que también existe el secreto profesional, tales como los profesionales de la medicina (Sentencias de 6 de marzo de 1989 y 2 de julio de 1991) y de la Banca privada (30 de octubre de 1996)».

O, la STS de 6 de marzo de 1999. (RJ 1999/2513). Ponente: Sala Sánchez, Pascual. «En cualquier caso, el daño o los perjuicios que pudieran derivarse para la Administración de suspenderse la ejecución de su requerimiento y que podrían impedirle -siempre en términos de hipótesis- acceder a una información no sólo útil, sino inclusive relevante a efectos de configurar criterios valorativos en Impuestos como los de Transmisiones Patrimoniales, Sucesiones y Donaciones y Patrimonio, ha de considerarse de superior entidad a los perjuicios hipotéticos, indirectos y no concretados a situaciones específicas que para los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria pudieran ocasionarse de verse obligados, mientras se resuelve el proceso, a suministrar la información requerida, perjuicios que, en lo material, habrían de cifrarse en una retracción del volumen de operaciones intervenidas por los mismos y que, por eso, serían de fácil indemnización. Es necesario recordar nuevamente que el argumento de la

determinante para la concesión de la suspensión de la ejecución del acto sea el principio «fumus boni iuris»(340), de lo cual participamos, debido a que ante la dificultad de probar cuales pueden ser esos perjuicios(341) y sobre todo, si la medida cautelar tiene como finalidad asegurar la efectividad del pronunciamiento que recaiga, si el deber se ha

irreversibilidad de la violación del secreto profesional si se llevara a efecto la ejecución del requerimiento inicialmente impugnado, hace supuesto de la cuestión y supone la anticipación a la fase preliminar del proceso de la resolución de fondo que en el mismo deba pronunciarse».

STS de 27 de mayo de 1999. (RJ 1999/4077). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón, admite la plena ejecutividad del requerimiento informativo formulado a pero con excepción de los datos referentes a los beneficiarios de las pólizas, «Pues bien; en los dos casos que acabamos de exponer, el «asegurado» es, desde la suscripción de la póliza contractual (salvo la excepcionalidad del especial supuesto de seguro por cuenta de quien corresponda) el verdadero obligado o contribuyente desde la óptica jurídico tributaria, y no guarda, por tanto, una similitud con el «beneficiario» lo suficientemente intensa -según se dice en el auto recurrido- como para que pueda aplicársele la doctrina jurisprudencial que respecto a este último se ha dejado sentada».

Requerimiento de información a entidades aseguradoras sobre talleres de reparación de automóviles que se habían satisfecho cantidades con motivo de siniestros ocasionados por sus asegurados, STS de 24 de mayo de 2000. (RJ 2000/4498). P. Rouanet Moscardó, Jaime, que deja sin efecto la suspensión del requerimiento y declara su ejecutividad provisional.

(340) FABRA VALLS Modesto J: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Ed. Tecnos, 2001, pág.204 y en su trabajo, «La suspensión de los requerimientos de información», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, 2000, pág. 35; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantías y con Garantías Distintas del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pag.160 y 161.

(341) STSJ de Murcia de 19 de mayo de 1999, (JT 1999/1069), P. Moreno Grau, Joaquín, desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de Murcia denegatorio de suspensión de la ejecución del acto de comprobación de valores, por el siguiente motivo: «2. El acto recurrido determina un valor superior al declarado por el contribuyente que puede servir de base a una liquidación complementaria en la que, en su caso, se fijará una deuda tributaria adicional a ingresar. Hasta que ese acto administrativo no se produzca no existirá obligación para el recurrente. Por tanto, poco perjuicio puede derivarse de la ejecución de un acto, como es el de comprobación de valores, del que no se sigue una obligación directa para el contribuyente. Obligación que el precepto transcrito sienta precisamente como premisa para que pueda plantearse la suspensión de los actos de contenido no económico»

STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), de 9 de septiembre de 1998, (JT 1998/442). P. Galindo Sacristán, Beatriz, no se consideran acreditados dichos perjuicios cuando se trata de un acuerdo denegatorio de no practicarse liquidación del ISD y requerimiento para la aportación de diversos documentos ya que: «no se desprenden de las alegaciones de la demanda que tales perjuicios puedan existir -por el hecho de no aparecer determinadas en forma líquida las cuotas de los herederos, de que la partición no pueda realizarse hasta transcurrido un período de tiempo, o del hecho de que el patrimonio de la comunidad hereditaria permanezca en administración-, pues desconocido el importe de la liquidación -por no practicada-, y desconocidos los medios de que los herederos dispondrían para hacer frente en su caso a la deuda tributaria, o si sería necesaria la venta de bienes, como afirma la actora, no puede afirmarse la existencia de perjuicios apreciables por el órgano que dictó la resolución que ahora en vía jurisdiccional se impugna, y en modo alguno podrían derivarse de la aportación de la documentación requerida, sin perjuicio de las solicitudes o recursos que contra la liquidación que en su caso se practique, puedan interponer los interesados».

cumplido antes dicha resolución, la resolución o el fallo final pierde la operatividad pretendida(342), aunque quede abierta la vía indemnizatoria, se añade la dificultad en determinar la cuantía de dicha indemnización y además, aunque se concede la suspensión en relación con la aportación de la información solicitada, el órgano judicial tiene la posibilidad de adoptar la contracautela que considere más adecuada para asegurar la efectividad del pronunciamiento futuro.

Otra de la cuestiones es saber quién puede solicitar la suspensión, en principio la persona que debe cumplir el deber, pero se ha planteado la posibilidad, que este deber puede ser objeto de impugnación, y por tanto, solicitar la suspensión, no por la persona a la que se notifique el acto para que preste una determinada información sobre terceras personas, sino por estas terceras personas. Ante esta situación la doctrina administrativa y la jurisprudencia no admite dicha impugnación(343) ya que para la persona sobre la cual se esta solicitando información es un acto de trámite dentro de unas actuaciones de investigación y comprobación que se están efectuando, por lo que habrá que esperar al resultado final de la mismas. En sentido contrario se han mostrado la doctrina(344) al quedar abierta dicha posibilidad por el artículo 38.7 del RGIT y el artículo 37.b).1 del RPREA, al ser impugnables aquellos actos de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto.

(342) STSJ de Madrid de 14 de junio de 2000. (JT 1779), núm.20, febrero, 2001. P. Gandarillas Martos, Santos, ante el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de suspensión no automática en relación con el requerimiento de información, el TSJ de Madrid, concede en piez separada de suspensión la medida cautelar que tenía como objeto evitar «...que la ejecución de la resolución recurrida privara de contenido el recurso». Para después en la sentencia sobre el fondo del asunto, además de hacer referencia a los perjuicios alegados por el reclamante, centra su argumentación en analizar la apariencia de buen derecho del requerimiento de información, que al existir la misma, desestima el recurso, quedando con este modo de actuar preservado el derecho a la tutela judicial efectiva.

(343) STS de 6 de marzo de 1999. (RJ 1999/1984). Ponente: RODRÍGUEZ Arribas, Ramón].«CUARTO.-En el caso de autos, tratándose, como ya hemos dicho, de un requerimiento de información bancaria sobre negociación de cheques, lo primero que hay que reconocer es que los perjuicios que se alegan afectan, de manera directa, a los clientes que intervinieran en dichas operaciones, los cuales no son parte en este proceso y no cabe que sean alegados y protegidos por un tercero, como lo es el Banco, conforme declaró también el Auto ya citado de 6 de abril de 1993».

(344) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.51 y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Deberes de información tributaria*. Edt. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, 261.

En relación con el procedimiento a seguir por el TEA competente que conozca sobre la impugnación del acto tributario sobre la solicitud de suspensión se remite al artículo 76 del RPREA, que establece una regulación compleja pensada para la suspensión en él se regulada, por lo que habrá que adaptar este procedimiento a esta nueva clase de suspensión que se puede solicitar sin necesidad de aportar garantía(345), por lo que no será necesario solicitar el informe al órgano de recaudación sobre la suficiencia e idoneidad de la garantía, (artículo 76.9 del RPREA), ni emitir acuerdo expreso declarando conforme la garantía realmente constituida (artículo 76.11 del RPREA), aunque el Tribunal, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 77, podrá en su resolución ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.

5.7.- Suspensión por errores aritméticos, materiales o de hecho.

El artículo 74.3 del RPREA recoge que cuando el TEA que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía(346).

En esta clase de suspensión la normativa no especifica el procedimiento a seguir, solamente nos indica que el órgano competente para concederla será el que este conociendo del recurso o reclamación principal sobre el fondo del asunto, por tanto,

(345) De este artículo 76, se desprende, entre otras cosas que el interesado, en su solicitud de suspensión, a efectos de su admisión a trámite, deberá efectuar las alegaciones que estime oportunas en orden a acreditar la concurrencia de los requisitos legalmente exigidos para la suspensión, adjuntando los documentos que lo acrediten, sin que dicha solicitud pueda pedir la apertura de su período de prueba de los hechos que en la misma deben alegarse y acreditarse -apartados 4, 6 y siguientes-.

(346) Los antecedentes de este precepto lo encontramos en el artículo 22.3 del TAPEA, en redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: «El Tribunal podrá suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho».

En relación con suspensión del procedimiento de apremio también se recoge esta posibilidad en el artículo 135.2 de la LGT, en redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: «Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda...» y en el artículo 101.2 del RGR: «No obstante, se paralizarán las actuaciones del procedimiento sin necesidad de garantía, cuando el interesado lo solicite ante el órgano de recaudación, si demuestra la existencia de alguna de las circunstancias siguientes: a) Que ha existido error material, aritmético o cualquier otro de hecho en la determinación de la deuda».

podrá el mismo órgano que dictó el acto, en el caso del recurso de reposición, o el TEA, en el caso de la interposición de una reclamación económico-administrativa. A falta de otra indicación procedimental, se tendría que aplicar el procedimiento establecido en el artículo 76 del RPREA, donde se regula la suspensión por acreditación de daños o perjuicios de difícil o imposible reparación sin aportación de garantías o con aportación de garantías distintas del artículo 75.6 del RPREA, a otorgar o denegar por el tribunal. Pero la compleja tramitación que se desprende de dicho artículo el Tribunal puede adaptar a esta clase de suspensión por lo que al conceder sin prestación de garantía(347) no necesitará de los informes de los órganos de recaudación sobre la idoneidad y conformidad de la garantía, ni del trámite de admisión previo, sino que el órgano competente podrá hacer coincidir el trámite anterior con la propia resolución sobre la petición de suspensión(348), siempre que el Tribunal disponga de los datos necesarios(349).

El presupuesto material que se exige es la apreciación de error aritmético, material o de hecho cometido al dictar el acto objeto impugnación. Petición de suspensión que deberá ser solicitada por el interesado(350) aunque consideramos que también se puede conceder de oficio, sin solicitud previa del actor, cuando el propio Tribunal aprecie dicha

(347) Se ha considerado que si la cuestión principal de la pretensión supera el simple error de hecho detectado, sería de aplicación la reglas generales de suspensión de los artículo 75 y 75 del RPREA, por lo que el Tribunal podría, acceder a la suspensión mediante la aportación de la correspondiente garantía, en este sentido, MONTERO DOMÍNGUEZ, A: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 78, 1997, pág.86 y GUERRA REGUERA, M.: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, 1999, pág..223 y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.166.

(348) El TSJ de Murcia en sentencia de 26-5-1999, (JT 1999/895), P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano, se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del TEAR Murcia de 16-4-1997, que inadmitía a trámite la solicitud de suspensión del acto impugnado con base en haberse incurrido en error de hecho por parte de la Administración ya que la omisión de trámites procedimentales o infracciones del procedimiento, que tienen su tratamiento específico, no pueden ser considerados errores de hecho.

(349) Como puso de manifiesto NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento del procedimiento*. Edt. Aranzadi, 1997. pág.587 y 588, en muchas ocasiones el Tribunal no dispondrá de los antecedentes necesarios o del expediente, particularmente cuando la solicitud de suspensión se formula al inicio de la tramitación de la reclamación.

(350) No tanto de la redacción de los artículos 22.3 del TAPEA o 74.3 del RPREA, sino más bien de los artículos 135 de la LGT y del artículo 101.2 del RGR.

circunstancia, y lógicamente, cuando tal circunstancias sea acreditada por el interesado de forma fundada(351)

La principal dificultad de esta clase de suspensión vendrá determinada por el contenido y alcance de lo que se debe de entender por error aritmético, material o de hecho, que ante la falta de concepto legal, habrá que estar que elaborando a partir de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales sobre esta cuestión(352), en este sentido

(351) PÉREZ ROYO Fernando y AGUALLO AVILÉS, Antonia: Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria. Edt. Aranzadi, 1996, pág.656.

(352) Sobre la interpretación jurisprudencial de la noción de error de hecho y de su distinción con el error en derecho, CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos tributarios*. Edt. Aranzadi, 1999, págs.60 a 65 y su obra, *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997pág.135 a 166, donde se lleva a cabo el estudio de la rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos, recogándose además una amplia relación bibliográfica y jurisprudencial. También en "Jurisprudencia tributaria comentada": «a)La ejecución de sanciones tributarias antes de haber finalizado la vía administrativa» y «c) Concepto de errores de hecho, materiales o aritméticos», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.237, julio-septiembre, 1995, pág.839 a 842; «La corrección de errores materiales, de hecho o aritméticos y la anulación de los actos administrativos tributarios», *Rev. A.T.*, 1995; en *Las reclamaciones económico-administrativas*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1994, págs. 125 y sigs. y *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 73 y sigs.

Además, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: «La rectificación de errores de hecho o materiales y aritméticos en nuestra reciente jurisprudencia», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 12, junio, 2000; MONGOY ISOLER, M.: «El concepto de error de hecho en el procedimiento de rectificación de errores de hecho en Derecho Tributario. Estudio del ámbito objetivo de aplicación del artículo 156 de la Ley General Tributaria», *Rev. E.F.* núm. 179, 1998; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María:«La rectificación de los errores de hecho de la Administración tributaria», *Rev. Impuestos*, 1993; IBAÑEZ GARCÍA, I:«El error de derecho en materia tributaria», *Rev. A.T.* 1992 TOME CIDOCHA, Francisco: El error de derecho y la infracción tributaria. Edt.I.E.F., 1986; ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro de: «El error de hecho en la L.G.T», *Rev. Crónica Tributaria*, 1984; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: «Órgano competente en el procedimiento por error de hecho», *Rev. Crónica Tributaria*, 1981; ANTONIO RECONDO, María R. de: «Recurso de revisión y error de hecho», *Rev. Crónica Tributaria*, 1980; ARIAS VELASCO, José: «Procedimientos tributarios: Error de hecho y error de derecho», *Rev. Crónica Tributaria*, 1975 y «El transcurso del tiempo como objeto del error de hecho en materia tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, 1978; GONZÁLEZ GARCÍA: «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976 y «Comentario al artículo 156 de la LGT», en la obra colectiva: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edt. Edersa, Madrid, 1983, págs. 517; GONZÁLEZ PAEZ, Eduardo: «Error de hecho y error de derecho en el procedimiento de convenios», *Rev. Crónica Tributaria*, 1974; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos, en materia tributaria», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm.16, 1972 y «Duplicidad de pago y error de hecho en materia tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.25, 1978; ZANCADA PEINADO Fermín: «Procedimiento económico-administrativo. Impuesto sobre las Rentas del Capital. Distinción entre los conceptos error de hecho y de error de derecho a los efectos del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 2, 1972; ROMANI BIESCAS, Arturo: «Error de hecho y jurisdicción económica-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.3, 1972; PRAENA REQUENA MEILÁN GIL: «Delimitación conceptual del error material y de cuenta», *Rev. Administración Pública*,

el Tribunal Supremo(353) «tiene establecido que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí sólo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose «prima facie» por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica (354), seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias(355):

1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas, o transcripciones de documentos;

2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte;

3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables;

4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos;

núm. 55, 1968, págs. 151 y sigs.

(353) STS de 2 de julio de 1995. (RJ 1995\4619). P. Rouanet Moscardó, Jaime

(354) STSJ de Murcia de 30 de octubre de 1999. (JT 1999/1613). Rev. JT núm.18, enero, 2000. Ponente: Sáez Doménech, Abel Ángel, pág.565: «Como tienen señalado la jurisprudencia los errores de hecho (art.156 LGT) son aquellos de carácter aritmético, numérico y accidental, ajenos a cualquier juicio, opinión o criterio relacionado con la aplicación de la norma, de manera que su existencia y manifestación es independiente del humano razonamiento (STS de 13 de marzo de 1998 [Rj 1989, 2655]). Son errores de hecho, aquellos que versan sobre en hecho, cosa o suceso, esto es sobre una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando excluido de su ámbito todo aquello que se refiere a cuestiones jurídicas, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones que puedan establecerse, sin que sea lícito aplicar la técnica del error de hecho a cuestiones que realmente, de ofrecer algún posible error, sería de derecho, incluso aunque estos hipotéticos errores jurídicos sean manifiestos».

(355) Esta doctrina jurisprudencial viene plasmada, entre otras sentencias, en las Sentencias de 18 mayo 1967 (RJ 1967\2488), 24 marzo 1977 (RJ 1977\1809), 15 y 31 octubre y 16 noviembre 1984 (RJ 1984\5099, RJ 1984\5172 y RJ 1984\5776), 30 mayo y 18 septiembre 1985 (RJ 1985\2325 y RJ 1985\4196), 31 enero, 13 y 29 marzo, 9 y 26 octubre y 20 diciembre 1989 (RJ 1989\619, RJ 1989\2655, RJ 1989\2353, RJ 1989\7247 y RJ 1989\8981), 27 febrero 1990 (RJ 1990\1521), 16 y 23 diciembre 1991 (RJ 1991\9760) y 28 septiembre 1992 (RJ 1992\8022).

5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica);

6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir un auténtica revisión, porque ello entrañaría un «fraus legis» constitutivo de desviación de poder); y,

7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo»(356).

Esta rectificación de errores de hecho, consagrada en el artículo 156 de la LGT, que puede ejercitarse, en cualquier momento, antes de que transcurran cuatro años desde que se dictó el acto, encuentra su fundamento en el principio de apariencia de buen derecho, ya que ante la apreciación del error, por tanto, ante la no correcta determinación del acto, cede su ejecutividad.

5.8. Suspensión de actos de contenido negativo.

Se hace referencia a actos de contenido negativo como aquellos que no modifican o alteran la situación jurídica preexistente, así, ante la solicitud de aplicación de una determinada posibilidad ofrecida por el ordenamiento, (aplicación de beneficios fiscales

(356) El propio Tribunal Constitucional en sentencia 231/1991, de 10 de diciembre (RTC 1991/231), afirma que: «Por regla general se tiene a identificar la expresión error material como sinónimo de error de hecho con el objeto de tomar como término diferencial el error de derecho, y aunque lo primero sea discutible y un sector de la doctrina, ciertamente minoritario, niegue la operatividad de esa técnica por considerar que no es posible establece una clara separación entre error de hecho y error de Derecho, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, siguiendo ese camino y sobre la base de su experiencia casuística, ha establecido unos criterios interpretativos que nos permiten limitar el concepto de error material a aquellos supuesto sen los que en el error es apreciable de manera directa y manifiesta, sin necesidad de acudir a interpretaciones o razonamientos más o menos complejos, de tal manera que su corrección no cambie el sentido de la resolución, manteniéndose éste en toda su integridad después de haber sido subsanado el error. Por lo tanto, es error material aquel cuya corrección no implica un juicio valorativo, ni exige operaciones de calificación jurídica o nuevas y distintas apreciaciones de prueba, ni supone resolver cuestiones discutibles u opinables por evidenciarse el error directamente al deducirse, con toda certeza, del propio texto de la Sentencia, sin necesidad de hipótesis, deducciones o interpretaciones».

de carácter rogado, la petición de aplazamiento o fraccionamiento, o la solicitud de suspensión de la ejecución del acto tributario...), que al ser negadas por la Administración, son recurridas, solicitándose la suspensión de la mismas, aunque se afirma que no se puede suspender debido a que no conlleva ejecución o que de concederle la suspensión del acto impugnado, es decir, de privarles de efectos jurídicos, significaría conceder aquello que se había denegado por la Administración.

En este sentido es frecuente que los TEA deniegue la suspensión de los actos negativos, aunque en algunas ocasiones ha sido admitida por el Tribunal Supremo, aunque desde nuestro punto, se trata de actos administrativos que producen efectos jurídicos por lo que al cuestionarse su validez se deberán adoptar las medidas cautelares que se consideren más oportunas para asegurar la efectividad del pronunciamiento(357), donde la suspensión, también podrá ser una medida adecuada, cuando con la misma se esta impidiendo la ejecución de otro acto existente con anterioridad(358) o cuando se esta preservando la efectividad del fallo, como puede suceder que ante la negación de la solicitud de aplazamiento, se recurra, pero si no se toma una medida cautelar, cuando recaiga el fallo, si este es favorable a la pretensiones del actor, admitiendo que tenía derecho a dicho aplazamiento, el mismo carecerá de efectividad desde el mismo momento en que ya se habrá producido el ingreso o se habrá ejecutado. En estos casos, no se podrá denegar la suspensión por el hecho de tratarse de actos negativos, sino que habrá que apreciar el principio de apariencia de buen derecho junto con los intereses en juego para adoptar la medida cautelar, y además, en la normativa actual sobre la

(357) En este sentido, FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.208: «Lo que procede es, como ya hemos tenido la ocasión de sustentar, la adopción de una medida cautelar distinta a la suspensión y de efectos positivos: la más adecuada a la función que debe cumplir».

(358)n Como recoge MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons. 1999, pág.55: «Se olvida que aunque ello sea cierto puede indirectamente motivar la ejecución del acto existente con anterioridad a su adopción, consiguiendo de este modo que se frustre la efectividad de la tutela judicial efectiva.

Pensemos, por ejemplo, en la inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión por parte de un TEA, acto que agota la vía administrativa (art.76.6 del RPREA). Entre la solicitud y la admisión a trámite existe una suspensión cautelar. Si se resuelve favorablemente se mantiene hasta el reconocimiento de la suspensión definitiva. En caso contrario, queda sin efecto.

De aquí que el acuerdo de inadmisión, pese a tratarse de un acto negativo, modifica y altera la situación jurídica preexistente. Si no se decreta en vía judicial la suspensión de la resolución de inadmisión del TEA se produciría la ejecución inmediata del acto reclamado en vía económico-administrativa».

suspensión no se recoge que esta pueda ser denegada por estar referida a un acto negativo, por lo que en el caso de reunir los requisitos deberá ser admitida(359).

6.- EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Ha sido tradicional en la LGT la distinción entre suspensión como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación contra el acto de liquidación y la suspensión del procedimiento de recaudación de apremio(360), que a pesar de sus

(359) STSJ de Murcia de 26 de mayo de 1999, (JT 1999/1073). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano: «No corresponde en este recurso examinar si la Administración actuó o no correctamente denegando la petición de aplazamiento de una deuda tributaria ascendente a la cantidad de 12.040.284 ptas. porque sencillamente la Resolución denegatoria dictada con fecha 12-11-1996, fue impugnada en vía económico-administrativa y tramitada con el número 30/3084/1996, estando pendiente su tramitación y por consiguiente su resolución. Al mismo tiempo que se plantea la reclamación principal se formula petición de suspensión del acto, abriéndose la pieza separada 2/1997 que inadmite a trámite la petición por tratarse de la impugnación de un acto de contenido negativo, siendo éste el acto objeto de impugnación en este recurso jurisdiccional.

La admisibilidad a trámite será rechazada, según dispone el art. 76.6 del RD 391/1996, de 1 de marzo, cuando la solicitud no identifique el acto que pretende suspenderse, no contenga alegaciones o éstas no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales, no adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o los que adjuntase no se refiriesen a tal acreditación; también será rechazada cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella. La única razón para inadmitir a trámite es que el acto impugnado tenía contenido negativo, supuesto que no encaja en ninguno de los motivos que permiten inadmitir a trámite, por lo que su apreciación debe quedar deferida a la resolución del fondo previa admisión de la reclamación. No puede desconocerse que el actor ha justificado adecuadamente que carece de bienes suficientes para garantizar el importe de lo reclamado, bienes que ha ofrecido en garantía aunque no cubran la totalidad de la deuda; por otro lado tampoco ha podido aportar la garantía contemplada en el art. 75 del RD 391/1996, de 1 de marzo; si junto a ello además la ejecución del acto puede provocar perjuicios de imposible o difícil reparación, como es prácticamente la liquidación de la empresa y cese de los trabajadores con las consiguientes consecuencias, se está ante el caso del art. 76 del RD 391/1996, de 1 de marzo, que permite acordar la suspensión del acto impugnado sin aportar garantía.

A la vista de que concurren los requisitos expuestos para acordar la suspensión del acto impugnado sin aportar garantías, como se ha expuesto anteriormente, razones de economía procesal aconsejan anular la resolución impugnada y acordar la suspensión que viene siendo solicitada por el actor. Otra solución demoraría en exceso la solución de la cuestión planteada, provocando dilaciones realmente indebidas aunque traspasasen los límites de este proceso, al tener que seguirse las actuaciones en vía económico-administrativa».

(360) Con carácter general, ACEVES FERNÁNDEZ, M.: *Impugnación de la providencia de apremio*. Edt. Bayer Hnos. SA, 2000; LUCHENA MOZO, M.G.: «La suspensión del procedimiento de apremio (I) (y II)», *Rev. Crónica Tributaria*, núms.87 y 89, 1998 y 1999; PÉREZ DE VEGA, L.M.: *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*. Edt. Lex Nova-Marcial Pons, 1998; SERRANO ANTÓN, F.: *La oposición a la vía de apremio*. Edt. Aranzadi, 1998; SANZ LARRUGA, Francisco: *El Procedimiento Administrativo de Apremio*. Edt. La Ley, 1991; LLORENS SELLES, Rafael: *El embargo en vía de apremio y posibilidades de suspensión del acto administrativo de la liquidación*. Edt. A.E.A.F., 1990; MARTÍN QUERALT, Juan: *La suspensión de los procedimientos recaudatorios*

similitudes, gozan de sus propias particularidades. A la hora de comenzar con el análisis de la suspensión en fase de recaudación es necesario, partiendo de la normativa existente, distinguir dos grupos sobre la suspensión del procedimiento de apremio:

1.- La suspensión del procedimiento de apremio como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación por el obligado tributario que se ve afectado por dicho procedimiento, alegando la ilegalidad de alguno de los actos dictados en el desarrollo del mismo o la inexistencia de deuda que pueda ser objeto de apremio.

a) como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación contra alguno de los actos administrativos tributarios dictados en el desarrollo del procedimiento de apremio, (art.135.1 LGT).

b) cuando la deuda que se pretende ejecutar ha sido ya ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida, (art.135.2 LGT).

c) Se ha producido un error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, (art.135.2 LGT).

2.- En otras ocasiones se va a producir la suspensión del procedimiento de apremio, no como consecuencia de la oposición del deudor, sino por la intervención de un tercero, o por las propias particularidades de un procedimiento de apremio en concreto, nos estamos refiriendo:

a) supuestos de tercería de dominio (art.136.2 LGT y art.173.2 RGR).

b) en los casos de concurrencia de procedimientos ejecutivos (art.129 LGT y art.93.2 RGR)

Debido a que este trabajo básicamente se dedica a aquellos supuestos de suspensión como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación por el

(Procedimiento de apremio)», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, 1977 y «La suspensión de los procedimientos recaudatorios. (La interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, 1979; SOLCHAGA LOITEGUI, Jesús: «Suspensión del procedimiento de apremio», *Rev. Hacienda Pública Española*, 1977; ALLER RODRÍGUEZ, César: «Procedimiento de apremio. Suspensión y caución en el nuevo Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas», *Rev. Crónica Tributaria*, 1982 y «Suspensión del procedimiento de apremio en el caso de reclamación económico-administrativa», 1976.

deudor, el mismo se centrara sobre el primer grupo anterior.

Durante el periodo voluntario, es decir, durante el tiempo concedido para su cumplimiento por parte del destinatario del acto de liquidación, hemos visto la posibilidades que tiene para oponerse al mismo y solicitar la suspensión de su ejecución. Pero una vez finalizado dicho periodo e iniciado el periodo ejecutivo, la situación es distinta. En este caso se admite la posibilidad de suspensión del procedimiento de apremio, pero no se suspende la ejecución de un acto de liquidación tributaria de forma directa, sino que de manera indirecta se obtiene este efecto, debido a que al formular la oposición al procedimiento de apremio, y éste suspenderse, se esta paralización temporalmente la tramitación del mismo, por lo que el acto de liquidación no se ejecuta. No existe una oposición al acto de liquidación, sino que se trata de una oposición al procedimiento de apremio, bien por algunas de las causas por las cuales se puede plantear dicha oposición enumeradas en la Ley, en virtud de las cuáles se puede solicitar la suspensión del mismo, o también se puede plantear su oposición, no al inicio del mismo sino a los actos administrativos dictados en el desarrollo de su tramitación, que no se oponen al acto de liquidación que se trata de ejecutar, sino a los actos dictados por la Administración necesarios para la ejecución del acto liquidatario, por tanto, la suspensión del procedimiento de apremio, significa la suspensión de la ejecución del acto de liquidación de manera indirecta ya que no se ataca el nacimiento o contenido del mismo por ser extemporáneo e inadmisibles, sino que al atacar al procedimiento de apremio en si mismo considerado o a los actos dictados en su tramitación que tienen como finalidad la ejecución del acto liquidatario, por lo que no cesa la eficacia del acto liquidatario, sino que cesa la tramitación del procedimiento de apremio(361).

Como vemos, estas dos posibilidades de suspensión de la ejecución, la primera impugnando la legalidad del nacimiento o contenido del acto de liquidación y, la segunda, oponiéndose al inicio del procedimiento de apremio de recaudación o a los actos dictados durante su desarrollo. Para poder solicitar la suspensión en este segundo

(361) GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Comentarios a los artículos 9, 30, 31, 32, 33, 34, 35 y Disposición Final cuarta, en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998, pág.236: «...una cosa es la suspensión del acto recurrido y otra muy distinta la paralización del procedimiento de apremio. La primera es la cesación temporal de la eficacia de un acto, mientras que la segunda es la detención en la tramitación de un procedimiento ejecutivo en curso».

caso es necesario la existencia de un acto tributario, en este caso un acto de liquidación y, en segundo lugar un procedimiento de apremio que trata de llevar a cabo la ejecución forzosa del mismo, y que el inicio del procedimiento de apremio o el contenido del mismo hayan sido recurridos por el obligado tributario. De lo anterior se deducen las diferencias entre «suspensión del procedimiento de apremio» y «suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado dictado durante la tramitación del procedimiento de apremio».

Por tanto, es necesario distinguir ambas situaciones porque los efectos a perseguir por una u otra son distintos, así cuando nos estamos refiriendo a la suspensión del procedimiento de apremio, de acuerdo con los motivos tasados por los que el sujeto se puede oponer a esta vía, significa que, o bien, no existe acto liquidatorio a ejecutar, porque este se ha extinguido, como consecuencia del ingreso previo, o en caso contrario, ha sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento o suspensión el acto de liquidación, que ha podido ser o no impugnado previamente(362), de aquellos supuestos, en que se obtiene la suspensión del procedimiento de apremio pero no por unas de las causas de oposición establecidas en la norma, sino en los supuestos de actos dictados durante el desarrollo del mismo que son impugnados por el apremiado y solicita la suspensión del procedimiento de apremio hasta la resolución de la vía de revisión.

6.1.- Acto de inicio del procedimiento de apremio.

Una vez iniciada el procedimiento de apremio a través de la notificación de la correspondiente providencia de apremio, el interesado solamente se podrá oponer a la misma, no atacando al acto de liquidación, como hemos recogido anteriormente, sino solamente utilizando alguno de los motivos de oposición recogidos en el artículo 138 de la LGT(363), es decir, al no haber sido apreciadas por el órgano de recaudación, podrá

(362) MARTÍN QUERALT, Juan: «Comentario al artículo 34 de la L.G.P.», en la obra colectiva: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XLI. Vol.1º. Edt. EDERSA, Madrid, 1986. Págs.286. y 287: «puesto que puede haber suspensión del procedimiento de apremio sin que exista impugnación del acto administrativo -acto de liquidación- del que aquél trae causa. Piénsese en los casos en que, pagada la deuda tributaria y extinguida la correspondiente obligación, se inste la suspensión del procedimiento de apremio -,o en su caso, se formule oposición al mismo-, alegándose el previo pago, pago que, por deficiencias de la propia Administración, no ha sido tenido en cuenta y se ha llegado al procedimiento de apremio».

(363) Artículo 138 de la LGT, señala: «Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Pago o extinción de la deuda, b) Prescripción, c) Aplazamiento, d) Falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma», según

interponer el correspondiente recurso, alegando algunos de esos motivos de oposición, pudiendo solicitar la suspensión del procedimiento de apremio, de acuerdo, con el régimen general de la suspensión recogido en el RPREA, según el artículo 135.1 de la LGT(364) y artículo 101.1 del RGR(365). Antes de esta situación puede ser que el procedimiento se haya paralizado, es decir, antes de haber interpuesto el recurso o reclamación(366), como dispone el artículo 101.2 del RGR(367) el órgano de

redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

(364) Artículo 135.1 de la LGT como consecuencia de la modificación de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, señala: «1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas». Con anterioridad aparecía regulado en el artículo 136 de dicha, siendo su redacción originaria: «1. El procedimiento de apremio no se suspenderá cualquiera que sea la impugnación formulada, si no se realiza el pago de la deuda tributaria, se garantiza con aval bancario suficiente o se consigna su importe conforme a lo establecido en el artículo 63 de esta ley». En relación con este precepto es de destacar las críticas vertidas en cuanto que el pago de la deuda tributaria no puede dar lugar a la suspensión del procedimiento sino a su terminación por extinción del vínculo obligacional, entre otros, Notas de Derecho Financiero, tomo I.3 pág. 283 a 284; PÉREZ DE AYALA PELAYO, Concha: *Temas de Derecho Financiero*. Edt. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid, 2º. edición, 1990, pág. 724 y, SANZ LARRUGA, Francisco Javier: «Reflexiones sobre la suspensión de la vía administrativa de apremio a la luz de la Constitución», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.206, marzo-abril, 1990, núm.206, marzo-abril, 1990, pág. 407.

(365) Artículo 101 del RGR: «1. El procedimiento de apremio sólo podrá suspenderse, previa prestación de la correspondiente garantía: a) En los casos y forma previstos en la regulación de los recursos y reclamaciones económico-administrativas. b) En otros casos en que lo establezcan las leyes».

Como recoge FABRA VALLS, Modesto F.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.217, el artículo incorpora una contradicción cuando condiciona la suspensión a la prestación de garantía, para después remitirse a la normativa de los recursos, que establecen la posibilidad de suspensión sin garantía.

(366) Aunque en sentido contrario se muestra LUCHENA MOZO, Gracia María: «La suspensión del procedimiento de apremio» (I) (1), *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, págs.115 y 116, al considerar que la suspensión automática contemplada en el artículo 135.2 de la LGT parece no estar vinculada a la interposición de recurso o reclamación alguna. «Evidentemente, y pese a la omisión, no podemos desconocer que la forma de hacer valer la revisión de los actos administrativos tributarios son los recursos y reclamaciones previstos en nuestro ordenamiento, pero, además, no ha de olvidarse la relación de instrumentalidad de la medida cautelar respecto de la existencia de un procedimiento previo», para afirmar más adelante que «... puede contemplarse como el presupuesto de hecho que provoca esta modalidad de suspensión es la interposición de un recurso o reclamación basado en algunos de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio previstos en el artículo 138.1. de la LGT».

(367) Artículo 101.2. «No obstante, se paralizarán las actuaciones del procedimiento sin necesidad de garantía, cuando el interesado lo solicite ante el órgano de recaudación, si demuestra la existencia de alguna de las circunstancias siguientes: a) Que ha existido error material, aritmético o cualquier otro de hecho en la determinación de la deuda. b) Que ha sido ingresada la deuda y, en su caso, costas del procedimiento producidas hasta dicho ingreso. c) Que la deuda ha sido condonada,

recaudación paralizará sus actuaciones del procedimiento cuando el interesado demuestre error material, aritmético o cualquier otro de hecho en la determinación de la deuda, o el pago de la deuda o, la condonación, compensación, suspensión o aplazamiento de la deuda que se pretende ejecutar, sin necesidad de garantía, debido a que la constatación de estas circunstancias son comprobables rápidamente(368). En el caso de no ser admitidas, el procedimiento seguirá curso, pudiendo el obligado oponerse mediante el correspondiente recurso y solicitar la suspensión del procedimiento, como anteriormente hemos expuesto.

Aunque existen una coincidencia entre los motivos de oposición a la ejecución (art.138 de la LGT) con los motivos para la paralización del procedimiento (art.135.2 de la LGT), (no todos, por ejemplo, la prescripción)(369), las consecuencias son distintas como hemos expuesto anteriormente. Sin bien con la paralización del procedimiento y la suspensión del mismo los efectos son idénticos, los presupuestos son distintos, para la suspensión es necesario interponer el correspondiente recurso o reclamación, mientras que para la paralización no es necesario, aunque la alegación utilizada para un caso y otro sea la misma.

compensada, suspendida o aplazada».

Aunque el artículo 135.2 de la LGT, en redacción dada por la Ley 25/1995, señale que: *«Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida».*

En este artículo aunque se utiliza el término «suspensión», consideramos, que a pesar de ser posterior a lo recogido en el artículo 101 del RGR, esta dando rango legal a lo dispuesto en el reglamento, aunque a lo que se esta refiriendo es a la paralización del procedimiento, es decir, no estamos ante una medida cautelar adoptada como consecuencia de la interposición de un recurso, sino que ante el inicio del procedimiento ejecutivo, sus actuaciones quedan paralizadas, ante la alegación y posible demostración del apremio que el inicio de dicho procedimiento es improcedente por no existir deuda que ejecutar o existiendo la misma todavía no es ejecutoria, al estar aplazado o suspendida su ejecutividad.

(368) Com recoge el artículo 101.3, del RGR la actuaciones continuarán paralizadas incluso en el caso de que el error alegado no sea competencia del órgano de recaudación receptor y da traslado al órgano competente.

(369) Aunque no venga recogido en el Artículo 135.2 de la LGT, consideramos que la prescripción, si es demostrada por el sujeto pasivo, debería dar lugar también a la «suspensión» del procedimiento de apremio sin necesidad de prestar garantía, ya que el efecto de la prescripción como el ingreso, es la extinción de la obligación tributaria. Olvido destacado por LUCHENA MOZO, Gracia María: «La suspensión del procedimiento de premio» (I), *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, pág.117 y 118.

6.2.- Actos del procedimiento de apremio.

A lo largo del procedimiento de apremio se dictan distintos actos administrativos con la finalidad de poder llevar a cabo la ejecución del acto de liquidación, por lo que frente a los mismos cabe la posibilidad de interponer el correspondiente recurso o reclamación solicitando la suspensión que podrá dar lugar a la paralización del procedimiento, como recoge el artículo 135.1 de la LGT y artículo 101.1 del RGR.

Por último, con la nueva redacción del artículo 135 la LGT se ha mejorado sensiblemente ésta, siendo más correcta desde el punto de vista técnico, en el sentido de que con «*el pago de la deuda tributaria*», no se está obteniendo la suspensión del procedimiento sino la finalización o conclusión del mismo, por ser innecesario continuar, desde el mismo momento que no hay deuda que ejecutar. Se ha facilitado la obtención de la suspensión de dicho procedimiento(370) por una razón fundamental como la es la remisión a la normativa de las reclamaciones económico-administrativas donde el número de garantías que se pueden aportar es más amplia que la recogida en la redacción original del art.136.1. de la LGT. Es decir, solamente se permitía garantizar la deuda mediante aval bancario o consignar su importe - en efectivo, al no recoger otra posibilidad- en la Caja General de Depósitos, mientras ahora, además, la consignación de su importe en valores públicos en la Caja General de Depósitos o, en su caso, en la Corporación o Entidad interesada el depósito, junto con la fianza personal y solidaria prestada por contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia. Pero además, en la nueva normativa de las reclamaciones económico-administrativas se recoge la posibilidad de la suspensión mediante la prestación de otro tipo de garantías en los casos de imposibilidad de prestar alguna de las anteriores y se causen daños de difícil o imposible

(370) Aunque para SOPENA GIL, Jordi: «Artículo 135», en la obra colectiva: *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*. Edt. Cedes. Derecho Tributario. Barcelona, 1995. Pág. 365: considera que «*el nuevo precepto es más restrictivo. Cualquier reclamación aunque garantizada no permite la suspensión del procedimiento y será preciso acogerse a la suspensión del recurso potestativo de reposición y de la correspondiente a la vía económico-administrativa*». Consideramos que aunque el anterior art. 136.1 de la LGT se recogía que «*el procedimiento de apremio no se suspenderá cualquiera que sea la impugnación formulada...*», hay que entenderlo en el sentido que el legislador no deseaba que dicho procedimiento se suspendiera sin estar garantizado el importe de la deuda tributaria apremiada, con independencia del tipo de impugnación, que no podrían ser otras, que las existentes en el ámbito tributario, es decir, el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, ya que para otro tipo de recursos u otro tipo de situaciones que se pueden producir a lo largo del procedimiento existían normas específicas sobre la suspensión.

reparación, e incluso la posibilidad de la suspensión sin prestación de garantías.

Con la entrada en vigor de la LDGC se introduce en el ordenamiento tributario una de las garantías más importantes para el obligado tributario consistente en la prohibición de enajenar los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme(371) con lo que se trata de evitar los perjuicios de imposible reparación que se ocasionaban cuando a través de dicho procedimiento se llevaba a cabo la traba y enajenación de los bienes del deudor antes de haber finalizado la revisión administrativa o judicial del acto ejecutado, especialmente, cuando estos terminaban estimando las pretensiones del ejecutado(372), tratando de coordinar o conjugar el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos con el principio de tutela judicial efectiva y la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública(373). Aunque un principio se afirmó que dicha medida significaba una suspensión automática de la liquidación impugnada(374) o una suspensión automática de la ejecución en fase intermedia(375), o que el precepto supone «una quiebra del principio de ejecutividad de los actos administrativos

(371) Artículo 31.2 de la LDGC: «La Administración Tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación».

(372) Como recogía la Memoria que acompañaba al proyecto de la LDGC en el sentido de que: «Esta medida constituye una importante novedad que tiene por objeto evitar que dicha enajenación cause perjuicios al contribuyente que, con posterioridad a la misma, obtiene un pronunciamiento finalmente favorable en relación con la deuda tributaria origen del procedimiento».

(373) MARTÍN QUERALT, Juan: «Artículos 30 a 32» de la obra colectiva: Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Edt. Francis Lefebvre, 1998, pág.188.

(374) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Tres propuestas en materia de suspensión», Rev. Quincena Fiscal, núm. 18, octubre, 1997, pág.5 considera que la regla contenida en dicho artículo supone «la suspensión automática de la liquidación impugnada, una vez trabados los bienes suficientes para asegurar su cobro, frente al criterio tradicional de no suspensión..., de modo que el aval pasa a convertirse así en una mera alternativa del contribuyente para evitar el embargo, en lugar de un requisito para la suspensión...».

(375) PALAO TABODA, Carlos: «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Rev. Estudios Financieros, núm.171, junio, 1997, pág.31.

tributarios»(376) o «el establecimiento de un límite a las facultades tradicionalmente ínsitas dentro del concepto de autotutela ejecutiva»(377) consideramos, siguiendo a GÓMEZ CABRERA(378), que el precepto, establece «la simple prohibición de enajenar los bienes -muebles o inmuebles- o derechos- distintos de aquellos que facultan a su titular para obtener una suma de dinero- embargados». Con esta garantía, aunque se esta estableciendo un límite a la ejecutoriedad del acto administrativo, desde el mismo momento en que la ejecución forzosa se paraliza para aquellos bienes embargados que conlleven su enajenación, pero el procedimiento no se suspende, se paraliza respecto a los anteriores bienes, pero continua para aquellos otros que no requieran practicar enajenación alguna(379). A parte de calificar esta garantía como una paralización automática de los procedimientos de enajenación ubicados en el procedimiento de

(376) FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Edt. Tro, Valencia, 1998, pág.288, o como para NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «Derechos garantías y garantías en el procedimiento de recaudación», en la obra colectiva: *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Aranzadi, 1998, pág. 226: «una nueva excepción al principio de la ejecutividad de los actos administrativos recurridos»

(377) MARTÍN QUERALT, Juan: «Artículos 30 a 32» de la obra colectiva: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Francis Lefebvre, 1998, pág.188.

(378) GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Comentarios a los artículos 9, 30, 31, 32, 33, 34, 35 y Disposición Final cuarta», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrd, 1998, págs. 234 y sigs.

En el mismo sentido, calificandolo como una «paralización de los procedimientos de enajenación por la existencia de recursos pendientes», junto con los problemas que esta situación puede generar a la Administración, NAVEIRA NAVEIRA, Ana María: «Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador», en la obra colectiva: *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998, pág.208.

(379) GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Comentarios a los artículos 9, 30, 31, 32, 33, 34, 35 y Disposición Final cuarta», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrd, 1998, pág. 237: «En tales casos, en cuando que su realización no requiere practicar enajenación alguna, pues una vez obtenida las sumas dinerarias que, en último término, constituyen el objeto del embargo, pueden ser directamente destinadas a la satisfacción del crédito apremiado, el procedimiento llegará hasta su conclusión, sin que el artículo 31.2 LDGC haya determinado, en modo alguno, su paralización», para continuar diciendo que: «Ello, dado el orden a seguir en la práctica de los embargos, hará que, en la mayoría de los supuestos, por haberse trabado metálico o un derecho a su obtención, la aplicación del precepto sea mucho más restringida de lo que en principio cabría suponer, por lo que el apremio seguirá su curso hasta su conclusión, quedando satisfecho el crédito. Asimismo, es posible que habiéndose embargado bienes o derechos aplicables directamente a la satisfacción del crédito y otros que necesiten ser enajenados, el procedimiento continúe su curso respecto de aquéllos, paralizándose únicamente la realización de éstos».

apremio no le resta la importancia que desde un primer momento se destacó, con ella el legislador, a pesar de las distintas posibilidades que ofrece el ordenamiento para obtener la suspensión de la ejecución del acto liquidación o la suspensión del procedimiento de apremio, incorpora una nueva garantía que trata de salvaguardar la situación irreversible que se puede producir si se lleva a cabo la transmisión del bien embargado y posteriormente es estimado el recurso(380), de esta forma, se limita la ejecutoriedad de los actos administrativos en beneficio de una tutela judicial más efectiva (es de más fácil reparación la devolución de las cantidades monetarias embargadas y aplicadas al crédito tributario anulado que en el caso que se haya efectuado la enajenación de un bien) y se atenúa la responsabilidad patrimonial de la Administración.

7.- SUSPENSIÓN Y PRESCRIPCIÓN.

Siguiendo con el objeto de estudio de este trabajo y renunciando a un análisis sistematizado del instituto jurídico de la prescripción(381), debemos de hacer referencia

(380) Basándose en el artículo 24 de la Constitución, la RTEAC de 13 de marzo de 1997, *Rev. Impuestos*, núm. 24, diciembre, 1997, pág.38 a 40, a pesar de no haberse obtenido la suspensión en la reclamación económico-administrativa, declara la improcedencia de la enajenación de la vivienda habitual en tanto no sea firme en vía administrativa el acto liquidatorio.

(381) Sobre el instituto de la prescripción, vid: DÍEZ-PICAZO, L.: «La extinción de la deuda pública», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964. DÍEZ-ALEGRÍA FRAX, J.M.: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 69, 1967. FERREIRO LAPATZA, J.: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968. MARTÍN DELGADO, J.M.: «Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 15 de enero de 1975, sobre prescripción y actos interruptivos», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976. PÉREZ ROYO, F.: «Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976. ALLER, CESAR: «De la prescripción del cobro de las deudas tributarias», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 21, 1977. MANTERO SÁEZ, A.: «La prescripción en el Derecho Tributario», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978 y «La prescripción en el Derecho Tributario», *Rev. Carta Tributaria*, núm. 14, de 1 de noviembre de 1985. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN: «La prescripción tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985. ESEVERRI, E.: «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988. GÉNOVA GALVÁN, A.: «La prescripción tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988. VEGA HERRERO, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1990. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La Prescripción en Materia Tributaria*, Edt. La Ley, Madrid, 1992. JUAN LOZANO, Ana María: *La Interrupción de la Prescripción Tributaria*, Edt. Tecnos, Madrid, 1993. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: «La prescripción», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, en Homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Vol II, Edt. I.E.F., Madrid, 1991 y su obra, *La Prescripción del Crédito Tributario*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un estudio Jurisprudencial*. Edt.

a la problemática surgida en relación con los efectos que se producen en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto que ha sido objeto de impugnación a través del correspondiente recurso o reclamación y la prescripción de la obligación tributaria.

Es decir, ¿qué ocurre, sí durante la tramitación del procedimiento de revisión, el tiempo transcurrido es superior al plazo prescriptivo?, ¿se ve afectado, por la prescripción, el acto objeto de impugnación, en el sentido en que la Administración no podrá llevar a cabo la ejecución del mismo, a pesar de que no podía ejecutarlo al estar en suspenso, a la espera de la resolución del procedimiento revisor? y mientras dura la sustanciación de un recurso o reclamación ¿no corre la prescripción?.

Cuestiones que trataremos de resolver en las líneas siguientes, para su mejor sistematización debemos distinguir entre varias situaciones, teniendo en cuenta un elemento común a todas ellas: que en la resolución del procedimiento de revisión se ha superado el período de tiempo de cuatro años(382), durante el cuál no ha habido ninguna actuación o actividad, ni de la Administración (el sujeto activo de la relación jurídica tributaria), ni del recurrente (sujeto pasivo de la relación), ni de órgano competente en la resolución del procedimiento de revisión. De acuerdo con lo anterior, habrá que determinar como afecta al instituto de la prescripción las siguientes situaciones; primero, que no haya sido otorgada la suspensión de la ejecución del acto tributario objeto de revisión; segundo: que sí se haya otorgado la suspensión de la

Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia, 2001.

(382) En la actualidad tras la reforma del artículo 64 de la LGT por la Disposición Final Primera.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de DGC, el plazo de prescripción se ha reducido de cinco a cuatro años. Plazo de prescripción que también recoge el artículo 24 de la anterior Ley, aunque en el Proyecto de Ley de DGC, se establecían distintos plazos prescriptivos, es decir, se reducía 5 a 4 años para «liquidar, cobrar, sancionar, u obtener la devolución de ingresos indebidos» y se elevaba a 6 años el plazo para liquidar cuando «el contribuyente no hubiera presentado la declaración correspondiente por el impuesto y período impositivo de que se trate» y cuando «haya ocultado a la Administración Tributaria el ejercicio de alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice».

Sobre esta reforma, PEÑA GARBÍN, José Miguel: «Problemas actuales y futuros de la prescripción tributaria», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 170, mayo, 1997, págs. 41 a 56.

A partir del 1 de enero de 1999 irán prescribiendo con el nuevo plazo de cuatro años los derechos no ejercidos, como afirma TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley), en la obra colectiva: *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998, págs.42 a 43 y recoge la Disposición final cuarta.3 del Real Decreto 136/2000, de 4 de agosto.

ejecución; tercero, si tiene alguna relevancia que la paralización del procedimiento revisor haya sido causada por una Administración distinta de la que dictó el acto tributario objeto de revisión y, cuarto, sí la paralización se ha producido en un procedimiento de revisión de carácter administrativo o de carácter judicial.

La suspensión de la ejecución de los actos dictados por la Administración significa que una de las potestades de la Administración, la ejecutividad, la fuerza de obligar, permanece en un estado de espera o pendencia hasta el momento en que se dicte la resolución del procedimiento revisor iniciado frente al acto que se pretende ejecutar, debido a que la legalidad del mismo ha sido cuestionada y se dan los requisitos para obtener la suspensión del mismo, a la espera de que sea confirmada o no su legalidad, y la prescripción, «*consiste en la inadmisibilidad del ejercicio tardío de un derecho -es decir, del ejercicio del derecho cuando ha existido un continuado silencio de la relación jurídica-, y funciona mediante la atribución al sujeto pasivo o a un tercer interesado de la facultad para detener, enervar o repeler dicho ejercicio tardío, o -en Derecho público- mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito*»(383).

A pesar de que la LGT, arts.64 a 67(384), la LDGC, art.24 y el RGR, arts.59 a 62, regulan la prescripción como una de las causas de extinción de la obligación tributaria, la doctrina de forma mayoritaria considera que la prescripción no es una de las causas de extinción de la obligación tributaria, si no que supone «*el debilitamiento de las potestades administrativas*»(385), en el sentido de que si la realización del hecho imponible determina el nacimiento del crédito tributario, aquél es también el presupuesto legitimador o habilitante para que la Administración pueda ejercer aquellas potestades

(383) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La Prescripción en Materia Tributaria*, Edt. La Ley, Madrid, 1992., pág.67.

(384) Estos artículos que han sido objeto de distintas modificaciones, así el artículo 64 tiene nueva redacción dada por La disposición Final Primera.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de DGC; el artículo 65 su redacción procede de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de reforma parcial y modificación de la LGT, mientras que la letra a) del artículo 66 su redacción procede del artículo 20.Dos de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social, el resto del artículo como el artículo 67 mantienen su redacción original.

(385) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La Prescripción en materia Tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992. Pág.176.

administrativas tendentes a hacer efectivo el cumplimiento de dicho crédito. Por lo que cuando se produce la prescripción de la facultad para liquidar o para ejecutar el crédito, se hace *inexigible* la deuda tributaria(386), al no poder la Administración ejercitar las facultades otorgadas por el ordenamiento para hacer efectivo el crédito tributario.

Se trata de una forma anómala de extinción de las obligaciones -de forma indirecta-, en este caso, de la obligación tributaria, pero que su extinción se debe a la imposibilidad de poder ejercer las potestades asignadas a la Administración tributaria, entre ellas, la de liquidar y la de exigir el pago de la deuda tributaria. Por tanto, ante la ausencia de la posibilidad de ejercer estas potestades, como consecuencia de haber transcurrido un plazo de cuatro años, donde la relación jurídica ha permanecido en silencio, tanto por parte del sujeto activo como del pasivo, y debido al principio de seguridad jurídica, el titular del derecho de crédito no podrá exigir el cumplimiento de dicha obligación, porque las facultades otorgadas para ello han decaído por el transcurso del tiempo.

Por tanto, como se puede observar, nos encontramos con dos instituciones distintas, una -la suspensión- significa que el ejercicio de la autotutela ejecutiva se encuentra en espera de la finalización de un procedimiento revisor, está en estado latente, a la espera de poder ejercitarse, pero no afecta a la existencia del acto, ni como posible causa que extinga su ejercicio. Es decir, la potestad ejecutiva de la Administración en su vertiente pasiva -la espera del cumplimiento voluntario por parte del deudor-; o la vertiente activa -la ejecución forzosa del acto por la propia Administración ante la pasividad o resistencia del deudor-, quedan pendientes de materialización en el tiempo hasta la finalización de la vía revisora. Mientras que en el caso de la prescripción, prescriben las facultades de la Administración, tanto para liquidar, como para recaudar,

(386) El art.64 de la LGT esta haciendo referencia no a la prescripción de la deuda tributaria sino a la prescripción del ejercicio de una serie de derechos y acciones por parte de la Administración, así en este sentido, DÍEZ-ALEGRÍA FRAX, J.M.: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 69, 1967, págs. 56 y ss; ALLER, CESAR: «De la prescripción del cobro de las deudas tributarias», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 21, 1977, pág.166; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994. Págs.204 y ss. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.5, marzo, 2000, pág.12.

por el paso del tiempo sin haber hecho uso de las mismas, produciendo la extinción del acto.

La inexigibilidad del crédito tributario por no poder hacer uso de las facultades otorgadas por el ordenamiento a través de las potestades a los órganos de la Administración, conlleva a su vez el decaimiento también de la potestad ejecutiva, al ser consustancial a los actos administrativos. Es decir, si la potestad ejecutiva es consustancial de los actos de la Administración, al encontrarnos en el ámbito tributario con un crédito nacido por la realización del hecho imponible y que es exigible a través de actos o actuaciones de la Administración Tributaria, pudiendo ser ejecutado siempre que previamente no haya prescrito la facultad para liquidar o para exigir el pago del mismo.

Si la prescripción afecta a las facultades integrantes del crédito tributario como límite temporal para el ejercicio de las potestades administrativas, que superado el correspondiente límite, decaerá su ejercicio, conllevan la extinción de la obligación tributaria, fundamentándose en el principio de seguridad jurídica; la suspensión afecta a la potestad de autotutela ejecutiva en sus manifestaciones, que en el ámbito tributario tiene una especial manifestación en la recaudación a través del procedimiento de apremio, que actúa como límite para su ejercicio, a la espera de determinar la legalidad de la actuación administrativa, pero no provoca su decaimiento por sí misma, basándose en el principio de tutela judicial efectiva.

Se trata de dos instituciones opuestas, mientras la prescripción esta sancionando la inactividad del titular de las funciones tributarias, la suspensión esta obligando a mantener la inactividad de la función ejecutiva mientras se lleva a cabo el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, aunque ambas son establecidas en beneficio del destinatario del acto, ya que por un lado, podrá quedar enervada su obligación de pago por efecto de la prescripción, y por el otro, no tendrá que efectuar el ingreso hasta que sea ratificada la legalidad del acto por el órgano revisor -administrativo o judicial-.

Nos encontramos con una misma relación obligacional la cual dependiendo del tipo de inactividad va a dar lugar a prescripciones distintas. Por un lado, esta la prescripción al derecho a liquidar, cuando la inactividad se refiere a la potestad de

autotutela declarativa, mientras la prescripción de la acción recaudatoria se refiere al caso de inactividad de la potestad de autotutela ejecutiva(387).

Debido a la orientación de este trabajo nos vamos a centrar sobre la prescripción de la acción recaudatoria, ya que a través de ella se ejerce la potestad de autotutela ejecutiva por la Administración, desde el mismo momento que existe una deuda liquidada y no ingresada; siendo necesario determinar cuando comienza el cómputo de esta clase de prescripción.

7.1.- Interposición de reclamaciones o recursos.

Esta causa de interrupción recogida de forma tan amplia, ya que no distingue entre la clase de recursos, -administrativos o jurisdiccionales-, ni entre quien los interpone, -la Administración o el obligado-, es, además, la que más difícil justificación tiene desde la perspectiva de las otras dos causas, como en relación con el artículo 1.973 del Código Civil. De una que parte, la letra del a) del artículo 66.1 de la LGT esta haciendo referencia a actos de la Administración tendentes al ejercicio de su derecho; mientras la letra b) a actos del particular tendentes al reconocimiento de la obligación; difícilmente se puede entender que el deudor cuando impugna una acto de la administración tributaria, que es ejecutivo y, además, de carácter ex lege, realiza un reconocimiento de la obligación tributaria(388).

7.2.- La explicación de esta causa de interrupción de la prescripción.

El artículo 1973 del Código Civil, establece como causa interruptiva la interposición de recursos por parte del acreedor, mientras que en el ámbito tributario la interposición del recurso como hemos visto, es por parte del deudor. Esto es debido a que la Administración Tributaria, para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria no necesita del auxilio judicial, sino que nos encontramos con una obligación ex lege, donde

(387) Como ha destacado FALCÓN Y TELLA, ante prescripciones distintas, sus requisitos y efectos son también distintos, «en el primer caso, la prescripción dará lugar a la inalterabilidad de la obligación; y en el segundo, a la inexigibilidad de la misma». FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 79.

(388) Cuando es impugnado por la Administración entendemos que esta actúa en defensa, por tanto, para el reconocimiento o aseguramiento de su derecho de crédito, por lo que no se puede hablar de inactividad, siendo una de las causas de interrupción.

el acto administrativo tributario goza de la presunción de legalidad, y por ende, ejecutivo, por lo que la única posibilidad de oponerse al acto dictado por la Administración Tributaria que tiene el destinatario es a través del correspondiente recurso o reclamación.

Es difícil de explicar que sea una causa de interrupción de la prescripción la interposición de recursos o reclamaciones por la persona que se esta viendo favorecida por el transcurso del tiempo de prescripción, cuando además dicha actuación no significa un reconocimiento de su obligación, sino más bien, lo contrario(389).

Ante esta situación, se han vertido distintas opiniones(390) que tratan de dar una explicación a la misma, que podemos resumir de la siguiente forma. Para DIEZ-PICAZO(391) se ha producido una defectuosa expresión del legislador, el cuál lo que ha querido decir es que *«continúa interrumpida mientras se sustancia la reclamación o recurso; que el tiempo que dura la sustanciación de una reclamación o de un recurso*

(389) Dependiendo de los motivos alegados para interponer el recurso o reclamación, se podrá hablar de un reconocimiento, por lo menos tácito, si la oposición mostrada es a una parte del acto, al resto que no muestra su oposición, se esta mostrando su reconocimiento y su aceptación. En este sentido, ALBIÑANA, C: *Derecho Financiero y Tributario*. Edit. Escuela de Inspección Financiero, Madrid, 1979, pág. 613.

(390) Sobre las distintas tesis doctrinales que tratan de dar una explicación al significado y alcance del artículo 66.1.b) de la LGT, se puede consultar la obra de VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*. Edt. Lex Nova, 1990, págs. 78 a 82; que también es de la opinión de que *«la interposición de un recurso por parte del deudor tributario no significa el reconocimiento del derecho del acreedor sino justamente lo contrario; el reconocimiento de la deuda por el deudor supone su aceptación y la realización de actos de los que se deduce que pretende cumplirla, que son los que tienen virtualidad interruptiva de la prescripción, pero cuando el obligado tributario, reclama, ello significa que no reconoce su pretensión ya que, en otro caso, no se produciría la reclamación»*.

(391) DIEZ-PICAZO, Luis: *«La extinción de la deuda tributaria»*, Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm.54, 1964, pág.482, manifiesta sus dudas sobre *la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase*, como causa para interrumpir la prescripción de derechos y acciones de la Administración. *«Confesamos que la inteligencia de la frase transcrita (art.66.1.b), es sumamente difícil, sobre todo entendida en su estricto sentido literal. ¿Qué reclamaciones y qué recursos son estos que interrumpen la prescripción de un derecho del Estado?. Para que la norma tuviera un mínimo rigor lógico tendrían que ser, naturalmente, reclamaciones formuladas o recursos interpuestos por el propio titular del derecho en prescripción. Más una explicación semejante conduce al absurdo de pensar que es la propia Administración la que reclama o la que recurre. ¿Se trata entonces -hay que preguntar- de reclamaciones o de recursos del sujeto pasivo tributario?. Más si el presupuesto ineludible del acto de interrupción lo constituye el hecho de que el derecho está prescribiendo, esto es, que existe una previa situación de silencio de la relación jurídica y una inactividad de la Administración, ¿cómo puede pensarse que este silencio y esta inactividad los rompe precisamente una reclamación o un recurso del particular favorecido con la prescripción?»*.

no puede ser tenido en cuenta a efectos de la prescripción»(392), prescripción interrumpida no por la interposición de reclamaciones o recursos, sino la producida por otro acto distinto, por alguno de las letras a) o c) del artículo 66 LGT.

Mientras que para DIEZ-ALEGRÍA(393), considera que el efecto interruptivo asignado por la LGT es el referente a los actos de iniciación de la revisión de oficio llevados a cabo por la Administración dentro del cauce previsto en el artículo 154 LGT.

CORRAL GUERRERO, considera que el acto con efectos interruptivos es el acto contra el que se recurre, el cual proviene de la Administración, careciendo de eficacia interruptiva la interposición de la reclamación o recurso por parte del deudor, ya que no cabe la actividad recurrente por parte de la Administración -no necesita del auxilio judicial para ejecutar sus actos- y sólo podrán tener efectos interruptivos aquellas actuaciones de la Administración que rompan la inactividad del derecho, quedando por tanto, excluidas las reclamaciones o recursos interpuestos por el deudor(394).

En cambio para FERREIRO LAPATZA no existen dudas de que el acto que interrumpe la prescripción es un acto de oposición por el deudor a las pretensiones del acreedor, donde la interrupción se produce porque la Administración contesta a los argumentos del deudor, pero el efecto interruptivo, ante la incertidumbre de determinar el momento en que se produce tal contestación del acreedor, se remite a la fecha de

(392) Ante esta interpretación, como manifiesta el profesor, «el problema no es ya, como entiende la ley, un problema de causa productora de la interrupción, sino un problema de duración del efecto interruptivo».

Interpretación que, tendremos oportunidad de comprobar, choca con la propia letra del artículo 66 LGT, aunque así lo reconocen, a pesar de ello, el Equipo de Dirección de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.90, diciembre, 1996: «e) Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción?», pág. 13; considera que de las distintas posibilidades, la más atinada es aquella que «consiste en extender la interrupción de la prescripción durante todo el tiempo que dure la sustanciación del recurso, entendiendo, en comunidad de espíritu con el artículo 1973 C.C., que mientras se prologa una controversia jurídica entre las partes, no debe perjudicarse el derecho del acreedor».

(393) DIEZ-ALEGRÍA, M.: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 68, 1967, pág. 67. Aunque el mismo autor reconoce que la expresión de recursos o reclamaciones es más amplia que por la de él propuesta.

(394) CORRAL GUERRERO: *Comentarios a la leyes tributarias y financieras*. Edt. Edersa, Tomo I. pág. 589. Sugerente interpretación, pero que debe ser entendida de «lege ferenda», ya que la interposición de una reclamación o recurso interrumpe la prescripción, de acuerdo con el texto de la LGT.

interposición del recurso o reclamación(395). En esta misma línea se sitúan FALCÓN Y TELLA(396) y MARTÍN CÁCERES, que además de las razones anteriores, considera que probablemente la elección llevada a cabo por el legislador «*queda explicada por el afán de evitar el menoscabo que para los intereses generales y para la Hacienda Pública pudieran derivarse del retraso con que frecuentemente se resuelven los expedientes - retraso que conduciría a una multiplicación de los casos de prescripción de los créditos*

(395) FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968. Págs.1.066 a 1.069. «*Lógicamente la interrupción por el ejercicio de la acción ante los Tribunales por parte del acreedor no debe darse en Derecho Tributario, pues la administración tributaria no necesita acudir a ellos, en la forma en que lo hace un particular, para conseguir sus objetivos, sino que puede lograr este mismo resultado por ella misma. Sin embargo, si puede producirse un "estado de controversia" sobre el derecho de crédito en que ambas partes hagan valer sus razones ante un órgano administrativo, en cierta medida "independiente" del que tiene a su cargo la liquidación y recaudación del tributo o ante un órgano judicial (en ciertos casos la "contienda" se produce simplemente entre el mismo órgano que dictó el acto recurrido y el sujeto pasivo: recurso de reposición).*

Ahora bien, este "estado de controversia" no se produce en Derecho Tributario con el ejercicio de la correspondiente acción por el acreedor ante los Tribunales, sino, al contrario, con la interposición, por parte del sujeto pasivo, de un "recurso o reclamación".

Es decir, que la interposición del recurso o reclamación por el sujeto pasivo origina el derecho tributario un estado similar al que produce el ejercicio de la acción ante los Tribunales por el acreedor particular.

Lógicamente, la válida interposición del recurso o reclamación determina necesariamente una "toma de postura", un hacer valer respecto a su derecho, expreso o tácito, por parte de la Administración. Un rompimiento del "silencio de la relación jurídica". En definitiva, un "hacer valer" los derechos del acreedor por o ante un órgano administrativo o ante un órgano judicial, que determina la interrupción del plazo prescriptivo.

Insistimos: la interrupción se produce porque el acreedor "contesta" los argumentos del deudor dentro de un "estado de controversia" que impide la prescripción. Pero ante la incertidumbre que representaría la determinación del momento en que tal interrupción se produce si la remitiera a un momento posterior, el legislador tributario opta por disponer que el plazo se interrumpe en el momento en que se inicia la discusión sobre el derecho de crédito, es decir, cuando se realiza "la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

*De la misma opinión participa BARRACHINA JUAN, Eduardo: «La interrupción de la prescripción tributaria», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 97, marzo, 1992, pág.21: «por ello debe entenderse esta extraña disposición por el hecho de que la interposición del recurso o reclamación por el sujeto pasivo origina en Derecho Tributario una situación particular, y la interrupción se produce porque el acreedor "contesta" los argumentos del deudor dentro de una discusión o controversia que, naturalmente, impide la prescripción».*

(396) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 142, afirmando que, «*Esta es, por otra parte, la interpretación más respetuosa con el tenor literal de la LGT. Entendemos, incluso, que es innecesario apoyarse en la toma de postura por la Administración que provocará la introducción de la reclamación, pues basta que la interposición de reclamaciones o recursos esté tipificada en el ar.66.1 de la Ley General Tributaria, para que deba reconocérsele eficacia interruptiva de la prescripción*».

tributarios-»(397), viniendo justificado este momento si se analiza «desde una concepción objetiva de la prescripción, como proyección de la seguridad jurídica, más adecuada al ámbito tributario, es lo cierto, que la interposición del recurso rompe el silencio de la relación al abrir una controversia sobre ella»(398).

Como puede comprobarse son variadas las explicaciones dadas para poder comprender como puede establecerse como causa interruptiva de la prescripción la oposición manifestada por el deudor a través del correspondiente recurso o reclamación, que no trata de reconocer, sino de negar la deuda, algo que es totalmente contrario a la naturaleza de la prescripción, que pretende un correctivo, consistente en la pérdida del derecho por la inactividad del acreedor.

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta la parte de razón que tienen las posturas anteriores, de acuerdo con el enfoque dado por cada una a este problema, consideramos que el legislador a la hora de introducir esta causa de interrupción de la prescripción en la LGT, «no puede considerarse un "lapsus" del legislador, sino una clara y consciente disposición que determina, como ya era tradicional en nuestro Derecho, que sea precisamente el acto de interposición de la reclamación o recurso el que produzca los efectos interruptivos»(399). No se trata de una novedad frente a la regulación anterior, donde el enfoque debería girar no tanto en encontrar una explicación de esta causa interruptiva, que, como hemos, visto es difícil hallarla, cuando se trata de recursos interpuestos por el deudor y la naturaleza de la prescripción; sino, que el enfoque debería ir encaminado a hallar la justificación para seguir manteniéndola como causa interruptiva.

(397) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 164., ya que si el legislador hubiera «optado por situar la producción del efecto interruptivo en el momento concreto en que la Administración verifica y exterioriza frente al sujeto pasivo su actuación de defensa, pero ello hubiera determinado la reconducción del supuesto al contemplado en el artículo 66.1.a) LGT, desapareciendo en consecuencia el supuesto de la interposición como causa interruptiva».

(398) MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José, M.: *Curso De Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 10ª edición, 1999, pág. 494.

(399) FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, pág.1.067, citando dos ejemplos, el artículo 2 del Real Decreto de 27 de octubre de 1924, como el artículo 37 de la Ley 20 de diciembre de 1932, sobre la Contribución sobre la Renta, disponga que: «la prescripción se interrumpe por el ejercicio de la acción administrativa o de cualquier contienda o reclamación».

No solamente se trata de superar aquellas posturas que tratan de buscar una explicación de la prescripción del ámbito tributario con los mismos parámetros que rigen en el Código Civil, sino que partiendo del instituto de la prescripción con una naturaleza jurídica y fundamento común para todo el ordenamiento jurídico, dependiendo de la rama que hagamos referencia, su régimen jurídico no tiene porque ser también idéntico, sino, que este puede o debe ser distinto de acuerdo con las características de la obligación que puede extinguirse por prescripción. Por tanto, no se puede hablar de actividad de la Administración o reconocimiento del deudor en cuanto a la interposición de un recurso o reclamación es llevada a cabo por el deudor, por lo que consideramos aconsejable la supresión de dicha causa interruptiva, debido a que cuando interviene la Administración, a través de la interposición de un recurso o reclamación(400), ya está llevando a cabo una actividad en defensa de su derecho de crédito tributario, por lo que podemos reconducir estas situaciones a la letra a), apartado primero del artículo 66 LGT. Mientras que, cuando el recurso o reclamación lo interpone el deudor, no tendrá dichos efectos sino, que será aquél actuar de la Administración, en un principio el acto notificado frente al cual el deudor manifiesta su oposición, y después, tendrá efectos interruptivos, las actuaciones de la Administración tendentes a la resolución de los recursos o reclamaciones administrativas, las que tengan dichos efectos. Respecto a la incertidumbre sobre cuando se produce esta actividad administrativa, o la contestación del acreedor, nos encontramos, básicamente con dos procedimientos, el de reposición o el de las reclamaciones económico-administrativas, donde está regulado el procedimiento a seguir en cada uno de ellos, siendo fácil constatar estas circunstancias. Además se constata la poca transcendencia de dicha letra b) del artículo 66.1 LGT, debido a los breves plazos para recurrir, normalmente, de quince días desde la notificación del acto que, también, tiene efectos interruptivos, o de dos meses, en el caso del recurso contencioso-administrativo, por lo que esta causa interruptiva poco tiempo más añade para impedir el trascurso del periodo de tiempo de cuatro años para poder ejercitar las

(400) MARTÍN QUERALT, JUAN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M.: *Curso De Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 10ª edición, 1999, pág.494: «Mayor coherencia se guardaría atendiendo a que los recursos y reclamaciones también pueden ser interpuestos por la propia Administración, que cuenta con legitimación para ello, además de poder ejercer su potestad de revisión de oficio. En todos esos casos, tiene sentido que mediante la actuación impugnadora se produzca la interrupción de una prescripción que juega en su contra».

acciones prescriptivas, salvo, que a esta casusa interruptiva se le desee conceder otras consecuencias distintas que la mera interrupción, otorgándole un efecto duradero. Aunque la jurisprudencia no se plantea la eficacia de esta causa interruptiva, por otra parte, lógico, por que el texto de la LGT es claro, las distintas tesis vertidas por la doctrina sobre esta cuestión, han influido a la hora de determinar cual es la duración de esta causa de interrupción.

A pesar de lo anterior, debemos dejar claro, que la actual redacción del artículo 66.1.b) de la LGT no ofrece dudas sobre los efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción que produce la interposición de recursos o reclamaciones de cualquier clase(401).

7.3.- Recursos o reclamaciones sobre actos de contenido tributario.

Entendemos, de acuerdo con FERREIRO(402), que ante la falta de previsión legal expresa, para que el recurso o reclamación tenga efectos interruptivos, estos deben ser admitidos, en caso contrario, no tendrán dichos efectos, por tanto, no basta con la

(401) Aunque podemos encontramos con ejemplos que no reconocen que la interposición de un recurso o reclamación por parte de deudor conlleve la interrupción de la prescripción, en este sentido la STSJ de Cataluña de 23 de febrero de 2000. P. Barrachina Juan Eduardo. *Rev. Impuestos*, núm. 12, junio, 2001, págs 58 y 59: «Por otra parte, no puede considerarse tal como se razona en la resolución administrativa de impugnación, que los recursos o reclamaciones económico-administrativas interpuestos por la parte demandante producen el efecto de interrumpir la prescripción, por cuando el ejercicio de un derecho por parte de su titular, en modo alguno puede perjudicar a éste, máxime cuando ello podría suponer una vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva del art.24 de la CE, pues para que el interesado interponga el recurso administrativo o bien la reclamación económico-administrativa es necesaria la previa existencia de un acto administrativo que es objeto de impugnación, siendo este acto tributario el que, debidamente notificado, interrumpe la prescripción, y no la interposición de un recurso, pues éste no es más que una consecuencia de aquel acto, máxime, como en el presente caso, que incluso es objeto de anulación en vía administrativa. No es necesario insistir en la dicción literal de la ley, pues no es lo mismo una reclamación que la interposición de un recurso, porque en caso contrario también habría que tener en cuenta que quien interpone un recurso no está reconociendo el derecho de la Administración tributaria, no está reconociendo nada, sino, al contrario, está negando el acto que recurre por su posible vulneración con el ordenamiento jurídico, ya que no se puede entender que se reconoce un acto de la Administración con apariencia de legalidad cuando se está precisamente impugnándolo».

Son muchos lo comentarios que nos suscita esta sentencia, pero no es el momento, solamente indicar que este no es el camino adecuado para propugnar cambios normativos o para suscitara debates o para buscar la solución justa para el caso concreto, el ordenamiento ofrece otros mecanismos al juez para buscar la justicia del caso, pero no para imponer «la justicia propia del juez».

(402) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero español. Edt. Marcial Pons, pág. 428. En el mismo sentido, MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 166.

interposición, sino también con su admisión a trámite, donde «*la simple interposición de la reclamación no puede interrumpir el plazo de prescripción al no haberse concedido la posibilidad de formular alegaciones y proponer la prueba...*»(403).

Ante la expresión genérica que utiliza la LGT «cualquier clase», se hace necesario limitarla en el sentido que tendrá efectos interruptivos de la prescripción aquellos recursos o reclamaciones que guarden una íntima relación con actos insertos en un procedimiento de carácter tributario, como pueden ser, los de gestión, de inspección o de recaudación, es decir, frente actos de contenido tributario, *a sensu contrario*, carecerán del efecto interruptivo aquellos que no guarden relación con actos de contenido tributario. Siendo necesario analizar que ocurre en aquellos supuestos de actuaciones llevadas a cabo entre particulares, pero que las mismas, por su importancia en el procedimiento aplicativo de los tributos, tienen la consideración de actuaciones tributarias reclamables ante los tribunales económico-administrativos, como pueden ser los actos de repercusión, de retención o de ingresos a cuenta. En estos casos, la cuestión frente a la cual se interpone la reclamación o recurso no se trata de un acto dictado por la Administración Tributaria, sino sobre una actuación de un particular en cumplimiento de la normativa tributaria. Ante estos recursos consideramos que no interrumpen el plazo de prescripción para que la Administración ejerza sus funciones de liquidación o de recaudación, debido a que estas actuaciones versan sobre si se practica la retención, sobre su importe... tratándose de unas cuestiones que son amparadas por la vía administrativa, dada la relevancia que tienen en la aplicación de los tributos, pero no interrumpe la prescripción para que la Administración ejerza su derecho a liquidar o a recaudar, siendo el recurso que se interponga contra el acto de la Administración tendente a alguna de esas finalidades el que tenga efectos interruptivos.

Por tanto, se trata de los recursos interpuestos frente actos de contenido tributario dictados por la Administración tributaria que afectan a la relación jurídico-tributaria existente entre su destinatario y la Administración(404).

(403) STS de 29 de septiembre de 1995, (RJ 1995/6571). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime.

(404) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992. Pág. 142: «*que únicamente las reclamaciones o recursos frente a la Hacienda Pública, relativos a la obligación tributaria, interrumpen la prescripción de ésta; no las controversias de naturaleza no tributaria que puedan existir entre los particulares, en relación con los actos o negocios sobre los que*

Las resoluciones de estos recursos o reclamaciones en la vía administrativa o contencioso-administrativa vincularán a la Administración Tributaria, si ha sido parte, - interrumpirán la prescripción- y también, si no ha sido parte, en los casos de actuaciones tributarias llevadas a cabo por los particulares, -aunque no interrumpe la prescripción-, mientras que si trata de recursos en vía laboral o civil... no vinculará a la Administración, ya que la obligación tributaria es de carácter *ex lege*, por tanto, indisponible por la partes, donde la Administración exigirá dicha obligación con arreglo a lo dispuesto en la normativa tributaria de aplicación, con independencia de los pactos o acuerdos que hayan podido efectuar los administrados, aunque si las calificaciones jurídicas vertidas en la sentencia sobre la relación laboral o civil.

7.4.- ¿Quiénes pueden interponerlo?.

El recurso o reclamación pueden provenir indistintamente de la Administración o del obligado tributario, con la particularidad de que al tratarse de una obligación *ex lege*, quedando bajo la presunción de legalidad, el primero llamado a interponerlos va a ser el destinatario del acto, es decir, el obligado tributario. Aunque la Administración esta legitimada y podrá interponer aquellos recursos establecidos en revisión de las resoluciones de otro previo establecido por el obligado, cuando la misma no sea favorable a los intereses amparados por la Administración, por ejemplo el recurso de alzada en vía económico-administrativa, artículo 120 del RPREA o, el recurso de revisión, artículo 127.3 del RPREA, o el recurso contencioso-administrativo o el recurso de casación.

A pesar de la legitimación de la Administración para interponer recursos o reclamaciones, siguiendo en este punto a FALCÓN Y TELLA(405), consideramos que pueden reconducirse al supuesto del artículo 66.1.a) de la LGT, ya que se trata de actuaciones administrativas en defensa de su derecho de crédito, aunque no es de extrañar que la Administración interponga reclamaciones contra los actos de gestión

se proyecta el tributo». En el mismo sentido, MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: La prescripción del crédito tributario. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 166.

(405) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.140, nota 38.

tributaria, o la potestad de revisión de oficio, o los procesos de lesividad(406), que tendrán efecto interruptivo de acuerdo con la redacción del artículo 66.1.b) de la LGT, aunque por su fundamento, consideramos, que no existe inconveniente para incluirlos dentro de la primera letra del artículo 66 de la LGT.

7.5.- Duración del efecto interruptivo.

Otra de las cuestiones debatidas en relación con esta causa de interrupción del plazo de prescripción hace referencia a la duración de los efectos de la interrupción, o lo que es lo mismo, que la interposición válida de un recurso conlleva la interrupción del cómputo de la prescripción, pero ¿cuál es el momento en que se inicia de nuevo el plazo de prescripción?. Cuestión importante cuando se produce una paralización en la tramitación de los distintos recursos o reclamaciones que se puedan interponer, donde la solución que adoptemos va a influir sobre la declaración o no de la prescripción.

Para resolver esta cuestión, es necesario hacer mención de la expresión «suspensión del plazo de la prescripción»(407). Con ésta se hace referencia a la situación donde, debido a determinadas circunstancias, el cómputo del plazo de prescripción se «suspende», por lo que este período de tiempo no se tiene en cuenta a la hora de determinar el período de cuatro años para que se produzcan los efectos de la prescripción, con la particularidad de que, a partir del momento en que cesa la causa de la suspensión, se reabre el cómputo del plazo de prescripción, sumándose a éste nuevo el transcurrido hasta el momento en que quedó suspendido(408).

(406) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCHA, M.T.: *Derecho Financiero*. Tomo II, Edt. Compás, Alicante, 1989, pág. 208. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C: *Curso De Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, Madrid, 6º edic. 1995. Págs. 459 a 460. Consideran que se trata de una causa interruptiva perfectamente válida desde el mismo momento en que la Administración esta legitimada para interponer recursos o reclamaciones, pero no excluyen la posibilidad, de que esa interrupción, también, se produce cuando es el obligado el que interpone el recurso o la reclamación.

(407) Situación que ha sido definida por la doctrina como consecuencia de la ausencia en nuestra normativa común y en ámbito tributario, dónde como tendremos oportunidad de comprobar son varios los autores que manifiestan la idoneidad de introducir en este ámbito esta figura, al igual que ocurre en el Derecho comparado.

(408) GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988. Págs.48 a 49. JUAN LOZANO, ANA MARÍA: *La interrupción de la prescripción tributaria*. Edt. Tecnos, , Madrid, 1993, pág. 13. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 133, considera que

La «interrupción del cómputo del plazo de prescripción», esta haciendo referencia a que el plazo de prescripción iniciado ha quedado interrumpido por alguna de las causas interruptivas, desapareciendo el plazo computado hasta ese momento, e iniciándose uno nuevo, pudiendo distinguirse en relación con la duración del efecto interruptivo de la prescripción:

- *efecto interruptivo instantáneo*, que está pensando en que el acto interruptivo hace irrelevante el tiempo pasado y el nuevo cómputo debe iniciarse en el mismo momento.

- *efecto interruptivo duradero*, donde el acto interruptivo borra la prescripción pasada, pero el nuevo cómputo o la nueva prescripción no comienza hasta un momento posterior. La reclamación o recurso o la demanda del interesado interrumpe la prescripción ya comenzada, pero no se inicia la nueva hasta la terminación del procedimiento o procedimientos abiertos con aquellas actuaciones.

7.5.1.- Efectos interruptivos instantáneos o duraderos.

Los antecedentes a la aprobación de la LGT establecían que la interposición de un recurso o reclamación tenía efectos interruptivos duraderos sobre el cómputo del plazo de prescripción, así el artículo 2 del Real Decreto de 27 de octubre de 1924:

«el ejercicio de la acción administrativa, lo mismo que toda contienda o reclamación, interrumpe en éstas, como en todas las demás contribuciones, los plazos de prescripción por todo el tiempo de duración de aquélla».

Pero, tras la aprobación de la Ley General Tributaria se produce un cambio significativo, como se puede observar en la propuesta de la Comisión redactora del Anteproyecto de la LGT, en su artículo 93, la cual que la prescripción se interrumpe:

mientras la interrupción del plazo de prescripción tiene su presupuesto en el ejercicio del derecho, la suspensión *ex lege*, se justifica precisamente por la imposibilidad objetiva de ejercitar el derecho.

Tanto la interrupción como la suspensión son situaciones que dilatan el plazo de prescripción, mientras la primera hace desaparecer el cómputo transcurrido hasta su realización, iniciándose un nuevo cómputo; la segunda, no hace desaparecer el tiempo de prescripción transcurrido, sino que este se sumará al cómputo de prescripción que se reabre una vez que ha dejado de producir sus efectos el hecho suspensivo.

«Por la interposición y **sustanciación** de las reclamaciones o recursos de cualquier clase»(409).

Pero el texto del proyecto presentado por el Gobierno a las Cortes, y que después fue aprobado por éstas, no recogía el término «sustanciación»(410). Ante tal exclusión, el deseo del legislador consistía en que la causa que interrumpe la prescripción, es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y no su tramitación o sustanciación(411). De esta forma se trata de preservar el principio de seguridad jurídica y la operatividad de la prescripción, ante la posibilidad de prolongación de manera indefinida en el tiempo de la sustanciación de un recurso hasta que se dicte la correspondiente resolución, o ante la falta de la misma(412).

Por tanto, de acuerdo con esta interpretación, no se produce un efecto interruptivo duradero del plazo de prescripción como consecuencia de la interposición o tramitación del procedimiento de revisión en vía administrativa, es decir, la causa interruptiva del artículo 66.1.b) se agota desde el mismo momento en que se lleva a cabo la interposición del recurso o reclamación y éste es admitido a trámite. A partir de ese momento se abre un nuevo plazo de prescripción, que nuevamente podrá interrumpirse,

(409) RAMALLO MASSANET, Juan: *Guía de la ley general tributaria*. Edt. I.E.F., Madrid, 1993, pág.236.

(410) Aspecto destacado por el Equipo de Dirección de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.90, diciembre, 1996: «e) Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción?», pág. 13, donde además, mencionan la Circular sobre Aplicación de la Ley General Tributaria en materia de prescripción de derechos y acciones de la Hacienda Pública de 29 de enero de 1964, donde, entre otras cosas, insta a los Tribunales Económico-Administrativos que adopte la medidas necesarias para evitar las dilaciones en la tramitación que podían conducir a la prescripción de los derechos o acciones de la Hacienda Pública.

(411) SAN de 2 de abril de 1992. Ponente: Pechaz Calvo, Mercedes. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, 1992. (JT 1992/42) y SAN de 9 de abril de 1992. Ponente: Salvo Tambo, María Asunción, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, 1992. (JT 1992/23), donde rechaza el argumento del TEAC, que considera que el tiempo que dure la sustanciación de una reclamación o recurso no puede ser tenido en cuenta a efectos de prescripción. Mientras la doctrina y la jurisprudencia han señalado que el acto de interrupción se refiere a la interposición del recurso y no a la sustanciación del mismo. En este sentido, el Equipo de Dirección de la *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.90, diciembre, 1996: «e) Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción?», citando las SsTS de 3 abril de 1986, 6 octubre de 1989, 9 mayo y 23 octubre de 1990 y 18 marzo 1992 y SAN de 22 de abril de 1992.

(412) En este sentido MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 168., FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.145.

si se dan algunas de las otras causas de las letras a) y c) de dicho artículo, o se plantea un nuevo recurso frente a la resolución del primero.

En esta línea, consideramos que la interpretación del artículo 66.1.b) debe ser que produce efectos interruptivos instantáneos, pero que los actos dictados en la tramitación de los recursos o procedimientos pueden tener efectos interruptivos, si reúnen los requisitos del artículo 66.1.a) o c), ya que el efecto interruptivo, que carece de efectos duraderos, ha quedado agotado con la interposición del recurso o reclamación y la sustanciación de los mismos ha quedado suprimida como causa de interrupción, es decir, no tendrá efectos interruptivos la sustanciación de los recursos en vía administrativa por todo el tiempo de su duración con independencia de que haya o no actividad para alcanzar su resolución, siendo indiferente el tiempo transcurrido, hasta el momento de su resolución. Por tanto, al tener efectos instantáneos si se tiene en cuenta el tiempo que transcurre hasta la resolución del procedimiento revisor, pero además, puede añadirse a dicha conclusión otra interpretación que puede desprenderse de la supresión del término «sustanciación» como causa interruptiva, en el sentido, de que la letra b) del art.66 de la LGT solamente menciona la interposición del recurso o reclamación, lo que puede significar que aquellos actos que se efectúen en la sustanciación del mismo no producirán efectos interruptivos si no podemos situarlos en algunas de las otras dos causas, debido a que lo que prescribe es la facultad de liquidar o la facultad para exigir el pago y, solamente se interrumpirá por las actuaciones llevadas a cabo por los órganos que tienen dicha competencia en ejecución de las mismas, por lo que se podría sostener que los órganos encargados de resolver los recursos o reclamaciones (especialmente los Tribunales económico-administrativo) no pueden dictar actos con efectos interruptivos, ya que no está sometido a prescripción la función revisora. Estas reflexiones tienen especiales consecuencias en aquellos casos en que la paralización de la reclamación económico-administrativa supere el plazo prescriptivo, así:

- si se le concede efecto interruptivo duradero, no se producirá la prescripción.
- si el efecto es instantáneo, la prescripción dependerá:
 - si se le reconoce efectos interruptivos a los actos dictados por el órgano competente para la revisión, significa que podrá interrumpir las funciones prescriptivas, por lo que su inactividad por un periodo de tiempo superior al plazo

de prescripción por causas no imputables al obligado conllevará la declaración de prescripción de las mismas.

- si no se le reconoce efectos interruptivos a la sustanciación de los recursos, la paralización o la inactividad en la resolución de la reclamación económico-administrativa por el tiempo de prescripción, no podrá dar lugar a la declaración de la prescripción, sino que daría lugar a un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración por su funcionamiento anormal, pero a la prescripción de la acción del derecho a liquidar o de acción para exigir el pago, las cuales solamente podrán prescribir si trascurrido el plazo de prescripción para liquidar o exigir el pago no se ha dictado el acto de liquidación que determina la deuda tributaria o no se ha dictado el acto que da lugar al inicio de la recaudación ejecutiva o, que iniciados, han estado paralizados por tiempo superior al plazo prescriptivo.

Algunas sentencias han otorgado efecto interruptivo duradero a la interposición de recursos o reclamaciones al poner en conexión el artículo 66.1.b) de la LGT con el artículo 109.2 RPREA(413) El argumento parte de llevar a cabo una interpretación a *sensu contrario*, en el sentido de que si los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción, lo cual implica, que los procedimientos no caducados, cualquiera sea su duración, sí interrumpen el plazo de prescripción(414).

(413) El actual RPREA en su artículo 109.2. dispone que: «La caducidad de la instancia no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción». Es la misma redacción que aparecía en el artículo 114.3 del anterior RPREA de 1981.

(414) En este sentido la STS de 29 de enero de 1994 (RJ 1994/348). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime y, tomando como referencia la anterior, la STSJ de Murcia de 30 de septiembre de 1996, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 90, diciembre, 1996. Págs. 1.013 a 1014 (JT 1996/1090).

Ambas sentencias referentes a actos interruptivos de la prescripción, resuelven, en nuestra opinión de forma poco afortunada, al complicar de manera innecesaria la fundamentación de la sentencia.

Comentada de forma crítica por el Equipo de Dirección de dicha revista, págs. 12 a 14, ya que la cuestión ha resolver era sí el recurso de reposición, presentado y ganado, que declaró la nulidad del acto impugnado, interrumpe o no la prescripción.

«La dicción del artículo 66.1.b) LGT implica, aplicando simultáneamente y "sensu contrario" lo establecido, en el artículo 114.3 RPREA, que, mientras perdure la tramitación y sustanciación de la reclamación o del recurso y siempre que el reclamante o recurrente no desista de ellos, ni se declare pertinentemente caducado el procedimiento o la instancia, persiste la interrupción de la prescripción del derecho cuestionado, porque "si los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de

prescripción", es evidente que, al contrario, los procedimientos no caducados, aunque su tramitación se haya extendido en el tiempo más de 5 años, sí interrumpen ese plazo de prescripción, siempre que se haya producido la actividad propia y requerida legalmente -sin solución de continuidad y dentro de los plazos normativamente establecidos- para dictar la pertinente resolución».

En la STS de 29 de enero de 1994. (RJ 1994/348). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime; se alega que la causa de interrupción del art.66.1.b) de la LGT ha dotado de virtualidad interruptiva al acto de interposición del recurso y no a la sustanciación, de modo que si ésta supera los cinco años la prescripción se consume: «Sexto.-El razonamiento anterior no puede prosperar, habida cuenta que: A) El artículo 66.1.b) de la Ley General Tributaria dice claramente que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (en este caso, la nueva deuda tributaria) mediante la oportuna liquidación se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, y tal expresión contextual implica, aplicando, simultáneamente, a sensu contrario, lo establecido en el párrafo 3 del artículo 114 del Real Decreto 1999/1981 (más arriba comentado), que, mientras perdure la tramitación y sustanciación de la reclamación o del recurso, y siempre que el reclamante o recurrente no desista de ellos, ni se declare pertinentemente caducado el procedimiento o la instancia, persiste la interrupción de la prescripción del derecho cuestionado, porque si «los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción» es evidente que, al contrario, los procedimientos no caducados, aunque su tramitación se haya extendido en el tiempo más de cinco años, sí interrumpen dicho plazo de prescripción, siempre que se haya producido la actividad propia y requerida legalmente -sin solución de continuidad y dentro de los plazos normativamente establecidos (circunstancias que se infieren positivamente de la Sentencia de 5 junio 1990 de la Audiencia Nacional)- para dictar la pertinente resolución.

No cabe dar, pues, la importancia que se pretende por la recurrente a la diferenciación entre el simple e instantáneo mecanismo de la interposición de la reclamación o recurso y el status sustanciador de los mismos, con el fin de imputar toda la fuerza interruptiva sólo al primero, porque interponer y no sustanciar carece, en sí mismo y en atención a su efectividad práctica, de sentido jurídico y procedimental.

B) La interposición de la reclamación o recurso con efectos interruptivos tanto la puede hacer el administrado interesado -aunque, en este caso, en que, estando en principio favorecido por la prescripción iniciada e interesado, lógicamente, en que la misma se consume, no le conviene, por absurda, la promoción de la impugnación, y debe entenderse, por tanto, el texto del precepto en el sentido no de que la interrupción se origina con tales actos impugnatorios sino en el de que una prescripción ya interrumpida por otro acto distinto (como lo puede ser, en este caso, el giro de la primera liquidación) continúa interrumpida durante la sustanciación de la reclamación o recurso- como la propia Corporación exaccionante (como acontece en este supuesto de autos), porque, además de que el tenor del precepto no distingue y su generalidad admite ambas posibilidades, ambos sujetos de la relación tributaria pueden tener interés, en el proceso dinámico de la fijación definitiva de los elementos determinantes de la deuda tributaria, en formular la impugnación de los que vayan configurándose en los distintos estadios resolutorios de concreción».

En la anterior sentencia, como en la STS de 29 de septiembre de 1995. (RJ 1995/6571). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime, consideramos que no se está otorgando efectos duraderos a la interposición de recursos o reclamaciones como causa de interrupción de la prescripción, sino que el Tribunal no lleva a cabo con la suficiente claridad la distinción entre, interrupción con efectos duraderos, es decir, que interpuesto la reclamación, el plazo de interrupción no se comienza a computar de nuevo hasta que finalice la revisión del acto, no afectando por tanto la duración de la tramitación o la paralización de la misma al plazo prescriptivo; los efectos de sustanciación del procedimiento económico-administrativo, que tarda más de cuatro años en dictar la resolución, pero que desde el momento en que se interpone la reclamación, se interrumpe el cómputo de la prescripción, iniciándose otro nuevo plazo prescriptivo, que podrá ser interrumpido por otros actos ocasionados durante la sustanciación, pero que entre unos y otros no se ha producido una paralización superior al plazo prescriptivo. Por lo que consideramos es que el Tribunal se está refiriendo a esta segunda situación, es

Pero debiendo interpretar esta situación en el sentido de que si se interrumpen dicho plazo de prescripción siempre que se haya producido la actividad propia y requerida legalmente -sin solución de continuidad y dentro de los plazos normativamente establecidos- para dictar la pertinente resolución. No siendo admisible la interpretación por la cual los procedimientos de las reclamaciones económico-administrativas no declarados caducos sí interrumpen la prescripción, siendo indiferente la duración de su tramitación a efectos de computar el plazo prescriptivo. Esto significa dejar en manos de una de las partes, la Administración, el poder o no declarar la prescripción, debido a que aunque la tramitación supere el plazo prescriptivo por la inactividad achacada a la Administración, el procedimiento no podrá ser declarado caduco debido a que es necesario para que proceda la declaración de caducidad, según el art.108 del RPREA: *«primero debe producirse la paralización del procedimiento imputable al interesado. A continuación, debe requerirse el cumplimiento de la actuación que proceda y, desde la fecha en que el interesado reciba el requerimiento han de transcurrir tres meses, sin que el interesado lo cumpla, para que se produzca la caducidad»*(415), y por tanto, no se declararía la prescripción.

decir, concede efectos interruptivos instantáneos a la interposición de recursos o reclamaciones, donde el plazo de prescripción no se consumará si durante la sustanciación no se ha producido entre los actos que se pueden producir o por nuevos recursos, una paralización superior a los cuatro años. De acuerdo con esta interpretación el problema se traslada a determinar los actos producidos durante la tramitación de la reclamaciones económico-administrativas tienen efectos interruptivos sobre el cómputo de la prescripción, que después haremos referencia.

Esta confusión se puede observar en la STS de 16 de marzo de 1996, (RJ 1996/2658). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime, cuando expone que: *«La interrupción de la prescripción significa que el "tempus praescriptionis" debe comenzar a contarse de nuevo por entero o, con otras palabras, que, con el acto interruptivo, se inicia un nuevo período de prescripción -período que comienza, obviamente, cuando cesa la causa de la interrupción-.*

Desde este punto de vista, cabría hablar de una interrupción de carácter instantáneo y de una interrupción de efectos duraderos. En el primer caso, el mismo acto interruptivo hace irrelevante el tiempo pasado y el nuevo cómputo debe iniciarse en el mismo momento; , en el segundo caso, el acto interruptivo borra la prescripción pasada, pero el nuevo cómputo o la nueva prescripción no comienza hasta un momento posterior.

En este último supuesto, la reclamación, el recurso o la demanda del interesado interrumpe la prescripción ya comenzada, pero no se inicia la nueva hasta la terminación del procedimiento o procedimientos abiertos con aquellas actuaciones. En consecuencia, y según lo expuesto, la prescripción admite un número ilimitado de actos de interrupción, es decir, de interrupciones sucesivas, sin restricción temporal alguna, siempre que no se produzca intervalos de tiempo superiores a los cinco años».

(415) PÉREZ TORRES, Eusebio: «El procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo reglamento de procedimiento.* Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.803.

Con todo, la doctrina se encuentra dividida entre los partidarios de que todo el tiempo que dure la sustanciación de los recursos o reclamaciones no será computable para la prescripción, DIEZ-PICAZO(416), FALCÓN Y TELLA(417), MARTÍN QUERALT, LOZANO SERANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ(418), mientras que para MARTÍN CÁCERES(419), VEGA HERRERO(420), ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS; LLOPIS GINER, y DAGO ELORZA(421), ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ(422), de acuerdo con lo expuesto anteriormente, consideran que la LGT ha establecido que las causas interruptivas, en ella definidas, tendrán un efecto interruptivo de carácter instantáneo, donde, la interrupción de la prescripción se produce por la

(416) DIEZ-PICAZO, Luis: «La extinción de la deuda tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.54, 1964, pág.482.

(417) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992. Pág. 153. Tendrá efectos interruptivos duraderos, por lo que el tiempo en que se prolonga el procedimiento de revisión no se tendrá en cuenta a efectos prescriptivos, salvo, que dicha prolongación supere el límite de los cinco años, estando suspendida la ejecución del acto impugnado.

(418) MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso De Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 6ª edic., Madrid, 1995, pág.460: «La significación mayor del precepto reside en que, interpuesto recurso o reclamación, todo el tiempo que dure su sustanciación no será computable para la prescripción. Por consiguiente, sólo tras su finalización volverá a iniciarse el cómputo del plazo», o en su 10ª edición de 1999, pág. 494: «el correcto entendimiento del precepto exige concluir que, interpuesto el recurso o reclamación, todo el tiempo que dure su sustanciación no debe ser computable para la prescripción. Por tanto, sólo tras la finalización del procedimiento correspondiente volverá a iniciarse el cómputo del plazo».

(419) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 167, que para dar solución a esta cuestión, como después veremos, distingue entre el plano de la realidad jurídica existente (la interposición de recursos o reclamaciones tienen efectos interruptivos instantáneos), y el de la realidad jurídica deseable.

(420) VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*. Edt. Lex Nova, 1990, Pág. 85: «La interrupción tiene lugar en la fecha en que se interpone la reclamación o el recurso y no hay ni duración del efecto interruptivo ni suspensión, conclusión que, además, viene avalada por reiterada doctrina jurisprudencial cuyo contenido, eso sí, se circunscribe a los recursos o reclamaciones interpuestos en vía administrativa».

(421) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS, Valencia, 2.ª ed. 1993, pág. 301

(422) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Temas Prácticos de Derecho Financiero. Parte general*. Edt. Comares. 1996, pág.598, o en la misma obra, editada por Aranzadi en 1999, pág.745: «...si bien la interposición de cualquier recurso o reclamación por parte del obligado al pago, produce el efecto interruptivo de la prescripción, este acto de interrupción hay que entenderlo referido, en sentido estricto, a la interposición del recurso, pero no a su sustanciación...»

interposición de recursos o reclamaciones, iniciándose nuevamente el cómputo a partir de ese momento, «no teniendo efectos interruptivos duraderos» hasta la terminación o resolución del recurso o reclamación, «ni suspensión de cómputo de prescripción», circunscribiendo dichos efectos a los recursos o reclamaciones de carácter administrativo, no así, en relación con los recursos de carácter jurisdiccional, que después expondremos. Así lo confirma el artículo 61.2 del RGR cuando dispone que: «*Producida la interrupción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración*»(423). El nacimiento de dicha polémica se debe a que en otro tiempo existían normas que otorgaban el efecto duradero a la causa de interrupción de la prescripción por la interposición de recursos(424), siendo esta tesis retomada para dar solución a los casos donde la paralización de la tramitación o la tardanza de las resoluciones de los TEA daban lugar a la prescripción, aunque la doctrina del Tribunal Supremo es la de conceder efectos interruptivos instantáneos(425).

(423) En este sentido la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de abril de 1996, (JT 1996/429). Ponente: Rouco Rodríguez, Vicente: «*Segundo. El único motivo en que el presente recurso se apoya, reiterando uno de los alegados en vía económico-administrativa, es el de la prescripción de la deuda tributaria, desestimado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional habida cuenta la existencia de diversas actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, si bien ahora la recurrente sostiene que aún en el supuesto de que dichas actuaciones interrumpiesen la prescripción, el cómputo del plazo de ésta no puede iniciarse de nuevo, sino que habrá de sumarse el tiempo transcurrido entre cada actuación interruptiva, pues de otro modo quedaría sin contenido el instituto jurídico de la prescripción, permitiendo prolongar a la Administración indefinidamente el tiempo para la práctica de nuevas liquidaciones. Tercero. Dicho motivo es absolutamente inconsistente y desconoce por completo los efectos del instituto de la interrupción de la prescripción, que únicamente puede operar para el pasado, pero no para el futuro, pues la actuaciones o hechos determinantes de la interrupción sirven para paralizar la prescripción que venía produciéndose sin que impidan que el plazo vuelva a correr de nuevo, lo cual es lógico si partimos de la naturaleza de la prescripción como institución determinante de la extinción de los derechos por razones de seguridad jurídica fundada en una presunción de abandono de su ejercicio por falta del mismo durante un espacio de tiempo prolongado pero que al no descansar en razones de justicia intrínseca debe interpretarse restrictivamente, por lo cual si se producen actuaciones encaminadas a ejercitar el derecho falta la razón de ser de la prescripción, interrumpiéndose el cómputo del plazo, que debe volver a correr de nuevo, como se infiere claramente de la propia expresión "interrupción", ya sí se ha entendido en el ámbito del Derecho Común, y recoge el art.61.2 del RGR...*»

(424) VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*. Edt. Lex Nova, 1990, pág. 92.

(425) STS de 23 de marzo de 1996. (RJ 1996/2691). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime: «*...El criterio sustentado al efecto por el TEAC es que "a partir del 5 de junio y 28 de mayo de 1982 quedó interrumpido el plazo prescriptivo, pero no por los cinco años fijados por los artículos 64 de la LGT y 796 de la Ley de Régimen Local de 1955- como interpreta la Compañía recurrente-, sino*

Este efecto interruptivo instantáneo viene avalado por distintas consideraciones, siguiendo en este punto a MARTÍN CÁCERES(426), así, a partir de la interposición del recurso o reclamación, la Administración tiene la posibilidad y viene obligada a desarrollar su actuación administrativa de resolución, por lo que, a partir de ese momento, según el principio *actio lata*, puede ejercitar la defensa del derecho de crédito mediante la acción revisora del acto que lo declara.

Por otro lado, aunque para las reclamaciones económico-administrativas se ha establecido un plazo de un año para emitir la resolución, la resolución tardía no produce la caducidad del procedimiento (art.64 RPREA), siempre que la paralización que motiva el retraso no sea imputable al interesado (art.108 RPREA). Ante situaciones de retraso en la tramitación de forma indefinida podría significar una lesión del principio de

durante el tiempo que dure la sustanciación de los recursos de alzada, es decir, "sine die", ya que nada dicen los preceptos citados que permita una interpretación distinta". Doctrina -añade- que es "la usual en los acuerdos del TEAC, motivo por el que no procede tener en cuenta petición formulada por la mercantil recurrente".

Tal criterio -que es, en cierto modo, comprensible si se tiene en cuenta que aplicar la prescripción de oficio perjudica a la Administración y que, cuando tal Administración es la estatal, los TEAP y el TEAC resultan ser órganos especializados de la misma -fue corregido y modulado, por el Tribunal Supremo, en reiteradas resoluciones, a partir de la Sentencia de 25 de junio de 1987, en el sentido básico de que "cualquier resolución administrativa confirmatoria del acto impugnado, dictada tras la paralización del recurso durante más de cinco años por causa imputable a la Administración, sería ineficaz porque frente a ella podría oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada".

Es decir, la interposición de una reclamación o recurso interrumpe la prescripción, pero dicho efecto interruptivo no se prolonga hasta que tales reclamaciones o recursos se resuelvan definitivamente -ya que se desecha la duración ilimitada del efecto interruptivo-.

Y es que, "puesto que los plazos de prescripción se interrumpen con arreglo al artículo 66.1 de la LGT, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, resulta evidente que toda prescripción queda interrumpida desde la fecha de la reclamación económico-administrativa -en primera instancia o, en su caso, en alzada-; pero, cuando, por causas ajenas al reclamante, transcurren más de cinco años sin que el Tribunal haya resuelto, ni el interesado haya realizado acto alguno interruptivo del plazo, se consuma la prescripción, lo cual, con arreglo al artículo 67 de la LGT, ha de aplicarse de oficio...

Postular lo contrario implicaría violentar el principio de seguridad jurídica, cuya aplicación ha de entenderse referida no sólo a cuestiones de fondo sino también a las de forma...

...la interrupción de la prescripción se produce pro el ejercicio de la acción ante el órgano correspondiente; pero, una vez ejercitada, el plazo vuelve a nacer y correr de forma que, si el procedimiento se paraliza por causa del actor, se llega a la declaración de caducidad, y si se paraliza por causa únicamente imputable al órgano decisor, puede abocar en la prescripción del derecho que se esté ejercitando...»

(426) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 167 y 168.

seguridad jurídica y la ineficacia de la prescripción, ya que el paso del tiempo en la resolución de las reclamaciones no tendría otro efecto que la formulación de la queja por la paralización o retraso de los plazos preceptivos (art.73 RPREA).

Además, la imposibilidad de trasladar el efecto interruptivo duradero por la interposición de recursos que acontece en el ámbito civil, debido a que, en este caso, se pretende que el titular que ha ejercido su derecho no se vea perjudicado por la prolongación del proceso, mientras, que en el ámbito tributario, en muchos casos, es la propia Administración la responsable del retraso, al ser ella la competente para resolver el recurso o reclamación, debiendo soportar las consecuencias de su inactividad.

Ante ambas posturas, se han abierto otras líneas de interpretación partidarias del efecto interruptivo duradero, considerando necesario establecer unas cautelas para que ante una inactividad superior al plazo de prescripción, ésta se puede declarar a pesar de que no se tiene en cuenta para su cómputo el tiempo transcurrido durante la sustanciación del recurso o reclamación, como son, computar dicho período si transcurren más de cuatro años por una inactividad imputada a la Administración o, privar de efectos interruptivos a la interposición de la reclamación si su resolución no ha sido notificada en el plazo de un año.

A- Efecto interruptivo duradero, salvo que la reclamación o recurso administrativo quede paralizado durante el plazo prescriptivo por causas imputables a la Administración, computándose a partir del último acto con efectos interruptivos.

Postura mantenida por FALCÓN Y TELLA(427), que ante la cuestión, de si puede apreciarse la prescripción cuando transcurre el plazo prescriptivo en vía económico-administrativa, se hace necesario para resolverla, distinguir según se haya suspendido o no la ejecución del acto impugnado.

(427) «En el caso de interrupción de la prescripción por la interposición de reclamaciones o recursos, en cambio, la interrupción se prolonga en principio, según hemos visto, durante toda la sustanciación de la reclamación o recurso, considerándose dicho período de tiempo - que no se tiene en cuenta para la prescripción salvo que la reclamación quede paralizada durante cinco años por causas imputables a la Administración - como único e indivisible. En consecuencia, el nuevo plazo comienza a computarse por regla general a partir del día siguiente al de notificación de la resolución o sentencia», mientras que para las otras dos causas de interrupción -actos de la Administración, actos del particular-, considera que tiene efecto interruptivo de carácter instantáneo. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 153.

En el caso de no hallarse suspendida la ejecución del acto, el cómputo del plazo de prescripción «se interrumpe tanto por el desarrollo de la reclamación económico-administrativa como por cualquier actuación de gestión, aunque la reclamación estuviese paralizada»(428), donde «la consumación de la prescripción depende también de la inactividad de los órganos de gestión, y no puede apreciarse por la mera paralización de la reclamación económico-administrativa»(429). Según esto, no basta con la paralización de la reclamación durante más de cinco años (cuatro años tras la reforma de la LGT por la LDGC), sino que será necesario, además, que la Administración no pueda probar la existencia de actuaciones concretas realizadas con el conocimiento formal del sujeto pasivo, para entender producida la prescripción. Asimismo, entiende, que en el caso de liquidaciones provisionales, «la paralización durante más de cinco años de la reclamación económico-administrativa no supone por sí misma la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo de que se trate (pues dicha prescripción puede ser interrumpida por los órganos de gestión), sino únicamente de la acción para exigir el pago de la liquidación provisional»(430).

Por tanto, parece que es necesario para que la prescripción se produzca, que se de una paralización continuada de la Administración, tanto en la resolución del procedimiento revisor, como en el procedimiento de gestión. De esta forma, si se trata de una liquidación definitiva, prescribe tanto el derecho a liquidar, como la acción para exigir el pago de la misma, cuando, superado el plazo de prescripción, no se haya producido ninguna actuación por parte de la Administración tendente al cobro de la deuda y que el Tribunal Económico-Administrativo no haya resuelto en dicho plazo; ante esta situación, desaparecen los efectos duraderos de la interrupción del cómputo de la prescripción por la interposición de la reclamación, iniciándose el mismo a partir del último acto producido con efectos interruptivos.

(428) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 144.

(429) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 148.

(430) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 148, nota a pie de página, núm. 53.

Si está suspendida la ejecución del acto impugnado, ante la imposibilidad de apreciar la "inactividad" de los órganos gestores, da lugar a pensar, que la interposición de reclamaciones o recursos extiende su efecto interruptivo durante todo el tiempo que durase su sustanciación, aunque ésta se prolongase más de cuatro años. En contra de esta situación se manifiesta, en base a dos motivos:

- «esta construcción resulta claramente incompatible con los principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, pues lleva, de hecho, a la imprescriptibilidad de la obligación, cuando el órgano económico-administrativo incumple su obligación de dictar resolución expresa»

- «Además, aunque la suspensión de la ejecución del acto impugnado impida apreciar la "inactividad" de los órganos de gestión, el carácter administrativo de los órganos competentes para la resolución de la reclamación permite considerar que existe inactividad del sujeto activo de la obligación. En efecto, la interposición de una reclamación, cuando va acompañada de la suspensión de la ejecución del acto impugnado, conlleva dentro de la Administración el traslado de la iniciativa -o el traslado del expediente, en la terminología del artículo 29 del Decreto Legislativo- del órgano de gestión al órgano competente para resolver, por lo que es éste, y no aquél, el que con su inactividad puede dar lugar a la prescripción de la obligación, y el que ha de romper el "silencio" de la relación jurídica para interrumpir la prescripción...

En este sentido puede decirse que la interposición de reclamaciones o recursos interrumpe la prescripción por todo el tiempo de duración de la reclamación, que hay que considerar como un período indivisible y no computable para la prescripción (Resoluciones de TEAC de 20 de junio de 1967 y de 25 de octubre de 1973). Pero si el procedimiento se paraliza durante un período de cinco años, por causa no imputable al particular, es obvio que concurren los requisitos de la prescripción -inactividad de la Administración, en este caso, del órgano económico-administrativa, y transcurso del plazo-, por lo que dicha prescripción deberá incluso declararse de oficio (art.67 LGT). En estos casos, el efecto interruptivo cesa desde que la reclamación se paraliza por causa no imputable al particular, computándose el plazo de cinco años, a nuestro juicio, desde la última actuación realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, o desde el último acto de éste en el procedimiento»(431).

Por tanto, estando suspendida la ejecución del acto objeto de impugnación, el tiempo de duración de la reclamación no afectará al cómputo del plazo de la prescripción hasta que la tramitación de la reclamación esté paralizada por un periodo de cuatro años imputable a la Administración, donde ante esa paralización, comienza de nuevo el plazo de prescripción, computándose a partir de la última actuación interruptiva. Esta postura

(431) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, págs. 145 y 146.

la circunscribe al ámbito de las reclamaciones o los recursos administrativos, no siendo de aplicación a los de recursos en vía contenciosa, ni a los supuestos en que no está suspendida la ejecución.

b.- Efecto interruptivo duradero con la condición de que se lleve a cabo la notificación de la resolución antes del transcurso de un año, en caso contrario desaparece ex tunc el efecto producido, salvo para los recursos jurisdiccionales que no se someten a condición alguna.

En este sentido se manifiesta la profesora MARTÍN CÁCERES(432), (aunque la realidad jurídica existente es la del efecto interruptivo instantáneo), es partidaria del efecto interruptivo duradero, considerando necesario el establecimiento de mecanismos correctores para evitar los efectos negativos que dicha fórmula conlleva, como hemos podido comprobar anteriormente. El mecanismo corrector propuesto por FALCÓN Y TELLA, consistente en que la paralización del procedimiento de reclamación determina el comienzo de un nuevo plazo de prescripción, consumándose ésta si dicha paralización se prolonga durante cuatro años, lo considera insuficiente, por los siguientes motivos:

- *«Esta opción supone que, interpretado a sensu contrario, la paralización del procedimiento, por un período no superior a cinco años, es irrelevante a efectos de prescripción, o lo que es lo mismo, que cada trámite del mismo puede tardar...cinco años en producirse...»*

- *«...supone una vulneración del artículo 70.1 RPREA, -art.64.1 actual RPREA- que establece como límite a la duración del procedimiento de un año».*

- *«dicha interpretación conduce inevitablemente a someter el ejercicio de la potestad de revisión a un plazo de prescripción de cinco años, siendo así que éste se proyecta sobre la facultad de liquidación, y que la LGT no somete a plazo prescriptivo alguno el ejercicio de la potestad de revisión, sino que, por el contrario, condiciona el ejercicio de la misma a la no prescripción del derecho de la Administración»(433).*

Por consiguiente, en base al artículo 114.3, (actual 109.2 del RPREA), y del artículo 92.3 LRJAP y PAC, que hacen inviable la caducidad de la instancia por causas imputables a la Administración, por la confusión de la potestad revisora con el derecho

(432) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 169.

(433) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 169 y 170.

de crédito, al posibilitar la prolongación indefinida de la facultad liquidadora y que si la explicación de la interposición de recursos o reclamaciones por el deudor como causa interruptiva se basa en la actividad administrativa que se genera y que no se tenga en cuenta ésta para mantener dicho efecto, considera que *«la solución correcta es la que entiende que interpuesta la reclamación, queda excluido durante un año, tiempo máximo de duración del procedimiento, el transcurso del plazo de prescripción, pero si transcurrido este período de tiempo no se ha resuelto el recurso, desaparece ex tunc el efecto producido»*(434).

7.6.- Actos dictados durante la tramitación de los recursos o reclamaciones susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción

Una vez interpuesto el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa, y de acuerdo con la interpretación literal de la LGT, otorgándole efectos instantáneos, computándose el nuevo plazo de prescripción al día siguiente de la interposición, es necesario preguntarse, ¿pueden existir actos que tengan efectos interruptivos de la prescripción durante la tramitación del procedimiento revisor?, es decir, una vez interpuesto el recurso o reclamación, ésta causa interruptiva queda agotada y, cabe la posibilidad de cuestionarse, si es factible encontrar otros actos o hechos interruptivos del plazo de prescripción, en base y con las condiciones de las letras a) o c) del artículo 66.1 de la LGT, pero que se produzcan dentro del procedimiento de revisión.

La enumeración de actuaciones administrativas con efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción del artículo 66.1.a)- es criticable ya que *«hubiera sido deseable una mayor precisión técnica a cambio de una enumeración menos prolija de los actos interruptivos»*(435). Opinión compartida por VEGA HERRERO(436), y que

(434) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 170.

(435) DIEZ-PICAZO: «La extinción de la deuda tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pág.481.

(436) VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*. Edt. Lex Nova, 1990, págs.71 a 72. Además considera que se producen redundancias, al mencionar de manera separada la actuación de «comprobación» de la actuación de la «inspección», cuando la primera es una

nosotros admitimos, pero que con dicha enumeración el legislador pretendía abarcar todas aquellas actuaciones administrativas que pueden significar una manifestación del titular del derecho de crédito conducentes a su cumplimiento y exigencia.

Dicha enumeración, carente de rigor técnico, hay que interpretarla de acuerdo con el ámbito en que se circunscriben dichas actuaciones administrativas, así, no existe duda a que se refiere cuando utiliza los vocablos «inspección», «regularización», «comprobación», «liquidación» y «recaudación», pero el alcance de las expresiones «reconocimiento» y «aseguramiento» son más imprecisas. Cuando se está resolviendo un recurso o reclamación, ¿la Administración no esta llevando una actuación administrativa tendente al reconocimiento del impuesto devengado?, desde el mismo momento que esta determinando la legalidad del acto administrativo objeto de controversia. Cuando se concede la suspensión a cambio de la prestación de la correspondiente garantía, ¿no se esta llevando a cabo el aseguramiento del crédito?

Debe de tratarse de una actuación administrativa, bien del órgano que dictó el acto, o bien del órgano competente de la revisión, ya que dicho apartado legal no hace distinción entre órganos administrativos, -que deban ser de gestión o revisión-, se refiere a «*cualquier acción administrativa*». Y dicha actuación debe de cumplir unos requisitos para que tenga efectos interruptivos, como son: que sea «*realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo*» y que tengan por finalidad o «*conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible*».

actuación que se integra en la actuación de la inspección tributaria, donde además, lo mismo ocurre, en relación con el vocablo «regularización», que, «*sin duda es una expresión utilizada por «regularización*».

Término correctamente modificado con la nueva redacción de la dada a la letra a) del artículo 66.1 dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, con el siguiente tenor: «1. Los plazos de prescripción a que se refiere las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador», aunque sigue careciendo del suficiente rigor técnico.

Si la inactividad de los TEA da lugar a la prescripción, su actividad, si reúne los requisitos del artículo 66.1.a)(437), produce efectos interruptivos del plazo de prescripción.

Por tanto, las actuaciones que se producen a lo largo de la sustanciación de los procedimientos de revisión de carácter administrativo llevadas a cabo por el reclamado o por el órgano de revisión que reúnan esos requisitos tendrá efectos interruptivos del plazo de prescripción(438), siempre que la inactividad no sea superior a cuatro años(439).

(437) «a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal de sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible...».

De acuerdo con esta causa interruptiva de la prescripción, las notas que deben de converger son: que se trate de una actuación administrativa, en este caso por el Tribunal Económico-Administrativo; donde el recurrente -sujeto pasivo- tenga conocimiento de las mismas; y además que tenga como finalidad alguna de las enumeradas en dicho apartado. La duda aparece si de los actos que se producen en la sustanciación de la reclamaciones administrativas responden a esas finalidades: reconocimiento, regularización, inspección, comprobación, liquidación o recaudación. De todas ellas y de acuerdo con que nos encontramos con un procedimiento de revisión donde se está tratando de revisar el acto tributario en el sentido si es adecuado a la legalidad vigente, sólo tiene cabida en la expresión «reconocimiento» y «aseguramiento».

(438) Posibilidad acogida para actuaciones concretas por la STS de 12 de diciembre de 1996, (RJ 9299). Ponente: Sala Sánchez, Pascual: «Ha de convenirse, como razona la sociedad recurrente, en que la actividad de sustanciación que tiene lugar en la vía económico-administrativa, en términos generales y sin mayor concreción, no puede enmarcarse en la de acción administrativa conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible a que se refiere el art. 66.1, a) de la tan repetida Ley 28 diciembre 1963. Pero esta realidad no excluye que, dentro de dicha vía, puedan existir actos de la Administración o actividad de oposición del sujeto pasivo sí encuadrables en las causas de interrupción de la prescripción que dicho precepto y sus apartados a) y b) recogen. Y es que una cosa es que esta Sala haya declarado que no interrumpen la prescripción los actos intermedios del Tribunal en un procedimiento económico-administrativo, como puede ser la reclamación del expediente -Sentencia de 14 noviembre 1994- y otra bien diferente que no lo hagan aquellos otros, como los aquí considerados, a los que puede, inequívocamente, atribuírseles el designio concreto de perseguir el aseguramiento de la deuda tributaria o de contradicción de los supuestos derechos de la Hacienda por el sujeto pasivo del tributo».

(439) STS de 27 de junio de 1990, (RJ 5452), FJ Primero: «...la aludida prescripción, repetimos, se fundamenta en haber transcurrido con creces, según la apelante, el plazo quincenal establecido en el artículo 64, apartado b), de la precitada Ley Tributaria, lo que dicha parte computa desde mayo de 1976, en que por la misma se interpuso la reclamación económico-administrativa, hasta el 30 de noviembre de 1983 en que dicha reclamación se falló por el Tribunal Provincial de Madrid, sin embargo, tal alegación, y consiguiente fundamentación de la misma, debe ser totalmente rechazada, por cuanto de un adecuado estudio de las actuaciones practicadas en la reclamación mencionada, resulta de forma que habremos de calificar de indubitada, que el plazo de cinco años de inactividad administrativa necesario para que se produzca la prescripción, no ha transcurrido durante el período

A lo largo de la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas se producen una secuencia de actuaciones desde el momento de la interposición de la reclamación, como pueden ser, la subsanación de deficiencias por el recurrente, en cumplimiento de providencia del TEA, escrito del Tribunal de petición del expediente administrativo por el TEA y su remisión por la Administración contra la que se dirige la reclamación, acuerdo concediendo la suspensión del ingreso, petición del recurrente para que se completase el expediente administrativo, puesta de manifiesto del expediente administrativo para alegaciones, providencia para que el particular presente el escrito de alegaciones, fecha de la resolución de la reclamación o la fecha de la notificación al reclamante, etc. siendo necesario analizar si todas estas posibles actuaciones que se pueden producir a lo largo de la tramitación realizadas por el órgano revisor, o por el obligado tributario reclamante, o por la Administración reclamada tienen efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción.

aludido por la entidad mercantil apelante -mayo de 1976 a noviembre de 1983-, ya que en el mismo han existido frecuentes actuaciones administrativas y de la allí reclamante que han interrumpido repetidamente el transcurso de los cinco años apuntados, toda vez que, en primer lugar, se solicitó la suspensión de la ejecución de la liquidación reclamada y el Tribunal Provincial actuante denegó tal solicitud en resolución del 31 de marzo de 1977; en segundo lugar, la reclamante formuló su escrito de alegaciones en 2 de agosto de 1977, solicitándose en aquél la práctica de prueba, que se denegó por providencia del aludido Tribunal del 6 de noviembre de 1978, recurrida en escrito de dicha reclamante de 26 de diciembre de 1978, impugnación desestimada en resolución del mismo Tribunal Económico-Administrativo Provincial de 11 de septiembre de 1979, que se notificó el 12 de enero de 1980, interponiéndose contra los mencionados actos administrativos denegatorios de la prueba interesada por la allí reclamante -hoy apelante- el recurso contencioso-administrativo número 88/1980, que la Sala Primera de esta orden jurisdiccional de la Audiencia Territorial de Madrid declaró inadmisibles en Auto de 2 de octubre de 1981, reanudándose la tramitación de la reclamación a que venimos aludiendo mediante la presentación de nuevas alegaciones por la reclamante C. G., S. A., en escrito de fecha 12 de febrero de 1983, según se había acordado en providencia de 29 de noviembre de 1982, dictándose, por último, la correspondiente resolución final de la reclamación el día 30 de noviembre de 1983, como ya dijimos anteriormente. De lo expuesto se infiere, pues, que nunca ha existido un plazo de cinco años en que las actuaciones administrativas hayan permanecido en total inactividad, sino que, como hemos dejado reflejado anteriormente, ha existido una permanente actividad en la reclamación económico-administrativa, con actuaciones que han interrumpido el cumplimiento del indicado plazo quincenal, por estar comprendidas aquéllas en las referidas en el apartado a) del artículo 66-1 de la Ley General Tributaria. La ausencia de paralización en el actuar administrativo durante los cinco años necesarios para producirse la prescripción, es lo que impide la viabilidad de la pretensión en tal sentido interesada por la entidad mercantil recurrente en esta apelación, sin que sea aplicable en el supuesto ahora enjuiciado lo establecido en nuestras Sentencias de 25 de junio de 1987 y 9 de mayo y 7 de noviembre de 1988, aludidas por dicha apelante, ya que en los mencionados pronunciamientos sí se había producido la paralización en el actuar administrativo, por causa únicamente imputable a un Órgano de la Administración, durante el tantas veces aludido plazo de cinco años».

A) que se trate de una actividad que signifique un avance del procedimiento.

A lo largo de la sustanciación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas se van produciendo distintos trámites necesarios para lograr la terminación del mismo. Dentro de estos nos encontramos distintos actos que tendrán entre otros efectos interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, al tratarse de «acciones administrativas» que significan una actividad del titular del derecho de crédito en ejercicio del mismo.

Por tanto, no tendrá efectos interruptivos aquellas comunicaciones o actos intrascendentes para la resolución del procedimiento revisor, por no significar un avance del mismo o ser repetitivos de otros ya realizados(440), o contrarios a Derecho(441).

Tampoco tienen efectos interruptivos los que no llegan a ponerse en conocimiento del reclamante(442), como pueden ser la simple petición del expediente de gestión por

(440) STSJ de Valencia de 29 de julio de 1994, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm 43, octubre, 1994. (JT 854), pág.421, FJ Cuarto: «...Hay que advertir que aunque entre la fecha del escrito de alegaciones (1986) y la de solicitud de prescripción (1992) se interpone una nueva comunicación con fecha 22 de febrero de 1988, de que se halla de manifiesto el expediente, para su examen, y el escrito de 23 de marzo de 1988 en que los recurrentes manifiestan haber formulado ya sus alegaciones en el anterior escrito de 30 de enero de 1986, es evidente que no cabe entender interrumpida la prescripción mediante el recurso a la injustificada repetición de un trámite, en concreto el de alegaciones, que ya había sido validamente evacuado con anterioridad».

(441) STS de 14 de noviembre de 1994 (RJ 9303). Ponente: Martín Herrero, José Luis: «...el derecho de la Administración había prescrito, y ya estaba consumada cuando se concedió el trámite de alegaciones al reclamante, el día 4 de mayo de 1982 -folio 15 del expediente- actuación esta del Tribunal totalmente contraria a Derecho, puesto que dice que pone de manifiesto el expediente al reclamante, siendo así que ni en esa fecha se puso de manifiesto, ni tampoco se hizo después, ya que consta que dicho expediente administrativo "fue expurgado el 9 de febrero de 1992" ...».

(442) STS 17 de mayo de 1996, (RJ4315). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime: «En efecto, la prescripción declarada tiene su claro y objetivo fundamento en el hecho de que, entre la primera y única actuación del contribuyente en la reclamación económico administrativa, al efectuar la interposición de la misma el 18 de mayo de 1977, y la fecha de la notificación, al citado interesado, el 8 de septiembre de 1983, de la Resolución del TEAP de Madrid del día 20 del mes de junio precedente, han transcurrido con exceso los cinco años previstos en el artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Y, frente a esa dilatada paralización de las actuaciones seguidas ante el TEAP de Madrid, en ningún caso imputable al reclamante y exclusivamente debida al Ayuntamiento, que va desde la primera a la última fecha indicadas, en que aquél tuvo conocimiento formal de lo resuelto, no cabe atribuir efectos interruptivos a ninguna de las hipotéticas actuaciones efectuadas por el Tribunal Económico, habida cuenta que, como se razona en la sentencia de instancia, tales actuaciones carecen totalmente del predicamento que el Ayuntamiento pretende atribuirles bien por no constar su notificación expresa a los interesados, ente municipal o particular reclamante (escrito reiterando la petición del expediente y providencia para que el particular presente el escrito de alegaciones), o bien por tratarse de un simple

el órgano económico-administrativo(443) o la petición de una Ordenanza Fiscal al Ayuntamiento(444).

No tienen efectos interruptivos los actos de los órganos de gestión o de recaudación solicitando datos carentes de entidad con la única finalidad de interrumpir el cómputo del plazo de prescripción o, no enmarcados dentro del desarrollo de un procedimiento en concreto(445).

acto de trámite del que no tuvo conocimiento formal el interesado, sin que conste, además, la copia del documento a que se refiere (el aviso de recibo de la solicitud del envío del expediente de gestión).

Por eso, transcurridos más de cinco años, por causas ajenas al reclamante, sin que los interesados hayan realizado ninguna actividad interruptiva del plazo, se debe tener por consumada la prescripción, la cual, a tenor del artículo 67 de la mencionada Ley General Tributaria, ha de aplicarse de oficio -incluso, en su caso, por el propio TEAP-, de modo que, no verificado así, es obvio que, como tiene sentado la jurisprudencia de esta Sala, «la resolución administrativa que se dicte tras la paralización no interrumpida del recurso o reclamación durante más de cinco años por causa imputable a la Administración será ineficaz, porque, frente a ella, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria».

(443) La SAT de Barcelona de 28 de enero de 1988, según la cual no se interrumpe la prescripción debido a que la solicitud del expediente se trata de un acto administrativo interno sin conocimiento formal del reclamante. Citada por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 146, nota a pie de página, núm. 49.

STS de 14 de noviembre de 1994 (RJ 9303). Ponente: MARTÍN Herrero, José Luis: «En el presente caso se ha producido una inactividad de la Administración durante un período superior a cinco años, ya que la reclamación económico-administrativa se interpuso mediante escrito presentado ante el Tribunal el día 15 de julio de 1978, y dicho Tribunal sólo dictó Resolución con fecha 17 julio 1986 (sin que conste la fecha de notificación, que es la que cerraría el período de tiempo a tener en cuenta a efectos de prescripción). No interrumpen la prescripción los actos intermedios del Tribunal, tales como son los de reclamación del expediente administrativo, ya que, incluso la segunda vez que éste se reclamó, que fue el día 22 de septiembre de 1981, el derecho de la Administración había prescrito...».

(444) STS de 29 de marzo de 1999. (RJ 1999/2544). Ponente: Sala Sánchez, Pascual: «Es doctrina del Tribunal Supremo que la prescripción también se produce por inactividad del órgano revisor o actividad del mismo practicada sin el precitado conocimiento formal por el sujeto pasivo y sin que este último haya producido alegaciones o cualquier otro acto al que pueda darse entidad suficiente para interrumpir la prescripción en curso», aunque se trate de un tributo local -Tasa por Licencia de Apertura-, no produciendo efectos interruptivos del cómputo de la prescripción el hecho de que el TEAC se dirigiera al Ayuntamiento para que comunicará un ejemplar de la Ordenanza Fiscal de la Tasa, ya que «no se trata de una verdadera acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, que condujera al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación de la tasa cuestionada y que, por ende, no puede reconocérsele el efecto prevenido en el art.66.1.a) de la tan repetida Ley General».

(445) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 147.

STS de 25 de junio de 1987, (RJ. 4.925) o Rev. Carta Tributaria, núm. 60, 1 de diciembre de 1987. Ref. 1.349, pág. 43. Ponente: Clariana Pujalte, Emilio; en relación con una comunicación efectuada por el órgano administrativo de gestión con la finalidad de interrumpir la prescripción del acto

B) Trámite de alegaciones.

En relación con la apertura del trámite de alegaciones (art.90.1 RPREA), la jurisprudencia considera que se interrumpe la prescripción y se inicia un nuevo cómputo del plazo de prescripción en el momento en que se efectúa la comunicación de puesta de manifiesto del expediente para presentar alegaciones al reclamante o la presentación por éste de las alegaciones consiguientes, por tanto, tiene efectos interruptivos la

que esta pendiente de recurso, distamina que: «...Siguiendo la pauta marcada en la notificación que antecede, el Banco de V., a través de escrito presentado el 19 de Diciembre de 1977, promovió el mencionado recurso ante la Diputación Foral.

Ninguna otra actuación refleja el expediente administrativo hasta que, el 14 de diciembre de 1982, se notificó al Banco apelante una comunicación del Jefe de Tráfico de Empresas, fechada el día anterior, del siguiente tenor literal: "Con objeto de poder resolver el recurso interpuesto ante la Excma. Diputación Foral de Álava, con referencia al acta n.º 1.117 correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, deberá aportar en el plazo de UN MES, la sentencia de los Tribunales favorables a su recurso. Con esta fecha queda interrumpido el plazo de prescripción, señalado en el artículo 64 de la Ordenanza Foral General Tributaria de Álava". Tras esto, en 5 de Septiembre de 1983, la Diputación Foral de Álava acordó desestimar el recurso, acuerdo que fue impugnado en esta vía jurisdiccional ante la Sala correspondiente de la Audiencia Territorial de Bilbao.

Segundo: El correcto análisis de la cuestión que antecede exige señalar que, a tenor del Art. 66-1-b) de la Ley General Tributaria, los plazos de prescripción se interrumpen «por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», lo que significa que toda prescripción quedó interrumpida cuando, en 19 de diciembre de 1977, el Banco de V. presentó su recurso ante la Diputación Foral, y es a partir de tal fecha 19 de diciembre de 1977 cuando, en su caso, ha de comenzarse a computar cualquier otro plazo de posible prescripción. Sin duda por entenderlo así, el Jefe de Tráfico de Empresas, cinco días antes de consumarse el plazo de cinco años de absoluta paralización del expediente por causas sólo imputables a la Diputación Foral, cursó la comunicación antes transcrita, a la que debe prestarse especial atención. Ante todo, hay que señalar que su contenido es innecesario y puramente dilatorio; la Diputación Foral no puede recabar el conocimiento de «la sentencia de los tribunales favorables a su recurso» porque, de existir, la primera en conocerla sería la Diputación a través de un proceso donde se le habría recabado la remisión del expediente administrativo, se le habría emplazado, se habría publicado edictos en los boletines oficiales, etc., etc., etc.; pero es que, de haber habido tal sentencia (cosa nunca posible a espaldas de la Diputación) ya no sería procedente «resolver el recurso interpuesto ante la Excma. Diputación Foral de Álava» porque la controversia estaría zanjada por los Tribunales de forma definitiva y ejecutoria. Se trata, pues, de la petición de un dato absolutamente innecesario y puramente artificioso, que la hace ineficaz.

Pero es que, a mayor abundamiento, la única finalidad concreta que aquella comunicación perseguía cuando en su segundo párrafo afirma que «Con esta fecha queda interrumpido el plazo de prescripción», tampoco puede admitirse porque tal comunicación emana de un Órgano (el Jefe de Tráfico de Empresas) que no estaba conociendo del recurso y carecía de competencia para ello, puesto que ésta se hallaba avocada corporativamente en la Diputación Foral -y no en la Oficina gestora- que era quien conocía del recurso y quien ninguna actuación interruptiva practicó.

Se trata, pues, de un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, al que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción».

actuación administrativa otorgando plazo para la presentación de las alegaciones(446), como la actuación del reclamante presentando las mismas(447), como las presentadas

(446) STS de 30 de julio de 1999 (RJ 1999/6392). Ponente: Sal Sánchez, Pascual: «...resulta claro que, con la referida puesta de manifiesto del expediente al reclamente y con la presentación por éste de las correspondientes alegaciones, se interrumpió el cuestionado plazo prescriptivo de acuerdo con un consolidado criterio jurisprudencial -Sentencias, entre muchas más, de esta Sala de 14 de diciembre de 1996, 23 de octubre de 1997 (RJ 1997/8494), 7, 9 y 13 de noviembre de 1998...también la puesta de manifiesto de las actuaciones al interesado o reclamante, y desde luego la presentación por éste de las alegaciones consiguientes, puede ser considerada como una actuación, si se realiza, conforme aquí sucede, con conocimiento formal del sujeto pasivo, dirigida a la comprobación del impuesto devengado y, como tal, susceptible de determinar la interrupción del plazo prescriptivo por la vía del art.66.1.a) de la mencionada Ley».

STS de 11 de julio de 1996, (RJ 1996/6284). Ponente: Gota Losada, Alfonso: «...5.-Con fecha 23 de mayo de 1984 «Autos Vallduxense, SA» formuló escrito de alegaciones, suplicando la estimación de su reclamación y la anulación de las liquidaciones recurridas. Desde esta fecha, hasta la de 30 de marzo de 1990, en que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia dictó Resolución, resolviendo la reclamación... El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no planteó de oficio, la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar, puesto que había existido una total inactividad de este Tribunal desde el 23 mayo 1984 hasta el 30 marzo 1990, o sea durante cinco años, diez meses y ocho días...»

SAN de 28 de mayo de 1996, (JT 1996/668). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción: «...lo que significa que en el caso de autos la prescripción quedó interrumpida cuando el recurrente formuló en su día reclamación económico-administrativa, y, por lo que aquí interesa, cuando dentro de dicha reclamación formuló alegaciones ante el Tribunal Provincial el 26 de octubre de 1976, fecha a partir de la cual debe comenzar a computarse un nuevo plazo de posible prescripción que se consumó tras el transcurso del plazo de cinco años a contar desde dicha fecha, esto es, el 26 de octubre de 1981»

SAN de 19 de abril de 1994. Ponente: Fernández Hernández: «...No comparte la Sala tal opinión, puesto que la presentación por el reclamante, el 4 de mayo de 1981, de escrito de alegaciones en el expediente, dentro del período de manifiesto acordado por el Tribunal, como trámite obligado, constituye una actuación administrativa realizada con conocimiento formal del interesado, prevista como causa de interrupción del plazo de prescripción en el artículo 65.1.a) de la citada Ley, de forma que el nuevo plazo prescriptivo se inició el día hábil siguiente al 4 de mayo de 1981 y se interrumpió de nuevo, ya de forma definitiva, el 9 de abril de 1986, sin que, por tanto hubieran transcurrido los cinco años del plazo de prescripción; por lo que debe ser rechazado este motivo del recurso». Rev. Gaceta Fiscal, núm. 135, septiembre 1995, pág. 95.

SAN de 21 de mayo de 1992, (JT 1992/127). Ponente: Salvo Tambo, Asunción: «La última de las alegaciones decae igualmente, porque la prescripción de cinco años conforme al art.64 de la Ley General Tributaria no pudo operar en este caso desde el momento que, habiéndose interpuesto la Reclamación económico-administrativa el día 15-12-1977 y habiendo acreditado la recurrente su representación el 16 de noviembre del mismo año, se le puso de manifiesto para alegaciones el expediente el 13-6-1979 formulándolas el 28 del mismo mes y año, sin que entre esta última fecha y la de la notificación de la resolución el día 17-3-1984 transcurriera, por tanto, el meritado plazo de prescripción».

(447) STS de 6 de noviembre de 1998. (RJ 1998/10424). Ponente: Gota Losada, Alfonso: «...El artículo 66 de la Ley General Tributaria dispone que los plazos de prescripción se interrumpen, entre otros supuestos que menciona, «b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», de modo que el simple hecho de presentar una reclamación o recurso interrumpe la prescripción de los derechos y acciones referidos en el artículo 64 de la Ley General Tributaria..., pero ello no quiere decir, en absoluto, que las demás actuaciones procedimentales o procesales que lleven a cabo los

por la Administración que dictó el acto administrativo objeto de impugnación(448) .

Aunque para nosotros, esta actuación -la presentación por parte del recurrente del escrito de alegaciones- no tiene efectos interruptivos ya que el artículo 66.1.c) «*Por cualquier actuación del sujeto conducente al pago o liquidación de la deuda*»), donde dicha actuación no va encaminada al pago o liquidación de la deuda, sino que el motivo de la interrupción, es la actuación del Tribunal Económico-Administrativo (art.90.1 RPREA) comunicando al interesado la apertura del plazo de alegaciones(449). Es decir,

recurrentes en las respectivas reclamaciones o recursos, no puedan interrumpir la prescripción, antes al contrario hay algunas que tienen mucha más relevancia que la simple presentación del escrito de interposición, como ocurre con el escrito de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas o con el escrito de demanda en los recursos contencioso-administrativos, porque en ellos se formulan o presentan ante los respectivos Tribunales, las pretensiones y sus fundamentos de derecho, de modo que sin menospreciar otras actuaciones procedimentales posteriores, es lo cierto que las indicadas son las más significativas en relación a la prescripción, es más el apartado b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria, aclara y precisa que la simple interposición de las reclamaciones o recursos, ya interrumpe la prescripción, pues si no existiera este precepto podría sostenerse que hasta que no se presente el escrito de alegaciones y el escrito de demanda, no se conoce lo que pretende el sujeto pasivo respecto de su deuda tributaria, y por ello la interrupción de la prescripción se produciría en dicho momento».

STS de 14 de diciembre de 1996, (RJ 9299). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; tiene efectos interruptivos en base al art. 66.1.b) de la LGT «*la petición de prórroga para alegaciones y la presentación del fundamental escrito comprensivo de éstas, trámite esencial de la citada vía y que, ciertamente, no puede menos que ser integrado en la actividad de reclamación u oposición desarrollada por dicho sujeto pasivo. Nótese que la causa de interrupción sobre la que se argumenta viene configurada legalmente como "interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase". Ante la propia dicción legal, sería contrario a toda lógica que sólo el acto inicial del procedimiento económico-administrativo, es decir, el escrito en que el interesado se limita a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, tuviera efecto interruptivo y no el acto principal de dicha vía, equivalente al de la demanda en el proceso contencioso-administrativo, en el que, en presencia del expediente y de cuantos elementos son necesarios para elaborar la oposición a la acción de la Administración, se concentra toda la argumentación defensiva del afectado por aquélla*».

(448) STS de 23 de noviembre de 1997 (RJ 1997/8494). Ponente: Sala Sánchez, Pascual: «*Es por ello que esta Sala ha considerado como causa de interrupción de la prescripción la existencia de una serie de diligencias de ordenación y un conjunto de actuaciones alegatorias de las partes..., de suyo contrarias a la idea de inactividad, y, por la misma razón, que la realización de alegaciones por el reclamante o demandante, pese a no poder significar reconocimiento alguno de la deuda, interrumpe la prescripción, del propio modo que lo hace el mismo acto alegatorio de la parte interesada en su cobro, es decir, la Administración acreedora*»

(449) SAN de 11 de mayo de 1993, (JT 524). Ponente: Martín González, Fernando: «*Tercero.- Las referencias de la entidad actora, antes mencionadas, a los trámites y a las fechas que interesan en relación a la prescripción invocada, resultan ciertas según lo que consta en los documentos aportados y en la propia resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, y de tales datos se desprende con claridad que, en efecto, la hoy actora interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial el 11-3-1976, y que el 7-12-1981, notificada a dicha parte el 2-2-1982 recayó providencia en la que se ponía de manifiesto a la misma el expediente para que formulara escrito de*

no se puede enmarcar la actuación del sujeto pasivo solicitando la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones o la presentación de las mismas, como una actuación tendente al pago o liquidación o reconocimiento de la deuda(450), donde además, tampoco dentro de la letra b) del art. 66, la cual solo se esta refiriendo a la interposición de la reclamación económico-administrativa o del recurso y no a cualquier otro acto del recurrente dentro de la tramitación de estos recursos, quedando con la interposición agotado el contenido del art.66.b) de la LGT.

Por tanto, la presentación de alegaciones por parte del reclamante, al no poder enmarcarla como causa de interrupción del plazo de prescripción del artículo 66.1. b) o c), no tendrá efectos interruptivos y, además, la falta de presentación de las alegaciones podrá significar, siempre que se considere indispensables para dictar la resolución, la caducidad de procedimiento (art. 108 RPREA), donde el procedimiento caducado no produce la interrupción del plazo de prescripción (art. 109.2 RPREA).

Cualquier otra actuación del Tribunal o de la Administración interesada en el cobro, por ejemplo, presentación de sus alegaciones, consideramos que no tendrá efectos interruptivos si el interesado no tiene conocimiento formal de las alegaciones por aquél producidas, aunque esta no es la postura sostenida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La LGT sólo otorga estos efectos a la interposición de recursos o reclamaciones, ya queda agota esta causa interruptora, por lo que para que se produzcan algunos de los otros supuestos, deben de tratarse de actos de la Administración con conocimiento formal

alegaciones y de proposición de pruebas, sin que entre aquella y estas fechas se produjera actividad administrativa alguna, que, por tanto, quedó paralizada por el transcurso de más de cinco años desde la interposición de la reclamación, pro lo que, sin duda, se produjo la prescripción a que alude el art.64 de la LGT, computado en la forma que señala el art.65 y sin que concurran las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el art.66, todos de aquella Ley...».

(450) STSJ de Cataluña de 11 de mayo de 2000 (JT 1680). P. Barrachina Juan, Eduardo, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 19, febrero, 2001, pág. 1236: «El hecho de que el demandante haya tenido que formalizar su escrito de alegaciones dentro del procedimiento de reclamación económico-administrativa, en modo alguno puede entenderse como una causa de interrupción de la prescripción, pues al fin y al cabo, el interesado está ejercitando un derecho y el ejercicio de ese derecho materializado en la discusión del importe de la deuda tributaria, no puede producir efectos jurídicos en su contra. Por medio del escrito de alegaciones, el demandante no reconoce la legitimidad de la deuda tributaria, sino que la está impugnando, es por ello, que como ha dicho este Tribunal en otras ocasiones, el ejercicio de un derecho no puede perjudicar a quien lo ejercita».

del sujeto pasivo, que no es el caso, o que sean actos de interesado reconocimiento el derecho de crédito, por lo que la aportación de nuevos hechos, desconocidos hasta el momento, no se trata de recursos o reclamaciones, por lo que no deberían de tener efectos interruptivos(451), la presentación de nuevos escritos por parte del sujeto alegando nuevos hechos y reiterando su pretensión.

E) Solicitud de suspensión de la ejecución.

En cuanto a sí la solicitud de la suspensión del acto objeto de la reclamación, así como su concesión o denegación o, como cualquier acto que discrepe sobre la misma, tiene efectos interruptivos sobre el cómputo de la prescripción, los pronunciamientos son dispares.

En contra se han manifestado algunos pronunciamientos de los Tribunales(452),

(451) En sentido contrario se manifiesta la STS de 3 de junio de 1993. (RJ 4.559). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio: «Consta en dicho expediente que el 12-12-1979 la actora presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, y para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, recurso de alzada contra la resolución dictada por éste.

En 20-3-1982, la propia recurrente presentó nuevo escrito ante el Tribunal Económico-Administrativo Central poniendo de relieve la que por la Dependencia de Hacienda de Madrid se le había notificado nueva liquidación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Física, ejercicio de 1971, practicada con arreglo a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de 31-5-1979, la cual, al hallarse recurrida, no era susceptible de producir aquel acto administrativo de gestión tributaria, insistiendo, por lo demás, en sus razonamientos y pretensiones del escrito de 12-12-1979.

Habiéndose notificado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central el 29-4-1986 (según propia manifestación de la actora), se plantea la cuestión, a la que se opone el señor Abogado del Estado, relativa a la prescripción del derecho de la Hacienda Pública al cobro de la liquidación practicada por haber transcurrido más de 5 años entre la fecha de la interposición del recurso de alzada (12-12-1979) y la de notificación de su Resolución (29-4-1986). Sin embargo, al postular así, se olvida que aun cuando un posible plazo de prescripción se iniciara el 12-12-1979, antes de consumarse aquella (supuesto distinto al de otras hipótesis contempladas por esta Sala) la propia actora presentó nuevo escrito ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando nuevos hechos y reiterando su pretensión. Ha de ser, por tanto, esta fecha de 20-3-1982 la que determina el inicio del plazo de prescripción (no ganada, con anterioridad a ello) y, siendo así, cuando se notificó la Resolución pro el Tribunal Central (29-4-1986) no había transcurrido el referido plazo de prescripción de cinco años».

(452) SAN de 7 de noviembre de 1994, «... como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado en vía administrativa, no es una de las causas de interrupción de la prescripción previstas en los artículos antes citados [64, 65 y 66 LGT]. Sólo tales causas tasadas, tienen aptitud para interrumpir el cómputo de la deuda». Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm 50, enero, 1995. (JT 11995/1418), pág. 446. En el mismo sentido la SAN de 29 de enero de 1996, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 80, mayo, 1996. (JT 1996/317), pág. 614. Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica.

como parte de la doctrina(453), donde se considera que la solicitud de suspensión no tienen efectos interruptivos de la prescripción y además que la cuestión incidental o recursos que se puedan interponer sobre la tramitación o denegación de la suspensión tampoco producen dichos efectos, ya que dichas cuestiones no afectan a la cuestión principal, la legalidad o no de la liquidación, en este sentido la SAN de 28 de mayo de 1996(454):

«QUINTO.-Por lo demás y a mayor abundamiento, a esa conclusión llegó ya esta misma Sala al resolver el recurso núm. 203302 de contenido sustancialmente análogo al presente e interpuesto también por la sociedad hoy recurrente y en la que la Sala razonaba que «La suspensión es un derecho que la ley confiere al reclamante con el fin de paralizar la acción recaudatoria de la Administración mientras ésta decide si la liquidación impugnada se ajusta o no a Derecho, siempre y cuando se garantice el pago de la deuda tributaria. Se trata, por tanto, de un derecho accesorio al de impugnación del acto, que no obstaculiza, ni perturba la decisión sobre la reclamación planteada, de manera que no puede estimarse interrumpida la prescripción por el hecho de solicitar la suspensión. Además debe tenerse en cuenta que el apartado b) del art. 66 de la LGT, cuando establece como causa de interrupción la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, como es evidente, se refiere a reclamaciones o recursos relativos a la cuestión debatida, pero no a incidentes que no afectan para nada a la validez o no de la liquidación cuestionada, de manera que tampoco el recurso de alzada contra la resolución denegatoria de la suspensión puede interrumpir la prescripción. Si estos razonamientos serían suficientes para estimar ganados la prescripción debe a ellos unirse que las dos acciones pretendidamente interruptivas son anteriores al día 24 de mayo de 1978 y sólo actos consecuencia de aquéllos se realizaron antes del día 12 de julio de 1983. Uno de la Administración, la notificación de la resolución del TEAC estimatoria del recurso de alzada que concede la suspensión, acto que además de indiferente para obtener la decisión pretendida con la reclamación principal, no es conducente a ninguno de los fines previstos en el apartado a) del art. 66 de la LGT, sino más bien al contrario en cuanto paraliza la recaudación. Y otro del sujeto pasivo, la aportación del aval, que desde luego carece de cualquier finalidad reclamatoria, razones todas ellas por las que debe estimarse prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda liquidada conforme a lo dispuesto

STSJ de Valencia de 29 de julio de 1994, FJ Quinto: *«De una parte, la LGT no prevé la suspensión de la ejecución del acto impugnado como de interrupción de la prescripción, sino que es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase lo que la interrumpe»*. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm 43, octubre, 1994. (JT 1994/854), pág. 421.

(453) *«En nuestra opinión, sin embargo, no es exacto atribuir a la suspensión del acto impugnado la interrupción del curso prescriptivo, porque la interrupción es siempre, y lo es también en su configuración tributaria, consecuencia del ejercicio del derecho y no de la imposibilidad de dicho ejercicio»*, MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 175.

(454) Rev. Jurisprudencia Tributaria, (RJ 1996/668). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.

en el art. 64, b) LGT».

En otras ocasiones se está reconociendo la posibilidad de conceder efectos interruptivos a la solicitud de suspensión enmarcada como una causa del art.66.a) LGT, aunque sea discutible(455) o el requerimiento al recurrente para que aportara la correspondiente garantía para otorgar la suspensión, ya que puede, inequívocamente, atribuírseles el designio concreto de perseguir el aseguramiento de la deuda tributaria(456), pero siempre que haya constancia de si se accedió o no a lo solicitado, junto con la notificación al interesado(457).

Vistos estos pronunciamientos, consideramos que no será la solicitud de suspensión por parte del reclamante la que tendrá efectos interruptivos debido a que no se puede enmarcar en la letra c) del art. 66 de la LGT, que se refiere a cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda, ya que con la solicitud de suspensión se pretende todo lo contrario, evitar el ingreso -recaudación de la liquidación-.

Será el acto dictado, o bien, por los órganos de recaudación, o bien, por el

(455) SsTSJ de Valencia de 20 de octubre y 12 de noviembre de 1994. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo III, 1994. (JT 1994/1291 y 1994/1346 respectivamente), Ponente: Díaz Delgado, José: «...aunque pudiera discutirse que la solicitud de suspensión del acto supone una acción administrativa realizada con conocimiento del sujeto pasivo encaminada al aseguramiento de la deuda tributaria - art.66.a) LGT-, ello tan sólo significaría que interrumpiría el plazo de prescripción, pero comenzaría "ex novo" desde dicho momento».

(456) STS de 14 de diciembre de 1996, (RJ 1996/9299). Ponente: Sala Sánchez, Pascual: considera «...que han concurrido tanto actuaciones de la Administración, realizadas con conocimiento formal interesado y con clara vocación de conseguir el aseguramiento de la deuda,..., inscribibles en las excepciones interruptivas que recoge el art. 66.1, a) y b) de la citada Ley. Así, entre los primeros, puede citarse el requerimiento realizado a la entidad hoy recurrente para que, en vía económico-administrativa, procediera a la aportación de garantía suficiente que permitiera acordar la suspensión del ingreso, suspensión ésta, precisamente, solicitada por la parte...».

(457) STS de 17 de mayo de 1996. (RJ 1996/4315). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime: «la pretendida suspensión de la ejecutividad de la liquidación no puede tener el alcance que la Corporación propugna, pues, cualquiera que sea la eficacia que se le pretenda atribuir, lo cierto es que en el expediente de que se dispone no existe constancia de que se hubiera acordado -y materializado- definitivamente la misma, ya que sólo figura en aquél la solicitud de la suspensión y el apercibimiento de aportar caución bastante en el escrito de interposición de la reclamación económico administrativa, sin que, sin embargo, conste si dicha garantía llegó o no a prestarse y, por ende, si se accedió o no a lo solicitado -faltando, asimismo, en el supuesto de que se hubiese concedido, la notificación al interesado-».

Tribunal Económico-Administrativo que este conociendo del asunto, el que producirá dichos efectos siempre que llegue al conocimiento del solicitante, ya que en este caso, sí nos encontramos con una acción administrativa tendente al aseguramiento del crédito tributario.

En cuanto a las vicisitudes que pueden surgir a lo largo del procedimiento de suspensión de la ejecución, tendrán efectos interruptivos del plazo de prescripción del débito principal, por ejemplo la interposición de una reclamación frente a la denegación o sobre algunos de los aspectos sobre la concesión de la suspensión efectuados por el sujeto pasivo debido a que la letra b) del art.66 de la LGT se refiere a la interposición de cualquier clase de recurso o reclamación, no especificando de forma expresa que deban recaer sobre la liquidación debatida, sino que consideramos que aquellos incidentes que puedan surgir sobre la cuestión principal, aunque no afecten a la legalidad o no de la misma, también producirán efectos interruptivos, siempre que se puedan enmarcar en las causas de interrupción del art.66 de la LGT, ya que la actividad que pueda ejercer la Administración Tributaria hasta hacer efectivo su crédito se debe predicar, no solamente lo tendente al crédito, sino también a la actividad que desarrolla en relación con cuestiones incidentales que pueden surgir a lo largo de los distintos procedimientos o procesos de revisión. Si la prescripción lo que sanciona es la inactividad, especialmente la del titular del derecho, no podrá considerarse que existe inactividad cuando la Administración esta tratando de resolver aquellas cuestiones colaterales del crédito principal que son el cauce natural para poder obtener la satisfacción del mismo.

D) Resolución

La resolución del Tribunal Económico-Administrativa, tendrá efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción no desde la fecha de la resolución sino desde la fecha de la notificación de la resolución(458) y siendo este el momento a partir del cual el obligado tributario tiene conocimiento formal de la resolución, por lo que la no acreditación de la notificación al obligado tributario continuará el cómputo de la prescripción(459).

(458) En este sentido, la STS de 22 de noviembre de 1998. (RJ 1998/8799). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

(459) STS de 12 de julio de 1996. (RJ 1996/6285). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime.

En cuanto la resolución presunta, es decir, la desestimación presunta por silencio administrativo, por el transcurso de un año sin resolver, no es causa de interrupción(460) del plazo de prescripción(461), al no poder integrarla dentro de la letra a) del artículo 66.1. LGT. Por lo que la resolución tardía de la reclamación con posterioridad a la interposición del recurso de alzada ante la desestimación tácita no puede tener efectos interruptivos(462).

(460) SAN de 27 de julio de 1987: «...como una facultad del recurrente, el poder interpretar ese silencio como desestimación de la reclamación, a los efectos de poder interponer el recurso procedente, pero sin que ello implique por sí sólo derogación de la obligación que la Administración aún tienen de dictar resolución expresa». Rev. Carta Tributaria, núm. 60, 1 de diciembre de 1987. Ref. 1.349, pág. 42.

STS de 9 de abril de 1990, (RJ 1990/4244), FJ Segundo: «...De otro lado, es falaz el razonamiento de que no se ha producido perjuicio al interesado merced a la resolución tardía porque, en todo momento, ha tenido a su alcance la posibilidad de impugnar una posible resolución tácita por silencio administrativo. No se trata en el presente caso de perjuicios -sino, quizás, de beneficio de prescripción- para el interesado, a quien, razonablemente, era de mayor interés aprovecharse de la prescripción que se estaba consumando que iniciar la vía del recurso jurisdiccional; era, en su caso, la Administración -Tribunal Económico-Administrativo Central- quien podía resultar perjudicada en su legítimo interés de consumarse aquélla, y quien podía evitarlo. De ahí que tampoco la posibilidad de recurrir contra el silencio administrativo ni la validez de los actos tardíamente dictados afecten a la cuestión que se enjuicia».

(461) «...que la técnica de la desestimación presunta de la reclamación constituye una simple ficción, que proyecta sus efectos exclusivamente en el ámbito procesal...La interrupción de la prescripción sólo se produce, en estos casos, si el particular efectivamente considera desestimada su reclamación e interpone el recurso pertinente, es decir, en virtud de la interposición de la reclamación -letra b) del artículo 66 LGT- y no de la desestimación presunta», FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.146. De la misma opinión MARTÍN QUERALT, JUAN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 10ª edición, 1999, pág. 494: «...si el procedimiento finaliza mediante una resolución presunta... contra la que no reacciona el sujeto, el plazo de prescripción debe contarse no desde dicha resolución, sino desde la última actuación llevada a cabo en el procedimiento revisor, porque la resolución presunta no es más que una fictio legis a la que no se le puede dar eficacia interruptiva, primando así a la Administración, no de cuyos órganos ha incumplido el deber de resolver las controversias que se le plantean».

(462) SAN de 20 de julio de 1993, (JT 1993/1028). Ponente: Martín González, Fernando. «Quinto: cierto es que en el supuesto de autos el Tribunal Provincial dictó Resolución expresa y tardía el 30-4-1984, pero no cabe olvidar que la parte actora había ya interpuesto con fecha de 8-7-1983, como se indicó, recurso de alzada contra la desestimación tácita de la reclamación interpuesta ante aquél por haber transcurrido el plazo de un año desde la reclamación, y a tenor del art. 23 del R.Delg. 2795/1980, de 12 de diciembre, a cuyo precepto podrían añadirse los contenidos en los arts.70 y 108 Regl. PREA aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por lo que, en el momento de interponer la alzada, el Tribunal Provincial había perdido competencia para resolver pro el doble hecho del transcurso de un año y de la interposición de la alzada después de transcurrido, por lo que, sin necesidad de otros argumentos y sin ser preciso el enjuiciamiento de las demás cuestiones propuestas con carácter secundario, se impone la estimación del recurso», en el sentido de declarar la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, donde se ha tomado como fecha inicial del

7.7.- La interposición de recursos o reclamaciones tiene efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción de manera simultánea sobre los plazos de prescripción para liquidar y exigir el pago de las deudas tributarias.

El artículo 64 establece que la prescripción tendrá virtualidad sobre el derecho a liquidar, o la acción para exigir el pago de las deudas tributarias o, de la acción para imponer sanciones, por lo que cabe preguntarse ¿como los actos desarrollados en un procedimiento de revisión de carácter administrativo pueden interrumpir los plazos de prescripción de las anteriores situaciones?. Para dar respuesta a esta pregunta debemos tener en cuenta que hemos considerado que el crédito tributario prescribe como consecuencia de la inactividad de la Administración en el ejercicio de las funciones que tiene deber de ejercitar a lo largo del período de tiempo, que superado el mismo, conlleva la imposibilidad del ejercicio de dichas funciones, y por tanto, la impracticabilidad de determinar o exigir el ingreso de la deuda. Y que la Administración cuenta con un plazo de cuatro años para dictar el acto de liquidación (como consecuencia de la declaración presentada por el obligado tributario, como para iniciar las actuaciones de comprobación e investigación), y de otros cuatro años para exigir el pago de la deuda liquidada e impagada. La LGT ha distinguido dos plazos sucesivos y separados de prescripción para el ejercicio del derecho a liquidar y de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias, según lo anterior, podría pensarse que solamente tendrán efectos interruptivos aquellas actuaciones enmarcadas dentro del procedimiento liquidador o del procedimiento recaudatorio(463), y además, que los actos tendentes a la liquidación de una deuda tributaria no podrán afectar al procedimiento para exigir el pago de la misma, y a la inversa.

La justificación de la existencia de los dos plazos ha sido explicada de distinta

computo del plazo de prescripción la del recurso de alzada contra la desestimación tácita, y no la de la fecha de resolución expresa y tardía posterior al anterior recurso

(463) El significado de los requisitos del artículo 66.1.a) LGT se resumen en que: «la actividad administrativa que tiene virtualidad interruptiva es la que, debiendo legalmente desplegarse frente al sujeto pasivo, se dirige real y progresivamente a hacer efectiva la deuda tributaria mediante el ejercicio de las potestades tributarias de liquidación y recaudación y se notifica con observancia de las formas legalmente establecidas al sujeto pasivo o representante debidamente acreditado», MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.150.

forma por la doctrina: para FERREIRO(464), esta duplicidad de plazos se justifica atendiendo a las características del crédito tributario y a sus procedimientos aplicativos, en parecidos términos, GENÓVA GALVÁN(465), debido a que tales características justifican la existencia de un plazo para determinar la obligación, y cuando esta es líquida y exigible, abrir un nuevo plazo de prescripción para exigir su pago. Para FALCÓN Y TELLA(466); la circunscribe a la naturaleza de la inactividad que en cada caso se produce, por una lado el derecho a liquidar prescribe ante la inactividad de la autotutela declarativa, y por otro, la acción para exigir el pago de la deuda tributaria prescribe debido a la inactividad de la tutela ejecutiva. Mientras que MARTÍN CÁCERES(467), considera que el establecimiento de dos plazos de prescripción se fundamenta en el principio de seguridad, ya que *«la adopción de dos plazos prescriptivos, uno para liquidar y otro para recaudar en vía ejecutiva, evita que la actuación recaudadora en dicha vía interfiera el normal transcurso del plazo de prescripción a que se somete la actividad de gestión en sentido estricto, que sólo podrá interrumpirse por actos de la Administración dirigidos a la liquidación misma y sin que éstos puedan interrumpir, al propio tiempo, el plazo previsto en el artículo 64 b) LGT en la medida en que no tienen por finalidad la ejecución del patrimonio del deudor»*.

Vista la justificación de los dos plazos prescriptivos, no tomamos partido por ninguna de ellas, ya que todas tienen su parte de razón, pudiendo encontrar dicha explicación a través de una integración unitaria de las manifestaciones anteriores. Así, nos encontramos con una obligación pecuniaria, de carácter legal, donde el titular de la relación jurídica tributaria, tiene el deber de exigir el cumplimiento de la misma de acuerdo con lo ordenado en la norma tributaria. Para tal fin, el ordenamiento le otorga unas funciones, las cuáles se materializan en distintos procedimientos, todos ellos encaminados a lograr el fin anterior. Los procedimientos administrativos establecidos

(464) FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, pág. 1064.

(465) GENÓVA GALVÁN, A.: «La prescripción tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, pág. 37;

(466) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág. 79.

(467) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 48 y sigs;

coinciden con las dos potestades que tradicionalmente se vienen reconociendo a la Administración Pública, la potestad declarativa y la potestad ejecutiva, una tendente a determinar el importe de la deuda tributaria, el acto de liquidación, y otra, ante el incumplimiento del deudor, ejecutar sus propios actos sin necesidad de solicitar el auxilio judicial. Donde los actos desarrollados en cada uno de esos procedimientos no puede interferir en el desarrollo del otro, ya que en caso contrario, haría inoperante el instituto de la prescripción, al ir interrumpiéndose su cómputo de forma sucesiva, como tendremos oportunidad de comprobar a continuación.

Aunque se trata de dos modalidades de prescripción al afectar a dos actuaciones diferentes siendo en principio independientes, en el sentido de que las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria encaminadas a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no van a afectar al plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. Pero consideramos, al igual que la STS de 14 de febrero de 1997, que ambas se encuentran interrelacionadas, en el sentido de que, aunque cada una sigue su curso normal de forma separada, se conectan cuando se produce la prescripción en alguna de ellas, al producir efectos sobre la otra actuación administrativa, impidiendo su ejercicio, es decir:

«Ambas modalidades prescriptivas son, en principio independientes, pero lo cierto es que se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haber iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto, viceversa la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría también sin sentido a la acción recaudatoria, aunque no hubiera prescrito ésta»(468).

El motivo de la existencia de la figura de la prescripción es el deseo de dar certeza y seguridad jurídica a las relaciones jurídicas, donde, en este caso, ante la existencia de una obligación tributaria, la inactividad en el ejercicio de los procedimientos otorgados al efecto, conlleva la inexigibilidad del crédito. A sensu contrario, cuando existe una actividad del acreedor tendente al cumplimiento de la obligación, la prescripción queda interrumpida. En el caso del titular de la obligación tributaria, su actividad para exigir el cumplimiento de la misma, viene ordenada por unos procedimientos que tiene el deber de seguir, siendo estos el procedimiento de gestión (inspección y liquidación) y de

(468) STS de 14 de febrero de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente: Gota Losada, Alfonso.

recaudación.

De acuerdo con lo anterior, y retomando la cuestión inicial, la interposición de recursos o reclamaciones, como causa interruptiva, al igual que las otras dos, pueden afectar a cualquiera de los derechos y acciones que pueden prescribir, debido a que el legislador no establece distinción o matización alguna, por tanto, la interposición del recurso o reclamación podrá afectar a la acción del derecho a determinar la deuda o a la acción para exigir el pago, cuando el mismo se interpone frente al acto de liquidación o, frente a las actuaciones del procedimiento de recaudación, respectivamente. No produce efectos simultáneos sobre ambos plazos de prescripción, sino que las vicisitudes que del crédito tributario vendrán condicionadas por distintas circunstancias, y entre, ellas el hecho de haber obtenido o no la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación.

Pero analicemos con mayor detenimiento las distintas situaciones que nos podemos encontrar.

La Ley General Tributaria esta concediendo a la Administración un periodo de tiempo para poder determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y, una vez determinada y notificada al obligado tributario, nos encontramos con un acto de liquidación, que contiene una deuda tributaria, por tanto, liquida, ejecutiva y no firme, hasta que concluya el plazo para la interposición del correspondiente recurso o reclamación.

Por otro lado, una vez determinada la deuda tributaria, se le concede un nuevo período de tiempo para efectuar sus funciones de recaudación ejecutiva en el caso que el llamado a satisfacerla no la realice en período voluntario.

Para ambas, se establece un plazo de prescripción para su ejercicio de cuatro años, siendo la función recaudatoria consecuencia de la función liquidadora, estableciéndose en el correcto orden de secuencias que deben ocurrir de forma consecutiva, por tanto, trascurrido dicho plazo, se declara la prescripción a determinar la deuda tributaria o la prescripción de la acción de pago, respectivamente, declaración

que se aplicará de oficio (artículo 67 LGT)(469), no estableciéndose la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada(470).

La interposición del recurso o reclamación como causa interruptiva del cómputo de la prescripción tendrá distintas consecuencias dependiendo del acto tributario que es objeto de impugnación. Así si la interposición se efectúa frente al acto de liquidación, consideramos que se interrumpe el plazo para liquidar y no el plazo para exigir el pago. Se podría pensar que al notificarse el acto de liquidación, la acción del derecho para determinar la deuda tributaria ya ha concluido, por lo que ésta no se verá interrumpida por el recurso, sino que se interrumpe el plazo de prescripción para exigir el pago. Pero dicha interpretación se basa en que:

a) Al notificarse el acto de liquidación, ya se ha determinado la deuda tributaria y se ha ejercido la función liquidadora y podría pensarse que el derecho a liquidar ha quedado consumado o agotado desde el momento en que se lleva cabo la notificación al interesado. Pero consideramos que esto no es así, es decir, la función liquidadora no ha concluido ya que el acto emanado de la misma esta cuestionada su legalidad, por lo que la finalización de la acción liquidadora se producirá cuando su acto adquiera el carácter de firme. Es decir, cuando finalice el procedimiento o proceso revisor del acto de liquidación, ya que en muchas ocasiones dicho acto habrá sido anulado por la correspondiente resolución o sentencia judicial, siendo necesario que en ejecución de los mismos se deba de dictar otro acto de liquidación. Pero en este caso, consideramos que no nos encontramos con una función liquidadora distinta de la primera, a los efectos del cómputo de la prescripción, sino que se trata de la misma, que tiene su origen en el primer acto de liquidación, donde cualquier paralización de la actividad de la Administración podrá producir la prescripción de la acción del derecho a liquidar. Por ejemplo, se dicta una nueva liquidación en ejecución de la resolución del TEAC, ésta se verá afectada si dicho Tribunal Económico-Administrativo ha estado paralizado por más de cuatro años en dictar la resolución, debido a que la prescripción se declarada de oficio y todo el cauce procedimental se encuentra enlazado hasta que el acto adquiera el

(469) En este sentido la STS de 9 de octubre de 2000. (RJ 2000/9450). P. Gota Losada, Alfonso.

(470) STS de 12 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7950). P. Rodríguez Arribas, Ramón.

carácter de firme.

b) La interposición del recurso o reclamación interrumpe el plazo de prescripción para liquidar debido a que el plazo para iniciar el cómputo de la prescripción de la acción para exigir el pago todavía no se ha iniciado cuando se interpuesto el recurso. Por lo que no podrá interrumpir aquello que todavía no se ha iniciado.

c) Que a pesar de que la función liquidadora se encuentra en un estado de pendencia a la espera de la confirmación o no de su adecuación al Derecho, esto no es óbice para que se pueda ejecutar a través del procedimiento ejecutivo en el caso que el obligado tributario no satisfaga la deuda tributaria en el período voluntario concedido al efecto, ya que se trata de un acto dictado por la Administración que goza de la presunción de legalidad y de la nota de ejecutividad, donde a través de la interposición del recurso se trata de destruir dicha presunción, pero su simple interposición no suspende la ejecución del acto.

Si el recurso o reclamación se interpone frente al procedimiento ejecutivo o acto dictado en el mismo, dicha interposición interrumpirá el plazo de prescripción para exigir el pago, iniciándose a partir de dicho momento el cómputo de otro nuevo plazo prescriptivo. En este caso, no se verá afectada la acción del derecho para determinar la deuda tributaria a través del acto de liquidación, debido a que, como hemos comentado anteriormente, sigue su propio camino, y además, una vez iniciado el procedimiento ejecutivo, los recursos o reclamaciones interpuestos no podrán versar sobre el procedimiento seguido para la determinación del acto de liquidación, sino solamente por motivos relacionados con el inicio o desarrollo del procedimiento ejecutivo, siendo además tasadas las causas de oposición al mismo.

Una vez determinados los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones como causa interruptiva de la prescripción sobre el derecho a liquidar, y la acción para exigir el pago, es necesario avanzar un paso más y ver como puede incidir el desarrollo y tramitación de dichos recursos o reclamaciones sobre las distintas clases de prescripción, y en especial, como puede incidir la circunstancia de que se produzca una inactividad total del órgano administrativo competente para la revisión superior a cuatro años, junto con la posibilidad de que se haya concedido o no la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación.

7.8.- Incidencia de la suspensión y de la prescripción durante la revisión de los actos tributarios.

En aquellos casos en que se interpone un recurso o reclamación frente al acto de liquidación, hemos comentado que se produce la interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria y si junto con dicha interposición se obtiene la suspensión de la ejecución del acto recurrido se produce una paralización de las actuaciones ejecutivas, por lo que con estas circunstancias nos encontramos con un único procedimiento, el de revisión, por lo que habrá que estar al desarrollo del mismo para determinar si se produce algún acto con virtualidad interruptiva de la prescripción que esta corriendo en esos momentos.

Pero debemos de tener en cuenta que, no se somete a plazo prescriptivo el ejercicio de la potestad revisora, sino la facultad de liquidar o recaudar, que no podrán ejercitarse si se produce una inactividad continuada de cuatro años, donde en principio debe de tratarse una inactividad del órgano que dictó el acto, que puede ejercer las mismas, y no del órgano que tiene las competencias para resolver los recursos o reclamaciones interpuestas.

Parecería contradictorio que la inactividad de los órganos de revisión no produjera la prescripción, mientras que sus actos tuvieran efectos interruptivos. Ello es debido a que depende a la amplitud con que interpretemos el artículo 66.a) de la LGT, en relación con la Administración que puede dictar los actos o llevar a cabo las actuaciones con efectos interruptivos, ya que si las circunscribimos a la idea amplia de Administración tributaria, -gestión, inspección, recaudación y tribunales económicos-administrativos-, la paralización de sus respectivos procedimientos por un período de cuatro años va a generar la prescripción. Pero la separación que lleva el artículo 90 de la LGT, repartiendo las funciones de la Administración en materia tributaria, en dos órdenes de gestión, uno -liquidación, recaudación, inspección-, y otro -resolución de reclamaciones-, podrá significar que la paralización del procedimiento de revisión por un período de cuatro años no afectará a la prescripción de las facultades del primer orden. Todo ello a pesar de que se tratan también de verdaderos órganos administrativos, que desarrollan un procedimiento administrativo, y están adscritos al Ministerio de Economía y Hacienda,

al cual también se adscriben los anteriores(471).

Ante esta cuestión se han mantenido diferentes posturas, que podemos sintetizar en dos, los que mantienen que la prescripción no afecta a los actos que se encuentran suspendidos, y aquellos que mantienen que la prescripción sí afecta a dichos actos.

7.8.1.- No se admite la alegación de la prescripción para aquellos actos tributarios impugnados que se encuentra su ejecución en suspenso.

En defensa de esta tesis se han dado diferentes argumentos como son:

a) No se produce la prescripción en virtud el artículo 1.969 del Código Civil, donde un derecho no prescribe, mientras no pueda ejercitarse la acción que lo protege, (tesis de la «*actio nata*»).

«El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya

(471) Donde las consecuencias van a ser muy diferentes, así suponiendo que se trata de una liquidación notificada, donde el sujeto pasivo ha interpuesto la reclamación económico-administrativa antes de la finalización del período voluntario, habiendo obtenido la suspensión de la ejecución de la misma:

a) Concepto de Administración tributaria en sentido amplio:

Los órganos de recaudación no pueden llevar a cabo la recaudación de la deuda debido a que la ejecución de la misma se encuentra en suspenso. Con la particularidad de que el período de recaudación en período de apremio no se ha iniciado debido a que el plazo del voluntario no ha finalizado.

En el caso de que TEA tenga paralizado su procedimiento por un período de cuatro años por causas imputables a él, prescribirá la acción para exigir el pago de la deuda por parte de los órganos de gestión.

b) Concepto de Administración tributaria en sentido estricto:

Significa que la paralización del procedimiento de revisión por más de cuatro años no conlleva la prescripción de la potestad de exigir el pago de la obligación tributaria, al tratarse de dos órdenes diferentes, donde el primero no ejerce su potestad debido a una causa legal, la suspensión de la ejecución del acto dictado, que el segundo orden, aunque se trata de la misma administración, la potestad de revisión se ha encomendado a órganos diferentes.

En el caso de no haber obtenido la suspensión de la ejecución:

a) Los órganos de recaudación continúan con el procedimiento, donde finalizado el plazo voluntario se llevará a cabo el ingreso de forma ejecutiva, con independencia de que el TEA tenga paralizado su procedimiento por un período de cuatro años.

b) En el caso de que los órganos de gestión paralicen el procedimiento por más de cuatro años y el TEA lleve cabo su procedimiento, sin estar paralizado por este período, habría que distinguir:

- Atendiendo al concepto amplio, no ha prescrito debido a que los actos del TEA tienen efectos interruptivos.

- Atendiendo al concepto restrictivo, si ha prescrito, debido a que los actos no TEA no tienen efectos interruptivos, y la inactividad se produce en el procedimiento de gestión.

c) En el caso en que ambos órganos paralicen sus procedimientos por un período de cuatro años, se entiende prescrita la deuda.

disposición especial que otra cosa determine, se constará desde el día en que pudieron ejercitarse».

De acuerdo con la tesis de la «*actio nata*» desarrollada en el ámbito civil, el inicio del cómputo de la prescripción no comienza hasta que el acreedor tiene la posibilidad de poder ejercer su derecho de crédito(472), por tanto, ante la imposibilidad de dirigirse frente al deudor tributario exigiendo el pago de la deuda tributaria debido a que la ejecución del acto tributario se encuentra en suspenso hasta que resuelva el órgano revisor correspondiente, será a partir de ese momento, es decir, a partir del momento en que pueda dirigirse frente al deudor exigiendo el pago de crédito cuando comienza el inicio del nuevo plazo de prescripción. En este sentido:

«...solicitada y concedida tal suspensión, la Administración se encuentra imposibilitada para exigir el cobro de la deuda liquidada hasta el fin de la vía económico-administrativa en todas sus instancias (art.81.3 del RPREA de 1981) ,y siendo las cosas así, ni puede decirse que haya prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (que ya ha sido determinada mediante la correspondiente liquidación), ni que haya prescrito la acción para exigir el pago (puesto que la Administración no puede exigirlo por estar suspendida la ejecución de la liquidación, de suerte que según el artículo 1.969 del Código Civil, no pudiendo ejercitarse la acción, no hay dejación ni abandono o inactividad alguna de la Administración, sin los cuales no puede producirse ninguna prescripción»(473).

(472) En base a esta tesis, el cómputo de la prescripción se inicia a partir del día siguiente en que termine el plazo de declaración, ya que a partir de este momento la Administración tiene la posibilidad de dirigirse frente al deudor tributario para que haga efectivo el crédito, por tanto cuando puede ejercitar su derecho. A pesar, como ocurre en el IRPF y IP, que el devengo de los mismos es el día 31 de diciembre de cada año, la prescripción no se inicia a partir del día uno de enero, ya que la Administración no puede ejercitar su derecho de crédito hasta que finalice el plazo voluntario de recaudación, iniciándose a partir de la finalización del éste.

(473) SAN de 29 de mayo de 1989, Rev. Carta Tributaria, núm. 117, de 15 de junio de 1990, pág.87.

RTEAC de 22 de abril de 1992. (JT 9): «Que, el interesado alega en su escrito de interposición de la alzada que de acuerdo con lo dispuesto en el art.64, de la LGT, ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como para exigir el pago de la misma, ya que desde la presentación del escrito de alegaciones, el día 30-4-1985, hasta el 23-10-1990 en que se dictó el acuerdo desestimando la reclamación el expediente estuvo paralizado en el Tribunal Regional de Galicia, sin que se produjese actuación alguna que interrumpiese la prescripción; sin embargo, es preciso tener en cuenta que el Reglamento de Procedimiento de 1981, aplicable a esta reclamación, dispone en el art.80.1 que "la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos o multas", y en el art.81.1, establece que "la ejecución del acto administrativo impugnado se suspendiera a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma en que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria y en el ap. 3 del mismo artículo se dispone que "suspendida la ejecución, se mantendrá durante la sustanciación

b) Sobre la base de lo anterior, también se ha fundamentado que con la interposición del recurso de reposición o reclamaciones económico-administrativas se interrumpe el cómputo de la prescripción, pero el nuevo plazo de prescripción no comienza a computarse desde el día siguiente de la interposición del recurso de revisión administrativa, sino a partir del momento en que se dicta la resolución del mismo.

En estos casos sé esta planteando una especie de «suspensión» del cómputo del plazo de prescripción, en el sentido de que sí el acto objeto de revisión se encuentra en suspenso su ejecución, el nuevo plazo para iniciar el cómputo de la prescripción no se inicia al día siguiente en que se interrumpe, sino que este nuevo cómputo se encuentra en «suspenso» hasta que se dicte la resolución del procedimiento revisor. «Suspensión» del cómputo del plazo de prescripción, pero con la particularidad de que el tiempo anterior transcurrido desaparece, al quedar interrumpido el mismo por la interposición del recurso o reclamación. Comenzándose el nuevo cómputo a partir de la resolución del órgano revisor, momento en el que desaparece la causa que dió lugar a la «suspensión».

En esta línea se han pronunciado de forma reiterada los Tribunales Económico-Administrativos:

«...por tanto, solicitada y concedida la suspensión, ésta que dura hasta la total sustanciación del procedimiento, incluso durante la segunda instancia, impide la ejecución del acto administrativo y consiguientemente afecta al plazo de prescripción que habría de empezar a contarse desde la pertinente resolución del este Tribunal Central y procede desestimar la pretensión formulada, criterio que, a mayor abundamiento fue mantenido por este órgano en Resoluciones de 19 de marzo

del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias" y habiéndose solicitado por el reclamante, en su escrito de 20-3-1985, la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, que le fue concedida por providencia del Secretaria del Tribunal Provincial de Orense, el día 20-3-1985, exigiéndose la constitución de aval bancario o depósito en la Caja General de Depósitos, que garantice el total del importe de la liquidación impugnada y el interés legal de mora; que, en el presente caso, no puede hablarse de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, puesto que el mismo ha sido ejercitado en tiempo y forma con la práctica de la liquidación que se impugna ahora, y que ha de entenderse que el reclamante se refiere a prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda liquidada, debiendo señalarse, a este respecto, que tal derecho por parte de la Administración ha quedado, en suspenso, a petición de parte, y no podrá ejercerse hasta que finalice la vía económico-administrativa con el presente acuerdo de este Tribunal Central, ya que conforme a lo dispuesto en el núm.23 del art.81 del reglamento citado, acordada la suspensión, se mantendrá durante la tramitación de la segunda instancia, por cuyo motivo ha de rechazarse esta alegación del recurrente, según doctrina reiterada de este Tribunal, entre otras, en sus Resoluciones de 22-7-1987 y 29-3-1984».

de 1984(474) y 17 de diciembre de 1986»(475).

En esta línea MARTÍN CÁCERES(476) debido a la imposibilidad legal de poder

(474) Se puede consultar en la Rev. Carta Tributaria, núm. 3, de 15 de abril de 1985, pág. 147: «...solicitada y concedida la suspensión, ésta -que dura hasta la total sustanciación del procedimiento, incluso durante la segunda instancia-impide la ejecución del acto administrativo y consiguientemente, afecta al plazo de prescripción que habría de comenzar a contarse desde la Resolución de este Tribunal Central».

(475) Resolución del TEAC de 24 de abril de 1987. Rev. CISS Comunicación, Núm. 55, febrero, 1988, pág.39. Resolución que ha sido comentada por HUESCA BOADILLA, el cuál, admitiendo que la demora en la sustanciación de las reclamaciones económico-administrativa va en contra del principio de seguridad jurídica, considera correcta dicha decisión debido que al estar en suspenso el ingreso de la correspondiente deuda tributaria «no es posible ejecutar el acto impugnado y la Administración no puede llevar a puro y debido efecto el mismo hasta que se culmine el procedimiento económico, por lo que es indudable que, estando "en suspenso" la acción para exigir el pago de la deuda liquidada [art.64.b) LGT], no es posible entender prescrita dicha acción, cualquiera que sea el tiempo en que penda la reclamación ante el órgano correspondiente», pág. 40.

En el mismo sentido, se pueden mencionar la Resolución del TEAR de Madrid de 12 de julio de 1990, las Resoluciones del TEAC de 7 de septiembre de 1983, de 29 de marzo de 1984, de 29 de abril de 1987 y de 13 de mayo de 1992; y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de diciembre de 1985, en la que se afirmó «que en caso de interposición de reclamaciones o recursos la prescripción se entendía interrumpida durante todo el tiempo de sustanciación de los mismos, aunque ésta se prolongase más allá de los cinco años», citadas por CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «Jurisprudencia tributaria comentada», Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 235, enero-marzo, 1995, pág. 273.

Así la Resolución del TEAC de 22 de abril de 1992, Rev. Jurisprudencia Tributaria, (ref.9) «...en el presente caso no puede hablarse de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, puesto que el mismo ha sido ejercitado en tiempo y forma con la práctica de la liquidación que se impugna, y que ha de entenderse que el reclamante se refiere a prescripción del derecho de exigir el pago de la deuda liquidada, debiendo señalarse, al respecto, que tal derecho por parte de la Administración ha quedado, en suspenso, a petición de parte, y no podrá ejercerse hasta que finalice la vía económico-administrativo con el presente acuerdo de este Tribunal Central, ya que conforme a lo dispuesto en el núm.3 del artículo 81 del Reglamento citado, acordada la suspensión, se mantendrá durante la tramitación de la segunda instancia, por cuyo motivo ha de rechazarse esta alegación del recurrente, según doctrina reiterada de este Tribunal, entre otras, en sus Resoluciones de 22-7-1987 y 29-3-1984».

Dichas resoluciones son una continuidad de la línea ya marcada por las Resoluciones de 3 de octubre de 1967 y 25 de octubre de 1973, recogida esta última por JUAN LOZANO, Ana María: *La Interrupción de la Prescripción Tributaria*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 84: «el artículo 2.º del Real Decreto de 27 de octubre de 1924... obliga a considerar como un período indivisible y no computable para la prescripción todo el tiempo de duración de la reclamación económico-administrativa,... con el solo efecto de interrumpir el plazo de prescripción que estuviese anteriormente corriendo».

(476) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 176: considera desde *lege ferende* la eficacia suspensiva del plazo de prescripción derivada de la garantía del importe de la deuda, por lo que «desde una perspectiva teórica, la suspensión de la ejecución del acto debe afectar al plazo de prescripción, deteniendo su curso, pero dicha detención ha de configurarse como efecto suspensivo del plazo de prescripción que opera por todo el tiempo que perdure la imposibilidad del ejercicio de la acción para exigir la deuda tributaria liquidada e impugnada, provocando en el cómputo del plazo bien un retraso de la fecha inicial -cuando

ejercitar la Administración su derecho, aunque la doctrina ha mostrado su oposición a esta tesis, los profs. FALCÓN Y TELLA(477) y CHECA GONZÁLEZ(478), donde además se ha producido un cambio de criterio, como tendremos oportunidad de ver en el apartado siguiente, aunque ello no obsta para que sigan produciéndose algunos pronunciamientos, aunque aislados, pero que siguen manteniendo la tesis anterior(479), incluso extendiendo sus efectos a la finalización del proceso jurisdiccional(480)

7.8.2.- Se admite la alegación de la prescripción a pesar de estar en suspenso la ejecución del acto impugnado.

En relación con esta segunda corriente, que como tendremos oportunidad de comprobar, es la que va tomando cuerpo, especialmente a partir de la STS de 18 de marzo de 1992(481), donde a pesar de que la Administración no tiene la posibilidad de

el recurso se interpone antes de la finalización del plazo de pago voluntario-, bien la suspensión sobrevinida del mismo...».

(477) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.145.

(478) CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE: «Jurisprudencia tributaria comentada», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 235, enero-marzo, 1995, pág. 273.

(479) Así por ejemplo, siguen defendiendo la que considera que una vez obtenida la suspensión, el computo del plazo de prescripción queda en suspenso hasta que notifique el pronunciamiento correspondiente. La STSJ de Navarra, de 31 de octubre de 1995, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 70, diciembre de 1995. (JT 1995/1315), pág. 140, dispone: «*En cuanto a la primera cuestión, a petición de la empresa recurrente, se suspendió la ejecución de los actos recurridos, constituyéndose la correspondiente garantía mediante aval bancario con lo que el plazo de cinco años para exigir el pago de la deuda tributaria, establecido en el artículo 64 de la LGT, quedó interrumpido por la mencionada suspensión y, como quiera que la misma ha persistido durante toda la sustanciación del procedimiento, a tenor de lo establecido en el artículo 81.3 del Regl. de PREA (a cuyo amparo fue concedida), es evidente que no se ha dado la prescripción alegada por la sociedad recurrente*».

(480) STSJ de Baleares de 13 de marzo de 1993. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, 1993. JT 327, pág. 574. donde la interposición de la reclamación o recurso interrumpe la prescripción, «*por tanto, una vez se produce la STS 27-4-1988 es cuando comienza de nuevo el plazo de prescripción, y no cuando el TEAC 19-7-1983 ordenó la sustitución de la liquidación*». Aunque no queda muy claro de la exposición de los hechos, parece referirse a que la duración del efecto interruptivo de la interposición de recursos es aplicable en relación con el recurso jurisdiccional.

(481) A continuación se citan distintos pronunciamientos de Tribunales que consideran prescrita la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, por paralización en el procedimiento de revisión administrativa no imputable al recurrente, durante más de cinco años, a pesar de encontrarse en suspenso la ejecución del acto objeto de impugnación: STS de 9 de mayo de 1988. (RJ 1988/5091). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; STS de 18 de marzo de 1992 (RJ 1992/2319), Ponente: Sr. Pujalte Clariana, Emilio; STS de 13 de abril de 1992 (RJ 3292). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.

ejercitar su derecho de crédito ya que la ejecución del acto se encuentra en suspenso, si se dan una serie de requisitos, entre ellos, que hayan transcurrido más de cuatro años en dictarse la resolución de la reclamación junto con una paralización de su tramitación

(paralización de más de cinco años del recurso de reposición); STS de 24 de octubre de 1994 (RJ 1994/7587), Ponente: Sr. Moreno Moreno, José; STS de 11 de julio de 1996. (RJ 1996/6284). Gota Losada, Alfonso; STS de 17 de mayo de 1996. (RJ 1996/4315). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime; STS de 14 de febrero de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente: Gota Losada, Alfonso; STS de 23 de mayo de 1997. (RJ 1997/6175). Ponente: Gota Losada, Alfonso; STS de 21 de noviembre de 1998. (RJ 1998/8798). Ponente: Sala Sánchez; STS de 13 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7954). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; STS de 9 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7949). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; STS de 6 de noviembre de 1998. (RJ 1998/10424). Ponente: Gota Losada, Alfonso; STS de 21 de mayo de 1998. (RJ 1998/3963). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio; STS de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1101). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María; STS de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1099). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferran, José María; STS de 29 de marzo de 1999. (RJ 1999/2544). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; STS de 21 de julio de 2000. (RJ 2000/8396). Ponente: Gota Losada Alfonso.

En relación con la **Audiencia Nacional**, como consecuencia de la paralización por más de cinco años en el TEAC en la resolución de la reclamación económico-administrativa: SAN de 11 de noviembre de 1992; SAN de 10 de diciembre de 1992; SAN de 14 de diciembre de 1992. Ponente: Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 15 de enero de 1993. Tomo I, 1993. JT 2., pág. 15; SAN de 2 de abril de 1993. Tomo I, 1993. JT 386, pág. 680; SAN de 6 de abril de 1993. Tomo I, 1993. JT 459, pág. 810; SAN de 30 de abril de 1993. Tomo I, 1993, JT 391, pág. 691; SAN de 4 de mayo de 1993. Tomo I, 1993. JT 523, pág. 924. SAN de 11 de mayo de 1993. Tomo I, 1993. JT 524, pág. 925; SAN de 21 de mayo de 1993. Tomo I, 1993, JT 546, pág. 966; SAN de 20 de julio de 1993 (JT 1028). Ponente: MARTÍN González, Fernando; SAN de 8 de noviembre de 1993 (JT 1421). Ponente: Gil Ibañez, J. Luis; SAN de 7 de noviembre de 1994. Tomo III, 1994. JT 1.418, pág. 446. Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica; SAN de 8 de mayo de 1995 (JT 647). Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica; SAN de 19 de diciembre de 1995. (JT 1604). Ponente: Castillo Castillo, Juan; SAN de 29 de enero de 1996 (JT 317). Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica; SAN de 28 de febrero de 1996. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 78, abril, 1996. JT 204, pág. 399; SAN de 28 de mayo de 1996 (JT 668). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.

En relación con los **Tribunales Superiores de Justicia**: STSJ de Madrid de 27 de enero de 1994. Tomo I, 1994. JT 25, pág. 47. Ponente: Martínez Ruiz, Luis F.; STSJ de Madrid de 3 de febrero de 1994. Tomo I. 1994. JT 116, pág.218. Ponente: Benito Moreno, Fernando; STSJ. de Valencia de 14 de marzo de 1994. Tomo I. 1994. JT 226, pág. 411; STSJ. de Valencia de 29 de julio de 1994. Tomo II. 1994. JT 855, pág. 419. Ponente: Miguel Canuto, Enrique de; STSJ. de Valencia de 20 de octubre de 1994. Tomo III. 1994. JT 1.291, pág. 170. Ponente: Díaz Delgado, José; STSJ, de Valencia de 12 de noviembre de 1994. Tomo III, 1994. JT 1.346, pág. 296. Ponente: Díaz Delgado, José; STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 1995. RJ 1634. Ponente: Benito Moreno, Fernando; STSJ de Madrid, de 21 de diciembre de 1995, Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, núm. 74, febrero, 1996. JT 1.634, pág. 829;

En esta misma línea se ha producido un cambio de criterio por el **Tribunal Económico-Administrativo Central**, adoptando la doctrina del Tribunal Supremo, así la RTEAC de 2 de junio de 1993 (vocalía 2º), Tomo I, 1993. JT 1.073, pág.727; «*Consid. 7.º Que, en lógica consecuencia con la jurisprudencia expuesta en el considerando que antecede, y en acatamiento de la misma, este TEAC modifica el criterio que ha venido sustentado hasta la fecha y declara que la suspensión del acto administrativo impugnado, en cualquiera de las instancias de la vía económico-administrativa, prevista en el artículo 81 del Regl. PREA de 1981, no afecta a los plazos de prescripción contemplados en el artículo 64 de la LGT*», o la RTEAC de 14 de diciembre de 1994. (Vocalía 2º) Tomo III, 1993. Ref. 1.693, pág. 1.025. Rev. Estudios Financieros, núm. 151, o RTEAC de 9 de mayo de 1995 (JT 881).

por causas no imputables al obligado tributario, debiéndose de aplicar de oficio la prescripción extintiva.

Así, la primera sentencia que inicia el desarrollo de esta tesis, es la del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1992 en su Fundamento Jurídico Segundo, donde lleva a cabo la argumentación necesaria para invertir lo defendido en la anterior postura. En este sentido son dos sus argumentos básicos: la imposibilidad de aplicación del artículo 1.969 del Código Civil y que los Tribunales Económico-Administrativos pertenecen a la esfera del titular del derecho de crédito.

a) No es de aplicación para este caso concreto el artículo 1.699 del Código Civil, debido a que el artículo 9.2 de la LGT autoriza la posibilidad de aplicar la normativa común de forma supletoria ante la falta de normativa específica tributaria, lo cual no ocurre en el ámbito tributario, al venir regulado el tema de la prescripción en los artículos 64 a 67 de la LGT, estableciendo de forma expresa cuando se inicia el cómputo del plazo de prescripción(482).

De acuerdo con esa normativa especial recogida en la LGT, la interrupción se produce por la interposición de la reclamación o recurso, siendo común a todas las causas de interrupción, que el nuevo cómputo del nuevo plazo de prescripción se inicia

(482) STS de 18 de marzo de 1992 (RJ 1992/2319), Ponente: Sr. Pujalte Clariana, Emilio: «...Frente a lo que antecede no puede prevalecer el razonamiento contenido en la sentencia apelada respecto a que, habiéndose acordado la suspensión del acto administrativo de gestión liquidatoria (art. 81 del Reglamento de Procedimiento), la acción para hacer efectiva la deuda tributaria no pudo ejercitarse hasta que se dictó resolución desestimatoria por el Tribunal Central, y ello por aplicación supletoria del artículo 1969 del Código Civil, en cuanto dispone que «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día que pudieron ejercitarse». Sabido es que este artículo sigue el principio general de la «actio nata», es decir, que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a transcurrir hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse, y no antes. Sin embargo, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias nació cuando la Administración de Tributos de Santander practicó, en 14-10-1969, liquidación definitiva del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 1963, 1964, 1965 y 1967, a la «C. L. S.». Así, el artículo 65 de la Ley General Tributaria dice que el plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas comenzará a contarse «desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario». Se trata, por tanto, de un supuesto donde no es de aplicación el artículo 1969 del Código Civil porque hay una disposición especial (art. 65 de la Ley General Tributaria) que excluye la aplicación de aquella regla general.

De otra parte, es muy cierto que este plazo de prescripción quedó interrumpido merced a las diversas reclamaciones económico-administrativas que hubieron de promoverse (art. 66-1-b) y, habiendo tenido lugar la penúltima actuación el 12-12-1979 -recurso de alzada ante el Tribunal Central-, comenzó de nuevo a correr a partir de ella, superando los cinco años, cuando la siguiente actuación -Resolución del Tribunal- se produjo en 2-7-1985».

a partir de ellas, desapareciendo el anterior. Por lo que no se puede hablar de una suspensión del cómputo del plazo de prescripción al no venir especificada esta posibilidad en el ámbito de la LGT(483).

b) Que una vez interpuesta la reclamación o recurso se produce la interrupción del plazo de prescripción, iniciándose a partir de ese momento un nuevo cómputo del mismo. Donde, a pesar de que los órganos de gestión (para llevar a cabo la liquidación), o los órganos de recaudación (para llevar a cabo la recaudación del acto impugnado), no pueden continuar con el cauce habitual de sus facultades, debido a que se ha otorgado la suspensión de la ejecución del acto, el cómputo de la prescripción continua, ya que la paralización del procedimiento revisor por causas no imputables al recurrente no imposibilita que se declare la prescripción de la facultad de liquidar o de recaudar. Ello es debido a que el sujeto activo de la obligación tributaria cuenta con una serie de funciones encaminadas a exigir el cumplimiento de la misma de acuerdo con lo exigido por la norma, lo cual significa que está capacitado para liquidar, investigar, comprobar, y recaudar en los términos marcados por la Ley. Por tanto, cuando se pone en duda la legalidad del acto encaminado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, le corresponde, al mismo sujeto, aunque ante otros órganos, pero que siguen siendo órganos administrativos adscritos al Ministerio de Economía y Hacienda, para verificar la legalidad del mismo, estos son lo Tribunales Económico-Administrativos(484).

(483) STSJ de Valencia de 29 de julio de 1994. (JT 1994/854): «...De otra parte, si la solicitud y concesión de la suspensión tuviera como consecuencia la paralización del cómputo de la prescripción mientras dure la tramitación de la reclamación, estaríamos atribuyendo injustificadamente a esta causa de interrupción unas consecuencias enteramente distintas a las que se generan para las demás causas de interrupción, en las que, una vez producido el acto interruptivo, vuelve a contarse el plazo de inmediato».

(484) STS de 18 de marzo de 1992 (RJ 2319), Ponente: Sr. Pujalte Clariana, Emilio: «La suspensión del acto administrativo que regula el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo no afecta al plazo de prescripción (lo que afecta es la interposición de la reclamación, como dice el artículo 66-1.b de la Ley General Tributaria) porque se trata de una moratoria - ciertamente, garantizada- que el acreedor (Hacienda Pública, de cuya naturaleza participan los Tribunales Económicos) concede al deudor (contribuyente) mientras el primero revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida. Perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar al acto antes de que se consume el plazo de prescripción, atentaría al principio de la seguridad jurídica que garantiza la Constitución (art. 9.º 3), y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción. De ahí que la Sala estime que, habiendo estado paralizado el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, por causa no imputable al recurrente, durante más de cinco años, ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda

Así, FALCÓN Y TELLA se muestra plenamente de acuerdo con esta corriente jurisprudencial, al ser la que más se acomoda a los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, ya que en caso contrario, significaría «*la imprescriptibilidad de la obligación, cuando el órgano económico-administrativo incumple su obligación de dictar resolución expresa*»(485), ya que es contrario a la propia institución de la prescripción hacerla depender del proceder de una las partes(486), así como, en el principio de seguridad jurídica(487).

Desde nuestro punto de vista, esta tesis consolidada en la actualidad tiene sus consecuencias, así consideramos que el legislador cuando efectuó la tramitación de la LGT al suprimir de las causas interruptivas la tramitación de los recursos o reclamaciones económico-administrativas, tenía la pretensión que la prescripción se interrumpiera únicamente por las actuaciones de la Administración efectuadas en cada una de las funciones que podían prescribir, no concediéndole estos efectos a los actos que pudieran desarrollarse en la resolución de los recursos o reclamaciones, debido a que el órgano no es solamente distinto, sino que la función desarrollada, la de revisión, es distinta de la de liquidación o recaudación, junto con la idea que, suponemos, no estaría en el ánimo del legislador que existiera una inactividad de cinco años -periodo prescriptivo inicial- en la tramitación del recurso de reposición o de las reclamaciones económico-administrativas.

Pero la práctica fue algo distinta, los tribunales de justicia se encontraron que era

Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas».

(485) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.145.

STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 1995. (JT 1995/1634). Ponente: Benito Moreno, Fernando: «*perteneciendo a las facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar el acto antes de que se consume la prescripción atentaría a principio de la seguridad jurídica que garantiza la Constitución (art.9.3), y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción*».

(486) STS de 24 de octubre de 1994 (RJ 7.587), Ponente: Sr. Moreno Moreno, José: «*... pues perteneciendo a la esfera de las facultades del Tribunal Económico revisar el acto antes de que se consume el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica que garantiza la Constitución, y que constituye el fundamento de esa modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, conceder al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción...*».

(487) SAN de 24 de julio de 1987, Rev. Carta Tributaria, núm. 60, de 1 de diciembre de 1987, pág.42

y es algo frecuente que entre la interposición de la reclamación y la resolución perfectamente se superaba el plazo prescriptivo, ante esta situación comenzaron a otorgar efectos interruptivos a los actos llevados a cabo por el propio Tribunal Económico-Administrativo o por la Administración que dictó el acto objeto de impugnación o por el propio obligado tributario reclamante, aunque como hemos comprobado, no todos estos actos interruptivos se pueden enmarcar dentro del artículo 66 de la LGT. Con esta forma de actuar, al considerar interrumpido el plazo de prescripción, al tener efectos instantáneos, y comenzar a correr uno nuevo, se evitaba el declarar prescripto el derecho de la acción a liquidar o a exigir el pago de la deuda tributaria. Pero cuando los tribunales de justicia constataban que se había producido durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa una inactividad total de los tres sujetos participantes, durante un período de tiempo superior al plazo prescriptivo, en este caso, al haberle concedido efectos interruptivos a los actos de tramitación, si estos no existían, la consecuencia no podía ser otra que la declaración de la prescripción.

7.8.3.- En el caso de no haber obtenido la suspensión de la ejecución del acto objeto de revisión.

En estos casos, nos encontramos con que frente al acto tributario el obligado tributario ha planteado el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, y en la sustanciación de alguno de ellos, ha existido un lapsus temporal de cuatro años, donde no se ha llevado a cabo ninguna actuación procedimental por causas no imputables al interesado.

Pues bien, la interposición de estos recursos interrumpe el plazo de prescripción, interrupción que va operando mientras la tramitación de los mismos sigue su curso, volviéndose a reanudar el cómputo del plazo de prescripción a partir del momento en que la tramitación queda paralizada, y si la inactividad de la Administración se prolonga más allá del plazo prescriptivo, se produce la extinción de la obligación, por la prescripción extintiva.

En esta situación la prescripción se aplicará de oficio, pero no por la mera apreciación de que el órgano competente para llevar a cabo la revisión no ha llevado a cabo ningún acto encaminado a la resolución del mismo por un período de cuatro años, sino que lo determinante será constatar que la Administración tributaria, al no estar

suspendida la ejecución del acto tributario, tiene el deber de ejercer las potestades que le otorga la normativa tributaria para llevar a cabo la ejecución del acto objeto de revisión, las cuales no las ha ejercido por igual período de tiempo. En este sentido se pronuncia en la actualidad la jurisprudencia, por ejemplo, la STS de 23 de marzo de 1996(488):

«A mayor abundamiento, frente al criterio aditivo de la Abogacía del Estado, de que el Ayuntamiento de León no tuvo culpa ni intervención en la tardanza imputable al TEAC -determinante del transcurso del plazo al que se liga el instituto de la prescripción-, es lo cierto que dicha Corporación permaneció inactiva durante un plazo superior a los cinco años, sin ejercitar su potestad de recaudar -cuya posibilidad jurídica de ejercicio conlleva la preexistencia, como aquí acontece, de una obligación tributaria liquidada, notificada, vencida e impagada, a tenor de lo previsto en el artículo 126.2.a) de la LGT: "toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria"(489).

Así pues, la falta de ejercicio de dicha potestad, que ni siquiera estaba suspendida, en el plazo de los cinco años, es lo que determina la consumación de la prescripción reconocida en la sentencia de instancia».

Pero para llevar a la conclusión anterior, se han tenido que ir superando diferentes etapas.

Así, en un primer momento se admitía la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda, pero no sobre la base de la inactividad de los órganos titulares de la facultad de liquidar o recaudar, sino basándose en que el órgano encargado de la revisión del acto objeto de recurso o reclamación ha estado por un período de cuatro años sin llevar a cabo ningún acto encaminado o tendente a la tramitación del procedimiento de revisión. Criterio jurisprudencial según el cual la paralización del procedimiento económico-administrativo durante un período de tiempo superior a cuatro años entre el último acto con efectos interruptivos y la notificación de la resolución es causa de la

(488) STS de 23 de marzo de 1996, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 80, mayo, 1996, pág. 726.

(489) Aunque en la actualidad el artículo citado en la sentencia de la LGT se encuentra modificado en su redacción debido a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, sigue sirviendo de argumento ya que la Administración Tributaria una vez finalizado el período voluntario de recaudación se inicia el período ejecutivo de las deudas liquidadas por ella el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso, pudiendo y debiendo iniciar el procedimiento de apremio, mediante la notificación de la providencia de apremio para exigir de forma coactiva el ingreso de la deuda tributaria.

prescripción extintiva del crédito tributario(490), «y de no hacerlo así, cualquier resolución administrativa confirmatoria de un acto o de otra resolución anterior objeto de impugnación, dictada tras la paralización del recurso o reclamación durante más de 5 años por causa, insistimos, únicamente imputable a la Administración sería ineficaz, porque frente a ella podría oponerse, tal como ha ocurrido en el presente caso, la

(490) El Tribunal Supremo ha establecido una doctrina ya reiterada, según la cual, la prescripción del derecho de la Administración se produce por el transcurso de los cinco años (cuatro en la actualidad) que establece el art.64 de la LGT no solamente durante la vía de gestión, sino cuando esto se produce en vía de reclamación y concretamente, en la vía económico-administrativa. Son ejemplo de ello, entre otras, las sentencias de 25 de junio de 1987 (RJ 1987/4925), de 26 de junio de 1987 (RJ 1987/4925), de 9 de abril de 1988 (RJ 1988/5091), de 7 de noviembre de 1988 (RJ 1988/9115), de 3 de enero de 1989 (RJ 1989/4618), de 7 de abril de 1989 (RJ 1989/3157). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; de 6 de junio de 1989 (RJ 1989/4618), de 6 de octubre de 1989 (RJ 1989/7031). P. Pujalte Clariana, Emilio; de 17 de octubre de 1989 (Rev. Impuestos, Tomo I, 1990, pág. 755) de 9 de mayo de 1990 (RJ 1990/4244) o en Rev. Impuestos, Tomo II, 1990, pág. 704). P. Pujalte Clariana, Emilio; de 23 de octubre de 1990 (RJ 1990/8290), de 25 de marzo de 1991 (RJ 1991/2890), de 27 de noviembre de 1991 (RJ 1991/8775), de 21 de octubre de 1992 (RJ 1992/8025). P. Pujalte Clariana, Emilio; de 30 de noviembre de 1992 (RJ 1992/8693). P. MARTÍN Herrero, José; de 15 de junio de 1993, de 14 de noviembre de 1994 (RJ 1994/9303), de 17 de julio de 1995 (RJ 1995/5824). Ponente: Moreno Moreno, José; de 28 de diciembre de 1996. (RJ 1996/9596). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo; de 17 de mayo de 1996 (RJ 1996/4315). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime; de 23 de marzo de 1996. (RJ 1996/2691). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime; de 22 de noviembre de 1998. (RJ 1998/8799). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

En el mismo sentido la STSJ de Cataluña de 30 de octubre de 1991, Rev. Impuestos, núm. 6, marzo, 1992, pág.40: «SEGUNDO.-Un adecuado estudio de la cuestión precedentemente expuesta, nos lleva a señalar que, conforme se establece en el artículo 66-1-b) de la Ley General Tributaria, los plazos de prescripción se interrumpen «por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», lo que significa que en el presente supuesto la prescripción quedó interrumpida cuando la entidad mercantil apelante formuló reclamación económico-administrativa, pero cuando dentro de la reclamación en cuestión, por aquélla se formuló recurso de alzada ante el Tribunal Central en 29 de noviembre de 1978, a partir de esta última fecha ha de comenzarse a computar un nuevo plazo de posible prescripción que, siempre dentro del actuar administrativo, a partir del 29 de noviembre de 1983 se consumó el plazo de cinco años a contar desde la fecha de interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Central, durante cuyo plazo el expediente administrativo -reclamación económico-administrativa en recurso de alzada- estuvo paralizado por causa únicamente imputable a un Órgano de la Administración, derivándose de lo expuesto, la consecuencia ineludible de que debiéndose aplicar de oficio la prescripción, según determina el artículo 67 de la antes citada Ley General Tributaria, el Tribunal Económico-Administrativo Central no podía en 15 de febrero de 1984, dictar resolución del recurso ante el mismo promovido en términos que no fueran aplicar la prescripción entonces ya consumada, y de no hacerlo así, cualquier resolución administrativa confirmatoria de un acto o de otra resolución anterior objeto de impugnación, dictada tras la paralización del recurso o reclamación durante más de cinco años por causa únicamente imputable a la Administración, sería ineficaz porque frente a ella podría oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, doctrina la que acabamos de exponer, que ha sido anteriormente declarada por esta Sala en la Sentencia de 25 de junio de 1987, resolviendo en relación con un supuesto prácticamente igual que el ahora suscitado».

prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada»(491).

Pero bastará cualquier actuación de los órganos de gestión o recaudación tendentes a la liquidación o al cobro de la deuda tributaria, en ejecución de los actos administrativos impugnados, en tanto no se hubiera acordado suspender dicha ejecución, para provocar efectos interruptivos de la prescripción, en relación con el derecho a liquidar y la acción de exigir el pago del crédito tributario, no viéndose afectado por el hecho de que se hubiera interpuesto contra ellos reclamaciones administrativas o jurisdiccionales y el órgano de revisión haya estado paralizado su tramitación por el período quinquenal(492).

Como consecuencia de lo anterior, existen pronunciamientos jurisprudenciales que exigen que el interesado debe de demostrar la pasividad de los órganos de gestión y recaudación en el ejercicio de sus funciones, para llevar a cabo la acción para exigir el pago de la deuda liquidada, no suspendida en su ejecución, es decir, probar que no ha

(491) SAN de 3 de junio de 1991, Ponente: Fernández García. Rev. Impuestos, núm.4, febrero de 1992. Págs. 73 y 74.

En este sentido la SAN de 24 de julio de 1987, donde en ningún momento dice que el reclamante había obtenido la suspensión de la ejecución de la liquidación reclamada, según lo cual dispone que: FJ 2.º «La cuestión controvertida en el actual recurso contencioso-administrativo se centra en determinar, si se ha producido la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, ..., al estar paralizado el recurso de alzada interpuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, más de cinco años. A cuyos efectos esta sentencia no hará sino repetir los argumentos expuesto en la de fecha de 31 de octubre de 1986...». FJ 5.º «Por tanto, habida cuenta que en la exigencia del pago de la deuda tributaria, han transcurrido más de cinco años, sin que dicha demora pueda ser imputada al reclamante, o causas justificadas del procedimiento, ha de concluirse diciendo que, por razones de seguridad jurídica, prescribió para la Administración hoy demandada dicha exigencia de pago, habiéndose por tanto de declararse así, estimando en tal punto la demanda; al ser posible aplicarla incluso de oficio -artículo 67 de la citada Ley General Tributaria». Rev. Carta Tributaria, núm. 60, 1 de diciembre de 1987. Ref. 1349, pág.42.

En relación con la Audiencia Nacional, donde se producido la paralización por más de cinco años en el TEAC por causas no imputables al recurrente, se pueden citar las siguientes sentencias: de 2 de abril de 1992, (JT 1992/42). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes; de 29 de octubre de 1993, Tomo III, 1993. (JT 1993/1269), pág. 83; de 3 de diciembre de 1993 (JT 1993/1507). P. Lamberto Serrano Iturioz, Pascual; de 23 de diciembre de 1993, Tomo III, 1993. (JT 1993/1592), pág. 615; de 19 de enero de 1994. Tomo I, 1994. (JT 1994/6), pág. 22; de 26 de enero de 1994. Tomo I, 1994. (JT 1994/44), pág. 85; de 25 de febrero de 1994. Tomo I, 1994. (JT 1994/91), pág. 176; de 23 de febrero de 1996, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 78, abril, 1996. (JT 1996/204), pág.399.

La RTEAC de 8 de junio de 1995 (JT 1995/1027), declara la prescripción por la paralización superior al plazo prescriptivo en la resolución de la reclamación en el TEAR.

(492) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación. Aspectos Sustantivos y Procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.864/1990*. Edt. CISS, 2º edición, Valencia, 1993, pág.303

habido ninguna actuación con eficacia interruptiva por parte de los órganos de gestión y recaudación(493).

Aspecto probatorio que ha sido criticado por la doctrina(494), considerando que «...si no está suspendida la ejecución del acto impugnado, la prescripción se interrumpe tanto por el desarrollo de la reclamación económico-administrativa como por cualquier actuación de gestión, aunque la reclamación estuviese paralizada. Pero será siempre la Administración la que habrá de probar la existencia de la actuación de que se trate y el conocimiento formal de la misma por el sujeto pasivo»(495) y que ha sido abandonado por posteriores pronunciamientos jurisprudenciales, como la STS de 20 de febrero de 1996(496). Es lógico que la carga de la prueba recaiga sobre el titular del derecho de crédito, el cuál fácilmente podrá demostrar que ha existido actividad

(493) STS de 20 de mayo de 1983, (RJ 1983/2500): Ponente: Pérez Tejedor, Manuel: «... hasta llegar a esta apelación, sin que aparezca aportada prueba alguna de que la Administración quedase inactiva en orden a la prosecución del aludido expediente de comprobación, liquidación subsiguiente y, en su caso, ejecución de los actos administrativo correspondientes; pues la alegación de inactividad en los expediente de reclamación no entraña alegación ni prueba de inactividad en los expedientes de gestión y recaudación correspondientes que debieron proseguir su trámite (...); lo que lleva a la consecuencia de estimar que no aparecen probados los hechos de los que pueda derivar la prescripción invocada y han de ser desestimadas las pretensiones a este efecto formuladas por la apelante».

SAN de 12 de junio de 1987, «...la demora en resolver la reclamación no supone que opere la prescripción, sin que se demuestre que tal demora es imputable en exclusiva a la Administración», para de esta forma no admitir la prescripción al no quedar demostrado que la demora de la tramitación administrativa fuera solo imputable a la Administración y no la entidad hoy recurrente, algo que no se puede fundamentar del contenido de la sentencia. Rev. Carta Tributaria, núm. 60, de 1 de diciembre de 1987, pág.43.

(494) JUAN LOZANO, Ana María: *La interrupción de la prescripción tributaria*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 86 y 87

(495) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, pág.144. Que además cita la STSJ de Castilla-La Mancha de 4 de febrero de 1991, recogida en la Rev. Impuestos, núm. 14, 1991, pág.41.

(496) STS de 20 de febrero de 1996. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 78, abril, 1996. (JT 1996/1727), pág. 112, que dispone en su FJ tercero en relación a sí se ha producido alguna actuación administrativa, realizada con conocimiento del sujeto pasivo, que interrumpiera el plazo de prescripción que: «...ni tampoco sobre dicho punto se ha formulado alegación ni prueba alguna y siendo la prescripción una institución protectora de la seguridad jurídica y penalizadora de la falta de diligencia del acreedor, la prueba de la interrupción del plazo corresponde a éste, conforme a las reglas generales que no pueden ignorarse en el campo del Derecho Administrativo, en que dicha extinción del derecho al cobro es aplicable de oficio».

administrativa tendente a liquidación o recaudación(497) del débito con conocimiento formal del recurrente, ya que difícilmente éste podrá probar la inactividad de la Administración al tratarse de un hecho negativo.

Por tanto, la paralización por más de cuatro años del procedimiento de revisión en vía administrativa, donde la inactividad, de los TEAR o TEAC y, de los órganos competentes para resolver el recurso de reposición, va a incidir directamente sobre la prescripción de la obligación tributaria, en el sentido en que la Administración Tributaria no podrá ejercer sus facultades de liquidación y recaudación, por causa de su propia inactividad, y no, por la inactividad del órgano de revisión, ya que al no estar suspendida la ejecución del acto que se impugna, la Administración que ha dictado dicho acto, puede y debe seguir con la ejecución del mismo, en caso contrario, se produciría la prescripción aunque no se hubiera impugnado.

La causa de interrupción por la interposición de recursos conlleva que una vez interpuesto se abre un nuevo plazo de prescripción, donde al no estar suspendida la ejecución del acto, concurren dos procedimientos, uno de recaudación y otro de revisión, que de manera independiente siguen su tramitación dictando actos que pueden producir efectos interruptivos del plazo de prescripción en relación con el ejercicio de las potestades correspondientes, es decir, sobre la potestad para exigir el pago en cuanto a los actos dictados en el procedimiento de recaudación ejecutivo y, sobre la potestad liquidadora, la cual se encuentra pendiente hasta la resolución del procedimiento de revisión, todo ello basándose en el mismo acto administrativo(498). Por tanto,

(497) SAN de 26 de marzo de 1993, (JT 142). Ponente: Perello Domenech, Isabel: «Frente a lo que antecede no puede ser acogido el argumento esgrimido por el Abogado del Estado acerca de que "por prueba de presunciones resulta plamaría la existencia de actos interruptivos de la prescripción al no haberse acordado en vía administrativa la suspensión del acto", toda vez que del expediente de reclamación económico-administrativo se deduce únicamente la paralización del recurso de alzada durante cinco años, y sin que pueda admitirse la interrupción de este plazo prescriptivo por la presunción o por la circunstancia hipotética de que se practicaron actos intermedios, que en toda caso incumbía probar a la Administración Tributaria, que es precisamente quien los invoca».

(498) STS de 17 de julio de 1995, (RJ 5824). Ponente: Moreno Moreno, José: «...siendo fundamental que la inactividad del Tribunal se produzca ininterrumpidamente durante el lapso temporal de cinco años señalado como de prescripción, lo que ha sucedido en el presente caso, como se deduce del examen de las actuaciones, en cuanto de ellas aparece se instrumentó la Reclamación económico-administrativa con fecha 17 junio 1974, se formularon alegaciones el 14 de noviembre de 1975 y no se dictó el fallo por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial hasta el 13 de mayo de 1982, cuando ya había transcurrido ininterrumpidamente el plazo de 5 años determinante de la

consideramos que para poder declarar la extinción del crédito tributario como consecuencia de la prescripción, es necesario, cuando el acto de liquidación no tiene suspendida su ejecución, que se produzca una paralización o una inactividad de la Administración de manera conjunta en el procedimiento de gestión y en el procedimiento revisor, superándose el plazo prescriptivo, todo ello, como consecuencia de que los tribunales de justicia han otorgado efectos interruptivos a los actos dictados durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, por lo que de no existir los mismos afectará a los derechos que prescriben.

En el caso de no suspensión, la interposición del recurso supone la interrupción del plazo prescriptivo del derecho a determinar la deuda tributaria, debido a que una vez recibida la notificación el obligado tributario del acto de liquidación, éste no significa que el derecho a liquidar ha quedado consumado o agotado por dicha actuación, sino que la circunstancia de interponer el recurso conlleva poner en duda dicha actuación liquidadora, por lo que la posibilidad de determinar la deuda tributaria queda en una situación de pendencia(499) hasta la finalización de los procedimientos o procesos de revisión, declarando la conformidad del mismo a la legalidad vigente o su disconformidad, siendo necesario dictar nuevo acto de liquidación. En el caso de no haberse interpuesto ningún recurso, finalizado el plazo para ello, conllevará que el acto adquiera firmeza, siendo este el momento que debe entenderse concluido el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Mientras con la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, al no estar en suspenso su ejecución, caben dos posibilidades, que el obligado tributario, al tiempo de interponer la reclamación frente al acto de liquidación, efectúe el ingreso de

prescripción, procediendo por ello la confirmación de la sentencia apelada y desestimación del presente recurso de apelación, sin que a ello se oponga que con fecha 27 de diciembre de 1976, se expidiese certificación de descubierto, dado que no aparece ningún otro acto interruptivo y desde dicha fecha a la de 13 de mayo de 1982 también aparece haber transcurrido sin interrupción el plazo tan repetido de cinco años».

(499) En este sentido la STS de 14 de febrero de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente: Gota Losada, Alfonso: «...La determinación cuantitativa de la deuda tributaria o sea la liquidación practicada por el Ayuntamiento...-sujeto activo- fue impugnada en vía administrativa, mediante reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de modo que la liquidación no era firme y por tanto el derecho del sujeto activo a determinar la deuda tributaria quedaba sometido a la resolución correspondiente de la reclamación económico-administrativa, es decir, se hallaba en una situación de pendencia».

la deuda tributaria o, no efectúe el ingreso, por lo que una vez finalizado el plazo voluntario se inicia el período ejecutivo junto con el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada.

Pues bien, en el caso de que el ingreso se haya efectuado de modo voluntario o a través del procedimiento ejecutivo de recaudación ¿que efectos produce la paralización por más de cuatro años en la resolución de la reclamación?

En el caso de que haya hecho efectivo el cobro mediante el procedimiento de apremio, los actos efectuados durante su desarrollo habrán ido interrumpiendo el cómputo de la prescripción, por lo que la paralización superior de la tramitación de la reclamación económico-administrativa por un período superior al prescriptivo, no dará lugar a la declaración de la prescripción debido a que no se ha consumado por la actividad desarrollada por el órgano de recaudación. Pero, en el caso de que se haya llevado el ingreso de manera voluntaria, y posteriormente se haya producido una paralización en la reclamación económico-administrativa superior al plazo prescriptivo, al no existir actos de otros órganos, por haberse ingresado la deuda tributaria, consideramos que se produce la prescripción del derecho a liquidar y, por tanto, al no existir una deuda tributaria firme debido a que el plazo otorgado a la Administración para poder determinar dicha deuda tributaria ha concluido(500), también afectará a la acción

(500) En sentido contrario, FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*. Edt. Aranzadi. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 18, 2001, pág. 25: «Sin embargo, no opera la prescripción puesto que la deuda que se discute ya ha sido pagada, para el contribuyente que no solicitó la suspensión del crédito, o no pudo solicitarlo por haber sido ingresada la deuda previamente. En esta línea el TEAC ha manifestado en Resolución de 21 de abril de 1994 (JT 1994, 668) que “mal puede prescribir el derecho a cobrar una deuda tributaria cuando ésta fue efectivamente satisfecha dentro del plazo reglamentario”. A su vez, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 10 de mayo de 1994 (JT 1994/523), analizando la cuestión debatida con mayor detenimiento dice en uno de sus fundamentos: “Ahora bien, la prescripción de las acciones requiere la posibilidad de su ejercicio -art.1969 del Código Civil- y, en el caso de autos, se iniciaría el cómputo de su plazo desde la fecha en que finalizó el plazo voluntario para el ingreso de la deuda tributaria liquidada (art.65 de la LGT), pero como quiera que la deuda tributaria a cargo de la entidad actora fue ingresada en el Tesoro el día 7 de diciembre de 1981, según propia declaración, ello significa que ya no existía tal deuda, ni, consiguientemente, tenía la Administración acción para exigir su pago, acción, por tanto, inexistente, que no puede ejercitarse, ni puede prescribir, por lo que, a estos efectos, resulta indiferente el transcurso de siete años de inactividad administrativa e inadecuada la alegación de la prescripción, cuyo motivo de recurso debe, por consiguiente, ser rechazado”.

El argumento utilizado por el Tribunal ha quedado claramente expuesto en el Fundamento Jurídico transcrito y jurídicamente es impecable. “Contrario sensu”, el Tribunal no hace sino seguir el principio de la “actio nata”, ya que en este supuesto la acción sí había nacido, pero ya se había cumplido. Y efectivamente, lo que prescribe es la acción para exigir el pago de la deuda, luego si la

para exigir el pago, por lo que si se ha producido el ingreso de la misma, se tendrá que efectuar su devolución o, en el caso, de que el ingreso no se haya efectuado y no existan otros actos interruptivos, tampoco se podrá ejercer la acción para su ingreso al no existir una deuda tributaria firme.

Si en el caso de suspensión de la ejecución del acto, los derechos de la Administración prescriben por la paralización del TEA, aunque no pueden ejercitarlos, cuando la deuda se satisface de forma voluntaria, el obligado cumple con su obligación de pagar, pero no habían finalizado las potestades prescriptivas, al encontrarse pendientes de revisión, debiendo el TEA declarar de oficio la prescripción. No existe razón para colocar en peor situación al que recurre e ingresa que a la persona que recurre y obtiene la suspensión, el primero no se beneficia de la prescripción y el segundo sí, acaecida en ambos casos, como consecuencia de la paralización de la tramitación de la reclamación, a pesar de que la Administración no podía ejercer sus funciones, en el primer caso por cumplimiento voluntario del obligado y en el segundo, por la suspensión de la ejecución.

Por tanto, una vez recibido el acto de liquidación, al interponerse el recurso administrativo frente al mismo, prescribirá el derecho de la Administración si durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa se produce una paralización superior al plazo prescriptivo, pudiendo darse las siguientes circunstancias, a) esté suspendida su ejecución, a pesar de no poder exigir su cumplimiento, prescribe el derecho de la Administración; b) sí se ha ingresado de forma voluntaria, aunque no se exija su cumplimiento por que ya se ha efectuado, prescribe el derecho de la Administración a su determinación el cual esta pendiente de ratificación e incluso el de exigir el pago, al estar también a espera de ratificar su legalidad; c) y en el caso de no efectuarse el pago de manera voluntaria, debiéndose iniciar el procedimiento de apremio, aunque se haya producido la paralización el TEA, los actos dictados durante la recaudación ejecutiva, irán interrumpiendo el cómputo de la prescripción, salvo que también se produzca una paralización del mismo superior al plazo prescriptivo, en este caso, e declarará extinguida la deuda por prescripción.

deuda ya se ha pagado la acción es inexistente por falta de objeto. Aunque también es cierto que, por el contrario, la Resolución favorable a las pretensiones del contribuyente, dictada después del transcurso del plazo de prescripción, en nada afectará a su derecho».

7.9.- Prescripción de tributos locales por la inactividad de los tribunales económico-administrativos.

Como consecuencia de esta situación nos encontramos que la inactividad de una Administración, en este caso, la del Estado a través de sus órganos económico-administrativos, perjudica a otra, las Entidades locales como exaccionante del crédito tributario, que en principio no han participado en el retraso, y pueden ver prescrito el mismo.

Ante esta situación y debido a la generalización de la corriente jurisprudencial de que la paralización en más de cuatro años en la tramitación de los recursos administrativos, sin causas imputables al recurrido, produce la prescripción de la obligación tributaria, sobre la base de que el órgano administrativo competente de la resolución (tribunal económico-administrativo), significa una inactividad de la Administración, es decir, del sujeto activo titular de la obligación tributaria. Por tanto, como hemos visto, se establece una vinculación de distintos órganos a la consecución de un fin común, la exacción de la obligación tributaria según lo establecido por la norma correspondiente, donde al sujeto activo de la relación se le asigna una serie de funciones para obtener esa finalidad.

Por tanto, cuando no existe coincidencia entre el sujeto activo, titular de la obligación tributaria, y el órgano encargado de la revisión del acto dictado por aquél, al pertenecer a otra Administración territorial distinta, no se produce la inactividad del sujeto activo al carecer de competencias, no sólo para ejecutar el acto, la cual se encuentra suspendida, sobre el desarrollo del procedimiento revisor. Por lo que no se produce la inactividad del titular del derecho de crédito, imposibilitándose de esta forma que se declare la prescripción de su derecho.

La jurisprudencia, ante esta situación, ha sido vacilante, pudiéndose encontrar fallos que consideran que la prescripción no ha sido consumada ya que la inactividad de la Administración se ha dado en los Tribunales Económico-Administrativos, que pertenecen al organigrama administrativo estatal, por lo que dicha inactividad no puede afectar al derecho de crédito de las Corporaciones locales, que como titulares del mismo, ellas no son y no participan en la inactividad, por lo que su derecho suscite, aunque la

actividad administrativa de revisión haya sido superior a los cuatro años(501), y en especial, cuando la ejecución del acto se encontraba suspendida(502).

(501) STS de 29 de enero de 1994.(RJ 348). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime. «C) Si bien esta Sala tiene adoptado, circunstancialmente, el criterio jurisprudencial de que la prescripción del derecho de la Hacienda Pública para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que establece el artículo 64, a) de la Ley General Tributaria, opera aun en el supuesto de haberse interpuesto reclamación económico-administrativa siempre que, durante el curso de ésta, transcurran más de cinco años sin que por parte del reclamante o de la Administración se produjera ninguna actuación interruptiva, tal criterio no es aplicable al caso de autos, porque: 1.-Según los datos expuestos en el primer Fundamento de Derecho y según los que se deducen del contenido de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 junio 1990, ni «Banco Simeón SA» ni el Ayuntamiento de Oviedo han permanecido en silencio, sin promover la pertinente actuación procedimental, más de cinco años, durante la tramitación de las dos instancias económico-administrativas y del recurso contencioso-administrativo. Y, 2.-La doctrina citada es válida sólo en los supuestos en que la potestad tributaria venga ejercida por la Administración del Estado, pues, en tales casos, la revisión económico-administrativa es realizada por otro órgano que, aunque especializado, no deja de pertenecer al ámbito de la misma Administración, mientras que, por el contrario, carece de predicamento [y esto es mucho más evidente a partir del transcurso de un año de la entrada en vigor de la Ley 7/1985, de 2 abril, según el tenor de su disposición transitoria décima] cuando los actos impugnados, como aquí acontece, proceden de la Administración Local y, a pesar de su genuina autonomía decisoria, se someten al control, previo al contencioso-administrativo, de un órgano de otra Administración, como es la del Estado.

Además, en cualquier caso, la prescripción, como limitación al ejercicio tardío de los derechos, en beneficio de la seguridad jurídica, excluye una interpretación rigorista por tratarse de una institución que, por no hallarse fundada en la justicia intrínseca, debe merecer un tratamiento restrictivo, hasta el punto de que el plazo prescriptivo no puede ser entendido y aplicado en forma tan absoluta que no permita ponderadas y racionales interrupciones».

(502) STSJ de Castilla-La Mancha, de 21 de octubre de 1991. Rev. Gaceta Fiscal, núm. 100, junio, 1992, pág. 59 y sigs: «Segundo: Como opone la Corporación demandada la prescripción como causa extintiva de las obligaciones tiene su fundamento en la inactividad del titular del derecho por lo que por elementales principio de seguridad jurídica cuando como alega el Ayuntamiento de Albacete y ocurre en el presente supuesto, tal inactividad es imputable a la Administración del Estado (en este caso del Tribunal Económico-Administrativo) constitucional e institucionalmente distinta de la Local, titular del derecho que se estima prescrito no puede esta resultar perjudicada salvo que hubiese sido partícipe, de alguna forma en la iniciativa determinante de la prescripción. Es evidente invocada por el banco actor al referirse siempre, las Sentencias que cita a supuestos en que ante el Tribunal Económico-Administrativo se discutían reclamaciones formuladas contra actos de la Administración del Estado. En este sentido la Sentencia de 16 de junio de 1987 de la desaparecida Audiencia Territorial de Barcelona en un supuesto donde, como aquí, se discutía la prescripción de deudas tributarias de carácter municipal (tasas de saneamiento y limpieza de alcantarilla) estimó la prescripción porque el retraso en la decisión del Tribunal Económico-Administrativo obedeció a que le Ayuntamiento de Barcelona no remitió al Tribunal unos documentos que éste le había pedido, tardando en hacerlo 7 años, y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de mayo de 1989, citada por el Ayuntamiento de Albacete en su escrito de conclusiones, aunque desde una perspectiva distinta, coincide en el extremo esencial de que la aplicación de la prescripción supone una inactividad imputable al titular del derecho prescrito, cuando como sucede en el presenta caso, la Administración como consecuencia de haberse suspendido la ejecución para el pago de la deuda tributaria, a instancia de la parte actora, se encontraba imposibilitada para exigir el cobro hasta el fin de la vía económico-administrativa en todas sus instancias».

Aunque la tesis jurisprudencial que se ha abierto camino es la contraria, siendo favorables los tribunales de justicia a admitir la prescripción aunque la inactividad no ha sido provocada por la Entidad Local sino por el órgano económico-administrativo(503). En defensa de la misma se ha argumentado que lo básico no es la división territorial del Estado sino que basándose en el principio de seguridad jurídica el obligado tributario no puede verse perjudicado por los retrasos de las Administraciones cuando se parte de una obligación tributaria entre los ciudadanos y el Poder de la Administración en abstracto(504).

La declaración de la prescripción del crédito tributario no se ve afectada por el hecho de que la ejecución del mismo se encontrará no suspendida(505) o suspendida(506).

(503) STS de 20 de febrero de 1996. (RJ 1996/1727). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón. STS de 23 de marzo de 1996. (RJ 1996/2691). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime. STS de 29 de marzo, Rev. Quincena Fiscal, núm.13, julio, 1999, pág. 25.

(504) STS de 20 de febrero de 1996. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi. Núm. 78, abril, 1996. (JT 1996/1727). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón, pág. 1113: «Sin embargo, ha de tenerse en cuenta también que la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos».

(505) STS de 23 de marzo de 1996. (RJ 1996/2691). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime. «A mayor abundamiento, frente al criterio aditivo de la Abogacía del Estado, de que el Ayuntamiento de León no tuvo culpa ni intervención en la tardanza imputable al TEAC -determinante del transcurso del plazo al que se liga el instituto de la prescripción-, es lo cierto que dicha Corporación permaneció inactiva durante un plazo superior a los cinco años, sin ejercitar su potestad de recaudar -cuya posibilidad jurídica de ejercicio conlleva la preexistencia, como aquí acontece, de una obligación tributaria liquidada, notificada, vencida e impagada, a tenor de lo previsto en el artículo 126.a).d) de la LGT: "toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria».

Así pues, la falta de ejercicio de dicha potestad, que ni siquiera estaba suspendida, en el plazo de los cinco años, es lo que termina la consumación de la prescripción reconocida en la sentencia de instancia».

STS de 29 de marzo de 1999. Ponente: Sala Sánchez, Pascual. Rev. Quincena Fiscal, núm.13 de julio 1999, pág.25, STS de 21 de julio de 2000. (RJ 2000/8396). P. Gota Losada, Alfonso.

(506) STS de 13 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7954). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; STS de 9 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7949). Ponente: Sala Sánchez, Pascual; STS de 21 de mayo de 1998. (RJ 1998/3963). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio; STS de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1101). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; STS de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1099). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; STS de 14 de febrero de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente:

Las Entidades Locales sufren un daño desde el mismo momento en que su crédito tributario se extingue, al no poder ejercer sus potestades tributarias al haberse declarado su prescripción por la paralización del procedimiento revisor causado por el Tribunal Económico-Administrativo, ante esta situación al no ser responsable de la paralización la Administración exaccionante, se considera que tiene la posibilidad de una «compensación a través de la reclamación inter-administrativa»(507) de otros casos, la solución ofrecida para que los Entes Locales puedan interrumpir el cómputo de la prescripción es que una vez transcurrido un año sin haberse dictado la resolución, se debe considerar desestimada la reclamación, desestimación tácita, e interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo(508), aunque el único legitimado para interponer el recurso contencioso-administrativo es el contribuyente reclamante y no el Ayuntamiento, que ante la desestimación presunta, lo único que puede ver es que se ratifica el acto emitido(509), y por último también se ha sugerido que la entidad local

Gota Losada, Alfonso.

(507) STS de 20 de febrero de 1996. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi. Núm. 78, abril, 1996. (JT 1996/1727). Ponente: Rodríguez Aribas, Ramón, pág. 1114; «El daño económico para el acreedor tributario derivado de la actuación de la otra Administración tiene que compensarse a través de la reclamación inter-administrativa de los órganos implicados, pero no convirtiendo el plazo de prescripción de aquellas deudas en imposible, ni abriendo un espacio de inseguridad jurídica para los contribuyentes».

(508) «Pero es que, además, el Ayuntamiento de Santa Pola sí tenía posibilidad de evitar el efecto prescriptivo de la inactividad del tribunal económico-administrativo, porque el RDLeg 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo, dispuso en su art.23.1 que “la duración máxima de las reclamaciones económico-administrativas, en cualquiera de sus instancias, será de 1 año. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente en que deba entenderse desestimado”, es decir, el Ayuntamiento de Santa Pola debió, si quería evitar la prescripción, haber interpuesto recurso contencioso-administrativo, cosa que no hizo». STSJ de Valencia de 2 de enero de 1999. Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano. Rev. Quincena Fiscal, núm.13, julio de 1999, pág.25.

Por todas la STS de 21 de julio de 2000. (RJ 2000/8396). P. Gota Losada, Alfonso.

(509) Comentando la STS de 21 de julio de 2000. (RJ 2000/8396), HUESCA BOADILLA, Ricardo, «Procedimientos tributarios», Rev. Impuestos, núm. 12, junio, 2001, acertadamente expone que: «Pues bien, aunque desde la perspectiva del sujeto pasivo reclamante podemos admitir la tesis del Tribunal favorable a apreciar, en todo caso, la prescripción, lo que no nos parece muy razonable es entender que el Ayuntamiento, en estos casos, podía haber evitado esa prescripción, formulando el oportuno recurso contencioso-administrativo, una vez transcurrido el plazo máximo para resolver, pues, entendiéndose desestimada la reclamación, el único realmente interesado y que podría acudir a esa vía contencioso-administrativa contra esa resolución presunta es la empresa reclamante, no el Ayuntamiento que, de momento, tiene plenamente confirmada la legalidad de sus liquidaciones», pág.125.

«podía haber enervado la prescripción con denuncias de la mora»(510), pero consideramos que será a través de la queja manifestada por la entidad local, pero para tenga efectos interruptivos deberá llevar a conocimiento formal del recurrente, ya que en caso contrario no producirá estos efectos. Con estas medida se ha pretendido limitar la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños que le produjo la inactividad de los TTEA al declararse prescripto el derecho a liquidar de los entes locales ya que se declara la concurrencia de culpas por no denunciar la mora(511), aunque desde nuestro punto de vista las posibilidades ofrecidas para interrumpir la prescripción difícilmente podrán lograr su objetivo, por lo que no se puede hablar de una responsabilidad compartida, que en todo caso será de la Administración Central y, por otro lado, tampoco siempre que se declare la prescripción por la inactividad de los TEA se puede hablar de una responsabilidad indemnizable en favor de la entidad local, ya que la realidad del daño, como presupuesto para declarar esta responsabilidad, se podrá producir si la deuda prescrita era conforme a derecho, situación que se desconoce por haberse producido la prescripción, por lo que será en la reclamación de responsabilidad donde se tendrá determinar la legalidad de lo actuado por el ente local y, en caso afirmativo, existirá un daño indemnizable(512), pero todo esto con posterioridad a la prescripción declarada.

(510) STS de 20 de marzo de 1999. Rev. Impuestos, Tomo II, 1999, pag.1.078, o como recoge la SAN de 10 de septiembre de 1999, Rev. Impuestos, Tomo I, 2000, págs.838 a 839: «Ahora bien, en este caso, la Sala entiende que la parte actora pudo y debió interrumpir la prescripción mediante la oportuna presentación de escritos al TEAC instándole a resolver las alzas en tiempo y forma, para que la notificación de los Acuerdos definitivos en la vía económico-administrativa, fuera realizada dentro del oportuno plazo legal para impedir la producción de los efectos prescriptivos...».

(511) SAN de 10 de septiembre de 1999, Rev. Impuestos, Tomo I, 2000, pág.839: «cuya falta de diligencia en este supuesto, si bien es cierto que no disculpa el tardío funcionamiento del TEAC determina la consideración equitativa que se debe repartir la culpa por mitad, entre la Administración Central y la Administración local, correspondiendo el abono indemnizatorio de sólo el 50% de lo reclamado por la actora al Ministerio de Economía y Hacienda», en el mismo sentido la SAN de 28 octubre de 1999, Rev. Impuesto, Tomo I, 2000, pág.1.419.

(512) ROJÍ BUQUERAS, José María: «La prescripción como consecuencia de la paralización de un expediente durante la substanciación de una reclamación económico-administrativa», Rev. Carta Tributaria, núm. 344, 1 de noviembre de 2000, pág.11 a 12: «el acto gozará en todo caso de la presunción de legalidad que no ha sido destruida y que no compete ponerla en duda al órgano o Tribunal que resuelva sobre la responsabilidad, pero no es difícil imaginar casos en que dicha presunción esté completamente desvirtuada, por ejemplo cuando la norma en que el acto se amparaba haya sido declarada inconstitucional... En estos supuestos no puede haber lugar a declaración de responsabilidad alguna».

7.10.- La paralización en el recurso contencioso-administrativo.

Para que la prescripción sea ganada es necesario que la paralización en la tramitación se haya producido en resolución del recurso de reposición o en las reclamaciones económico-administrativas, pero en el caso de los recursos contencioso-administrativos, donde una paralización en la tramitación del órgano jurisdiccional no es imputable a las partes, por lo que no se produce la prescripción.

Aunque, existen pronunciamientos jurisprudenciales que de sus argumentaciones parece deducirse que extienden los efectos de la paralización de una reclamación económico-administrativa a la inactividad de los órganos jurisdiccionales por un período de tiempo prescriptivo no imputable al recurrente(513):

«...la interrupción de la prescripción se produce por el ejercicio de la acción ante el órgano correspondiente; pero una vez ejercitada, el plazo vuelve a nacer y correr de forma que, ...si se paraliza por causa únicamente imputable al órgano decisor, puede abocar en la prescripción del derecho que se esté ejercitando, sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal, (tanto propio o administrativo como impropio o jurisdiccional), obste a que el instituto de la prescripción entre en juego»(514).

(513) STS 9 de mayo de 1990 (R.J. 4244). STS de 17 de julio de 1995, (R.J. 5824). Ponente: Moreno Moreno, José: *«...que conforme al artículo 64 de la LGT, el plazo de prescripción en las liquidaciones, cual la cuestionada es el de cinco años, y esta Sala tiene declarado -Sentencias de 25 junio 1987, 6 junio y 6 octubre 1989, 9 mayo 1990 y 30 junio 1994, entre otras-, que no obstante interrumpirse los plazos de prescripción, con arreglo al artículo 66.1.b) de aquella, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, una vez ejercitada la acción ante el Órgano correspondiente, el plazo vuelve a nacer de forma que si el procedimiento se paraliza por causa del actor, se llega a la declaración de caducidad, y si se paraliza por causa únicamente imputable al Órgano decisor puede abocar en la prescripción del derecho que se esté ejecutando, sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un Tribunal (tanto impropio o administrativo, como propio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego, siendo fundamental que la inactividad del Tribunal se produzca ininterrumpidamente durante el lapso temporal de cinco años señalado como de prescripción, lo que ha sucedido en el presente caso, como se deduce del examen de las actuaciones, en cuanto de ellas aparece se instrumentó la Reclamación económico-administrativa con fecha 17 junio 1974, se formularon alegaciones el 14 de noviembre de 1975 y no se dictó el fallo por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial hasta el 13 de mayo de 1982, cuando ya había transcurrido ininterrumpidamente el plazo de 5 años determinante de la prescripción, procediendo por ello la confirmación de la sentencia apelada y desestimación del presente recurso de apelación, sin que a ello se oponga que con fecha 27 de diciembre de 1976, se expidiese certificación de descubierto, dado que no aparece ningún otro acto interruptivo y desde dicha fecha a la de 13 de mayo de 1982 también aparece haber transcurrido sin interrupción el plazo tan repetido de cinco años».*

(514) STS de 23 de marzo de 1996. (R.J. 1996/2691). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime, o la STS de 23 de octubre 1997. (R.J. 1997/8494). Ponente: Sala Sánchez, Pascual: *«Se reconoce la prescripción de la acción para exhibir el pago de la deuda tributaria, sin que la circunstancia de haber*

En sentido contrario se ha manifestado la doctrina, como JUAN LOZANO(515), FALCÓN Y TELLA(516), MARTÍN CÁCERES(517) siendo esta también la última tesis mantenida por la jurisprudencia, pero efectuando la distinción entre si media o no suspensión del procedimiento:

«En cuanto al recurso contencioso-administrativo, si bien esta Sala tiene declarada con reiteración la posibilidad de apreciar la prescripción cuando el transcurso del aquí aplicable plazo de cinco años se hubiese consumado en la vía económico-administrativa sin existencia de actos de interrupción y no obstante, incluso, de que se tratara de casos en que se hubiera suspendido cautelarmente la ejecutividad del acto tributario inicialmente impugnado, no puede seguirse el mismo criterio cuando el asunto ha sido introducido en la vía jurisdiccional, salvo en el caso de que mediara una suspensión del procedimiento adoptada en forma y se completara el plazo prescriptivo durante la situación de suspensión. En cualquier otra hipótesis, el impulso del procedimiento y la adopción de las resoluciones pertinentes, sin perjuicio de los supuestos de caducidad de la instancia, es responsabilidad del órgano jurisdiccional, conforme establece el art. 237 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y, por consiguiente, queda enervada la posibilidad de prescripción»(518).

permanecido bajo la competencia de un Tribunal, tanto administrativo como jurisdiccional, obste a que el instituto de la prescripción entre en juego».

(515) JUAN LOZANO, Ana María: *La interrupción de la prescripción tributaria*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 91: «Desde el principio de separación de poderes puede apreciarse ya la inexactitud de tal planteamiento, pues en ningún caso puede afirmarse que el retraso en resolver el recurso contencioso supone inactividad de la Administración, lo cual constituye, como ya hemos visto, el fundamento jurídico para afirmar que la interrupción de la prescripción por interposición de un recurso administrativo únicamente tiene efectos instantáneos y no duraderos».

(516) FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*. Edt. La Ley, Madrid, 1992, págs.147 y 148: «No es trasladable ni a la interposición de recursos en vía contencioso-administrativa, ni a los supuestos en que no está suspendida la ejecución. En el primer caso, la división de poderes impide considerar el retraso en resolver como inactividad de la Administración. En el segundo, como hemos visto anteriormente, la consumación de la prescripción depende también de la inactividad de los órganos de gestión, y no puede apreciarse por la mera paralización de la reclamación económico-administrativa».

(517) MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 171: «Respecto de los recursos ante la jurisdicción contencioso-administrativa, la producción de un efecto interruptivo duradero derivado de su interposición queda justificada por la circunstancia de que la posición que en el litigio ocupa la Administración en los mismos es sustancialmente diversa de la de los recursos administrativos; en aquéllos la Administración interviene únicamente en calidad de parte, de tal manera que no es imputable a ella la paralización o el retraso en la resolución de la misma. Por consiguiente, no puede afectar a la existencia y efectividad del crédito tributario la inactividad de los órganos jurisdiccionales, lo que determina que no sea trasladable a este campo la propuesta anterior».

(518) STS de 6 de noviembre de 1998. (RJ 1998/10424). Ponente: Gota Losada, Alfonso y en el mismo sentido, la STS de 21 de noviembre de 1998. (RJ 1998/8798). Ponente: Sala Sánchez.

8.- SUSPENSIÓN Y TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

La tasación pericial contradictoria, recogida en el artículo 52.2 de la LGT(519), ha dejado de ser un medio extraordinario de valoración para pasar a tener una finalidad impugnatoria desde el momento en que el sujeto pasivo podrá solicitar la corrección del valor determinado por la comprobación administrativa previa(520) a través de la pericial

(519) La actual redacción procede de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE núm. 174, de 22 de julio de 1995), en vigor desde el 23 de julio de 1995. La redacción anterior procedía de la artículo 79 de la Ley 31/(1990, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991, (BOE del 28 de diciembre), en vigor desde el 1 de enero de 1991 hasta el 22 de julio de 1995, que finalizó la vigencia de la redacción original del precepto en la Ley General Tributaria.

En relación con la redacción del artículo 52.2 se ha criticado que parece el legislador estar más preocupado por determinar y asegurar cómo ha de procederse para que el perito designado llegue a cobrar su minuta, que por determinar el cauce procedimental a través del que ha de discurrir la pericial contradictoria, en este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Temas prácticos de Derecho Financiero (parte general)*. Edt. Comares, Granada, sexta edic, 2000, pág.424; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «La tasación pericial contradictoria: pasado, presente y lo que puede ser en el futuro», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 94, 1991, pág.202; AGULLÓ AGÜERO, Antonia: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol. I. Edt. IEF, Madrid, 1991, pág.837.

(520) En este sentido AGULLÓ AGÜERO, Antonia: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol. I. Edt. IEF, Madrid, 1991, págs.864 a 865; LUCHENA MOZO, Gracia María: «Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 243, enero-marzo 1997, pág.133. Otros estudios sobre esta institución: SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo II, Edt. Edersa, Madrid, 1982; MARTÍNEZ LA FUENTE, A.: «La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos», *Rev. Hacienda Pública*, núm. 80, 1985; GARCÍA TORRES, J.: «Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y "verdadero valor": notas para una aproximación crítica» en la obra colectiva: *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Vol.I., Edt. IEF, Madrid, 1977. NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.53, 1987; GARCÍA-MONCÓ, A.M.: La tasación pericial contradictoria. Edt. Tecnos, colección de *Jurisprudencia Práctica*, Madrid, 1994; distintos trabajos recogidos en la obra colectiva: *Valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*. XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Edt. IEF, Madrid, 1990 y la obra colectiva: *Valoración en Derecho Tributario*. Edt. IEF, Madrid, 1991. GARCÍA TORRES, Jesús: «Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho. Publicación de notas para una reconstrucción dogmática de la tasación pericial», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Tributario*. Edt. I.E.F. Vol. I, 1979, pág. 729 y ss; y *Tasación pericial contradictoria; comprobación de valores y verdadero valor: Notas para una aproximación crítica, Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*. Edt. I.E.F. 1977, pág. 345 y ss; URTASUN AMANN, R. «Cuestiones prácticas acerca de la tasación pericial contradictoria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.72, 1994, pág. 127 a 134; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Tasación pericial contradictoria: Notas a la nueva regulación», *Rev. Palau*14, 1994, pág. 69 a 114, y su monografía, *La tasación pericial contradictoria*. Edt. Cedecs, 1995; MONTESINOS OLTRA, S.: «La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 61, 1995, pág. 36-43; PÉREZ, C.M y EMBID

contradictoria, bien, dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente (notificación conjunta de la comprobación y de la liquidación), bien, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificados (cuando estuviera previstos la notificación individualizada del valor comprobado).

El principal efecto que conlleva la solicitud de la tasación pericial contradictoria, es la suspensión sin prestación de garantía de los plazos de ingreso y la suspensión del cómputo de los plazos para la impugnación a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa. Según esto, no es posible simultanear la tasación pericial contradictoria con los anteriores recursos(521), donde, además, la elección de alguno de los anteriores medios de revisión no supone la exclusión de los otros. Dichos efectos se deducen de la regulación de la tasación pericial contradictoria efectuada en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 120 de su Reglamento, donde el interesado se puede encontrar con las siguientes posibilidades ante la notificación conjunta del valor comprobado administrativamente y la liquidación resultante por aplicación del anterior valor:

a) Puede solicitar la tasación pericial contradictoria previa a la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones basadas en el valor superior al declarado resultantes durante el plazo para interponer aquellos. En este caso, el efecto de la solicitud de la pericial contradictoria es, la

WANDA: «La tasación pericial contradictoria tras la reforma del artículo 52 de la Ley General Tributaria por la Ley 31/90, de P.G.E. para 1991», *Rev. Tribunal Fiscal*, núm.55, 1995, págs. 49 a 60; FERNÁNDEZ SEVILLANO, M.S.: «Barreras a la aplicación de la tasación pericial contradictoria», *Rev. A.T.*, núm. 34, 1995, pág. D-1185; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Reflexiones en torno a la tasación pericial contradictoria», *Rev. E.F.* núm.156, 1996, pág.73-110; LUCHENA MOZO, G.M.: «Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria», *Rev. Impuestos*, núm. 6, marzo, 1997, pág.9 y 12 asimila la Tasación Pericial contradictoria al recurso de reposición.

(521) En este sentido, Comentaristas de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo III, 1995, pág. 1154-1155; LUCHENA MOZO, Gracia María: «Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 243, enero-marzo 1997, pág.153; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág.143.

suspensión(522) sin prestación de garantía, del plazo para efectuar el ingreso de la deuda consignada en la liquidación resultante del valor designado por la Administración tras su comprobación de valores, durante todo el tiempo de tramitación de la pericial contradictoria y, la suspensión de los plazos para interponer el recurso o reclamación correspondiente contra dicha liquidación(523).

b) En lugar de optar por la tasación pericial contradictoria, opta por interponer directamente el recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente. En este caso, caben dos posibilidades:

b.1.). Que en la notificación de la comprobación de valores no se contenga expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados.

En este caso, el interesado, en el momento de la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa, hiciera constar la anterior circunstancia, (las omisiones de la notificación de la comprobación de valores), podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria a un momento posterior, a partir de la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesto

(522) Para FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2000, pág. 217, considera que se trata de un «supuesto peculiar de ausencia de ejecutividad», aunque desde nuestro punto de vista se trata de un supuesto especial de suspensión de la ejecución de un acto de liquidación, el resultante del valor comprobado por la Administración que, aunque se suspende su ingreso, va produciendo otros efectos como son el devengo de los intereses de demora.

(523) En este sentido en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su artículo 47 se dispone que: «En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente»; y en su artículo 48: «La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas».

contra la notificación del valor comprobado por la Administración(524). En este caso se producen los siguientes efectos(525): suspensión del plazo para la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y suspensión de los plazos para interponer la reclamación contra las liquidaciones(526). De acuerdo con esto, se produce una suspensión automática, sin prestación de garantía, que podrá abarcar todo el tiempo que transcurra durante la tramitación del recurso previo a la solicitud de la tasación pericial contradictoria, y el tiempo de tramitación de dicha tasación pericial solicitado con posterioridad a la resolución firme en vía administrativa del recurso interpuesto(527).

(524) Posibilidad que se desprende del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (BOE núm. 148, de 22 de junio de 1995), en su del artículo 120.1, segundo párrafo: *«Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta».*

(525) Efectos que se desprenden del artículo 120.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo: *«La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el apartado 1, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas».*

(526) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 144, considera que: *«La interposición del recurso con anterioridad a la tasación y con la reserva del derecho a promoverla produce un triple efecto suspensivo: de la solicitud de tasación pericial contradictoria, del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación».* También recogido en su Colaboración 16/96 con la Asociación Española de Asesores Fiscales, noviembre 1996, entrega núm.10: *«La reservas del derecho a promover tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿un caso peculiar de suspensión de la ejecución del acto impugnado?».*

Por tanto, se trata de un recurso contra la notificación del valor establecido por la Administración, con reserva a solicitar la pericial contradictoria con posterioridad a la finalización del recurso o reclamación interpuesto, por lo que queda en suspenso los distintos trámites posteriores que dependen de dicha valoración, como son, la posible solicitud de tasación pericial contradictoria basándose ya sobre un valor que se conoce la motivación de la Administración, la suspensión del ingreso de las liquidaciones que toman el valor de la Administración y la suspensión del plazo para la interposición del recurso o reclamación contra dichas liquidaciones.

(527) En este sentido el Acuerdo del TEAR de Andalucía de 20 de septiembre de 1996. Rev. Quincena Fiscal, núm. 20, noviembre de 1996, pág. 31: *«...la presentación de solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas. En estos casos, no existe*

b.2.). Si las incorrecciones de la notificación de la comprobación de valores no se basan en la insuficiente expresión de datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados, sino en otros motivos, como puede ser la improcedencia de la comprobación del valor por parte de la Administración.

Esta situación no está prevista de manera expresa por las normas anteriores, pero parece desprenderse de las mismas, que cuando el recurso previo a la tasación pericial contradictoria, basado en motivos distintos de la falta o ausencia de motivación de la comprobación, no conllevará la suspensión del plazo de ingreso de las liquidaciones resultantes. Aunque esta situación parece contradictoria, es decir, si el recurso basado en la falta de motivación de la comprobación del valor, junto con la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria conlleva la suspensión del ingreso de las liquidaciones resultantes del valor determinado por la Administración; pero no tendrán los mismos efectos cuando el recurso es sobre la procedencia o improcedencia de la comprobación del valor por parte de la Administración, ¿no tendría que conllevar el mismo efecto de suspensión cuando se plantea el recurso contra la comprobación del valor de un bien adquirido en subasta pública?, consideramos que sí, debiendo tener el mismo efecto suspensivo que la pericial contradictoria, el recurso contra la comprobación del valor fundamentado en su procedencia o no, como ocurre cuando se base en la falta de motivación de la comprobación con reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

c) Que una vez recibida la notificación conjunta de los valores comprobados por la Administración y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, podrá impugnar estos actos de liquidación y solicitar la suspensión siguiente al procedimiento normal especificado para el recurso de reposición o para las reclamaciones económico-administrativas, al considerar correcto el valor establecido por la Administración y el

una potestad atribuida a este órgano o a la oficina liquidadora para acordar la suspensión, sino que ésta se entiende producida por el simple hecho de concurrir las circunstancias descritas en las citadas normas. De ahí que no quepa un pronunciamiento decretando la suspensión, ni la tramitación del procedimiento regulado en el art.76 del RPREA, limitándose la competencia del Tribunal a constatar que debe considerarse producida la suspensión».

Más recientemente la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 20 de octubre de 2000, (JT 2001/33). P. Honorio de Castro García, Santos, pág. 91 a 93, aplicandolo también para el ISD.

procedimiento seguido para su obtención(528).

Vistas brevemente las anteriores posibilidades, la suspensión de la ejecución de las liquidaciones derivadas del valor determinado por la Administración que se puede obtener como consecuencia de la solicitud de la tasación pericial contradictoria o de la reserva del derecho a promoverla, es automática, por decisión expresa del legislador que se separa del régimen general contenido en las normas del procedimiento económico-administrativo, no siendo necesario solicitar la misma de manera expresa(529). El automatismo de este tipo de suspensión puede ser utilizado para obtener una dilación en el plazo de ingreso(530), y sí además, tenemos en cuenta la otra característica de esta suspensión, como es, su obtención sin necesidad de prestar garantía, observamos que goza de un régimen más beneficioso, que el establecido en el régimen general de la suspensión de los actos tributarios vía recurso(531), lo cual nos lleva a preguntar por la

(528) Aunque a pesar de no haber solicitado en su momento la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede impugnar la valoración administrativa por vía de prueba pericial ante los Tribunales, sobre esta cuestión, Comentaristas de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.87, al comentar la STSJ de Asturias de 7 de junio de 1996, (JT 1996/852).

(529) Aunque, como recoge MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 145 será conveniente, ante la ausencia de procedimiento, presentar la solicitud de suspensión tanto ante los órganos de gestión que ha instado el acto de liquidación como ante TEA que conozca de la reclamación, para de esta forma tener la seguridad de no tener que plantear una nueva reclamación en el supuesto de que el órgano competente para liquidar no suspenda la liquidación y se inicie la vía de apremio.

En la misma línea, FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2000, pág. 218.

(530) Para evitar ese efecto suspensivo automático por el sólo hecho de alegar que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados, FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2000, pág. 218, considera que caben excepciones a ese automatismo, mediante la aplicación del criterio del *fumus boni iuris* «puesto que, a efectos de conceder la suspensión, el órgano que conozca del recurso deberá determinar si procede o no la aplicación de este artículo 120 del RITPAJD y para ello será necesario analizar si se trata de un recurso previo a la tasación pericial contradictoria, interpuesto contra un acto que presenta efectivamente insuficiencias en la motivación que impiden la solicitud de la tasación pericial contradictoria».

Aunque de acuerdo con la actual legislación se trata de una suspensión automática, por lo que la Administración para tratar de asegurar la deuda liquidada deberá acudir a las medidas cautelares contenidas en el artículo 128 de la LGT o, efectuar liquidaciones provisionales parciales, cuando la comprobación del valor o la tasación pericial contradictoria solamente se refieran a uno o varios bienes y no ha todos los contenidos en la base imponible de la liquidación.

(531) LOZANO SERRANO, Carmelo: «¿Es legal la regulación de la tasación pericial contradictoria en el Reglamento del ITP y AJD?. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, 2001, pág.12 «A despecho de todo ello, el artículo 120 del Reglamento del ITP permite que se interponga una u otra

justificación de la existencia de este distinto tratamiento. Justificación que la encontramos cuando únicamente se lleva a cabo la notificación del valor comprobado por la Administración, en este caso, la oposición, mediante recurso o la tasación pericial contradictoria, debería conllevar la suspensión de sus efectos jurídicos, es decir, que dicho valor no sea utilizado por la Administración para efectuar la correspondiente liquidación, pero además, al no haberse producido ésta, no será necesario prestar garantía, al no existir deuda líquida que garantizar. Pero en el caso de haberse notificado de manera conjunta el valor comprobado y la liquidación derivada del mismo, el cauce debería ser el mismo que para liquidaciones de otros tributos donde no es de aplicación la comprobación de valor. ¿Por qué ante la puesta en duda del valor determinado por la Administración se concede de forma automática, sin prestación de garantía, la suspensión del ingreso de la liquidación y cuándo se pone en duda la aplicación de una exención, recurriéndose la liquidación, se podrá obtener la suspensión de su ejecución mediante prestación de garantía, o sin garantía, si se prueban los daños y perjuicios de su ejecución?

9.- ASPECTOS SUBJETIVOS DE LA SUSPENSIÓN.

9.1.- ¿Quiénes pueden solicitar la suspensión?

La solicitud de suspensión de la ejecución puede ser efectuada por cualquier obligado tributario(532) que haya interpuesto el correspondiente recurso. En el caso de una pluralidad de sujetos(533) o de responsables(534), si el recurso es interpuesto no por todos y cada uno de ellos, sino solamente por uno o por varios, debemos entender

impugnación y que la mera reserva de instar en el futuro la tasación pericial contradictoria provoque la suspensión de modo automático y sin garantías. Lo que, obviamente, beneficia al recurrente, pero se nos antoja ilegal al introducirse reglamentariamente un motivo y un régimen de suspensión en vía de recurso que contradicen el legalmente establecido para los cauces revisores».

(532) Podrán interponer recurso, tanto los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto), como los responsables de los tributos, como cualquier otra persona obligada a efectuar el ingreso de Derecho público, como otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo.

(533) Artículo 34 de la LGT establece que: «La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario».

(534) Artículo 37 de la LGT, señala que: «Cuando sea dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos».

que en el caso de haber solicitado la suspensión y habiéndola obtenido, solamente afectará a aquellos que hayan recurrido. Respecto de los demás, la Administración podrá continuar el procedimiento, aunque es conveniente distinguir según el tipo de pretensión alegada. Es decir, si todos recurren, presentando una garantía conjunta, la suspensión afectará a todos; si recurren solamente algunos de ellos y no otros, y la pretensión defendida afecta a todos (por ejemplo, liquidación origen de la deuda, prescripción de la acción de derivación...), la Administración deberá seguir con el procedimiento para el resto de obligados que no hayan recurrido o que no hayan solicitado al suspensión(535), si solamente recurren algunos y la pretensión solamente afecta a ellos (su acuerdo declarativo de responsabilidad), de la suspensión se beneficiarán los solicitantes y para el resto, la Administración continuará el procedimiento respecto de los demás.

También podrá ser solicitada por un tercero, ajeno a la relación jurídico tributaria, cuando se pretenda paralizar el procedimiento de apremio a través de la interposición de una tercería.

9.2.- ¿Quién debe concederla?

Como ya expondremos en relación con cada uno de los recurso analizados, podemos adelantar, que el órgano competente para resolver la peticiones de suspensión, será en el recurso de reposición, el mismo órgano que esté conociendo del recurso, en las reclamaciones económico-administrativas, si se trata de la suspensión automática del artículo 75 del RPREA, será el órgano de recaudación, siendo recurrible su decisión ante el TEA que esté conociendo de la reclamación principal de la cual pende la petición de suspensión; si la suspensión es sin prestación de garantía o, con prestación pero distinta de las enumeradas en el artículo 75.6 del RPREA o de actos sin contenido económico, o por errores de hecho, materiales o aritméticos, será competente el TEA que esté conociendo de la reclamación. Mientras que en el recurso contencioso-administrativo será el mismo Tribunal jurisdiccional que esté conociendo de la cuestión principal.

(535) GALIANO ESTEVAN, Juan y IZQUIERDO RIVAS, Juan: *La responsabilidad tributaria*. Edt. CISS, 1997, pág. 19 a 21, se muestran partidarios que en estos casos «la Administración no debería, en el procedimiento de apremio que se siga contra el resto de responsables, proceder a la realización de aquellos embargos que tengan una ejecutividad inmediata, realizando sólo aquellos otros que no la tengan, como por ejemplo el embargo sobre bienes inmuebles frente al embargo de cuentas bancarias, y ello por un elemental principio de prudencia y proporcionalidad que debe regir en todo procedimiento administrativo», o «exigir que se garantice el importe de la deuda por todos y cada uno de ellos o continuar el procedimiento por los no afectados por la suspensión».

Capítulo Cuarto

SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN EL RECURSO DE REPOSICIÓN PREVIO A LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

1. INTRODUCCIÓN.

Con el recurso de reposición se ha denominado a distintos recursos que pueden ser utilizados en distintas instancias y en diferentes procedimientos o procesos(536),

(536) Así nos encontramos, con el recurso de reposición contra las providencias y los autos dictadas por los jueces, (arts. 376 y 380 de la LECivil); el recurso de reposición de la antigua LPA de 1958 (arts. 126 a 128), que su principal diferencia con el recurso de reposición del ámbito tributario, podemos resumirla siguiendo lo expuesto en la STS de 16 de marzo de 1995, (RJ 2490 o *Rev. Gaceta Fiscal*, núm.138, diciembre de 1995, págs. 196 a 199). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio: «Hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administración Común, existieron en nuestro ordenamiento dos recursos administrativos conocidos con el mismo nombre: «recurso de reposición» (aparte del homónimo de los procesos judiciales). Uno (que podemos llamar recurso de reposición común) era el regulado por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 en sus artículos 126 a 128 y en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en los artículos 51 a 55; otro (que denominaremos recurso de reposición tributario), era el regulado en los artículos 160 a 162 de la Ley General Tributaria y en el Real Decreto 2244/1979, de 7 septiembre.

A pesar de la identidad de nombre, la naturaleza jurídica y los efectos de uno y otro eran bien distintos. El recurso de reposición común, procedía contra cualquier clase de acto administrativo y tenía el carácter de previo al recurso contencioso; el recurso de reposición tributario, sólo era procedente contra los actos de la Hacienda Pública, con el carácter de opcional y previo a la reclamación económico-administrativa; de manera que sólo ésta (y no el recurso de reposición tributario) constituye presupuesto procesal del recurso contencioso-administrativo (artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, que aprobó el texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de procedimiento económico-administrativo)».

La Ley 4/1999, de 13 de enero ha restablecido el recurso de reposición que podrá interponerse sólo contra los actos administrativos, aunque se diferencia del anterior recurso en que no será nunca un requisito previo para interponer el recurso contencioso-administrativo, ya que se configura como potestativo, artículo 116 de la LRJAP y PAC. COBO OLVERA, Tomás: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*. Edt. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1999, pág.623

aunque en este caso, en relación con el ámbito tributario, nos referimos al recurso de reposición previo a las reclamaciones económico-administrativas(537), dejando para un

(537) Para hallar el antecedente histórico del recurso de reposición en su acepción actual, hay que partir del Decreto de URZAIZ, el Real Decreto de 30 de agosto de 1901. Con la reforma de 1924, su nueva regulación se recoge en el artículo 5 del RPREA de 29 de julio de 1924, aunque no respondían por sus características al tipo básico del recurso de reposición. Apareciendo una nueva regulación, más cercana a la actual, a través de la base sexta de la Ley de 3 de diciembre de 1932, desarrollada por el Decreto de 2 de agosto de 1934, que su artículo 9 da una nueva redacción al artículo 5 del RPREA de 1924. Finalizando esta evolución con la regulación actual en la LGT.

Sobre la evolución histórica de este recurso, podemos destacar dos situaciones que fueron objeto de polémica doctrina, una con anterioridad a la entrada en vigor la LGT y, otra posterior. Así, se discutió la subsistencia del recurso de reposición tras la entrada en vigor de la LPA de 1958 y del RPREA de 1959, en base al silencio que ambas normas guardaban sobre dicho recurso. Así consideran la pervivencia del recurso de reposición previo al económico-administrativo, AZPEITIA: «El nuevo Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.37, 1960, pág. 116 y sigs. ARIAS VELASCO, José y CARRAL: *Manual de Procedimientos Tributarios*, Madrid, 1967; ARIAS VELASCO, José: *Manual de Procedimientos Tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, Pág. 534; y TURPIN Vargas: *El Procedimiento Económico-administrativo*, 3ª edic. Madrid, 1968, Págs. 35 y 36. En sentido contrario, GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: «El recurso de reposición en el procedimiento económico-administrativo», *Rev. CDI*, julio-agosto, 1960, Pág. 435 a 439; «El recurso de reposición previo al Económico-administrativo», *Rev. de Hacienda Pública*, núm. 16, 1972, págs. 166 y sigs; en la Civitas, *Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.23, 1979; y *Los Recursos Administrativos y Económico-administrativos*, Edt. Civitas, Madrid, 1975, Págs. 251 a 253.

Cuestión resuelta con la entrada en vigor de la LGT que se pronuncia sobre la subsistencia del recurso de reposición, pero debido a lo escueto de su regulación, se planteo una nueva cuestión sobre la normativa a seguir para aplicarlo, debido a que el RPREA de 1924 había sido derogado y el nuevo RPREA de 1959 (RD 2083/1959, de 26 de noviembre), no contenía ninguna norma sobre el mismo, se opto por mantener vigente el artículo 5 del RPREA de 1924, según la nueva redacción dada por el Decreto de 2 de agosto de 1934, que se caracterizaba, entre otras notas, por la posibilidad de interponer el recurso de forma verbal, o por la obligación del recurrente de personarse en el quinto día hábil contado desde el siguiente a la interposición del recurso, a fin de oír la notificación, teniéndole por notificado en el supuesto de no presentarse. Situación que finaliza, junto con las notas reseñadas, con el desarrollo reglamentario del recurso de reposición regulado en la LGT, por el Real Decreto 244/1979, de 7 de septiembre. BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición previo al Económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980, pág.28.

Además de la bibliografía anterior, se han ocupado del recurso de reposición: MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo», *Rev. Hacienda Pública*, núm.60, 1979-II, págs. 189 a 211. MIR DE LA FUENTE, Tomás: «Incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos», en la obra colectiva: *Hacienda y Constitución*, Edt. I.E.F., Madrid, 1979, pág. 565. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: «Nueva ordenación del procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Administración y Constitución*, Estudios Homenaje al prof. Mesa Moles, Servicio Central de Publicaciones. Presidencia del Gobierno, 1981, Págs.396 a 398. TURPIN VARGAS, José: «La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.162, noviembre-diciembre, 1982, Págs. 1451 a 1464. RUFÍAN LIZANA, Dolores María: «Ámbito objetivo del recurso de reposición previo al económico-administrativo. Algunas cuestiones», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 35, julio-septiembre, 1982, págs. 399 a 414. PÉREZ MORENO, Alfonso y LÓPEZ MENUDO, Francisco: «El recurso de reposición», en la obra dirigida por NARCISO AMOROS RICA: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*,

análisis posterior, el otro recurso, que con la misma denominación, se aplica en las Haciendas Locales(538).

Recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa que aparece su regulación en los artículos 160 a 162 de la LGT, encontrándose su desarrollo reglamentario, en el Real Decreto 2.244/1979, de 7 de septiembre, aunque también habrá que tener en cuenta la Resolución de 1 de junio de 1996, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se dictan instrucciones de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa, concretamente su epígrafe V «suspensión de los actos en el recurso de reposición ante los órganos de la AEAT(539).

Edt. EDERSA, Madrid, 1983, págs. 541 a 575. SILVA LAPUERTA, Rosario.: «Recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *Derechos y Garantías del Contribuyente*, Edt. I.E.F., Madrid, 1983, Págs.125 a 147. CASADO OLLERO, Grabiél, FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio en su obra: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 1990, 2º edic, págs. 791 a 811. ARIAS VELASCO, José: *Procedimientos Tributarios*, 5º Edic., Edt. Marcial Pons, Madrid, 1991, Págs. 334 a 342. PEDROSA CUIÑAS, Francisco Javier: «El recurso de reposición», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol II, Edt. I.E.F., Madrid, 1991, págs. 1793 a 1804. ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana: *Procedimientos Tributarios*, 6º Edic. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1996, Págs. 559 a 573.

(538) En el ámbito de la Hacienda Local nos encontramos con el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo, regulado básicamente en los artículos 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril de Bases de Régimen Local, y el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre de Haciendas Locales, y que tras la nueva redacción por la Ley 11/1999, de 21 de abril, de anterior artículo, parece sanjada la polémica sobre su carácter potestativo u obligatorio, pasando a ser un recurso obligatorio para poder acceder a la vía jurisdiccional.

En ámbito tributario también podemos mencionar dos supuestos específicos, por un lado, el caso de tercerías de dominio o de mejor derecho, donde no cabe la reclamación económico-administrativa, sino que el artículos 171 a 176 del RGR establece una reclamación en vía administrativa (carente de denominación tradicional), que lo califica como requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los Juzgados y Tribunales civiles. Se interpone ante el órgano que esta tramitando el procedimiento de apremio aunque el órgano competente para su resolución será el Director del Departamento o los Delegados de la AEAT cuando se trata de expedientes cuya competencia corresponda a las dependencias de recaudación de ellas dependientes y la causa alega sea una de las recogidas en el apartado cuatro punto dos de la Resolución de 26 de abril de 1995, por el que se desarrollan determinados artículos del RGR, sobre competencias de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública y se habilita al Presidente de la AEAT para dictar resoluciones normativas de atribución de competencia, (BOE núm.101, de 27 de abril).

Por otro lado, el recurso de alzada *per satum* que autoriza el artículo 113 de la vieja LPA de 1958 y que subsiste en el párrafo segundo del artículo 107.3 de la Ley 30/1992, el cual procede cuando la impugnación de un acto de naturaleza tributaria se funde, exclusivamente, en la ilegalidad de una norma administrativa de carácter general, en cuyo caso el recurso puede interponerse directamente ante el órgano que dictó la norma.

(539) Publicada en el BOMEH núm.25, de 20 de junio de 1996.

2.- RÉGIMEN JURÍDICO: CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES.

De ambos textos normativos se destacan las siguientes notas sobre este recurso de reposición:

a) Se trata de un recurso potestativo, (artículo 160.1 de la LGT), «*pudiendo los interesados interponer directamente la reclamación económico-administrativa contra dichos actos*» (artículo 2 del RR). Se dispone la posibilidad de optar entre la previa interposición de un recurso de reposición potestativo para el particular o instar directamente la correspondiente reclamación económico-administrativa contra los actos dictados en materia tributaria(540).

En el caso de simultaneidad entre el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, si aquél es anterior a aquélla, ésta se declarará inadmisibile por el Tribunal Económico-Administrativo, (si se interpone antes de la finalización del plazo para resolver el recurso de reposición), y en el caso, de que aquél sea posterior a aquélla, éste se dará por concluido sin más trámite, (artículo 2 del RR)(541).

(540) FD tercero de la STS de 24 de febrero de 1995. (RJ 1035). Ponente: Enríquez Sancho, Ricardo: «*La elección de una de las dos alternativas excluye a la otra, de tal manera que se prohíbe la simultaneidad de ambos, no pudiendo promover la reclamación económico-administrativa hasta que se resuelva expresa o presuntamente el previo recurso de reposición. Es evidente que una vez que se ha optado por la forma de solicitar la revisión del acto la normativa aplicable a cada una de las figuras anteriores, este es el Real decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, regulador del recurso de reposición previo al económico-administrativo y el Reglamento regulador del procedimiento de las Reclamaciones Económico-administrativas...*».

(541) En caso de simultaneidad se establece una prioridad del recurso de reposición cuando es interpuesto antes de la reclamación económico-administrativa, siendo esta circunstancia una causa de inadmisibilidad que debe dictar el Tribunal Económico-Administrativo. En este sentido, CASADO OLLERO, Grabiél, FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio en su obra: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 1990, 2º edic, pág.798, recogen dos sentencia del Tribunal Supremo, una de 21 de marzo de 1979 (RJ 1342) y, otra, de 30 de marzo de 1983 (RJ 1605), que consideran válida y eficaz la interposición de la reclamación económico-administrativa aunque el recurso de reposición era anterior y aún no había finalizado el plazo para su resolución, por tanto contrario a lo preceptuado por el artículo 161 de la LGT.

Ambas sentencias son un ejemplo de la corriente jurisprudencial que considera subsanable el defecto procesal de falta de acto que permita acudir a la vía procesal. Corriente que se ha manifestado en relación con el recurso contencioso-administrativo prematuro, que basándose en los principios de tutela judicial y seguridad jurídica rechazan como causa de inadmisibilidad el recurso interpuesto antes de que se decida expresamente o de que transcurra el plazo para que se entienda denegado el recurso administrativo previamente interpuesto. Quedando subsanado el defecto procesal por el simple transcurso del plazo sin que la Administración resuelva en sentido negativo o por resolución expresa.

Para la interposición del recurso de reposición no se necesita la intervención de abogado ni procurador (artículo 7 del RR), aunque en la mayoría de las ocasiones el contribuyente necesitará del consejo de un profesional para detectar las posibles irregularidades del acto que va a ser objeto de revisión.

b) Su interposición se efectuará por escrito ante el mismo órgano que emitió el acto objeto del recurso (artículo 160.1 de la LGT)(542) y en el plazo de quince días

Situación que consideramos trasladable al supuesto que comentamos, es decir, si se interpone la reclamación económico-administrativa con posterioridad al recurso de reposición pero antes de la resolución expresa o del transcurso del tiempo para la desestimación presunta, el Tribunal Económico-Administrativo, antes de desestimar dicha reclamación, deberá constatar la falta de resolución expresa o el transcurso de un mes desde la interposición del recurso de reposición; una u otra subsanan el defecto, debiendo admitir la reclamación. Donde además debido al breve plazo de un mes para entender desestimado el recurso de reposición, por razones de economía administrativa aconsejan la no desestimación, si se dan los presupuestos anteriores.

Sobre el recurso administrativo prematuro, GONZÁLEZ SALINAS, Pedro: «Los efectos de la intempestividad del recurso en vía administrativa y la seguridad jurídica», en la obra Colectiva: *La Protección Jurídica del Ciudadano (Procedimiento Administrativo y Garantías Jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez. Vol. I. Consideraciones Generales. El procedimiento administrativo. Edt. Civitas, Madrid, 1993, pág. 800 y la bibliografía en él recogida.

Por tanto, ante la prohibición de la norma estatal, el artículo 2 del Decreto Foral 37/1994, del Consejo de Diputados de 12 de abril, por el que se regula el recurso de reposición que se podrá interponer contra los actos de la Diputación Foral de Alava que sean susceptibles de ser reclamables en la vía económico-administrativa, (BOTH de Alava, de 22 de abril de 1994), establece la posibilidad que una vez interpuesto el recurso de reposición y dentro del plazo para su resolución, el interesado pueda interponer la reclamación económico-administrativa ante el órgano Jurídico Administrativo (Órgano Económico-Administrativo), archivándose en este caso el recurso de reposición, no existiendo obligación de resolver dicho recurso de reposición. En el caso de acudir una vez transcurrido el plazo para resolver, el órgano mantiene la obligación de resolver.

(542) Escrito de interposición del recurso que a pesar de los posibles defectos formales, éstos, como causa de inadmisibilidad, deben de ser interpretados con criterios de proporcionalidad, ante la prevalencia del principio «pro actione» potenciador de la tutela judicial efectiva y debilitador de los posicionamientos de la relevancia formal. Sin olvidar el deber que tiene la Administración de conceder al interesado de un plazo de diez días para la subsanación de las falta o omisión de documentos preceptivos, según el artículo 71.1. LRJAP y PAC. BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980. Págs 137 a 139, sobre el carácter antiformalista

El escrito de interposición puede presentarse en las Dependencias u Oficinas que se refiere el artículo 38.4 de la Ley RJAP y PAC, (artículo 10 del RR, aunque su referencia sea al artículo 66 de la LPA de 1958). Sobre la problemática de la su presentación en las Oficinas de Correos, CASADO OLLERO, Grabiél, FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio en su obra: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 1990, 2º edic, pág.799.

hábiles(543) «contados desde el siguiente a la notificación del acto cuya revisión se solicita», (artículo 4 del RR)(544). Se trata de un plazo preclusivo para interponer el recurso de reposición, que una vez excedido, se declarará su inadmisión por extemporáneo, con los importantes efectos que ello conlleva, como son la firmeza del acto recurrido(545) y la imposibilidad de entrar a valorar el fondo del asunto(546), aunque el retraso sea de un día(547), pero siempre con la interpretación más favorable

(543) El computo se efectuara en relación a los días hábiles, por lo que habrá que estar a aquellos días que tenga tal calificativo dependiente tanto de la localidad de presentación, como en la Comunidad Autónoma y, por supuesto, en el ámbito general del Estado.

(544) En este recurso no se llega a cabo la distinción en relación con las deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, donde mientras en el caso de reclamaciones económico-administrativas, el aludido plazo se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de cobranza, (actual artículo 88.2 del RPREA), siendo «de lege ferende» adoptar la misma previsión para el recurso de reposición.

Ante actas de conformidad, en el caso de no haber dictado el Inspector Jefe acuerdo en contrario, la notificación se entiende producida, transcurrido un mes desde la firma del acta, según el artículo 60.2 del RGIT; RTEAC de 21 de julio de 1993, (JT 1151).

(545) STS de 19 de julio de 1995, (RJ 6043). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferran, José María: «...el retraso en la interposición de cualquier recurso lleva consigo la pérdida, por caducidad, del derecho a impugnar y a que gane firmeza la declaración de derechos y obligaciones -dotada de presunción de legalidad y acierto-, efectuada por la Administración Pública, obliga a no entrar a conocer de la cuestión debatida; se produjo la caducidad de la acción frente a quien informado de los recursos procedentes, dejó transcurrir los plazos para interponerlos; y acreditado, y reconocido expresamente, que la liquidación se notificó el 18 de septiembre de 1987 y el recurso se interpuso el 4 de noviembre de 1987, cuando el RD 2244/1979, establece el plazo de quince días para dicho recurso, obviamente el recurso era extemporáneo y la liquidación firme y consentida. Pero es que además, con tal tesis, no se quebranta la tutela efectiva (artículo 24 CE) a que alude el recurrente, porque aquélla se satisface, conforme a reiterada doctrina constitucional, que releva de cualquier cita concreta, con una resolución fundada en derecho, que puede ser incluso la inadmisión...», y la STS de 15 de julio de 1995. Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime: «Tal interpretación de las reglas procesales administrativas no menoscaba el derecho a la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24 de la Constitución, habida cuenta que el plazo establecido para la formalización del recurso es de orden público, es decir, de derecho necesario y, por tanto sometido al régimen de las causas de inadmisibilidad del artículo 82.e) de la Ley de esta Jurisdicción, y precisamente atentaría contra el principio de la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) y al propio derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24) el hecho de que el cumplimiento de los plazos procesales quedara al arbitrio de alguna de las partes».

(546) STSJ de Castilla-La Mancha de 25 de 1-1993, (JT 80). Ponente: Irazzo Prades, Isabel: «No puede desconocer la parte recurrente que para que este Tribunal pudiera entrar a valorar los razonamientos que en cuanto al derecho que pudiera asistir a revocar la liquidación..., es necesario que previamente se pronuncie acerca de si su recurso de reposición fue interpuesto en el plazo concedido al efecto...».

(547) STSJ de Galicia de 31 de mayo de 1995, (JT 607). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.

a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva(548) y en el caso de que el recurso extemporáneo fuera admitido por el órgano ante el que se interpuso, no puede declararse con posterioridad su inadmisión en otra vía de revisión, pudiendo entrar a conocer del fondo del asunto(549).

(548) En defensa de la plena efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, la SAN de 25 de febrero de 1997, que ante la causa de inadmisibilidad en el recurso de reposición por haber sido presentado fuera de plazo, considera que ante la «no existencia de pruebas de que la notificación previa se llevase a cabo reglamentariamente», habrá que «acudir a la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional núm.76/1996, de 30 de abril, en cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 57.2.f) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y con el artículo 110.3 y la disposición adicional undécima de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para comprobar que "el principio de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico reclama, en lo que ahora importa, la necesidad de interpretar las normas procesales en el sentido más favorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva" (STC 90/1986); muy especialmente cuando está en juego no el acceso a los recursos sino el acceso a la jurisdicción (SSTC 37/1995 y 55/1995), para permitir así un pronunciamiento judicial sobre el fondo del asunto, contenido propio y normal de aquel derecho (STC 40/1996), que aquí, al proyectarse sobre los actos de la Administración, integra más específicamente el "derecho de los administrados a que el Juez enjuicie los actos administrativos que les afectan (art.24.1 CE), controlando la legalidad de la actuación administrativa (art.106.1 CE)", lo que "constituye la culminación del sistema de derechos y garantías característico del Estado de Derecho (STC 294/1994). De todo ello se deriva, en suma, que de entre las distintas interpretaciones posibles de las normas cuestionadas ha de prevalecer no la que sostienen los autos de planteamiento de las cuestiones aquí acumuladas y que determina la desestimación del recurso contencioso-administrativo, lo que implicaría confirmar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de febrero de 1995, que también declaró inadmisibile el recurso de reposición cuestionado de 25 de enero de 1991, impidiendo la resolución jurisdiccional de fondo, sino la que viene a hacer viable esta resolución con plena efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva». Rev. Estudios Financieros, núms. 173-174, agosto-septiembre, 1997.Pág.148.

(549) STSJ de Galicia de 31 de mayo de 1995. Ponente: Caamaño Anido, Miguel Angel: «TERCERO.- A distinta conclusión podría llegarse, por hipótesis, si el órgano administrativo ante el que se interpone -extemporáneamente- el recurso de reposición, lo admitiese sin oponer la excepción. En tal caso, pudiera interpretarse que el Tribunal Económico-Administrativo Regional no puede suscitar la cuestión declarándolo inadmisibile y, por añadidura, la reclamación, porque ello agravaría la posición del reclamante en virtud de su propio recurso. Así lo ha admitido incluso el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución 17 marzo 1987.

Incluso más, y sin que el ejemplo tenga que ver con la causa de autos, la presentación extemporánea de un recurso de reposición no puede ser alegada por la Administración en vía contenciosa si previamente había resuelto aquel recurso y ulteriormente no había pedido la inadmisibilidad de la subsiguiente reclamación económico-administrativa (en sentido semejante STS 20 septiembre 1988).

CUARTO.-Por otra parte, también a modo de disgresion, sí estaría facultada esta Sala para entrar en el fondo del asunto en el supuesto de que el Tribunal Económico-Administrativo Regional competente ante el que se ha agotado la vía administrativa previa hubiese considerado erróneamente extemporánea una reclamación. En tal caso, ostensiblemente diverso del que nos ocupa, sí podría la Sala de lo Contencioso entrar a conocer el fondo del asunto, «pues la Administración ya tuvo la oportunidad de hacerlo y no lo hizo, en virtud de su improcedente estimación de extemporaneidad, con lo que privó al sujeto de la tutela a que tiene derecho» (STS 13 marzo 1989)».

c) La resolución del recurso le corresponde al órgano que dictó el acto, salvo que se haya atribuido la competencia a la autoridad superior(550) (ar.160.1 de la LGT), aunque el artículo 3, de forma más correcta, le atribuye la competencia para resolver el recurso al órgano que haya dictado el acto administrativo impugnado(551).

d) En su resolución se debe de dar respuesta a la cuestiones planteadas en el recurso como a otras que ofrezca el expediente (ar.160.2 de la LGT). En este caso, se les expondrá estas cuestiones no planteadas a los interesados y se les concederá un plazo de cinco días para formular alegaciones, (ar.13.2 del RR). Teniendo como límite la resolución el principio de «*reformatio in peius*»(552).

(550) «La expresión no puede ser más desacertada técnicamente. Porque si el recurso debe resolverse por un órgano jerárquicamente superior al que dictó el acto que se impugna, entonces ya no estaremos ante un recurso de reposición, sino ante un recurso de alzada o jerárquico», GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Los Recursos Administrativos y Económico-administrativos*, Edt. Civitas, Madrid, 1975, 3º edic, pág. 254. En el mismo sentido, PEDROSA CUIÑAS, Francisco Javier: «El recurso de reposición», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol II, Edt. I.E.F., Madrid, 1991, pág. 1798; donde lleva a cabo un estudio de los artículos de la LGT referentes al recurso de reposición, siguiendo los criterios interpretativos comunes en Derecho, -histórico, sistemático y racional-, para de esta forma hacer su propuesta «*de lege ferenda*» sobre las posibles modificaciones y nueva redacción de dichos artículos de la LGT.

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980, pág.80, considera que se trata de un error consiente del legislador que perseguía albergar a los recursos existentes en ese momento que se interponían ante las Oficinas de los Partidos y que eran resueltos por la Abogacía del Estado (superior jerárquico), según el artículo 216.2 del Reglamento de Derechos Reales de 1959.

(551) RTEAC de 25 de febrero de 1993, (JT 361): «...siendo el acto recurrido una liquidación girada por el Servicio de Transmisiones Patrimoniales fue correcto que el recurso lo resolviera el Jefe del Servicio».

(552) STSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1994. Ponente: Barrachina Juan, Eduardo: «SEGUNDO.-Causa asombro, en el aspecto jurídico, el poder contemplar, a estas alturas de la larga evolución jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia del principio de «*reformatio in peius*», que todavía se pueda justificar, razonar o amparar la imposición de una sanción por vía de recurso, empeorando clara y decididamente la situación inicial del interesado. Ante ello, sólo basta con decir,..., que el recurso es un derecho reconocido siempre por la Ley al interesado. En consecuencia, cuando se está ejercitando este recurso, como lo constituye la interposición del mismo, la delimitación fáctica de los hechos o consideraciones jurídicas impugnadas corresponde siempre al recurrente y no a la Administración. La prueba es que, aquellos hechos o razonamientos jurídicos no impugnados se convierten en firmes por haberse consentido por el recurrente.

Por eso, en el ejercicio de un derecho reconocido legalmente, la Administración no puede imponer sanción alguna, cuando habiéndolo podido hacer no lo ha hecho por cualquier motivo, pues al resolver el recurso interpuesto, se impone una sanción, sorprendiendo la buena fe del recurrente que, quizás de haberlo sabido le hubiese valido más no interponer el recurso.

La conducta de la Administración impugnada supone una grave vulneración del principio de

La resolución del recurso será en el plazo de ocho días a contar desde el día siguiente de su interposición (ar.15.1 del RR), salvo en los casos en que aparezcan otros interesados distintos del recurrente (ar.12 del RR, se les concede un plazo de cinco días), o que el expediente ofrezca unas cuestiones no planteadas en el escrito del recurso (ar.13.2 del RR, les concederá un plazo de cinco días), o ante la complejidad jurídica de la cuestiones planteadas (ar. 14 del RR, se deberá solicitar un dictamen a la Abogacía del Estado, que debe ser emitido en el plazo de diez días)(553). En estos casos, el plazo de ocho días se iniciará a computar desde el siguiente al que formulen lo que a su derecho convenga, o formulen sus alegaciones, o se emita el informe,

buena fe, indicado anteriormente, del principio de seguridad jurídica y, de este último principio que constituye la confianza de los ciudadanos en sus instituciones. Todos ellos se ven gravemente quebrantados por la imposición de una sanción en vía de recurso».

STSJ de Madrid de 14 de julio de 1994, (JT 954). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso:«TERCERO.-Las resoluciones impugnadas incurren manifiestamente en «reformatio in peius» y han de ser por ello anuladas por suponer una flagrante vulneración del principio de respeto a los actos propios. Las liquidaciones originarias imponen, jurídicamente, unas obligaciones y una declaración de derechos. Aquella es la parte sometible a recurso y ésta es la parte de la liquidación que aquélla acepta. Frente a esto sólo son oponibles los recursos y las acciones anulatorias de oficio contempladas en los arts. 153 y 154 LGT. Sostener lo contrario, es decir, que por vía de resolución de recursos la Administración puede ocultar la anulación de oficio de los derechos declarados no es sino la palpable demostración de empeorar la condición del recurrente, es decir, la «reformatio in peius», proscrita por el principio de la vinculación a los actos propios a su vez derivación del se seguridad jurídica consagrado constitucionalmente... En el caso de ambos admitida, como deducible, la carga cuantitativa, tal cuestión sólo puede ser objeto de revisión de oficio por los cauces expresos que para tal procedimiento establece la ley pero no en el recurso de reposición y ello al margen de que lo contrario también suponga la resolución de cuestión no planteada sin haberla sometido a las partes. El hecho de que la Administración resuelva sobre todos los elementos del expediente no excluye que en los expedientes de recurso haya de estarse a las pretensiones y cuestiones advertidas, según dispone el art. 13.2 del Real Decreto 2244/1979, de 7 septiembre».

Límite que sería necesario que fuera recogido de forma expresa en la regulación de este recurso, como ocurre en el artículo 13 del Decreto Foral 37/1994, del Consejo de Diputados de 12 de abril, por el que se regula el recurso de reposición que se podrá interponer contra los actos de la Diputación Foral de Alava que sean susceptibles de ser reclamables en la vía económico-administrativa, (BOTH de Alava, de 22 de abril de 1994), al disponer que se somete a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones tanto de forma como de fondo que ofrezca el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, añadiendo que la situación anterior «no permite a la Administración actuante colocar al interesado, como consecuencia de la resolución del recurso, en peor situación que la que disfrutaba antes de interponer dicho recurso».

Como aparece en el artículo 113.3 LRJAP y PAC: «...No obstante, la resolución sera congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial».

(553) Artículo 83.2 de la Ley RJAP y PAC: «Los informes serán evacuados en el plazo de diez días, salvo que una disposición o el cumplimiento del resto de los plazos del procedimiento permita o exija otro plazo mayor o menor».

respectivamente(554), «o se dejen transcurrir los plazos señalados», (artículo 15.1 del RR).

e) Su resolución podrá ser expresa, a través de la notificación de la resolución, o tácita, en este último caso, se entenderá desestimado el recurso (artículo 160.3 de la LGT), «si a los treinta días de su interposición no se hubiera notificado su resolución expresa», (artículo 15.2 del RR)(555), aunque siempre persiste la obligación de resolver el recurso de forma expresa, (artículo 15.3 del RR).

f) La interposición de este recurso impide la interposición de otra clase de recursos, iniciándose el plazo para el ejercicio de otros recursos «a partir del día en que se entienda tácitamente desestimado o, en su caso, desde la fecha en que se hubiere practicado la notificación expresa de la resolución recaída», (artículo 161 de la LGT, y artículo 5 del RR). De estos dos artículos es necesario llevar a cabo las siguientes precisiones:

(554) Aunque MORILLO MENDEZ, Antonio: *Procedimientos ante la Administración Tributaria, (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Edt. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág.: 223, considera que «...el inicio del cómputo de los ocho días de que se dispone para resolver desde el día siguiente al en que se emita el dictamen o del en que haya transcurrido el plazo legal para su emisión; si bien es este caso parece que el órgano resolutorio podrá esperar a la recepción del mismo, aunque hubiere transcurrido el plazo para su emisión sin que se haya recibido. Ello también cabe deducirlo del art.83.1 de la LRJPAC, que establece el carácter facultativo para los informes, salvo que por disposición expresa se articulen como vinculantes».

(555) En el mismo sentido se pronuncia el artículo 88.3 del actual RPREA, superando de esta forma la discordancia de plazos que existía entre el artículo 15.2 del RR y el artículo 92.3 del RPREA de 1981, según ambos, el recurso de reposición se entendía desestimado transcurridos «treinta días» o «un mes», respectivamente, desde su interposición. Por lo que el momento en que se entendía desestimado el recurso de reposición sin resolución expresa era distinto, ya que el computo de este plazo mensual es distinto. Así, los artículos 69.2 del RPREA de 1981, el 63.1 del RPREA de 1996, el 60.1 de la LPA de 1958 y el 48 de la Ley 30/1992, nos indica que, si el plazo se señala por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos; si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán de fecha a fecha. Esto significaba que en la práctica el inicio del cómputo para interponer la reclamación económico-administrativa era distinto si atendíamos al artículo 15.2 del RR o al artículo 92.3 del RPREA de 1981, iniciándose tres o cuatro días más tarde en el recurso de reposición a excluir los domingos. Ante tal situación la doctrina, (CASADO OLLERO, Grabiél, FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio en su obra: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 1990, 2º edic, págs.810), como la jurisprudencia, (STS de 7 de noviembre de 1989), adoptaron como solución la más favorable a los intereses del recurrente, por tanto la del artículo 15.2 del RR, ya que a pesar de la poca diferencia de días, podría significar la inadmisión de la reclamación económico-administrativa por extemporánea, ganando firmeza el acto.

Primero: después de interpuesto el recurso de reposición, el único recurso posible a interponer, serán las reclamaciones económico-administrativas(556);

Segundo: la interposición del recurso de reposición no interrumpe el cómputo del plazo para la interposición de la reclamación, sino que tras su resolución, se inicia un nuevo computo del plazo para interponerlas(557); y

Tercero: las reclamaciones económico-administrativas habrá que presentarlas en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente a aquel en que haya sido notificado el acto impugnado, ¿pero que ocurre en los casos de desestimación del recurso de reposición por silencio?, ante la falta de notificación expresa, ¿cuándo se inicia el computo inicial de los *días a quo* para la interposición de la reclamación?. De una interpretación literal del artículo 5 del RR y los artículos 92.3 y 88.3 del RPREA de 1981 y 1996, respectivamente, se desprende que, tras la consumación del silencio, el interesado dispone de un plazo de quince días para interponer la reclamación económico-administrativa, pero una vez concluido éste, deberá de esperar a la futura resolución expresa tardía, para que se reabra un nuevo plazo de quince días para presentar la

(556) Aunque el artículo 164 de la LGT se alude a «los plazos» para el ejercicio de «otros recursos», no nos puede llevar a la confusión la ambigüedad de tal expresión, ya que nos encontramos ante el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, por lo que, ante la resolución expresa o tácita de dicho recurso potestativo, solamente es posible la reclamación económico-administrativa y no otra clase de recurso o reclamación. En este sentido, PÉREZ MORENO, Alfonso y LÓPEZ MENUDO, Francisco: «El recurso de reposición», en la obra dirigida por NARCISO AMOROS RICA: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edt. EDERSA, Madrid, 1983, págs. 565 y 566, afirmando «que la ambigüedad en este punto del artículo que comentamos no tiene más transcendencia que la de abrir un portillo a la especulación doctrinal».

(557) «En realidad no se trata de una interrupción en sentido técnico, pues la interrupción implica, cuando desaparecen las causas que la motivaron, la reanudación del plazo interrumpido. y el artículo 161 de la LGT, con correcto criterio, no establece la reanudación del plazo interrumpido, debiendo deducirse el recurso correspondiente en el plazo que reste, sino que desaparecida la causa de la interrupción, corre de nuevo el plazo de entero. Así se desprende de la frase "volverán a contarse inicialmente", del artículo 161 de la LGT», GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Los Recursos Administrativos y Económico-administrativos*, Edt. Civitas, Madrid, 1975, 3º edic, pág. 265. En el mismo sentido, BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980, pág.98, donde ambos autores, ante la concurrencia de una causa de inadmisibilidad del recurso de reposición, «no se producirá la interrupción del plazo para interponer el económico-administrativo», por lo que acto será firme y consentido al haber concluido el plazo para interponer la reclamación mientras que se resolvía el recurso de reposición no admitido a trámite.

reclamación(558). Aunque la opinión de la doctrina, BENITEZ DE LUGO(559), era partidaria de que tras la consumación del silencio, la reclamación económico-administrativa puede ser interpuesta por el recurrente en cualquier momento, sin sujeción a ningún plazo y sin necesidad de solicitar la certificación de actos presuntos prevista en la redacción original del artículo 44 de la Ley 39/1992, de 26 de noviembre, hasta tanto no le notifique la resolución expresa. Interpretación que ha sido ratificado por la STC de 21 de enero de 1986(560).

(558) PÉREZ MORENO, Alfonso y LÓPEZ MENUDO, Francisco: «El recurso de reposición», en la obra dirigida por NARCISO AMOROS RICA: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edt. EDESA, Madrid, 1983, pág 568. Consideran que este es la interpretación que se desprende de dichos artículos, aunque *de lege ferenda* son partidarios de la posibilidad de impugnar, sin sujeción a plazo, las denegaciones presuntas.

(559) BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, FELIX: *Comentarios al Reglamento Regulator del Procedimiento Económico-administrativo aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983, Pág. 75: «contra la presunta desestimación del recurso de reposición por silencio administrativo, los interesados pueden interponer el económico-administrativo en cualquier momento. No rige, pues, el plazo de quince días a partir del mes en que entra en juego el silencio administrativo».

En este mismo sentido se había manifestado TURPÍN VARGAS, José: «La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.162, noviembre-diciembre, 1982, pág. 1459, que su nota a pie de página núm.8 considera necesario «...facilitar, ante la morosidad de la Administración, en resolver que el interesado pueda interponer el recurso contencioso en cualquier momento del tiempo que persista la Administración sin resolver el recurso de reposición interpuesto en tiempo y forma...».

(560) STS de 31 de mayo de 1993, (RJ 1993\3649). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo: «...contra la providencia de apremio la reclamante había interpuesto recurso de reposición que debió considerarse desestimado por silencio presunto el 3-6-1979, sin que la reclamación económico administrativa se presentase hasta el 17 agosto siguiente. Sin embargo, en los casos de silencio presunto, esta Sala ha declarado, en S. 14-10-1992, siguiendo la doctrina iniciada en las de 16-10-1987 y 28-11-1989 y la mantenida por el Tribunal Constitucional en sus SS. 21-1-1986 y 21-12-1987, que puede entenderse como máximo que el particular conoce el texto íntegro del acto -la denegación por silencio- pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación, por lo que siendo entonces defectuosa, conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo, sólo surtirá efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa por el interesado, o se interponga el recurso pertinente, o por el transcurso de seis meses. Como ninguna de estas circunstancias se ha producido tras la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio no puede considerarse extemporánea la reclamación económico administrativa interpuesta contra ella».

Cuestión resuelta en el artículo 1.4 del Decreto Foral 37/1994, del Consejo de Diputados de 12 de abril, por el que se regula el recurso de reposición que se podrá interponer contra los actos de la Diputación Foral de Alava que sean susceptibles de ser reclamables en la vía económico-administrativa, (BOTH de Alava, de 22 de abril de 1994), a disponer: «Trascurrido el plazo para resolver el recurso de reposición sin que ello se haya producido, el interesado podrá promover la reclamación económico-administrativa en cualquier momento, en tanto no se produzca dicha resolución expresa»

g) Contra la resolución de recurso de reposición «no puede interponerse de nuevo este recurso», (artículo 162 de la LGT), siendo susceptible de impugnación en el procedimiento económico-administrativo y no directamente ante la vía jurisdiccional, donde los efectos de la interposición del contencioso-administrativo de forma errónea conlleva el no poder retrotraer los efectos para interponer el económico-administrativo, por haber finalizado el plazo legal para su interposición, salvo que en la notificación del acto se establezca que el recurso pertinente frente al de reposición es el recurso de reposición(561) o el contencioso.

3.- RECURSO DE REPOSICIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO.

Siendo estas algunas de las notas básicas del régimen jurídico del recurso de reposición, se hace necesario analizar el artículo 11 del RR, que regula la suspensión del acto impugnado, aspecto del que no se ocupa la LGT(562).

A la hora acercarnos a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en el recurso de reposición es necesario distinguir varias etapas, atendiendo a las distintas redacciones que ha tenido el artículo 11, del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

(561) La STS de 30 de abril de 1997, (RJ 1997/3476), declara admisible el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación tributaria resultante de la estimación parcial de un primer recurso de reposición, debido a que el recurrente ha utilizado los medios de impugnación expresamente ofrecidos.

(562) Silencio de la LGT que tuvo sus consecuencias jurídicas, especialmente como consecuencia del retraso en aprobar la normativa reglamentaria del recurso de reposición más de quince años. Ante la regla general de que no se suspende la ejecución del acto como consecuencia de la interposición de un recurso, se planteo la cuestión, si era de aplicación las reglas generales sobre suspensión, (arts. 34 LRJ y 116 LPA), -no olvidemos exigencia para su concesión que la ejecución pueda ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación-; o sera de aplicación lo dispuesto en el artículo 83 del RPREA de 1959, donde la suspensión se obtenía de forma preventiva desde el momento de su solicitud hasta que el órgano competente decidiera sobre la misma. Ante esta situación GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: «El recurso de reposición previo al Económico-Administrativo», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm.16, 1972, pág. 117; se decanto por la segunda opción, aplicando de manera analógica dicho artículo 83; en el mismo sentido, BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980, pág. 25. Aunque, tratándose del recurso de reposición frente a un acto del procedimiento de apremio, según el artículo 190 del RGR de 1968, no podrá acordarse la suspensión a menos que se garantice el pago de los débitos perseguidos o se consigne el importe.

3.1.- Redacción originaria: suspensión automática con prestación de garantía.

En primer lugar, nos encontramos con su redacción original, siendo esta la primera vez que en nuestra legislación se recoge la posibilidad de suspensión de los actos recurridos en reposición(563):

Artículo 11. Suspensión del acto impugnado. Garantías.

«1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá si en el momento de interponerse el recurso se garantiza el ingreso de las cantidades a que se refiere el apartado 5 de este artículo .

2. Si el recurso no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión se referirá a la diferencia que sea objeto de impugnación, quedando obligado el recurrente a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

3. La suspensión regulada en el presente artículo sólo producirá sus efectos en este recurso.

4. La garantía a constituir por el recurrente para obtener la suspensión podrá consistir en:

a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales.

b) Aval o fianza solidario prestado por un Banco oficial o privado o por una Caja de Ahorro.

c) Fianza personal o solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad, de reconocida solvencia, para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

5. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria recurrida y el interés de demora que origine la suspensión. En el caso previsto en la letra a) del párrafo 4, sin perjuicio de la liquidación definitiva que proceda, el interés de demora se calculará sobre treinta días.

6. La suspensión se comunicará a la Intervención y durará mientras no se resuelva el recurso de forma expresa. Si la pretensión no prosperase, el plazo de ingreso de la deuda tributaria recurrida será igual al que, en la fecha de interponer el recurso, faltare por transcurrir del período voluntario.

7. Los intereses de demora que origine la suspensión serán objeto de liquidación y notificación por la Oficina competente y deberá ser ingresados en los plazos que indica el Reglamento General de Recaudación».

De esta redacción original destacan, siguiendo a BENITEZ DE LUGO(564), las

(563) Decreto de URZAIZ de 30 de agosto de 1901, no recogía la posibilidad de suspensión del acto, disponiendo que: «Ni el recurso previo, en el caso de que se hubiera utilizado, ni las reclamación económico-administrativa, podrán suspender la ejecución del acto, providencia a acuerdo recurrido con todas sus consecuencias legales, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados».

(564) BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*. Edt. I.E.F. Madrid, 1980, págs. 163 a 169.

siguientes características sobre la suspensión de la ejecución del acto recurrido mediante en recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa:

a) La suspensión no es discrecional, a diferencia de lo que ocurría en la suspensión de actos recurridos en las reclamaciones económico-administrativas, en virtud del artículo 83 del RPREA de 1959, sino que es automática siempre que se presten alguna de las garantías del apartado 4.º de artículo 11 del RR. Siendo esta la tónica seguida posteriormente en los Reglamentos de PREA de 1981 y de 1996.

b) No es necesario la petición expresa de la suspensión, sino que se presume su solicitud por el mero hecho de adjuntar al escrito del recurso cualquiera de las garantías del apartado 4.º.

c) No es necesario el acuerdo expreso motivado acordando la suspensión, ya que aquélla no constituye una facultad discrecional de la Administración.

d) En el caso de garantías insuficiente, el órgano competente para resolver el recurso requerirá al interesado para la subsanación de la deficiente garantía aportada, hasta que no se realiza el requerimiento, la suspensión se produce. Una vez efectuado el requerimiento, si se procede a la subsanación, procede la suspensión, en caso de no producirse la sustitución, la suspensión es improcedente y procede acto administrativo expreso al efecto.

e) La doctrina era partidaria de que si no se presentan las garantías del apartado 4.º con el escrito de interposición y éstas se presentan a posteriori, pero antes de la resolución del recurso, *«la presentación de esas garantías es útil y procede la suspensión a partir de ese momento»*(565).

(565) BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: *El Recurso de Reposición Previo al Económico-administrativo*. Edt. I.E.F. Madrid, 1980, pág. 166: *«Los supuestos que al efecto podemos considerar son los siguientes:*

1. *En el escrito de interposición se solicita la suspensión:*

1.1 *Recurso presentado en plazo hábil.*

1.1.1. *se acompañan las garantías del apartado 4.º Procede la suspensión.*

1.1.2. *No se aporta garantía alguna. No procede la suspensión. Se debe requerir al actor para que las presente. Cuando lo haga y sean correctas, procede la suspensión.*

1.1.3. *Presenta garantías, pero insuficientes. La misma solución que el punto 1.1.2.*

1.2. *Recurso extemporáneo. No procede la suspensión.*

2. *En el escrito de interposición no se solicita la suspensión:*

f) La suspensión puede ser total o parcial.

g) Las únicas garantías admisibles son las recogidas en el apartado 4º, siendo destacable la novedad de la nueva garantía permitida de la letra c): fianza personal y solidaria de dos contribuyentes.

h) La caución debe de cubrir el importe de la deuda tributaria recurrida y el interés de demora que origine la suspensión, salvo en el que caso de aportación de la garantía consistente en depósito en dinero efectivo o en valores públicos, que se calculará sobre 30 días.

i) La duración de la suspensión perdurará durante toda la sustanciación, hasta que recaiga resolución expresa en el recurso de reposición, no extendiendo sus efectos a la vía económico-administrativa.

Uno de los mayores defectos de la regulación del recurso de reposición en 1979, era el hecho de limitar el otorgamiento de la suspensión al recurso de reposición y no poder extender sus efectos al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Para TURPIN este va a ser el principal motivo de la no utilización de este recurso, debido a la duplicidad de gestión en el sentido de tener que presentar dos garantías, una para el recurso de reposición y otra posterior para las reclamaciones económico-administrativas, no pudiendo cancelar la garantía hasta que se produzca la notificación

2.1. Escrito presentado en plazo hábil.

2.1.1. Se acompañan las garantías del apartado 4.º Procede la suspensión.

2.1.2. No se acompañan dichas garantías. No procede la suspensión.

2.1.3. Se acompañan las garantías, pero insuficientes. La misma solución que en el punto 1.1.3. y 1.1.2.

2.2. Escrito extemporáneo. No procede la suspensión.

3. Solicitud de la suspensión después de interponerse el recurso:

3.1. Recurso extemporáneo. no procede la suspensión.

3.2. Recurso presentado en tiempo hábil.

3.2.1. No se presentan las garantías del apartado 4.º La misma solución que en el punto 1.1.2.

3.2.2. Se presentan las garantías, pero son insuficientes. Solución punto 3.2.1.

3.2.3. Se presentan garantías suficientes. Procede la suspensión a partir de ese momento».

Pero si ponemos esta cuestión con la redacción del artículo 8 apartado tercero, se observa que la opinión de este autor debe ser interpretada como «de lege ferenda», ya que el dicho apartado establece que el caso de solicitarse la suspensión de la ejecución del acto recurrido, ha de adjuntarse al escrito de interposición los justificantes de las garantías constituidas: a) el resguardo de depósito, b) el aval o fianza; o el ofrecimiento, con nombres y apellidos, de los fiadores personales.

de la resolución expresa del recurso de reposición, debiendo solicitar otra, al interponer la reclamación económico-administrativa, y posteriormente, solicitar la cancelación de la primera(566).

La cuestión consiste en decidir, si prestado un aval bancario suficiente para garantizar una deuda tributaria en período voluntario de cobranza, en el recurso previo de reposición, e interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo desestimatorio del recurso previo de reposición, debe entenderse, que la deuda deja de estar suspendida en su ejecución a partir de la fecha en que se dicta dicho acuerdo desestimatorio, o por el contrario el aval prestado como garantía mantiene la suspensión durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa.

De acuerdo con la interpretación literal del artículo 11 del RD de 1979 los efectos de la suspensión finalizan tras la resolución expresa del recurso de reposición, por lo que dicha suspensión no extiende sus efectos a la vía económico-administrativa(567).

(566) TURPÍN VARGAS, José: «La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.162, noviembre-diciembre, 1982, pág.1460, exponiendo el problema de la siguiente forma: «Cualquier persona que haya tenido relaciones con entidades bancarias y de ahorro conoce de sobra qué gestiones y formalidades llevan consigo solicitar y conseguir la prestación de una garantía de pago de cualquier obligación, presente o futura, o la sustitución del cumplimiento de una obligación por un equivalente en efectivo en caso de incumplimiento. Es corriente que la entidad bancaria exija el conocimiento íntegro de la obligación a que se declara afecta la garantía a prestar; las mayores o menores probabilidades de que la garantía haya de ser realizada; el patrimonio del garantizado y su situación; el posible tiempo de duración de la garantía. En la mayoría de los casos, las entidades bancarias, sus sucursales, han de hacer toda esta exposición, acompañada de sus informes, a los órganos centrales de sus respectivas entidades, o regionales cuando menos. Realizar todas estas gestiones para un mes que pueda tener de eficacia esta garantía llevará seguramente al abandono del planteamiento de este recurso, si se le explica, además, que en caso de desestimación del recurso previo de reposición y ha de plantearse con posterioridad, la reclamación económico-administrativa, y para obtener la suspensión también, haya que gestionar la extensión de otro aval, aunque sea de las mismas características que el anterior, pero ante otra Autoridad u organismo distinto».

(567) Resolución del TEAC de 28 de julio de 1988, *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1989, págs. 563 y 564.

«Considerando 3.º:... en interpretación de los ap. 3 y 6, del art. 11 RD 2244/1979, de 7 de sep., por el que se reglamente el recurso de reposición previo al económico-administrativo, entienden que "la suspensión regulada en el presente artículo sólo producirá sus efectos en este recurso" y que "la suspensión... durará mientras no se resuelva el recurso de forma expresa", significa que la garantía prestada a efectos de obtener la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, deja de tener validez y en consecuencia surtir efectos, cuando se dicta la resolución expresa que pone fin al recurso de reposición; lo que es a todas luces lógico, pues de conformidad con el art.81.6 del vigente RPREA de 20 de ago. 1981, el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo, obligatoriamente tiene que bastantear en derecho la garantía presentada por el interesado, de acuerdo con el ap. 1 del

Esta falta de comunicación de la suspensión entre el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa conllevaba que el interesado presentará nueva garantía al interponer la reclamación económico-administrativa con unos requisitos distintos a los establecidos en el recurso de reposición, como eran:

a)- La garantía se tenía que poner a disposición del Tribunal Económico-Administrativo no del órgano competente para resolver el recurso de reposición.

b)- La cuantía a garantizar era superior, debido a que los intereses de demora serán los devengados durante el período de tiempo de duración de la reclamación económico-administrativa, más el 5 por 100 del importe de la deuda, para el caso en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fe en la interposición de la reclamación.

c)- Nueva garantía que debía ser bastantado por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo.

Otro de los defectos, además de tener que aportar una nueva garantía, es que se producía un desfase temporal entre la finalización de los efectos de la suspensión obtenida en el recurso de reposición, que finalizaba tras su resolución expresa, y el comienzo de los efectos de la posible suspensión en vía económico-administrativa. Desfase que en algunas ocasiones conlleva el inicio de actuaciones de ejecución si la resolución del recurso de reposición era desestimatoria a las pretensiones del recurrente. Es decir, existe un período de tiempo entre, la resolución desestimatoria del recurso de reposición y el otorgamiento de la suspensión por el Secretario del TEA, donde la deuda tributaria no se encuentra en suspenso, por lo que los órganos de recaudación tenían el deber de iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio si no se lleva a cabo el ingreso de la deuda. Es decir, tras la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición los efectos de la suspensión habían cesado, teniendo el recurrente la obligación de efectuar el ingreso de la misma en el plazo de 15 días, de acuerdo con lo establecido en la redacción originaria del artículo 20.8 del RGR de 1990, en caso contrario, el plazo voluntario de recaudación habría finalizado, iniciándose el período

mismo artículo , en el momento de interponerse la reclamación, a efectos de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, durante la sustanciación del procedimiento; garantía que a mayor abundamiento, hay que constituir a disposición del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo».

ejecutivo, donde los órganos tienen el deber de iniciar el procedimiento ejecutivo.

Ante esta situación, con la finalidad de paliar estos inconvenientes, se comenzó a admitir que las garantías presentes en el recurso de reposición eran válidas para obtener la suspensión en la vía económico-administrativa, previa subsanación de las diferencias existentes en el recurso de reposición y esta nueva vía. En esta línea, los TEA solicitaban del órgano de gestión la remisión de la garantía presentada para que esta quedará a disposición del TEA, surtiendo así efectos en esta vía, y comunicaban al interesado la subsanación o insuficiencia de la misma, donde además los recurrentes, para facilitar este trámite, presentaban ante el órgano competente para resolver el recurso de reposición una garantía, normalmente, el aval bancario, que hacían constar expresamente que los efectos y la cuantía avalada se extendía a la vía económico-administrativa, e incluso contenciosa. Pero, aunque con esta practica se evitaba la duplicidad de las garantías no impedía el desfase temporal comentado anteriormente.

3.2.- Incorporación de nuevos apartados: suspensión automática sin prestación de garantía en los casos de sanciones de carácter no pecuniario.

La disposición Adicional Segunda del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, con entrada en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que ocurrió el 18 de enero de 1986, por la que se añaden cuatro nuevos apartados, del ocho al once:

Artículo 11... «8. El Órgano competente para conocer del recurso de reposición podrá acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, mientras no se resuelva el recurso de reposición de forma expresa, cuando, a su juicio, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho, previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

9. Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado.

10. Las sanciones mencionadas comenzarán a ejecutarse:

a) Si se hubiere denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la

notificación de dicha resolución denegatoria.

b) Si se hubiere concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquel en que adquieran firmeza, en vía administrativa, las sanciones impuestas.

11. En ambos casos, el órgano que hubiera acordado o denegado la suspensión lo comunicará al órgano administrativo de gestión para que entienda confirmada la suspensión del acto administrativo impugnado o pueda proceder a su ejecución».

Se incorpora un nuevo sistema de suspensión en relación con las sanciones de carácter no dinerario, aunque de forma expresa solamente se refería a las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, aunque consideramos que también era extensible a otro tipo de sanciones del mismo tipo, como, la pérdida de obtener subvenciones o ayudas del Estado o la prohibición de celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

Una vez recurrido el acto por el que se aprueba la imposición de la sanción, las suspensión de la ejecución de la misma se inicia con carácter preventivo desde el mismo momento de la solicitud, hasta su resolución, que será estimatorio o denegatoria de la suspensión solicitada.

Será concedida o denegada la suspensión dependiendo de la concurrencia de alguno de los dos requisitos exigidos, como son, que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, o que, en la impugnación de la sanción, se alegue alguna de las causas de nulidad de pleno derecho del 153 LGT.

Otorgada la suspensión, ésta mantendrá sus efectos hasta la resolución expresa del recurso de reposición, no pudiendo ejecutarse la sanción hasta que las misma adquiera firmeza tras la finalización de la vía administrativa. En el caso de denegación de la suspensión, la sanción se podrá ejecutar a partir del día siguiente de la notificación de la resolución denegatoria.

3.3.- Redacción actual: remisión al RPREA.

El artículo 23 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrollan determinadas directivas

comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, con entrada en vigor el día 1 de mayo de 1995, por el que se da una nueva redacción a la totalidad del artículo 11 de referencia, quedando como sigue:

«Artículo 11. Suspensión del acto impugnado. Garantías.

1. La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses, recargos y sanciones.

2. No obstante, podrá suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras dure la sustanciación del recurso, aplicando lo establecido en el capítulo VI del Título IV del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, con las siguientes especialidades:

a) En todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano que dictó el acto.

b) Las resoluciones desestimatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal al que correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita.

c) Las garantías que se constituyan habrán de cubrir la duración tanto del recurso de reposición como, en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior.

Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión, podrán extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

d) La suspensión acordada producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo, en todas sus instancias, si se interpusiera la correspondiente reclamación.

3. Igualmente, podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías que se señala el apartado 4 del artículo 81 del mencionado Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. En estos casos, la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión».

Con este cambio de normativa se persigue unificar el tratamiento de la suspensión dentro de la vía administrativa de revisión del ámbito tributario al llevar a cabo una remisión expresa al RPREA, respetando las particularidades propias del recurso de reposición.

Además, con esta nueva redacción se da solución a una de las críticas más frecuentes vertidas por la doctrina, eligiendo una de las distintas soluciones que se habían

propuesto a la situación reglamentaria inicial, consistente en la imposibilidad de extender la garantía prestada en el recurso de reposición a la vía económico-administrativa:

- En su nueva redacción se permite que el interesado al interponer el recurso de reposición solicite la suspensión y que los efectos de esta se extienda a la vía económico-administrativa(568), lo que va a significar que la cuantía a garantizar va a ser superior, concretamente, los intereses de demora. Solución que fue propuesta en su momento por TURPIN(569).

- Otra posibilidad, por ejemplo, es la recogida en la norma alavesa, donde en el caso de interponer la reclamación económico-administrativa antes de la finalización del plazo para la resolución del recurso de reposición, se permita que la garantía prestada en el recurso de reposición tenga también validez en la vía económico-administrativa(570). Aunque dicha validez de la garantía no se produce en el caso de resolución expresa del

(568) La Exposición de Motivos del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, recoge que «se plantea la modificación del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, propiciando la suspensión en la ejecución del acto impugnado en consonancia con lo establecido en el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, concatenando los efectos suspensivos en ambos procedimientos».

(569) TURPÍN VARGAS, José: «La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.162, noviembre-diciembre, 1982, pág.1462: «...no parece que exista obstáculo alguno para que se inicie la reforma de éste en el concreto particular que estamos indicando, para que quien haga uso del recurso de reposición y pida la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado pueda ya, ante el evento de la desestimación, expresa o presunta, del mismo, interponer la reclamación económico-administrativa solicitando la prolongación de los efectos suspensivos acordados en la vía de gestión, al interponerse el recurso previo, siempre que la garantía prestada contenga la obligación de su continuidad ante la vía económico-administrativa y ante la Autoridad superior de esta última, sin necesidad de la cancelación de la primera y nueva prestación de la segunda», Pág.1462.

(570) Decreto Foral 37/1994, del Consejo de Diputados de 12 de abril, por el que se regula el recurso de reposición que se podrá interponer contra los actos de la Diputación Foral de Alava que sean susceptibles de ser reclamables en la vía económico-administrativa, (BOTH de Alava, de 22 de abril de 1994), en su artículo 11.3 dispone: «...En el supuesto de que el interesado interponga reclamación económico-administrativa antes de la finalización del plazo para resolver el recurso de reposición, el órgano administrativo encargado de la resolución de este recurso remitirá al Organismo Jurídico Administrativo la garantía presentada, este Organismo Jurídico Administrativo decidirá sobre su validez en el procedimiento económico-administrativo, teniendo presente que debe quedar suficientemente garantizada la deuda tributaria».

recurso de reposición, corrigiendo tal situación con la modificación de dicha norma(571), en el sentido de extender los efectos de la garantía a la vía económico-administrativa, si en el momento de la interposición del recurso de reposición así se hubiera solicitado.

Lo que queremos significar es que desde el momento en que la deuda tributaria se encuentra garantizada, esta garantía debe de servir para las distintas vías de revisión, produciendo efectos la suspensión, donde en el que caso de pasar de una vía a otra o quedar insuficiente la garantía, no será necesario aportar otra nueva, sino dar la oportunidad al interesado de ampliar la garantía previamente aportada. Así, en el caso de la garantía prestada con los únicos efectos para el recurso de reposición, en el caso de interponer la reclamación económico-administrativa, tenga validez, para dicha vía, sin la necesidad de tener que presentar otra nueva garantía, sino solamente ampliar el importe garantizado por la primera garantía(572).

Aunque hay que valorar positivamente esta modificación, -la posibilidad de extender los efectos de la suspensión concedida en el recurso de reposición a la vía

(571) Decreto Foral 62/1995, del Consejo de Diputados, de 23 de mayo, por el que se modifica el artículo 11 del Decreto Foral 37/1994, del Consejo de Diputados de 12 de abril, por el que se regula el recurso de reposición que se podrá interponer contra los actos de la Diputación Foral de Alava que sean susceptibles de ser reclamables en la vía económico-administrativa, (BOTH de Alava, de 14 de junio de 1995): «...No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de este número 3, las garantías que se constituyan podrán cubrir la duración tanto del recurso de reposición como, en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior, e incluso, si el interesado lo considera conveniente y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión, podrán extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa. En esos supuestos, y por lo que se refiere a la vía administrativa de recurso, la suspensión producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y, si la garantía cubre la duración de la reclamación económico-administrativa, mantendrá dichos efectos en el procedimiento económico-administrativo».

(572) MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Comentarios de Jurisprudencia», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1989, pág. 558: «... lo que importa es la suficiencia de la garantía, o sea la obligación solidaria que el avalista contrae con el deudor tributario frente a la Hacienda Pública.

Y es aquí donde radica nuestra discrepancia con la Resolución que comentamos; en efecto, si la Entidad garante, normalmente un Banco, permite a la Hacienda Pública tener la seguridad de la percepción de su crédito, debería ser sólo la amplitud del aval lo que fuera condicionante de haber declarado impagada la deuda tributaria en período voluntario e incurso en apremio, puesto que en caso contrario se llegaría, como parece llegarse en el caso que comentamos, a la in consecuencia derivada de tener, por un lado, la Hacienda Pública garantizado el cobro, y, por otro lado, la deuda recargada por iniciarse la vía de apremio para su cobro.

Cuando la Hacienda Pública renuncia a la discrecionalidad de la suspensión al haber optado por la seguridad de cobro que proporciona el aval, cualquier disquisición sobre cuestiones distintas de la suficiencia y extensión del aval bancario parece ociosa, o al menos desde un punto de vista de justicia material así lo parece».

económico-administrativa sin la necesidad de mantener vivas dos garantías-, no podemos decir lo mismo del instrumento utilizado por el legislador para llevarla a cabo, es decir, si a partir del 1 de mayo de 1995 -entrada en vigor del Real Decreto 448/1995 de 24 de marzo- se admite la posibilidad de comunicar los efectos de la suspensión entre estas dos vías de revisión administrativa, pero tal posibilidad no se contemplaba formalmente en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre. Lo que podría haber significado que una medida tan óptima quedará sin efecto al no poder una norma reglamentaria afectar a una disposición con rango de ley, donde además, el RPREA de 1981, norma más específica, tampoco recogía tal posibilidad(573). Situación que quedó subsanada al incorporarse un nuevo apartado -tercero- al artículo 21 de dicho Real Decreto Legislativo 2795/1980, por la Disposición Adicional Única.2 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, con el siguiente tenor:

«3. La suspensión acordada con ocasión del recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa se mantendrá en ésta en las condiciones que se determinen reglamentariamente»(574).

A pesar de la situación descrita, si se hubiera solicitado la continuación de los efectos de la suspensión obtenida en el recurso de reposición al interponer la reclamación económico-administrativa, se tendría que haber sido admitida, ya que así se venía haciendo por algunos Tribunales, sino además, por ser lo más favorable a los intereses del reclamante, que no pueden verse perjudicados por el incorrecto proceder del legislador, donde el interés público sigue estando protegido por el mantenimiento y suficiencia de la garantía.

En relación con el segundo problema descrito anteriormente referente al desfase temporal entre la finalización de los efectos de la suspensión obtenida en el recurso de reposición y el comienzo de los efectos de la suspensión solicitada en vía económico-administrativa, que podía dar lugar al inicio del procedimiento de apremio, se puede decir

(573) En este sentido, SANTAMARÍA ADEMÁ, José Manuel: «La nueva reglamentación de las reclamaciones económico-administrativas: el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo», *Rev. Impuestos*, núm.21, noviembre, 1996, pág.42; considera que «Se produjo la confusa situación señalada, "entremetiéndose" una disposición reglamentaria en el ámbito de una disposición con rango de Ley».

(574) Recogiendo también tal posibilidad en el artículo 74.5 del nuevo RPREA aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

que ha quedado resuelto si conjugamos la nueva redacción del artículo 11 del RR y la del artículo 20.8 del RGR, ambas dadas por el Real decreto 448/1995, de 24 de marzo, con efectos a partir del día 1 de enero de 1995. Como después tendremos oportunidad de analizar, en el recurso de reposición se permiten dos clases de solicitud de suspensión: a) con deseo expreso que los efectos de la suspensión se extienda a la vía económico-administrativa, en este caso, desaparece el anterior problema, debido a la continuidad de los efectos de la suspensión del recurso a la reclamación. b) Solicitar la suspensión solamente con efectos para el recurso de reposición. Si posteriormente el contribuyente desea interponer la reclamación económica-administrativa, tras la resolución expresa desestimatoria o tácita del recurso de reposición, para evitar el inicio del procedimiento ejecutivo de recaudación, el nuevo apartado 8 del artículo 20 del RGR, aunque se refiere al paso de la vía económico-administrativa a la vía jurisdiccional, entendemos que no existe inconveniente para que sea de aplicación para el paso del recurso de reposición a la reclamación económico-administrativa, establece *que cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía administrativa* (entendemos recurso de reposición) *los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, no reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo* (entendemos, reclamación económico-administrativa), *siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantengan hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa* (recurso de reposición).

Con posterioridad a la modificaciones anteriores, se han producido tres cambios normativos de especial importancia en el ámbito tributario, que aunque no han alterado de forma expresa el contenido del artículo 11 del RR, de forma tácita han influido directamente en la necesidad de llevar a cabo una nueva interpretación sobre el alcance de su aplicación. Estos cambios normativos que nos referimos son, por un lado, la Disposición Adicional Única Segunda y Tercera de la Ley 25/1995, de 20 de junio, de modificación parcial de la LGT, con entrada en vigor el día 23 de junio de 1995, por el que se da nueva redacción a los artículos 21 y 22 del Real Decreto-Legislativo

2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, y por otro, el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, con entrada en vigor el 1 de junio de 1996 y, finalmente los artículos 3.c), 12, 30, 35 de la LDGC y la nueva redacción que esta Ley da, al artículo 81.3 y 4 de la Ley General Tributaria.

A través de estas modificaciones se ha otorgado un nuevo régimen jurídico a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios que son objeto de reclamación económico-administrativa, y por tanto, el recurso de reposición se ha visto afectado, no sólo, por el espíritu de esta reforma, sino porque, como tendremos oportunidad de ver, la redacción actual del artículo 11 del RR hace una remisión expresa al reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, aunque sea al Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto.

Siendo de aplicación lo establecido en el RPREA, salvo unas especialidades contenidas en el RR, consistente en que:

a) El órgano competente para resolver sobre la solicitud de suspensión será el mismo que es competente para resolver el recurso, es decir, el órgano que dictó el acto objeto de recurso y que se desea obtener la suspensión de su ejecución, [artículo 11.2.a) del RR].

b) Una vez desestimada la petición de suspensión, que debe ser motivada, el interesado podrá interponer una reclamación económico-administrativa ante el mismo Tribunal Económico-Administrativo que debería de ser competente para conocer de la reclamación interpuesta frente a la resolución del recurso de reposición, [artículo 11.2.b) del RR].

c) Que las garantías que se vayan a constituir deberá de cubrir el importe de la cantidad reclamada por la Administración Tributaria, como los intereses de demora, que para su cuantificación habrá que estar a la clase de suspensión solicitada, es decir, si solo se ha producir sus efectos en el recurso de reposición o si se desea que estos efectos de no ejecución del acto recurrido se extiendan también a la posible interposición de una futura reclamación económico-administrativa e incluso del recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial.

4.- CLASES DE SUSPENSIÓN EN EL RECURSO DE REPOSICIÓN.

El actual artículo 11 del RR, distingue dos clases de suspensión, dependiendo del alcance temporal que el solicitante desee dar a la misma, es decir:

a)- Una primera, donde los efectos de la suspensión se limitan a la sustanciación del recurso de reposición (artículo 11.3 del RR)

b)- Una segunda, donde los efectos de la suspensión se van a extender durante la sustanciación del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, en el caso de su interposición [artículo 11.2.d) del RR].

Antes de entrar en el análisis de cada una de ellas, destacar que el procedimiento a seguir para resolver la solicitud de suspensión en cada una de ellas, es distinto. En el caso que el solicitante de la suspensión desea que se extienda sus efectos también a la reclamaciones económico-administrativas, habrá que estar a *«lo establecido en el capítulo VI del Título IV del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto...»*, referencia que debe de ser entendida al mismo capítulo y Título, pero del actual Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, -Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo-, con las especialidades que figuran en las letras a) a d) del el artículo 11.2 del RR.

Mientras que si se solicita la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, *«en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías que se señala el apartado 4 del artículo 81 del mencionado Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas...»*. Igual que en caso anterior, la referencia debe ser entendida al actual Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, concretamente, a su artículo 75.6, que regula la suspensión automática.

La remisión que lleve a cabo el artículo 11 del RR a la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas va a tener unas consecuencias de intereses, es decir, tras la derogación de esa normativa, habrá que estar a su nueva regulación, la cual ha introducido unas novedades importantes, -se han multiplicado las posibilidades

de suspensión, como consecuencia del aumento de las modalidades de garantía a presentar o por la obtención de la suspensión sin prestación de garantía-, que lógicamente afectará a la suspensión en el recurso de reposición. Como consecuencia de lo anterior, en el recurso de reposición se plantea el determinar el alcance de aplicabilidad del nuevo sistema de suspensiones incorporado por el RPREA de 1996, es decir, ¿son de aplicación las nuevas clases de suspensión: suspensión automática, suspensión cuando concurra error aritmético, material o de hecho, suspensión cuando concurran perjuicios de imposible o difícil reparación, suspensión de actos de contenido ilícito, para las dos posibilidades que figuran en el recurso de reposición, según la extensión que se desee dar a la misma; -¿los efectos de la solicitud de suspensión se extienden a la reclamación económico-administrativa, o solamente, sus efectos alcanzan al recurso de reposición?-, ¿sólo las del actual artículo 75, o también las del artículo 76 del RPREA de 1996?, o ¿ambas, cuando la solicitud de suspensión sea la del artículo 11.2.d) del RR; y solo las del artículo 75 del RPREA de 1996, cuando se trate de la suspensión que figura en el artículo 11.3 del RR?(575).

Ante estas cuestiones, como ocurre normalmente, la doctrina se ha ido situando a la hora de determinar cuales son posibilidades de suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado mediante el recurso de reposición. En este sentido, hay autores que consideran que para las dos clases de suspensión del recurso de reposición solamente cabe la posibilidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA(576); para otros, consideran que en el recurso de reposición cuando la solicitud de suspensión extiende sus efectos a la futura reclamación económico-administrativa será de aplicación en su integridad el nuevo sistema de suspensiones que aparece en el RPREA de 1996; pero si la suspensión solamente se solicita para el recurso de reposición, solamente se

(575) Problemática motivada por la deficiente técnica del ejecutivo a la hora de introducir novedades normativas, sin llevar a cabo una modificación en todas aquellas normas que se ven afectas por dicha novedad, no solamente tratando de actualizar las remisiones, como en algunas ocasiones, sino, que es lo importante, adaptar los textos al espíritu y contenido de la normativa que es objeto de aprobación.

(576) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra Colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 596 a 597.

podrá acogerse a lo establecido en el artículo 75 del RPREA, es decir, la suspensión automática(577). Para otros, son admisibles, para las dos clases de suspensiones del recurso de reposición, las mismas garantías enuncias en los arts. 75 y 76 del RPREA de 1996(578).

4.1.- Para ambas clases de suspensión del recurso de reposición solamente es posible la modalidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA.

Se considera que en el recurso de reposición, con independencia de la extensión que se desee dar a la solicitud de suspensión, solamente es posible la suspensión automática del artículo 75 del RPREA de 1996.

En este sentido, se afirma que la intención de la suspensión en el recurso de reposición era y es remitir a las clases de suspensiones existentes en el RPREA de 1981 de acuerdo con la nueva redacción del artículo 11 del RR, pero tras la derogación del anterior, no puede significar una ampliación de la suspensión en el recurso de reposición como consecuencia de las nuevas posibilidades que ofrece la nueva normativa del RPREA de 1996(579).

(577) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, págs. 39, 40 y 44.

(578) DAGO ELORZA, Iñigo: «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.78/4, 1997, pág. 75. MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, págs.79 y 80. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.85: «De ahí que las vías de que dispone el contribuyente para la suspensión del acto son las mismas en los dos supuestos que recoge el Reglamento del Recurso de reposición (art.11.2 y 11.3), por lo que en ambos casos, el contribuyente podrá solicitar la suspensión en los términos regulados en el Reglamento de reclamaciones económico-administrativas»; FABRA VALLS, Modesto, J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos., Madrid, 2001, pág. 264: «La remisión sin matizaciones al régimen de las reclamaciones económico-administrativas abona la conclusión de que el régimen aplicable a efectos de la suspensión del recurso de reposición es el previsto en el actual RPREA, tanto en su modalidad automática como en su modalidad cautelar».

(579) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 596 a 597. En términos similares, LEBRÓN GUERRERO, María José: «La nueva regulación de al suspensión de los actos impugnados en el procedimiento económico-administrativo», *Rev. de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.178,

Así, la Resolución de la Agencia de 1 de junio de 1996, en su epígrafe quinto, sobre la «suspensión de los actos en el recurso de reposición ante los órganos de la AEAT», esta haciendo referencia en los apartados, 1.2, 2.2, 3, 4, 5.1 y 5.3 a que es de aplicación lo establecido en el artículo 75 del RPREA, o se remite a diversos aspectos de la regulación de la suspensión automática, es decir, solamente parece admitir la posibilidad de la suspensión automática en el recurso de reposición.

Aparte de este argumento, basado en la deficiente técnica legislativa que demanda una aclaración normativa(580), se considera que en el ámbito del recurso de reposición solamente es posible la suspensión automática debido a que «la suspensión no automática se ha configurado en el RPREA como una suspensión de carácter discrecional competencia de los TEA»(581), argumento que no consideramos válido para impedir la entrada de la suspensión no automática en el recurso de reposición ya que se trata de una suspensión discrecional de carácter reglado, en el sentido, que el órgano competente para su concesión no tiene plena libertad, sino que esta sujeto a la constatación de los requisitos que figuran en la norma, que aunque algunos son conceptos jurídicos indeterminados, se aleja de idea de la discrecionalidad. Donde además, no puede afirmarse con rotundidad que la suspensión no automática del nuevo RPREA no se puede aplicar en el recurso de reposición, porque aquella no existía en el anterior RPREA, ya que, aunque la regla general era la suspensión automática, también tenían cabida, aunque en menor medida, la suspensión no automática en la ejecución de ciertas sanciones no pecuniarias, y en el caso en que se alegaba el artículo 116 de la LPA de 1958, por daños de imposible o difícil reparación.

enero,1998, págs. 86 a 87.

(580) GALIANO ESTEVAN, Juan y IZQUIERDO RIVAS, Juan: *Aplazamientos, Suspensiones y otros problemas de la recaudación en la Hacienda Pública*, Edt. CISS, Valencia, 1997, pág.234: «...mientras que no exista norma en contrario o pronunciamientos de los Tribunales que modifiquen el criterio establecido en la Resolución de 1 de junio, el procedimiento para solicitar la suspensión en el recurso de reposición es el establecido en el artículo 75 del RPREA...».

(581) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra Colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 596.

Siendo el obstáculo, que consideramos más importante, para poder extender la suspensión no automática al recurso de reposición, se basa, no en un motivo jurídico sino práctico, es decir, «*la complejidad de la tramitación de una solicitud de suspensión no automática presupone (y ésta es, sin duda la mayor crítica, que cabe hacer a su regulación) que se dispone de un período de tiempo para resolver la reclamación muy superior al que tiene el órgano que ha de resolver el recurso de reposición*»(582), por lo que aconseja que aquellas personas que vayan a solicitar la suspensión no automática interpongan directamente la reclamación económico-administrativa, además cuando el recurso de reposición es potestativo.

Esta objeción basada en la complejidad en la tramitación y en la tardanza de la resolución de la suspensión no automática en verdad contradice la simplicidad de la tramitación del propio recurso de reposición, así, por ejemplo, mientras que el recurso de reposición se debe de resolver en el plazo de ocho días, entendiendo desestimado en el plazo de un mes desde la interposición del mismo, la resolución sobre la suspensión no automática, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 76 del RPREA de 1996, se puede casi asegurar, que está será posterior a aquélla. Pero tal situación no es suficiente para eliminar dicha posibilidad del recurso de reposición, salvo que con ello se pretenda agilizar la tramitación de dichas suspensiones(583) o dejar inoperante al recurso de reposición, al ser interpuesto por los obligados tributarios, -en muchos de los casos en el que recurrente no puede aportar alguna de las garantías descritas-, privando de esta forma la revisión del acto por el órgano que lo dicto.

(582) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 596 a 597.

(583) MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, pág.81: «*Dichos argumentos sin embargo hay que reconocer que lo que sí lograrían, sería la tramitación de dichas suspensiones, ya que a nadie escapa la menor dificultad (relativa siempre) de valor unas garantías como las descritas en el artículo 75 del RD 391/96, valoración esencialmente formal, frente a la valoración a realizar en los supuestos de los arts. 74.4 y 76 del RPREA. Sin embargo no parece que sea la agilización del procedimiento el objetivo último o esencial de la reforma producida, sin perjuicio de que siempre sea una consecuencia deseable de la misma*».

4.2.- Para la suspensión con efectos limitados al propio recurso de reposición, solamente será de aplicación la modalidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA; mientras si los efectos se extienden a la reclamación económico-administrativa, se podrá acoger a cualquiera de las modalidades de suspensión de los artículos 74 a 77 del RPREA.

Si la suspensión se solicita para que produzca efectos en el recurso de reposición, solamente se podrá acoger a lo establecido en el artículo 75 del RPREA, es decir, la suspensión automática, pero si lo efectos de la suspensión se pretende que se extienda a la posterior reclamación económico-administrativa, será posible tanto, la suspensión automática del artículo 75 del RPREA, como la suspensión no automática del artículo 76 del RPREA(584).

Esto es así ya quea la norma reglamentaria no puede establecer la limitación de la suspensión no automática debido a la falta de previsión legal expresa o tácita en ese sentido(585), ya que ni la LGT ni el Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, establecen ninguna limitación en cuanto a esta cuestión.

De acuerdo con lo anterior, consideramos, que de la evolución de las distintas redacciones dadas al artículo 11 del RR desde su aprobación, se desprende una

(584) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, págs. 39, 40 y 44; y en «Al recurso de reposición le resultan aplicables todas las solicitudes de suspensión previstas para la vía económico-administrativa siempre que produzcan efectos en la misma», *Colaboración núm.20 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, págs. 101 y sigs. y en su obra: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.102.

(585) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, pág.40: «La práctica administrativa ha considerado que este silencio impide obtener otro tipo de suspensión distinta del mencionado. En nuestra opinión, esta interpretación se encuentra vacía de contenido. Tal y como sabemos, la LGT no se refiere a la forma en que puede obtenerse la suspensión de la ejecución de un acto tributario, por lo que las únicas previsiones legales se contemplan en los artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 12 de diciembre, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo -según nueva redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio-, y el 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, para el ámbito local. Como el capítulo VIII del Título III de la LGT se denomina "revisión de actos en vía administrativa", -arts. 153 y siguientes-, los preceptos legales relativos a la suspensión deben aplicarse, salvo previsión en contrario, tanto al recurso de reposición como a las reclamaciones económico-administrativas».

tendencia o una intención de dar el mismo tratamiento a la suspensión en el recurso de reposición como en la reclamación económico-administrativa, salvo las particularidades propias del recurso de reposición recogidas en el artículo 11.2, letras a), b) y c) del RR. Línea interpretativa que viene constatada por una inicial separación de la suspensión en ambas posibilidades de revisión en vía administrativa, a una unificación tras la incorporación en ambas normativas de unos apartados sobre la suspensión de sanciones no pecuniarias, para después, por el RD de 1995, dar una nueva redacción a la totalidad el artículo 11, con la finalidad unificar el tratamiento de la suspensión mediante una remisión expresa y directa al tratamiento de esta figura dada por el RPREA. Por tanto, de la evolución normativa se desprende que el redactor de la norma ha ido unificando el tratamiento de la suspensión, recogida en el RPREA, y allí, donde ha considerado oportuna una diferencia, lo ha indicado de forma expresa. Ante la última reforma, estas matizaciones no se han producido, por lo que las posibilidad de suspensión en el recurso de reposición son las mismas que en las reclamaciones económico-administrativa, salvo las particularidades que de forma expresa vienen recogidas en el artículo 11 del RR.

De estas particularidades, los que nos interesada destacar en este momento, es que dicho artículo establece dos clases de suspensiones, una, sin establecer ningún tipo de limitaciones en cuanto a las posibles garantías a presentar, y otra, con una clara limitación, en cuando a las garantías a aportar para obtener la suspensión. Es decir, mientras la suspensión que extiende sus efectos a las reclamaciones económico-administrativas -artículo 11.2.d)-, no se establece ninguna limitación, sino que habrá que estar a los establecido en el RPREA de 1996, por tanto, cabe la posibilidad de la suspensión automática y no automática. Por otro lado, la suspensión con efectos solamente en el recurso de reposición, -artículo 11.3- será de aplicación la misma remisión que efectúa el artículo 11.2, como las particularidades enumeradas en el artículo 11.2.a), b) y c); ya que dicho apartado tercero se inicia con la expresión «*igualmente*», por tanto, lo regulado anteriormente será de plena aplicación a dicha clase de suspensión, pero con la particularidad expresa, de que solamente será admisibles alguna de tres garantías del artículo 81.4 del RPREA de 1981, en la actualidad del artículo 75.6 del RPREA de 1996, por tanto, establece una limitación, solo será posible la suspensión automática cuando la suspensión solo va a producir efectos en el recurso de reposición, «*podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de*

reposición, en cuyo caso sólo se admitirá alguna de las garantías que se señala el apartado 4 del artículo 81...».

4.3.- Para las dos clases de suspensión del recurso de reposición les será de aplicación cualquiera de las modalidades de suspensión descritas en los artículos 74 a 77 del RPREA.

Se consideran admisibles, para las dos clases de suspensiones del recurso de reposición, las mismas garantías enuncias en los arts. 75 y 76 del RPREA de 1996(586).

En favor de esta tesis se argumenta, la remisión que lleva a cabo el artículo 11 al RPREA debe ser entendida sin limitaciones(587), ya que no existe norma en contrario, ni en la propia normativa del recurso de reposición y en la de las reclamaciones-económico-administrativas(588). Por tanto, será de aplicación a la suspensión el mismo régimen que el RPREA aplica a tal medida cautelar(589). Además de la incongruencia que supone el tener que aportar garantías distintas dependiendo si estamos en el recurso

(586) MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, págs.79 y 80. DAGO ELORZA, Iñigo: «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.78/4, 1997, pág. 75.

(587) DAGO ELORZA, Iñigo: «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.78/4, 1997, pág. 75: «No establece normas la Instrucción, como no podía ser de otro modo, sobre las garantías, pero la remisión en bloque que hace el artículo 11.2 del RD 2244/1979 al RPREA debe entenderse hoy efectuada a la regulación de las suspensiones en el nuevo RPREA, con la consiguiente admisibilidad en vía administrativa de las misma garantías enunciadas en los arts.75 y 76 del RPREA».

(588) El artículo 11 del RR establece dos clases de suspensión en relación con dónde se vaya a producir efectos la misma, pero en cuanto a la forma de obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado, salvo sus peculiaridades propias, se remite expresamente al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas, donde además, sus normas son de aplicación supletoria, según la Disposición Supletoria del Real Decreto 244/1979, de 7 de septiembre: «Las normas por las que se rige el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativa tendrán carácter supletorio de las articuladas por la presente disposición».

(589) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas*, Edt. Civitas, 2º edc, Madrid, 1997, Pág.189: «El decreto 448/1995, de 24 de marzo, modificó la redacción del artículo 11, RRR, para aplicar a la suspensión del acto recurrido en reposición el mismo régimen que el RPEA aplicaba a la media cautelar en el procedimiento económico-administrativo. Por tanto, en la actualidad, se aplicarán los artículos 74 a 77 del RPEA de 1996...».

de reposición o si se trata de una reclamación económico-administrativa.(590). Proponiéndose una interpretación correctiva del apartado 3º del artículo 11 del RR a fin de evitar que tropiece con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva(591), aunque por el principio de vinculación jerárquica no resulta probable que se aplique la suspensión cautelar en el recurso de reposición, salvo que medie un pronunciamiento jurisprudencial que lo exija(592).

4.4.- Nuestra interpretación.

De acuerdo con lo descrito en los apartados anteriores, hemos estado haciendo de forma genérica de la suspensión no automática regulada en el artículo 76 del RPREA, pero en este reglamento figuran otras clases de suspensión no automáticas, en contraposición con el artículo 75 del RPREA, como son: las recogidas en el artículo 74.3 del RPREA, -suspensión cuando concorra error aritmético, material o de hecho-, y artículo 74.4 del RPREA, -suspensión de sanciones(593)- y la del artículo 77 del RPREA

(590) En este sentido, MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, pág. 79: «Además, el objetivo del RD 448/1995 de tratar de subsanar el tradicional defecto de ruptura de la suspensión entre el recurso de reposición y la REA debe ser llevado a sus últimas consecuencias, de forma que perseguir es Unidad no sería congruente con permitir que un obligado acudiese al recurso de reposición con una garantías y a la vía económico-administrativa con otras: abrir dicha posibilidad implicaría en mucho caso cercenar el derecho que existe de agotar la vía impugnatoria frente al propio órgano que dictó el acto cuya ejecución se pretende suspender, al no poder aportar las garantías del art. 75 del RD 391/1996 pudiendo sin embargo invocar las situaciones previstas en los art. 74.4 y 76 del mismo texto legal, viéndose avocado para acogerse a este derecho a interponer reclamación económico-administrativa de forma inexcusable».

(591) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.85 y 86: «En nuestra opinión, esta interpretación carece de fundamento en aras de un respecto al principio constitucional de tutela judicial efectiva (art.24.2 CE). Obsérvese que aquellos contribuyentes que acreditasen insolvencia sólo podrían acudir a la vía económico-administrativa restringiéndose una instancia para la defensa de sus pretensiones...En consecuencia, el recurrente en reposición podrá solicitar la suspensión de la ejecutividad del acto en los mismos términos y condiciones que se establecen para la vía económico-administrativa. Una interpretación diferentes a la defendida en este trabajo haría de mejor derecho a los particulares que solicitan la suspensión en la vía económico-administrativa en detrimento de los que lo hacen ante el mismo órgano que dictó el acto».

(592) FABRA VALLS, Modesto, J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos,, Madrid, 2001, pág. 268.

(593) Apartado que debe entenderse derogado tras la nueva redacción del artículo 81.3 de la LGT, dada por Disp. Final. Primera.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que reproduce el texto del artículo 35 de la Ley 1/1998, según los cuáles: la ejecución de las sanciones tributarias quedará

-suspensión de actos ilícitos.

En el caso de suspensión con efectos solamente en el recurso de reposición la limitación del artículo 11.3 del RR, en el sentido de tener que aportar alguna de las garantías en él descritas para poder solicitar esta clase de suspensión, carece de sentido, en aquellos casos en que el solicitante no debe aportar garantía, por estar así recogido en la norma. Es decir, en los casos del artículo 74.3, como para el caso de suspensión de sanciones(594), como la posibilidad del artículo 77 del RPREA.

Aunque la Resolución de 1 de julio de 1996 solamente parece estar haciendo referencia a la modalidad de suspensión automática del artículo 75 del RPREA, no puede llevarse a cabo una interpretación de la misma contraviniendo lo establecido en una norma jurídica de superior rango, cuando la misma carece de fuerza vinculante para la generalidad de los administrados.

En relación con la rectificación de errores materiales o de hecho y los aritméticos, la Administración de oficio o instancia del interesado podrá llevar a cabo su rectificación, de acuerdo con el artículo 156 LGT, incorporado, en el artículo 22.3 del RDL 2795/1980 de 5 de julio, -según la nueva redacción dada por la Disp. Adic. Única.3 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT-, que en tales casos, el Tribunal Económico-Administrativo podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de garantía; ¿por qué el Tribunal Económico-administrativo puede suspender la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de prestar garantía, cuando concurren

automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

(594) La suspensión de sanciones recogida en los apartados 3 y 4 del artículo 81 de la LGT tras la redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio (actualmente modificados por la Ley 1/1998), sería de aplicación tanto para el recurso de reposición como para las reclamaciones económico-administrativas, por lo que Resolución de la Secretaria de Estado no puede limitar este tipo de suspensiones cuando solamente se desee que tengan efectos para el recurso de reposición, con o sin garantía, ya que dicha posibilidad venía recogida en el artículo 74.4. del RPREA, pudiendo el órgano administrativo efectuar la valoración de los requisitos necesarios para adoptar este tipo de suspensiones. MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, pág.80. Cuando además, la propia Resolución de 1 de julio de 1996, en su apartado III, punto 4.2 establece la posibilidad de que el Tribunal solicite informe técnico a los órganos que dictaron la sanción impugnada sobre la concurrencia de las circunstancias previstas en el art.81.4 de la LGT.

esos errores, y el propio órgano que ha cometido los mismos y que conoce del recurso de reposición no puede adoptar esta clase de suspensión?(595).

No podemos olvidar que la suspensión de la ejecución de los actos impugnados se trata de una medida cautelar que trata de proteger la ejecución de la futura resolución que recaiga sobre los mismos, por lo que cualquier limitación de la misma antes de poder llevar a la fase jurisdiccional puede significar un ataque al principio de tutela judicial efectiva, aunque el recurso administrativo sea de carácter potestativo. Que aunque sea una posibilidad opcional que ofrece el legislador esta debe ser también respetuosa con dicho principio, si se desea que tenga alguna utilidad dicho recurso, donde a demás, en la exposición de motivos del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo se recoge que *«atendiendo ya a criterios de política legislativa existe un conjunto de innovaciones que responden a una común finalidad de adaptar el procedimiento a la situación jurídica y económica de cada concreto recurrente, reforzando las garantías de éste, y agilizando y flexibilizando el procedimiento. Para ello se ha actuado... sobre el sistema de suspensión de la ejecución de actos recurridos...»*. El sistema de suspensión establecido tiene como uno de sus objetivos adaptar el procedimiento a la situación jurídica y económica de cada concreto recurrente, por lo que *«interpretar la no aplicabilidad de dichos artículos al Recurso de Reposición significaría la adaptación del recurrente al procedimiento en sentido estricto, no a la inversa, haciendo caso omiso de su realidad económica»*(596).

En resumen y de acuerdo con lo anterior, ¿cuáles serían las posibilidades de suspensión en el recurso de reposición atendiendo a lo establecido en el RPREA y en la propia normativa del RR?.

1.- Solicitud de suspensión con efectos exclusivos durante la tramitación del recurso de reposición. En este caso, y debido a la limitación contenida de forma expresa en dicho apartado tercero de artículo 11 del RR, caben las siguientes posibilidades:

a).- La suspensión automática del artículo 75 del RPREA, es decir, aportando

(595) Posibilidad que ya venía recogida en el artículo 101.2 del RGR.

(596) MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, pág.80.

alguna de las garantías enumeradas del artículo 11.3 del RR, que coinciden con las recogidas en el artículo 75.6 del RPREA.

b).- Suspensión cuando concurra error aritmético, material o de hecho. Artículo 74.3 del RPREA

c).- Suspensión de sanciones en base al artículo 81.4 de la LGT y artículo 74.4 del RPREA, en la actualidad, suspensión automática sin prestación de garantía, (artículo 35 LDGC).

d).- La no posibilidad de solicitar la suspensión no automática de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 del RPREA debido a la limitación expresa contenida en el artículo 11.3 del RR, aunque tal situación puede contravenir la finalidad de la suspensión, ya que *«lo determinante para conceder o denegar la misma debería ser la situación económica de solvencia del solicitante, con independencia del procedimiento impugnatorio elegido»*(597), salvo que se trate de una solicitud de suspensión sin prestación de garantía.

e).- Suspensión de actos de contenido ilíquido del artículo 77 del RPREA.

2.- Solicitud de suspensión con efectos durante la tramitación del recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, -artículo 11.2.d) del RR-. Ante este tipo de solicitud de suspensión, el solicitante podrá acogerse:

a).- A la suspensión automática del artículo 75 del RPREA, aportando alguna de las garantías de las enumeradas en su apartado seis.

b).- A la suspensión no automática del artículo 76 del RPREA, es decir, cuando se dan los requisitos necesarios para poder solicitar este tipo de suspensión, como son la imposibilidad de aportar alguna de las garantías del artículo 75.6 y que la ejecución del acto objeto del recurso de reposición pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

c).- Suspensión cuando concurra error aritmético, material o de hecho. Artículo

(597) MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 87/4, 1997, pág.81.

74.3 del RPREA

d).- Suspensión de sanciones en base al artículo 81.4 de la LGT, artículo 35 LDGC y artículo 74.4 del RPREA., de carácter automática, sin prestación de garantía.

e).- Suspensión de actos de contenido ilíquido del artículo 77 del RPREA.

5.- SUSPENSIÓN CON LOS EFECTOS LIMITADOS AL RECURSO DE REPOSICIÓN.

Vistas la puntualizaciones anteriores pasamos a continuación a examinar la tramitación y las principales características la suspensión en el recurso de reposición limitándose sus efectos exclusivamente a esta fase de revisión administrativa.

Esta solicitud de suspensión se prevé en el artículo 11.3 del RR, que literalmente nos dice:

«Igualmente, podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso sólo se admitirá algunas de las garantías que señala el apartado 4 del artículo 81 del mencionado Reglamento de Procedimiento en la reclamaciones económico-administrativas -actual artículo 75.6 del RPREA- En estos casos, la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión».

En este caso, solamente se indica las clases de garantía que se puede aportar y el importe que estas deben de cubrir, guardando silencio en relación con su tramitación, la cual debemos encontrarla en el RPREA, debido a la remisión que sobre el mismo efectúa ese artículo, en su apartado segundo y en la Disposición Supletoria de Reglamento del RR, salvo las particularidades propias establecidas en RR, órgano competente y ante la denegación, reclamación económico-administrativa.

5.1.- Suspensión automática.

Esta clase de suspensión se caracteriza por el tipo de garantías que se deben de aportar, las del artículo 11.3 del RR que coinciden con las del artículo 75.6 del RPREA.

5.1.1.- Órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión.

El órgano competente para conocer y resolver el recurso de reposición, será el mismo órgano que haya dictado el acto administrativo impugnado -artículo 3 del RR-,

siendo además ese mismo órgano el competente para acordar, si procede o no, la suspensión(598). Siendo esta una de las especialidades que de forma expresa viene recogida en el artículo 11.2.a):

«a) En todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano que dictó el acto»(599).

Competencia que es asignada con independencia de la clase de suspensión que se trate, ya sea esta con efectos durante el recurso de reposición o se extiendan a la reclamación económico-administrativa y también con independencia de alguna de las distintas clases de suspensión que figuran el RPREA elegido por el solicitante(600).

(598) En el mismo sentido, NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 597 a 598. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas*, Edt. Civitas, 2º edc, Madrid, 1997, Pág.189

(599) No con tal rotundidad, pero con el mismo resultado se daba en la redacción originaria del artículo 11 del RR. Entre otros, BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, FELIX: *El Recurso de reposición previo al Contencioso-administrativo*, Edt. I.E.F., Madrid, 1980, págs. 163 y sigs.

(600) Aunque en su primer trabajo, aunque no de forma clara, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, parece distinguir distintos órganos competentes para resolver la solicitud de suspensión, así para la suspensión por error aritmético, material o de hecho, se refiere «al órgano que debe resolver el recurso de reposición» (pág.41); si se trata de la suspensión cuando concurren perjuicios de imposible o difícil reparación: «ésta se formula ante quien conozca del recurso contra el acto que pretenda suspenderse» (pág.42); si la suspensión es con efectos limitados al recurso de reposición: «La solicitud de suspensión debe realizarse en el propio escrito en que se formula el recurso, ante el órgano que haya dictado el acto impugnado -art.3 del RR al que habrá de acompañar la garantía correspondiente (art.8.3). Dicho órgano será el competente para tramitar y resolver sobre la suspensión» (pág.44); pero para aquellos casos que se trate de suspensión automática con efectos en la vía económico-administrativa, considera que: «Esta última (la solicitud de suspensión) se dirige al órgano de recaudación competente, que puede o no coincidir con el que dictó el acto impugnado»(pág.40). Para más adelante, cuando se refiere al plazo para subsanar los defectos de la garantía aportada en la suspensión automática, entiende que: «el nuevo plazo se entiende automáticamente concedido, salvo resolución en contra del órgano de recaudación, con la presentación en plazo de la solicitud...», (pág.41); en otro lugar: «el bastantear de las garantías, pese a la dicción literal del art.75.3 no es una actividad discrecional para el órgano de recaudación», (pág.41).

En un posterior trabajo *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, tanto para la suspensiones con efectos en la vía económico-administrativa, «El órgano competente para tramitar y resolver respecto de la suspensión será el que dictó el acto administrativo impugnado. Pensamos que esta previsión resulta aplicable a cualquiera de las solicitudes de suspensión que prevé el RPREA y no sólo a la automática» (pág.105), como para la suspensión con efectos limitados al recurso de reposición «...el órgano que haya dictado el acto impugnado...será el competente para tramitar y resolver sobre la suspensión» (pág.106).

De esta forma el órgano de competente para resolver la solicitud de suspensión es también el órgano competente para resolver dicho recurso, es decir, el mismo órgano que dicta el acto que es objeto de impugnación y que se pretende obtener la suspensión de su ejecución(601), mientras que para otros será competente para resolver las solicitudes de suspensión, el órgano de recaudación(602), y para resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto.

Distinción que consideramos incorrecta, debido a la claridad del artículo 11.2.a)del RR, el cuál no establece ninguna distinción en relación con la clase de suspensión solicitada de las recogidas en el artículo 11.2.d) y 3. En verdad, el RR no regula el procedimiento o tratamiento a seguir para dictar la resolución sobre la solicitud de suspensión, solamente enumera unas especialidades, ya comentadas anteriormente, laguna que debe ser completada por la regulación que figura en el RPREA, ya que así lo dispone el artículo 11.2 al remitirse a ese Reglamento y, además, su propia Disposición Supletoria, que le otorga carácter supletoria a dicha normativa(603).

El actual RPREA no es el mismo que cuando se dio la nueva redacción al artículo 11, pero de este cambio normativo no podemos modificar lo expresado en el recurso de reposición cuando no ha sido modificado, es decir, consideramos oportuno adaptar o interpretar la suspensión en el recurso de reposición de acuerdo con el espíritu y el nuevo contenido del nuevo RPREA, pero allí donde la normativa del recurso de reposición es

(601) FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente*, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), Edt. Tro, Valencia, 1998, pág.261.

(602) Aunque FABRA VALLS, Modesto J. considera que el órgano competente para la resolución de la petición de suspensión es el órgano encargado competente para conocer y tramitar el recurso, opina que debido a la Resolución de 1 de junio de 1996 de la Secretaría de la AEAT al afirma que la solicitud de la suspensión se ajustará a lo previsto para las solicitudes de suspensión automática, significa que el órgano gestor, que formalmente tiene atribuida la competencia, ve limitado su papel a la recepción de la solicitud de suspensión y a la notificación del acuerdo denegatorio; en *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos,, Madrid, 2001, págs. 264 y 266.

De forma no muy clara parece ser esta también la interpretación de DAGO ELORZA, Íñigo: «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.78/4, 1997, pág. 75, cuando afirma que: «los órganos de recaudación competentes para tramitar las peticiones de suspensión grabarán en el SIR las solicitudes».

(603) Disp. Supletoria: «Las normas por las que se rige el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas tendrán carácter supletorio de las articuladas por la presente disposición».

expresa, no puede ser modificada si no es a través de otra norma expresa.

Por tanto, aunque existen nuevas posibilidades a la hora de solicitar la suspensión, la competencia para su resolución sigue perteneciendo al órgano que dicto el acto impugnado, que debe resolver el recurso, además el artículo 160.2 de la LGT establece que este será el órgano competente para conocer de todas las cuestiones que ofrezca el expediente, y aunque sea de forma indirecta, la solicitud de suspensión también es una cuestión relacionada con el expediente. Donde una norma, en este caso reglamentaria, que asigna la competencia para resolver la solicitud de suspensión no ha sido derogada de forma tácita, y además, la Resolución del Secretario de Estado, establece dentro del ámbito objetivo de aplicación de la misma, en su epígrafe I, apartado 2.3 que:

«Serán órganos competentes para tramitar y resolver las solicitudes de suspensión de los recursos de reposición interpuestos ante los órganos de gestión de la AEAT, los mismos órganos competentes para la resolución de la impugnación».

Además, algo parecido ocurría en el anterior RPREA de 1981 donde los órganos competentes para resolver las solicitudes de suspensión eran los Secretarios de los TEA, en la actualidad esa competencia se ha repartido entre los órganos de recaudación -en el caso de suspensión automática-, y los TEA, -en los casos de suspensión no automática-; pero en el anterior como en el actual, para conocer del recurso de reposición el órgano competente será el órgano que conoce del recurso, lo que ocurre es que debido a la falta de regulación del procedimiento a seguir por este órgano a la hora de resolver las solicitudes de suspensión deberemos acudir a la normas del RPREA.

Como consecuencia de lo anterior, el nuevo sistema de suspensiones va a sufrir una quiebra a la hora de obtener un tratamiento homogéneo de las distintas solicitudes de suspensión al producirse una separación de los órganos competentes para llevar a cabo su resolución. Por lo que consideramos que en esta materia, ante la dificultad de aportar criterios generales válidos para todas las situaciones, se hace aconsejable residenciar dicha competencia en unos mismos órganos, que a través de los cuales, y ante situaciones concretas, se pueda ir conociendo y elaborando una serie de reglas generales en base al tratamiento individualizado de las situaciones. De esta forma se tendrán más elementos de juicio a la hora de determinar el alcance y el tratamiento que

se da a esta institución, para poder de esta forma, ante situaciones idénticas, obtener soluciones iguales, lo cual se dificulta cuando la competencia se asigna a distintos órganos, donde cada una marcará su propia línea de interpretación, al ser distintos los recursos o reclamaciones a presentar.

5.1.2.- Momento de la solicitud de suspensión.

De acuerdo con lo establecido en el RR en su artículo 8 apartado 3:

«3. Si se solicita la suspensión del acto impugnado, al escrito de iniciación del recurso se acompañarán los justificantes de las garantías constituidas de acuerdo con el artículo 11 del presente Real Decreto»

Mientras, la Resolución de 1 de junio de 1996, establece en su apartado cuarto: *«suspensión de los actos en el recurso de reposición ante los órganos de la AEAT»*

«1.1. Plazo de presentación.

La solicitud de suspensión podrá presentarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación del recurso de reposición».

Como puede observarse se establece una contradicción entre ambas disposiciones, mientras que en el primer caso solo es posible presentar la solicitud del escrito de suspensión junto con el escrito de interposición del recurso, ante el órgano que haya dictado el acto administrativo impugnado (artículo 3 del RR), donde se acompañarán además los justificantes de las garantías constituidas al efecto para obtener la suspensión, en el segundo caso es posible presentar el escrito de suspensión con posterioridad al escrito de interposición del recurso, mientras dure la sustanciación del recurso de reposición.

Ante tal disyuntiva MARTÍN FERNÁNDEZ, opta por la imposibilidad de que el recurrente no presente junto al escrito de interposición las garantías prevista en la normativa, pero que lo haga posteriormente y antes de la resolución, debido a que *«el artículo 8.3 del RR exige su presentación conjuntamente con el escrito de interposición»*(604). Cuestión que en principio podría aparecer como la correcta, cuando

(604) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, pág.44 y en su obra, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999,

además el rango normativo de tales disposiciones ofrece un claro ejemplo en que el Secretario de Estado de Hacienda se ha extralimitado a la hora de contemplar ciertos aspectos relacionados con la tramitación de la suspensión de los actos impugnados en recurso de reposición ante los órganos de la AEAT, aunque esté aplicando por analogía lo previsto para las reclamaciones económico-administrativas.

Pero volvamos a plantearnos la cuestión, el contenido del apartado 3 del artículo 8 del RR es el texto originario que no ha sido objeto de modificación, mientras que el artículo 11 al que se remite, -no olvidemos que regula la suspensión en el recurso de reposición-, ha sido objeto de distintas modificaciones posteriores(605), y además se han producido cambios normativos de especial importancia(606), que aunque no han alterado de forma expresa la redacción del artículo 11 del RR, influyen directamente en su aplicación al remitirse de forma expresa este artículo al nuevo texto del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Debido a estos cambios legislativos, consideramos que tal previsión del artículo 8.3 del RR debe de interpretarse de forma correctiva como

pág.106.

Planteamiento que lo sitúa en el estudio de la suspensión con efectos limitados al recurso de reposición, pero que estimamos extensible a cualquier supuesto de solicitud de suspensión en los recursos de reposición, ya que el artículo 8.3 del RR no hace ninguna distinción al efecto, si que se refiere de forma genérica a la solicitud de suspensión en el ámbito de dicho recurso.

En parecidos términos, GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas*, Edt. Civitas, 2º edc, Madrid, 1997, Pág.189, cuando indica que: «Para que proceda la suspensión bastará con que el recurrente al interponer el recurso de reposición solicite la suspensión», por tanto, se une la solicitud de suspensión con el momento de interponer el recurso de reposición.

(605) Al artículo 11 del RR se le incorporaron nuevos apartados su la redacción original por la disposición Adicional Segunda del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Además fue objeto de nueva redacción, dada por el artículo 23 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, siendo esta la redacción que permanece en vigor.

(606) Nos referimos la Disposición Adicional Única Segunda y Tercera de la Ley 25/1995, de 20 de junio, de modificación parcial de la LGT, con entrada en vigor el día 22 de junio de 1995, por el que se da nueva redacción a los artículos 21 y 22 del Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, que ha significado un importante cambio del tratamiento de la suspensión de la ejecución de los actos tributarios objeto de impugnación.

consecuencia de la nueva normativa del RPREA, junto con el tratamiento de unidad que se desea otorgar a la suspensión en el ámbito de la revisión administrativa de los actos tributarios. Por lo que la solicitud de suspensión se podrá llevar a cabo antes de que se dicte la resolución del recurso de reposición, no siendo obligatorio presentar dicha solicitud junto con el escrito de interposición del recurso(607), debido a que este aspecto formal puede entenderse modificado por remisión a la nueva normativa del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas(608).

5.1.3.- Contenido de la solicitud.

Siguiendo en este punto lo establecido en la Resolución de la Agencia en su apartado V, punto 1.2, donde se señala que la solicitud se ajustará en su contenido a lo previsto para las solicitudes de suspensión automática del artículo 75 del RPREA, según lo recogido en el apartado II punto 1.3 de dicha Resolución, «la solicitud de suspensión se formulará por escrito y contendrá los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos, razón social o denominación, número de identificación fiscal, domicilio del solicitante y, en su caso, de la persona que lo represente. Asimismo, se identificará el domicilio señalado a los efectos de notificación.

b) Indicación del acto administrativo cuya suspensión se solicita, identificando la deuda a que se refiere, su importe y concepto.

c) Garantía que se ofrece.

(607) Sin entrar a analizar dicha disyuntiva, se muestra favorable, NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento-*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 598: «De conformidad con la nueva regulación del RPEA en su artículo 74.8, el apartado 1.1 de la resolución de la Agencia prevé que la solicitud de suspensión pueda presentarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación del recurso de reposición».

DAGO ELORZA, Iñigo: «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 78/4, 1997, pág. 75: que «la solicitud de suspensión se podrá solicitar en cualquier momento, mientras dure la tramitación del recurso, si bien, aunque no se diga sus efectos dependerán del momento en que se haya solicitado, *ad futurum*».

(608) Esta situación descrita es un claro ejemplo de la falta de claridad en el tratamiento de la suspensión que desea darle el legislador, el cual lleva a cabo sus modificaciones más como consecuencia de resoluciones jurisprudenciales o por críticas doctrinales, que por tener el contenido que desea dar esta medida cautelar.

Añadiendo en su punto 1.4. la necesidad de acompañara a dicha solicitud una «documentación complementaria», que consiste en:

a) Los documentos justificativos de la garantía aportada.

b) Copia sellada de la reclamación económico-administrativa interpuesta. Esta será innecesario debido a que los efectos se limitan al recurso de reposición, pero en el caso que el órgano competente sea el órgano de recaudación y no el órgano de resolver el recurso de reposición, será necesario aportar la copia sellada de la interposición del recurso de reposición.

c) Copia del acto administrativo recurrido.

Sobre otras cuestiones, sobre el contenido de la solicitud de suspensión automática del artículo 75 del RPREA nos remitimos a lo que allí se dijo.

Además de lo anterior, la solicitud deberá contener, como particularidad de este tipo de suspensión en el recurso de reposición, de forma expresa, que la suspensión se solicita limitando sus efectos al recurso de reposición.

5.1.4.- Recepción y registro de la solicitud de suspensión.

Según la Resolución que venimos comentando, epígrafe V, apartado 2, el órgano competente para resolver el recurso de reposición es también el órgano encargado de resolver la solicitud de suspensión, que una vez recibida está, deberá de incorporarla al Sistema Informático de Recaudación con la fecha de presentación, siendo a partir de esa fecha cuando se inician los efectos de la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

Lo mismo ocurrirá en aquellos casos en que el órgano aprecie alguna de las irregularidades del artículo 75.3 segundo párrafo del RPREA -la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos necesarios para su eficacia- lo que determinará la paralización del procedimiento de ejecución de los actos impugnados, de manera automática(609),

(609) En este sentido, GUERRA REGUERA, Manuel: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999, pág.69: «la suspensión del acto tributario impugnado en reposición se produce automáticamente si se presta garantía suficiente de la deuda tributaria».

concediéndole el órgano resolutorio un plazo de diez días para la subsanación de dichas deficiencias. Sobre la problemática de la subsanación de estos defectos me remito a lo ha dicho en relación con su subsanación en la vía económico-administrativa.

5.1.5.- Tramitación.

La resolución de la agencia, en su punto tercero del epígrafe V, establece que la tramitación se ajustará a lo dispuesto en el artículo 75 del RPREA, concretamente en relación con el examen de la solicitud y la posible subsanación de deficiencias, -aspectos que nos remitimos a lo dicho en el apartado 1.6.1. del Capítulo quinto, -con la particularidad que este tipo de suspensión, limitando sus efectos al recurso de reposición, deberá cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora que origine la suspensión-, cuestión que se analizará en el apartado siguiente.

5.1.6.- Garantías.

Como hemos comentado anteriormente, cuando se trata de suspensión automática con efectos exclusivos en el recurso de reposición, solamente se admitirán alguna de las garantías (depósito en dinero efecto o en valores públicos, o el aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, o la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad) válidas para obtener la suspensión automática del artículo 75.6 del RPREA.

La justificación de esta limitación en la clase de garantías a la hora de solicitar este tipo de suspensión puede venir dada por la mayor facilidad que tiene el órgano competente para resolver el recurso de reposición, para bastantear la suficiencia de la garantía y constatar los requisitos necesarios para su eficacia. Aunque cabe plantear si esta limitación del tipo de garantías tiene justificación cuando el recurrente no puede aportar ninguna de las tres posibles. En este caso estaríamos en el mismo debate abierto en relación con las reclamaciones económico-administrativas, donde se establecía el mismo límite de clases de garantías en el artículo 81 del RPREA de 1981, al cual nos remitimos. Pero en este caso nos encontramos con dos diferencias notables, el recurso de reposición es potestativo, y además, existen dos clases de suspensión, como hemos comentado, pudiendo optar por la contemplada en el artículo 11.2, donde se admiten otra clase de garantías, incluso sin aportación de las mismas. Estas circunstancias

justifican la limitación del tipo de garantías a presentar, aunque puede ser motivo suficiente para que no se opte por la utilización del recurso de reposición, en el caso de no poder obtenerlas.

La garantía aportada deberá de cubrir el importe de la deuda recurrida y el interés de demora «*que origine la suspensión*». En este momento no es posible determinar cual va a ser el interés de demora que se va originar como consecuencia de la suspensión, ya que dependerá del tiempo que tarde el órgano competente en resolver dicho recurso. Debido a esta incertidumbre el legislador desea que la garantía aportada por el interesado no solamente abarque a la deuda recurrida sino que además se garanticen los intereses de demora por tiempo ilimitado, hasta que una vez desestimado el recurso de reposición, se dicté la liquidación definitiva en relación con los intereses de demora.

Situación con la que no podemos estar de acuerdo debido a que si el plazo para resolver el recurso de reposición es de ocho días desde su interposición o de un mes por silencio desestimatorio, el interés de demora a garantizar tendrá que ser el generado durante el plazo máximo para resolver, es decir, de un mes. En caso contrario, el incumplimiento de la Administración en resolver perjudica al recurrente al tener que garantizar unos intereses de demora de forma ilimitada. Esta limitación estaba correctamente resuelta en la redacción original del artículo 11 del RR, donde en su apartado 5 al indicar que «*el interés de demora se calculará sobre treinta días*», pero solamente para el caso de que la garantía aportada consistiera en depósito en dinero efectivo o en valores públicos.

Esta previsión, no recogida en la normativa vigente, consideramos que sigue siendo válida, pero aún más, extendiéndola a las otras dos clases de garantías, por lo que no se podrá negar una solicitud de suspensión cuando la garantía aportada consista en un aval o fianza y esta solo garantice la deuda recurrida más el interés de demora que se pueda generar durante el transcurso de un mes, que es el plazo para considerar desestimado el recurso por silencio(610).

(610) FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos,, Madrid, 2001, pág.266, se muestra partidario de que los intereses deben «*ser calculados sobre la base de un mes*».

Mientras que el caso de las reclamaciones económico-administrativas el importe del interés de demora a garantizar debe ser el que se genera en el período de un año, ya que éste es el plazo que tiene el TEA para emitir resolución expresa, plazo, que coincide para entender desestimada la reclamación -resolución tácita-. En el recurso de reposición, no existe esta coincidencia entre el plazo para dictar resolución expresa -ocho días- y el plazo en que se entiende desestimado por resolución tácita, -30 días-.

¿Cual será el período de tiempo a tener en cuenta para cuantificar el importe de los intereses de demora a garantizar?.

El legislador ha establecido esta diferenciación de plazos suponemos que, por un lado, deseoso de que el órgano correspondiente emitirá una resolución rápida y, por otro lado, un plazo superior para entender desestimado el recurso, consciente de una realidad que hace casi imposible cumplir el primer plazo.

Ese incumplimiento no debe de ser soportado por quien no es causante, ni participa del mismo, sino todo lo contrario, se ve perjudicado al no obtener una resolución en plazo sobre sus pretensiones. Si una de la finalidades de los interés de demora, es indemnizatoria -«resarcir el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública cuando el cumplimiento de la obligación no se ajuste a los requisitos temporales de pago», -STS de 29 de enero de 1994-. En estos casos, el recurrente que solicita la suspensión no va a cumplir con la obligación dentro de los requisitos temporales de pago, por ese motivo debe garantizar los interés de demora, para indemnizar a la Administración por ese retraso, pero consideramos que solo debe de garantizar los intereses de demora hasta el momento en que el causante del retraso en el pago de su obligación es él, pero en el momento en que dicho retraso lo provoca la propia Administración, por no dictar la resolución en el plazo que así viene fijado en la norma, no puede exigírsele intereses de demora, y por tanto, no tendrá la obligación de garantizarlos.

En base a lo anterior, el solicitante de la suspensión con efectos durante el recurso de reposición debe de garantizar la deuda más el importe de los interés de demora devengados desde el momento en que se inicie el retraso en el cumplimiento de su obligación de pago, es decir, la finalización del plazo voluntario otorgado al efecto, hasta

el octavo día a contar desde la interposición del recurso de reposición(611). Esto significará que en algunas ocasiones no será necesario garantizar estos interés de demora cuando el plazo de resolución del recurso de reposición queda subsumido dentro del plazo voluntario de ingreso.

5.1.7.- Terminación y notificación.

Al remitirse la Resolución en el punto 4 y 5 al artículo 75 del RPREA, el órgano competente para resolver la solicitud de suspensión queda exonerada de dictar resolución expresa sobre la suspensión, cuando la propia solicitud reúna los requisitos exigidos en el artículo 75, en este caso, -acredite la existencia del recurso de reposición, adjunte garantía bastante, sin que se hayan apreciado la existencia de deficiencias-, (sobre esta cuestión, la innecesariedad de resolución expresa nos remitimos a lo dicho en relación con el artículo 75 del RPREA).

Si será necesario resolución expresa en aquellos casos en que se hubiera requerido al solicitante la subsanación de los defectos apreciados en la documentación o en las garantías aportadas, otorgando la misma si el interesado ha subsanado los defectos apreciados, en caso contrario, la resolución será denegatoria.

Tras la resolución, el órgano debe de notificar al solicitante la misma, así en el punto 5.1 de la Resolución de la Agencia se determina que recaído el acuerdo sobre la suspensión lo notificará íntegramente de forma expresa al deudor o, en su caso, al

(611) En este sentido, GUERRA REGUERA, Manuel: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999, pág. 140: «...basta con que se garanticen los intereses correspondientes a ocho días, que es el plazo de resolución del recurso de reposición».

Esta idea sobre la exigencia de intereses de demora solamente durante el tiempo de duración de la reclamación establecido en la norma, ya fue manifestado por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*. Edt. Tecnos, Colección Jurisprudencia Tributaria, núm. 24, 1991, pág.21, cuando afirmaba que la expresión «por todo el tiempo que durase la suspensión» había que interpretarla «en su contexto, es decir, subordinada a que la duración de la reclamación no sobrepase el límite máximo establecido. Así lo exige, en nuestra opinión, el principio de seguridad jurídica, ya que no sólo la terminación de la reclamación depende de la Administración..., sino que además constituye un deber de ésta el resolver dentro del plazo, y la técnica del silencio administrativo constituye una ficción procesal establecida exclusivamente en beneficio del recurrente, que tiene derecho a esperar la resolución expresa sin que ello le suponga una mayor carga financiera en caso de desestimación». En esta misma línea se han manifestado, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria» *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995, pág.22; CHECAGONZÁLEZ, Clemente: «Las reclamaciones económico-administrativas», en la obra colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Lex Nova, 1996, pág. 573.

representante que éste hubiese indicado en su solicitud.

Notificación cuyo contenido se ajustará a lo previsto en el artículo 75 del RPREA, con una serie de particularidades:

a) Si la resolución es de denegación, no se podrá interponer contra la misma ulterior recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, sino que al igual que en las suspensiones automáticas sólo cabe reclamación económico-administrativa ante el Tribunal al que correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita, -artículo 11.2.b) del RR-.

b) Si la resolución concede la suspensión mediante acuerdo expreso o sin necesidad del mismo, por reunir la solicitud todos los requisitos exigidos por el artículo 75 del RPREA, se indicará que la suspensión produce sus efectos desde la fecha de la solicitud y se mantendrá durante la sustanciación del recurso de reposición.

Consideramos perjudicial la distinción entre acuerdo expreso o sin necesidad de acuerdo expreso sobre la suspensión, por que lo único que hace es oscurecer o confundir el procedimiento a seguir por el órgano que conoce de la suspensión, debido a que éste, y en base al principio de seguridad jurídica, tiene el deber de notificar de forma expresa al interesado que la suspensión ha sido concedida, el momento que se inician sus efectos y la duración de la misma, lo cual significa, que en dicha notificación se incluye la resolución expresa sobre la solicitud de suspensión, donde su contenido dependerá de las distintas vicisitudes que se hayan podido producir durante su tramitación.

5.1.8.- Registro de las suspensiones y custodia de garantías

De acuerdo con la Resolución que venimos comentando, su punto 6 del apartado V recoge que los órganos que hayan conocido de la suspensión incorporará al Sistema Informático de Recaudación la confirmación o denegación de la misma.

Siendo además dichos órganos los encargados de custodiar las garantías hasta que se substancie el recurso de reposición, es decir, hasta que dicten resolución expresa sobre el mismo.

5.1.9.- Registro de las resoluciones de los recursos de reposición.

Las resoluciones de los recurso de reposición serán incorporadas al Sistema Informático de Recaudación por los órganos que hubieran conocido de la suspensión, (punto 7, apartado V de la Resolución). Además los órganos competentes para la gestión recaudatoria solicitarán a los Tribunales Económico-administrativos la comunicación de aquellas reclamaciones económico-administrativas de que estén conociendo relativas a actos de contenido económico cuya ejecución hubiera sido suspendida en recurso de reposición y se hubiera mantenido en vía económico-administrativa, especificando la forma en que se realizará esta comunicación, (punto 8, del apartado V de la Resolución de 1 de junio de 1996).

5.2.- Suspensión cuando concorra error aritmético, material o de hecho. Artículo 74.3 del RPREA.

Posibilidad recogida en el artículo 22.3 de TAPEA, que viene a recoger en gran medida lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, mientras el artículo 74.3 del RPREA se limita a reproducir esta clase de suspensión pero sin llegar a establecer el procedimiento a seguir.

Ante tal silencio, la solicitud de suspensión tendrá que ir dirigida al mismo órgano frente al cual se interponer el recurso de reposición, especificando en su solicitud el error aritmético, material o de hecho en que se ha incurrido al dictar el acto impugnado. En esta clase de suspensión no será necesario aportar ningún tipo de garantía, ni tampoco habrá que probar el perjuicio que ocasionaría la ejecución del acto.

Además, debido a que tanto el TAPEA y el RPREA, en su artículo 74.3 habla de que el Tribunal podrá suspender, por lo que consideramos que sí en el escrito de interposición del recurso, se aprecia que la alegación no es infundada y se demuestra la existencia del error(612), el órgano competente para resolver el recurso podrá de oficio conceder la suspensión o, a partir de la petición de suspensión, concederla.

(612) De igual modo, PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Antonia: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996, pág.656.

En caso de denegación de la solicitud de suspensión, al ser un acto discrecional el apreciar o no la existencia de un error aritmético, material o de hecho, éste debe ser expreso y motivado, pudiendo ser objeto de reclamación económico-administrativa.

5.3.- Efectos de la suspensión.

El efecto de la suspensión es la paralización del procedimiento de recaudación durante el tiempo que la misma tenga vigencia y se lleve a cabo la tramitación del recurso. En este caso que comentamos, solicitud de suspensión con efectos para el recurso de reposición y debido al tipo de suspensión que se puede solicitar en este caso, suspensión automática del artículo 75 del RPREA, los efectos de la suspensión se iniciarán desde el mismo momento de la presentación de la solicitud de suspensión, evitando de esta forma que se devengue el recargo de apremio, si la solicitud se presenta dentro del período voluntario de recaudación, continuando sus efectos hasta que recaiga resolución expresa sobre el fondo del asunto.

En el caso de ser denegada la solicitud de suspensión, sus efectos serán distintos si:

a) La solicitud la presento durante el periodo de recaudación voluntaria, deberá realizar el ingreso, siendo lo normal que la resolución denegatoria se reciba una vez finalizado el periodo voluntario, por lo que si el actor ingresa antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, se habrá devengado únicamente el recargo del 10 por 10 (art.127.1 de la LGT).

b) Si la solicitud se presentó durante el período ejecutivo, continuará el procedimiento.

5.4.- Resolución del recurso de reposición: efectos.

Hemos comentado anteriormente como la denegación presunta no exime de la obligación de resolver de forma expresa el recurso de reposición (artículo 15.3 del RR), considerándose desestimado si en el plazo de treinta días desde su interposición no se hubiera notificado la resolución expresa, (artículo 15.2 del RR). Pues bien, en el caso de haber obtenido la suspensión, ésta produce efectos hasta que se lleve a cabo la

notificación de la resolución expresa del mismo, por lo que en el caso de desestimación presunta, la suspensión continúa produciendo sus efectos. Situación que se desprende del artículo 11.2.d) al expresar que «*la suspensión acordada producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición*», o en su apartado 3 cuando dispone que «*podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición*», por tanto, producirá efectos la suspensión hasta que recaiga resolución expresa que resuelva el mismo.

Como consecuencia de lo anterior, nos podemos encontrar con distintas posibilidades si conjugamos las formas de finalización del recurso de reposición y los efectos de la suspensión, relacionándolos con la posible interposición de la reclamación económico-administrativa.

5.4.1. Resolución expresa

Si el recurrente decide esperar a la resolución expresa del recurso de reposición, con independencia del retraso de la misma, la suspensión de la ejecución del acto recurrido continua hasta que se le notifique la resolución. Resolución que deberá ser notificada en el plazo máximo de diez días desde que aquélla se produzca -artículo 17.1. del RR-, debiendo contener una decisión motivada sobre las cuestiones planteadas - artículo 16 del RR-.

En el caso que el recurrente no desee esperar a la resolución expresa y no le interese mantener el recurso, podrá, finalizado el plazo de 30 días, ante la desestimación tácita, efectuar el pago o solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, junto con la cancelación de la garantía que fue presentada para obtener la suspensión. Este pago se va a efectuar con posterioridad al plazo voluntario de recaudación, pero la Administración no podrá iniciar la vía de apremio porque ha aún no ha cumplido con su obligación de resolver, por lo que la suspensión sigue produciendo efectos, ya que, aunque se haya solicitado el levantamiento de la suspensión, la garantía no será cancelada y devuelta hasta que efectivamente se haya efectuado el pago u obtenido el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda recurrida.

5.4.1.1. Resolución estimatoria.

Si la resolución es estimatoria, supondrá la anulación del acto recurrido, llevándose a cabo la cancelación de la garantía prestada para obtener la suspensión, y en su caso, se podrá iniciar una reclamación de los gastos de formalización y mantenimiento de la garantía, artículo 12 de la LDGC.

5.4.1.2. Resolución estimatoria parcial.

Tratándose de una estimación parcial del recurso, significará la rectificación del acto objeto de impugnación en algunos de sus puntos, teniendo que dictarse un nuevo acto administrativo en ejecución del recurso de reposición. En el caso de que el recurrente acepte la resolución, igual que el caso anterior, se tendrá que llevar a cabo la cancelación de la garantía prestada en su momento para obtener la suspensión, debido a que la sustanciación del recurso de reposición ha finalizado y ha desaparecido la finalidad por la cual se adoptó la medida cautelar de suspensión y su contracautela, la prestación de garantía. Ante la posibilidad de reclamar los gastos de dicha garantía nos remitimos a lo dicho en el capítulo correspondiente.

Si el interesado no está de acuerdo con el nuevo acto dictado en ejecución de la resolución del recurso de reposición, podrá oponerse al mismo interponiendo la correspondiente reclamación económico-administrativa, remitiéndonos al apartado 5.4.2.2. siguiente para conocer las distintas posibilidades que se ofrecen. Aunque queremos hacer constar en este momento que al mostrar su oposición a la estimación parcial del recurso de reposición, consideramos que el órgano administrativo no puede dictar el nuevo acto en ejecución de esa resolución hasta que finalice el plazo de 15 días para interponer la reclamación económico-administrativa y se confirme la obtención de la suspensión del acto originario que motivó estas actuaciones. En caso contrario, nos podemos encontrar con la paradoja, harto frecuente, que ante la estimación parcial del recurso de reposición el recurrente presente la correspondiente reclamación económico-administrativa contra el mismo, y por otro lado, se le notifique un nuevo acto administrativo, en ejecución del recurso de reposición, viéndose obligado a recurrir éste también. Por tanto, dos reclamaciones económico-administrativas que parten de un

mismo acto administrativo originario, donde el segundo se basa en un acto en el que todavía no esta determinada su legalidad, la cuál esta sometida a revisión.

5.4.1.3. Resolución desestimatoria

Si la resolución del recurso de reposición es desestimatoria, en la notificación de la misma se deberá expresar el plazo en que debe satisfacer la deuda, de acuerdo con el artículo 20 del RGR: notificada entre los días 1 y 15 del mes, desde la fecha de su notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior; notificada entre los días 16 y último del mes, desde la fecha de su notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior. Si es pagada dentro de este plazo deberá solicitar la devolución de la garantía. Vencido dicho plazo, sin satisfacer su obligación de pago, se llevará a cabo una nueva notificación comunicándole la apertura del procedimiento de apremio y un nuevo plazo para efectuar el ingreso (artículo 108 RGR), en caso de no realizarlo, se llevará a cabo la ejecución de la garantía (artículo 130 LGT y artículo 111 RGR).

Si el recurrente no acepta dicha resolución deberá interponer preceptivamente una reclamación económico-administrativa, nos remitimos al apartado 5.4.2.2. siguiente.

5.4.2. Resolución tácita.

En el caso de que el recurrente opte por la interposición de la reclamación económico-administrativa antes de ser dictada la resolución expresa del recurso de reposición no será necesario solicitar la suspensión en esta vía económico-administrativa, debido a que la suspensión concedida sólo para el recurso de reposición, perdura en tanto no recaiga resolución expresa en dicho recurso. La extensión de los efectos de la suspensión se desprende del artículo 11.2.d) al expresar que *«la suspensión acordada producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición»*, o en su apartado 3 cuando dispone que *«podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición»*, por tanto, producirá efectos la suspensión hasta que recaiga resolución expresa que resuelva el mismo, sin necesidad de tener que solicitar la suspensión en la vía económico-administrativa, como venía establecido en el artículo

11.6 en su redacción original, al disponer que los efectos de la suspensión «*durará mientras no se resuelva el recurso de forma expresa*»(613).

Si una vez interpuesta la reclamación económico-administrativa se dicta la resolución expresa del recurso de reposición, la posibilidades serán las siguientes.

5.4.2.1.- Resolución estimatoria del recurso de reposición

En el caso de obtener una resolución estimatoria del recurso de reposición cuando previamente había interpuesto la reclamación económico-administrativa, debido a que había transcurrido el plazo para entender desestimado de forma tácita el recurso de reposición, el interesado podrá desistir de su petición, -artículo 105 del RPREA-, mediante escrito dirigido al órgano competente para resolver la reclamación económico-administrativa, -artículo 106 del RPREA-, que en el caso de ser aceptado el desestimiento, se declara concluso el procedimiento, -artículo 107 del RPREA-(614). Solicitando también la cancelación de la garantía prestada, y en su caso, la posibilidad de iniciar una reclamación sobre los gastos de constitución y mantenimiento de la misma.

5.4.2.2.- Resolución desestimatorio parcial o total

Si desea continuar la defensa de su derecho, deberá de solicitar la acumulación de las actuaciones, -artículo 44 del RPREA-.

En relación con los efectos de la suspensión, éstos han finalizado debido a que la suspensión concedida era hasta la conclusión del recurso de reposición, el cuál ha concluido al recibir el interesado la notificación expresa de la resolución del mismo. Si desea que continúen los efectos de la suspensión se ve en la necesidad de presentar una nueva solicitud de suspensión de acuerdo con las posibilidades que ofrece el RPREA.

(613) Opinión mantenida por MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, pág.45: «*Sin embargo, la suspensión dura mientras el recurso se resuelva de forma expresa, no presunta*»; y en su trabajo *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.107.

(614) Sobre esta cuestión, PÉREZ TORRES, Eusebio: «Procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 794 a 800.

Al ser una resolución desestimatoria la del recurso de reposición la garantía aportada no será cancelada hasta que el interesado haya satisfecho la deuda tributaria. Pero si solicita la suspensión(615) en el procedimiento de la reclamación económico-administrativa anteriormente interpuesta, se podrá evitar la ejecución de la garantía aportada en el recurso de reposición por la vía de apremio, una vez que haya sido concedida la suspensión, por los órganos de recaudación o por los Tribunales Económico-Administrativos, en su caso, dependiendo de la modalidad de suspensión solicitada.

Como las garantías aportadas en el recurso de reposición limitaban la suspensión hasta la sustanciación del mismo, ¿será necesario presentar una nueva garantía?, ¿se mantienen en vigencia dos garantías?, ¿podrá ser válida la prestada en el recurso de reposición?. Lo que se desprende de la normativa es que el interesado deberá de presentar nueva solicitud de suspensión ante los órganos de recaudación, -si se trata de la suspensión automática del artículo 75 del RPRE-, o ante el Tribunal Económico-administrativo que este conociendo de la reclamación económico-administrativa interpuesta en su momento, -si se trata de la suspensión no automática del artículo 76 del RPREA, suspensión por error de hecho, artículo 74.3 del RPREA, o suspensión de sanciones, artículo 74.8 del RPREA-. Donde la situaciones a producirse serán distintas según la modalidad de suspensión solicitada:

a) Si solicita la suspensión automática del artículo 75 del RPREA, deberá presentar una nueva garantía de las descritas en su apartado seis, produciendo los efectos desde su presentación, pero que debe de mantener en vigor la garantía prestada en el recurso de reposición hasta que el órgano de recaudación conceda de forma expresa la suspensión, necesitando el interesado esta resolución para poder dirigirse al órgano que resolvió el recurso de reposición, que es el competente de custodiar la garantía aportada, para solicitar su cancelación. Por tanto, se mantienen en vigor dos garantías hasta que

(615) Solicitud de suspensión que podrá efectuar en cualquier momento a lo largo de la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, pero si la solicita finalizado el plazo voluntario de ingreso designado en la notificación del recurso de reposición, sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad, -artículo 74.8 del RPREA-. Lo que podrá significar la suspensión del procedimiento de ejecución de la garantía aportada en el recurso de reposición.

se conceda la suspensión por el órgano de recaudación para producir sus efectos durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa(616).

A pesar de lo anterior, como las garantías aportadas en el recurso de reposición limitan sus efectos a la sustanciación del mismo, -artículo 11.3 del RR-, coinciden con las garantías de la suspensión automática del artículo 75.6 del RPREA, consideramos que debería darse la posibilidad para que si la garantía que se presenta para obtener la suspensión en la vía económico-administrativa es la misma que la presentada en el recurso de reposición, al estar ésta en posesión del órgano que dictó el recurso de reposición, no sea necesario la presentación de una nueva y la cancelación de la anterior, sino que pueda solicitar la extensión de los efectos de la primera garantía a la vía económico-administrativa, lo cual significa ampliar el importe de la caución a los intereses de demora que se originen en esta nueva vía. De esta forma se evita el tener dos garantías con vigencia, una ante el órgano que resuelve el recurso de reposición y otra ante el órgano de recaudación. Además, en este caso, el órgano que dictó el acto no ve amenazada la ejecución del mismo al estar él en posesión de la garantía originaria aportada para obtener la suspensión en el recurso de reposición, teniendo la posibilidad de aceptar la ampliación del contenido de dicha garantía. Además se evita que, mientras se pronuncia sobre la concesión de la suspensión se lleve a cabo la ejecución de la garantía aportada para el recurso de reposición.

b) Si solicita la suspensión no automática del artículo 76, o del artículo 74.3 o 74.4 del RPREA, es decir, sin prestación de garantía o aportando una de las garantías descritas en el artículo 22 del TAPEA.

(616) Opinión mantenida por MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997, pág.45: «Por tanto, si una vez formulada reclamación económico-administrativa se resuelve el recurso de forma desfavorable a las pretensiones del recurrente, éste debe solicitar, en el plazo de quince días, la suspensión ante el órgano de recaudación o el tribunal económico-administrativo- según sea o no automática-, acompañando una nueva garantía, así como instará la devolución de la anterior ante el órgano de gestión que resolvió el recurso. La solución no es óptima, ya que se obliga al interesado a mantener vivas dos garantías, con el lógico perjuicio inherente a esta situación, aunque, bien es cierto, podía haber optado por la solicitud prevista en el art.11.2 del RR»; y en su obra: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.107. Participa de esta opinión, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.88.

Así, en relación con el artículo 76, al no producir efecto la suspensión en el mismo momento de la presentación de la solicitud, sino que habrá que esperar a la resolución que admita a trámite dicha solicitud de suspensión, puede significar que mientras se adopte esta medida se haya ejecutado la garantía aportada en el recurso de reposición, por lo que se hace aconsejable para evitar esta situación, la aplicación analógica del artículo 20.8 del RGR, es decir, finalizados los efectos de la suspensión solicitada solamente para recurso de reposición, las actuaciones del procedimiento de apremio, no se deberían de iniciar hasta la conclusión del plazo -de quince días- para interponer la reclamación económico-administrativa, en este caso, para la presentación de la solicitud de suspensión. Durante ese plazo se solicitará la suspensión ante el órgano de recaudación o ante el Tribunal Económico-Administrativo, dependiendo si es automática o no. Con la particularidad que en este caso ya se había interpuesto la reclamación económico-administrativa sobre la desestimación presunta del recurso de reposición, debiendo de volver a presentar reclamación económico-administrativa frente a la resolución expresa, solicitando su acumulación con la anterior, ya que se trataría de actos que emanan del mismo órgano de gestión, en virtud de un mismo documento o expediente y provienen de actos de una misma causa, (artículo 44.2.a) del RPREA de 1996).

El interesado tendrá que mantener la eficacia de la primera garantía hasta que el Tribunal Económico-Administrativo declare la admisión a trámite de la nueva solicitud de suspensión, ya que a partir de este momento comienza a tener efectos la suspensión, solicitando la cancelación de la primera, y para después presentar la nueva garantía en el plazo y la forma de constituirla ante el órgano de recaudación a cuya disposición debe quedar y acreditar su constitución, según resolución favorable del Tribunal Económico-Administrativo.

El acuerdo que admita a trámite la solicitud de suspensión en el caso de artículo 76 del RPREA de 1996 deja en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de la presentación de la solicitud de suspensión, a cuyos efectos se comunicará de oficio al órgano competente, hasta el día de la resolución de la misma, (artículo 76.6 del RPREA). Acuerdo que no precisa de notificación, por el que el interesado podrá solicitar la notificación de este acuerdo para de esta forma solicitar la cancelación de la garantía

presentada ante el órgano encargado de la resolución del recurso de reposición, el cual, aunque no se haya llevado a cabo el pago de la deuda tributaria, deberá conceder la cancelación de la garantía presentada, al continuar suspenso la ejecución del acto, aunque, esta vez, por el Tribunal Económico-Administrativo.

De acuerdo con esta circunstancia descrita puede ocurrir que la Administración Tributaria no tenga garantía que ejecutar en el caso de incumplimiento del recurrente, es decir, un vez cancelada la garantía presentada en el recurso de reposición debido a la admisión a trámite de la nueva solicitud de suspensión ante el Tribunal Económico-Administrativo, si el reclamante no cumple con la condición suspensiva de la resolución otorgando la suspensión, la suspensión no se obtendrá, pero la Administración no tendrá en su poder garantía a ejecutar.

En base a lo anterior, para evitar este perjuicio a la Administración, será conveniente que la garantía aportada en el recurso de reposición deba de mantener su vigencia hasta que sea concedida de forma definitiva la suspensión sin garantía o hasta que se constituya la nueva garantía.

Como puede observarse, cuando en el recurso de reposición se solicita la suspensión solamente con efectos para el mismo, sí después se decide plantear reclamación económico-administrativa solicitando una nueva suspensión, va a ser necesario el mantenimiento de la eficacia de dos garantías, la presentada en el recurso de reposición y la presentada en la reclamación económico-administrativa, hasta que se conceda la suspensión en esta última, y esto va a ocurrir así debido a que el artículo 20 del RGR, para dar continuidad a la suspensión de una vía a otra, exige el mantenimiento de la eficacia de la primera garantía, hasta que se conceda la suspensión en la siguiente vía, para que el procedimiento de recaudación permanezca paralizado.

En el caso de no solicitar la suspensión en la vía económica-administrativa, tras haber recibido la resolución desestimatoria tardía del recurso de reposición, se seguirá por parte de la Administración el procedimiento para la ejecución de la resolución del recurso de reposición, aunque siempre tendrá la posibilidad de solicitar la suspensión, ya que esta se podrá solicitar en cualquier momento mientras dura la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, aunque sólo afectará a las actuaciones del

procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad (artículo 74.8 del RPREA de 1996).

6.- LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN CON EFECTOS PARA EL RECURSO DE REPOSICIÓN Y LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

En aquellos casos en que el obligado haya optado por interponer en primer lugar el recurso de reposición y después, en caso de su desestimación, continuar con la reclamación económico-administrativa, si ha obtenido la suspensión en el recurso de reposición, los efectos de ésta se mantendrán durante toda la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, en todas sus instancias, -artículo 11.2.d) del RR, artículo 74.5 del RPREA y artículo 21 del TAPEA-.

En estos casos cuando se desea que la suspensión extienda sus efectos también a la vía económico-administrativa, como hemos expuesto anteriormente, caben las mismas clases de suspensión que existen en el RPREA, por lo que el obligado tributario podrá:

a) Solicitar la suspensión automática del artículo 75 del RPREA. En este caso, sobre su tramitación no hay ninguna especialidad distinta a lo expuesto anteriormente, salvo que las garantías admitidas en esta clase de suspensión son las enumeradas en el artículo 75.6 del RPREA y éstas deben de garantizar el importe de la deuda y los intereses de demora que se generan durante la duración del recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa. Y, los interés de demora a garantizar, serán por un lado, los que se generan por la interposición del recurso de reposición, y ya hemos comentado anteriormente, que el plazo para determinar su cómputo será desde la finalización del período voluntario de recaudación hasta los ocho días contados desde la interposición del recurso de reposición, no computando aquellos días subsumidos en dicho período voluntario. A los intereses de demora anteriores, en su caso, habrá que adicionarle los generados durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, un año en primera instancia, y en su caso, otro año en segunda instancia, con independencia que después la resolución se emita con posterioridad a los anteriores plazos.

Ante la petición de suspensión el acuerdo podrá ser denegatorio, respecto al cual cabe la posibilidad de reclamación económico-administrativa; o estimatorio, se indicará que la suspensión producirá efectos desde la fecha de la solicitud y se mantendrá durante la sustanciación del recurso de reposición y del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, -epígrafe V, apartado 5 de la Resolución de 1 de junio-.

b) Solicitud de suspensión no automática del artículo 76 del RPREA, es decir, cuando se dan los requisitos necesarios para poder solicitar este tipo de suspensión, como son la imposibilidad de aportar alguna de las garantías del artículo 75.6 y que la ejecución del acto objeto del recurso de reposición pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

En este caso, a parte de la problemática para su aceptación expuesta anteriormente, la Resolución de 1 de junio guarda silencio sobre el procedimiento a seguir, por lo que consideramos que debería de aplicarse el mismo que aparece descrito en el artículo 76 del RPREA. En caso de desestimación de la petición de suspensión, al igual que en el caso anterior, cabe reclamación económico-administrativa ante el TEA al que corresponda resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita. Aunque, como advierte MARTÍN FERNÁNDEZ(617), el artículo 76 del RPREA recoge una serie de actuaciones que ante su denegación no cabe recurso alguno en vía administrativa, pero estas previsiones sólo se aplican cuando la suspensión se solicite ante el TEA y no ante el órgano de resolución del recurso de reposición, siendo recurribles en vía económico-administrativa las resoluciones de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión (art.76.7 del RPREA); que deniegan la suspensión (art.76.10 del RPREA) y las que decidan el alzamiento de la suspensión, (art.76.13 del RPREA)

c) Suspensión cuando concorra error aritmético, material o de hecho, (art.74.3 del RPREA); suspensión de actos de contenido ilícito (art.77 del RPREA) .

Existen otras particularidades cuando la suspensión extiende sus efectos a la vía económico-administrativa, podemos destacar:

(617) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.113.

a) Petición de comunicación a los órganos de recaudación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra actos suspendidos en vía de reposición.

Con la finalidad de llevar a cabo un correcto seguimiento de las suspensiones de ejecución de los actos recurridos en vía de reposición, se establece que los órganos de recaudación solicitarán a los Tribunales Económico-Administrativos la comunicación de aquellas reclamaciones económico-administrativas de que estén conociendo relativas a actos de contenido económico cuya ejecución hubiera sido suspendida en recurso de reposición y se hubiera mantenido en vía económico-administrativa. Estas peticiones de comunicación se deberán de llevar a cabo de forma individualizada especificando los datos identificativos del recurso de reposición interpuesto previamente a la reclamación económico-administrativa cuya comunicación se solicita, - epígrafe V, apartado 8.1 y 2 de la Resolución 1 de junio-.

La solicitud se efectuará a través de la Dependencia de Recaudación que proceda, como órgano de comunicación, con los Tribunales Económico-administrativos. Las comunicaciones de los Tribunales Económico-Administrativos contendrán el número de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto suspendido en vía económico-administrativa. Recibidas las comunicaciones, las Dependencias de Recaudación correspondientes incorporarán al Sistema Informático de Recaudación los números de las reclamaciones económico-administrativas, -epígrafe V, apartado 8.3, 4 y 5 de la Resolución de 1 de junio-.

b) Estimación parcial del recurso de reposición.

En el caso de haber obtenido una estimación parcial del recurso de reposición, la suspensión continúa produciendo sus efectos durante la reclamación económico-administrativa, pudiendo solicitar que la garantía se ajuste a la nueva deuda inferior, (art.10 del RD 136/2000). Se trata de una ejecución parcial de la resolución del recurso de reposición, a pesar de estar suspendida la ejecución del acto originario, como de la resolución del recurso de reposición, ya que la suspensión se otorgó por el órgano competente para resolver el recurso de reposición con efectos durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa. La justificación de una modificación de la garantía aportada vendría avalada por la prohibición de la *reformatio in peius*, en el

sentido que lo estimado por el órgano resolutorio del recurso de reposición debe de mantenerse por el Tribunal Económico-Administrativo, dejando sin justificación el mantenimiento de una garantía superior al importe de la deuda objeto de revisión, - artículo 74.13 del RPREA-, junto con la posibilidad de solicitar el reembolso de los costes de la garantía presentada para obtener la suspensión, (art.12 de la LDGC).

7.- PROPUESTAS DE «LEGE FERENDA».

Sin entrar a decidir sobre la conveniencia de la desaparición o no del recurso previo a las reclamaciones económico-administrativas(618), después del estudio realizado y basándonos en que dicho recurso pretende, bajo las notas de rapidez y simplicidad, que el propio órgano que dictó el acto tenga la posibilidad de efectuar su revisión y de esta forma tratar de evitar que el obligado tributario tengan que interponer la reclamación económico-administrativa, consideramos que sería necesario o conveniente efectuar los siguientes cambios:

a) Dictar un nuevo reglamento de procedimiento del recurso de reposición que se adapte tanto a las novedades legislativas habidas en los últimos años como a la líneas marcada por la jurisprudencia(619).

b) Unificar el plazo para emitir la resolución expresa (ocho días) con el plazo para entender desestimado el recurso, por silencio administrativo, (30 días), en un plazo común de un mes, ya que dicha distinción provoca confusión, además, en la práctica no se dictan las resoluciones en el plazo indicado(620).

(618) Sobre la utilización y resultados del mismo como camino adecuado para evitar la interposición de nuevos recursos esta en mejores condiciones de saberlo la propia Administración, siendo esta información fundamental sobre la verdadera eficacia de dicho recurso.

(619) En este sentido se ha pronunciado, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.89.

(620) El informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, (primer versión), marzo, 2001, pág. 250, se muestra partidaria de mantener el plazo de resolución dentro de los ocho días desde su presentación, debido a que la resolución corresponde al órgano de gestión, que ya conoce perfectamente el expediente.

c) Que la mera interposición del recurso conlleve la suspensión automática sin necesidad de prestar garantía(621), debido a que existen fundadas dudas sobre:

- El órgano competente para resolver la petición de suspensión.
- Las clases de suspensión existentes en el RPREA que son de aplicación en el recurso de reposición, distinguiendo de si sus efectos se extiende solo al recurso de reposición, o también, a la vía económico-administrativa.
- El tiempo que tendrá que destinar el órgano encargado de resolver el recurso y el tiempo destinado para resolver la petición de suspensión, que muchos casos, dedicará más tiempo a resolver la solicitud que el recurso.
- Si ante una denegación de la solicitud de suspensión, el acto no suspendido no se podrá ejecutar hasta que un órgano judicial resuelva sobre la suspensión, si el obligado tributario recurre la denegación de la suspensión, según la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de mayo de 1996(622), lo que puede significar un grave peligro para la Hacienda Pública, la cual debería adoptar otro tipo de medidas cautelares que asegurasen el crédito tributario

(621) En este sentido: FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Tres propuestas en materia de suspensión», *Rev. Quincena Fiscal*, editorial, núm.18, 1997, pág.7; CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*. 2.ª ed. Madrid, Civitas,1998, pág.387: «La exigencia de garantías para la suspensión dentro del recursos de reposición carece de sentido dada la inmediatez y celeridad propias de éste»;CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.89. También se recoge esta medida en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, (primer versión), marzo, 2001, pág. 251: «la no obligación de prestar garantías para la suspensión del acto impugnado», debido a que se trata de «un recurso de tramitación muy corta y, de otro, que está establecido también en provecho de la Administración. La obtención de garantías no es fácil para muchos sujetos pasivos y, al final, con plazos tan cortos (que, como hemos visto, no deben ampliarse) sólo es posible para aquéllos con notable capacidad económica o con vinculación con las entidades financieras. La dificultad para la presentación de garantías hipotecarias es notable. Incluso, la prueba de que no pueden presentarse garantías y que concurren perjuicios de imposible o difícil reparación tampoco es fácil».

(622) «En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y si se ejerce en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica.. y, 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 éste resuelva sobre la suspensión STC 148/1993, FJ 4.º»

- La continuidad de los efectos de la suspensión solicitada solamente para el recurso de reposición cuando se decide interponer la reclamación económico-administrativa.

- El plazo a tener en cuenta para determinar el importe de los intereses de demora a garantizar (ocho días o un mes)

d) En el caso de admitir la suspensión automática sin prestación de garantía, además se deberían de tomar las siguientes medidas:

- Tiempo de duración del recurso y de la suspensión debería ser de un mes.

- Transcurrido dicho tiempo sin haberse dictado la resolución expresa, se debe entender finalizados los efectos de la suspensión, debiendo otorgarle al obligado tributario un plazo para que pueda, o bien, solicitar la suspensión a esperas de la resolución expresa del recurso, o bien, para interponer la reclamación económico-administrativa y solicitar en esta vía la suspensión(623). No pudiéndose iniciar las actuaciones de recaudación hasta que se haya decidido sobre la solicitud de suspensión.

- La posibilidad de poder adoptar otro tipo de medidas cautelares.

(623) En este sentido el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, (primer versión), marzo, 2001, pág. 250 y 251; condiciona la medida de la suspensión automática sin garantía a que al mismo tiempo se sustituya el silencio negativo de la resolución tácita por una verdadera desestimación expresa, «Dicho con otras palabras, el transcurso del plazo de treinta días sin que se haya dictado resolución no permitiría al ciudadano optar entre interponer reclamación económico-administrativa en cualquier momento o esperar a la resolución expresa. Por el contrario, el mero transcurso del plazo tendría efectos de resolución desestimatoria, de manera que, a partir de entonces, comenzaría a contarse el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa. Así, la resolución expresa posterior del recurso no permitirá la interposición de tal reclamación», obligando a interponer la reclamación en el plazo de quince días contados desde la finalización del de treinta. Aunque esta medida puede presentar serios inconvenientes, «El primero, ya que ello puede suponer el colapso de los Tribunales Económico-Administrativos, pues la Agencia no tiene medios para resolver los recursos de reposición dentro de plazo. El segundo y más importante, es que puede resultar inconstitucional negar la posibilidad de recurso frente a la resolución expresa extemporánea. Ello iría en contra de la tutela judicial efectiva, puesto que se estaría obligando al contribuyente a acudir a los Tribunales sin conocer los motivos de la resolución negativa, exclusivamente a través del recurso frente a la desestimación presunta».

- También se ha considerado la oportunidad de introducir una vista oral para eliminar los recursos meramente dilatorios(624).

Aunque, en definitiva, cualquier modificación que se realice sobre el recurso de reposición comentado será siempre bienvenida, pero si no viene acompañada con la aportación de medios materiales y humanos necesarios para que se puedan resolver los recursos dentro de plazo, toda quedaría reducida a buenas intenciones.

(624) En este sentido en el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria se recoge también la necesidad de de impulsar una profunda modificación de la actual regulación, proponiendo los siguientes criterios:

- Fijado un plazo máximo, breve y efectivo para su resolución,
- Debiera declararse la suspensión inmediata de los actos que fueran objeto de este recurso.
- Junto ello, se puede introducir la vista oral como una forma de eliminar los recursos meramente dilatorios o temerarios y donde los órganos de gestión e inspección se pronunciasen sobre todos los extremos del caso incluyendo las circunstancias por las que se apreciase, o no, culpabilidad a efectos de imponer sanciones y se constatare la posible existencia de discrepancias meramente interpretativas.

Capítulo Quinto

EL PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS IMPUGNADOS A TRAVÉS DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

1.- SOLICITUD DE SUSPENSIÓN.

En relación con la solicitudes de suspensión y su tramitación habrá que estar a lo dispuesto en el nuevo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, como a la Resolución de 6 de mayo de 1999, de la Agencia Estatal de Administración, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía(625) y, por último, la Resolución de 1 de junio de 1996, por la que se dictan instrucciones de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa, siendo esta última de aplicación solamente para aquellos recursos que son gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria(626).

(625) Publicada en el BOE, núm.132, de 3 de junio de 1999, por la que se lleva a cabo la derogación de la Resolución de 26 de abril de 1995, por la que se estructuran los órganos de Recaudación y les son atribuidas competencias, que había sido modificada por la Resolución de 1 de junio de 1996, del Presidente de la AEAT, por la que se incorporaba el nuevo apartado decimocuarto sobre órganos competentes para la tramitación y resolución de las solicitudes de los actos objeto de reclamación económico-administrativa.

(626) «Las presentes instrucciones se extienden a:

1.1. Las reclamaciones económico-administrativas a las que sea de aplicación lo dispuesto en el capítulo VI del título IV del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), en los supuestos contemplados en sus artículos 75 y 76, siempre que se refieran a:

a) Actos administrativos de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en

1.1.- Solicitud a instancia del interesado.

La solicitud es llevada a cabo por el interesado que interpone la reclamación económico-administrativa, no previendo la normativa tributaria la posibilidad de que la Administración Tributaria o el propio Tribunal de oficio decretará la suspensión de la ejecución del acto que es objeto de dicha reclamación, o recurso, por tanto, es a instancia del obligado(627).

Aunque GONZÁLEZ CARRERAS(628) considera que se puede suspender el acto recurrido incluso de oficio, debido a que tal posibilidad viene recogida en el artículo 111 de la LRJAE y PAC: «*podrá suspender, de oficio o a solicitud del recurrente*».

Dicha previsión no venía en el anterior RPREA de 1981, ni en el actual, sino todo lo contrario, de manera expresa se recoge que la solicitud de suspensión es a instancia

adelante AEAT) respecto a las deudas tributarias y demás de derecho público titularidad de la Hacienda Pública.

b) Actos administrativos de los órganos de recaudación de la AEAT respecto a los recursos de derecho público de otras Administraciones Públicas, Organismos o Entes Públicos gestionados por la AEAT en virtud de Ley o Convenio.

c) Actos de otras Administraciones Públicas, Organismos o Entes Públicos por los que se dicten providencias de apremio respecto a recursos de derecho público gestionados por la AEAT en virtud de Ley o Convenio.

1.2. Los recursos de reposición contra actos de contenido económico a los que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 del Real decreto 2.244/1979, de 7 de septiembre, en su redacción dada por el artículo vigésimo tercero del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo (BOE de 28 de marzo), siempre que se refieran a:

a) Actos de liquidación o de imposición de sanciones de naturaleza tributaria dictados por cualquier órgano de gestión de la AEAT.

b) Actos dictados en el procedimiento de apremio por los órganos de recaudación de la AEAT».

(627) En este sentido, CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.20, noviembre, 1996, pág. 12. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm.8, abril, 1997, pág.8.

(628) GONZÁLEZ CARRERAS, F.: «La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, 1993, pág. 169, debido a que considera que la LRJAE y PAC es de aplicación subsidiaria, sin ninguna limitación en el ámbito de la suspensión.

Consideramos que la Ley 30/1992 venía a contradecir el artículo 22.1 del TAPEA en su redacción original, por lo que se podía haber planteado la duda sobre su posible derogación tácita por la norma anterior, aunque con la nueva redacción de dicho artículo, dada por la Ley 25/1995, se ratifica ese criterio de solicitud a instancia del interesado en el ámbito tributario y, además, no debemos olvidar la Disp. Adicional 5 de la Ley 30/1992, que limita su aplicación subsidiaria considerablemente.

del interesado, tanto en el artículo 22.1 de TAPEA(629), como el artículo 74.2 del RPREA(630), al disponer: «...a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado...».

La solicitud de suspensión debe ser a instancia del interesado y no podrá ser de oficio debido a que las distintas clases de suspensión existentes en el ámbito tributario parten de una actividad previa del interesado, así, en caso de suspensión automática, debe aportar la correspondiente garantía: el artículo 75.1 del RPREA «...el interesado lo solicite y aporte garantía bastante»; en el caso de suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo, debe argumentar los perjuicios que le ocasionaría la ejecución: el artículo 76.2 del RPREA: «...se justifique por el interesado que la ejecución causaría perjuicio de imposible o difícil reparación...», en parecidos términos el artículo 77.1 del RPREA «...lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación».

De acuerdo con lo anterior, el órgano de recaudación o el Tribunal Económico-Administrativo no podrán adoptar la suspensión de la ejecución del acto impugnado de oficio, sin solicitud en este sentido por el interesado, por no contar el órgano competente para adoptar esta medida con los presupuestos materiales necesarios para su adopción(631).

En cambio, aunque esta es la regla general, consideramos que en relación con la suspensión por error aritmético, material o de hecho, recogido en los artículos 22.3 de TAPEA, y 74.3. del RPREA:

«Sin perjuicio de lo anterior, cuando el Tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error

(629) Tanto en su redacción original, como la nueva, dada por la Disp. Adic. única.3 de la Ley 25/1995, de 20 de junio, donde respectivamente se disponía que: «La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado...», «La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado...».

(630) En parecidos términos el artículo 81.1 del RPREA de 1981: «La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado...».

(631) La Ley 30/1992, al regular la suspensión de la ejecución en su artículo 111 están regulando esta situación con carácter general para todos los actos dictados por la Administración, por lo que no existe inconveniente para que los actos de la Administración Tributaria se separasen de este régimen general.

aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía».

podrá ser otorgada la suspensión de oficio, sin necesidad de solicitud expresa en este sentido por parte del interesado, ya que en este caso, el presupuesto para conceder la suspensión sin garantía, es que el Tribunal Económico aprecie tales circunstancias, sin necesidad que las mismas las haya alegado la parte interesada. Siendo conveniente que una vez constatado por el órgano dicho error, de oficio conceder la suspensión para evitar la recaudación de un acto que debe ser rectificado, evitando de esta forma perjuicios a la Hacienda Pública, como podría ser la devolución de lo ingresado, junto con los intereses de demora, como la responsabilidad patrimonial de la Administración que se podría derivar de dicha ejecución.

En este sentido, consideramos que la suspensión puede ser declarada de oficio, sin necesidad de solicitud por parte del interesado, en los casos de impugnaciones de sanciones tributarias, como consecuencia de la nueva redacción del artículo 81.3 de la LGT, dada por la LDGC y el artículo 35 de la LDGC, donde basta, para obtener la suspensión automática, «*sin necesidad de aportar garantía*», la interposición en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que proceda(632).

Como regla general la suspensión del acto recurrido se podrá conceder tras la solicitud del recurrente, no pudiendo ser concedida de oficio, al no tener conocimiento los órganos competentes para su declaración de los datos necesarios para la misma, salvo en el caso de suspensión basada en error aritmético, material o de hecho, o en los casos de recursos frente a sanciones tributarias.

(632) Situación que ha sido confirmada por el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, (BOE núm. 219, de 12 de septiembre de 1998), al especificar en su apartado 2: «*Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite*».

Esta posibilidad de suspensión de oficio era admitida para las sanciones tributarias en base al artículo 81.4 de la LGT, según redacción dada por la Ley 25/1995, ROCHA GARCÍA, Ernesto de la: *Práctica Jurídica: administrativa, económico-administrativa y contencioso-administrativa*, Edt. Comares, primera edición 1997, pero consideramos que la situación regulada en ese artículo conlleva la petición expresa del interesado, ya que difícilmente el órgano decisorio podría saber si la ejecución afectaría sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y al nivel de empleo de la actividad económica, si estas circunstancias no eran alegadas por el interesado de obtener la suspensión.

1.2.- Forma de presentación de la solicitud de suspensión.

Con anterioridad a la entrada en vigor de esta normativa, en relación con la forma en que se debe realizar la petición de suspensión, en un principio se podría afirmar que existía libertad en la forma de solicitar la suspensión. Esto era así, ya que al no disponer nada el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, sobre la forma de solicitud de suspensión, entendemos, siguiendo a ARIAS VELASCO(633), que se podía formular a través del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, mediante *Otrosí*, o, también, a través de otro escrito(634), solicitando la suspensión, que acompaña al escrito de interposición o se podía presentar con posterioridad, pero antes de la finalización del plazo, del artículo 92.2 RPREA -actual artículo 88.2-, de 15 días para interponer la reclamación económico-administrativa(635), aunque para PRESA LEAL(636) «la solicitud de suspensión, que en todo caso, habrá de ser simultánea a la interposición de la reclamación...». Donde también cabe la posibilidad de «una petición tácita de suspensión»(637), en aquellos casos que junto al escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se acompañe la oportuna garantía, pero sin formular petición expresa de suspensión.

Pero si esto era lo normal de acuerdo en el RD 1999/1981, de 20 de agosto, RPREA, la actual normativa aprobada el RD 391/1996, de 1 de marzo, distingue en

(633) ARIAS VELASCO, José: *Procedimientos Tributarios*. Edt. Marcial Pons. 5ª edic. Madrid. 1991, pág.392

(634) CELIS ESTRADA, y otros: «La suspensión de ingresos en el procedimiento económico-administrativo», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 140-141, 1979, pág.352.

(635) En este sentido GUAITA GIMENO, Juan José: *Como reclamar ante el tribunal económico-administrativo*, Edt. CISS, Monografías, Valencia, 1994, pág.104 y HIPÓLITO ROSSY: «Suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1979, pág.81, ya que considera que el plazo para reclamar no es preclusivo, por lo que la solicitud de suspensión se podrá realizar dentro del plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa.

(636) PRESA LEAL, Jesús: «Autotutela administrativa y suspensión de la ejecución en vía económico-administrativa», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 142, enero, 1995, pág. 57.

(637) BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: «El procedimiento económico-administrativo (normativa, comentarios, jurisprudencia y formularios)», en la colección: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edt. EDERSA, Madrid, 1990, pág.400. GUAITA GIMENO, Juan José: *Como reclamar ante el tribunal económico-administrativo*, Edt. CISS, Monografías, Valencia, 1994, pág.105.

relación con la clase de suspensión que solicite el obligado tributario, se refiera a la suspensión automática (art.75 del RPREA), o suspensión no automática, (art.76 RPREA).

1.2.1.- Suspensión automática por los órganos de recaudación.

En el caso de la solicitud de suspensión aportando alguna de las garantías del artículo 75.6, -suspensión automática-, el nuevo reglamento no hace indicación expresa sobre la forma en que se debe de practicar la solicitud de suspensión. Es la Resolución de 1 de junio de 1996, en su Apartado II.1.3, la que dispone que *«la solicitud de suspensión se formulará por escrito»*, requisito que parece desprenderse de lo establecido en el artículo 75.2, siempre dirigido al órgano de recaudación competente:

«La solicitud de suspensión, a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta y del acto recurrido en ella, se dirigirá al órgano de recaudación competente».

Ante la falta de referencia reglamentaria expresa de la forma en que se debe de llevar a cabo la solicitud de suspensión, -en escrito separado o, en el escrito de la reclamación económico-administrativa o, tácitamente, mediante la prestación de la garantía-, todo lo contrario de lo que ocurre en el caso de tratarse de suspensión no automática, donde de forma expresa el artículo 76.3 dispone que *«la solicitud de suspensión se formulará en escrito separado de la reclamación que la motive»*.

Por tanto, cuando el legislador desea que esta se lleve a cabo por escrito separado lo expone de manera expresa. Ante el silencio de este mandato en el artículo 75, consideramos vigente las mismas posibilidades que ya existían en relación con el anterior RPREA de 1981. En este caso, no existe inconveniente para que, además de solicitarse a través de escrito separado, (que será lo más normal, y lo más conveniente para una mejor tramitación de la solicitud, debido a que son diferentes los órganos que han de resolver la misma, de los que resuelven la reclamación), se puede solicitar en el mismo escrito de la reclamación económico-administrativa, a través de *otros sí*, debido a la necesidad de acompañar la copia de la reclamación económico-administrativa; como también será válida la petición tácita, por el mero hecho de la presentación de la

garantía, debido a que lo fundamental de tal solicitud se encuentra en la aportación de los documentos justificativos de la garantía ya constituida, por tanto, con la aportación de la garantía, más la aportación de copia de la reclamación, se debe de entender solicitada la suspensión, aunque esta no se haga de manera expresa y en escrito separado.

Por tanto, en este caso se deberá entender solicitada la suspensión cuando el obligado tributario presente tal documentación ante el órgano competente de recaudación, como a continuación se expondrá. Aunque resulta aconsejable que el escrito de solicitud sea fácil su identificación, diferenciado de otros, ya que los efectos se inician o se retrotraen a la fecha de ese escrito.

1.2.2.- Suspensión no automática.

Cuando se trate de una solicitud de suspensión de la descrita en el artículo 76 -suspensión cuando concurren perjuicios de imposible o difícil reparación- o solicitud de suspensión del artículo 77 -actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida(638)-, en estos casos será necesario que la suspensión se solicite a través de escrito separado, distinto de la reclamación, así lo dispone el artículo 76.3:

«La solicitud de suspensión se formulará en escrito separado de la reclamación que la motive».

Aunque el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa y el escrito de suspensión se formulan ante el mismo órgano, la exigencia del escrito por separado se justifica debido a que la tramitación de la solicitud de suspensión y la tramitación de la reclamación económico-administrativa siguen vías diferentes(639). Así

(638) Aunque en este caso de suspensión no se recoge de forma expresa su tramitación, el apartado segundo del artículo 77 señala que *«la tramitación y resolución se hará conforme a lo señalado en el artículo anterior...»*, por tanto se regirá por lo establecido en el artículo 76, como sabemos esta regulando las solicitudes de suspensiones donde el Tribunal Económico-Administrativo deberá de ponderar los intereses en juego a la hora de otorgar o no la suspensión.

(639) Ya HIPÓLITO ROSSY, : *«Suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en la vía económico-administrativa»*, *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974, pág.80-81, en relación con el Reglamento de 1959 aconseja que el escrito de suspensión se presente mediante escrito separado *«porque llevan diferentes trámites; en los Tribunales provinciales de muchos asuntos se encomienda a distinto Ponente y las razones que han de invocarse para solicitar la suspensión son distintas de las que basan la reclamación contra el acto administrativo, que si pueden hacerse en la propia instancia tienen*

en relación con la solicitud de suspensión, su tramitación se va a llevar a cabo en pieza separada por el Tribunal Económico-Administrativo ante el cual se presenta la reclamación económico-administrativa, siendo competente para su resolución la Sala de Suspensiones, de acuerdo con el artículo 12.8 y 16.3 del RPREA, para el TEAC y para los TEAR o REAL, respectivamente.

Por tanto, debido a que es diferente la tramitación de la solicitud de suspensión, (resolución por una Sala distinta de la competente para resolver la reclamación, no existe el trámite de pruebas, los recursos contra la misma son distintos...), en relación con la tramitación de la reclamación económico-administrativa, y además, en base a que son distintos los argumentos y documentos que se deben presentar en relación con su solicitud de la suspensión, aconsejan que se lleve a cabo a través de un escrito separado, al ser dos situaciones distintas, la solicitud de suspensión y la interposición de la reclamación económico-administrativa, con finalidades distintas, descritas cada una en sus escritos correspondientes, aunque la primera dependa de la existencia de la segunda.

A pesar de la esta exigencia reglamentaria y basándose en una interpretación antiformalista de la exigencias establecidas en este Reglamento, y en concreto, con que la solicitud se haga a través de un escrito separado, consideramos, que sí el interesado lleva a cabo la solicitud en el mismo escrito de la reclamación, o mediante «*otrosí*»(640),

su momento procesal en el trámite de vista para alegación y prueba, mientras que en la suspensión no hay vista ni más pruebas ni alegaciones que las que sean hechas en la instancia solicitando la suspensión».

Argumentación perfectamente trasladable a la situación actual debido a la similitud del tipo de suspensión de esa época con la del artículo 76 del Reglamento Económico-Administrativo actual y también extenderlo a lo dicho en el apartado anterior.

(640) Para, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.133, debido a la existencia de una sala para conocer de las solicitudes de suspensión distintas de la que haga lo propio con la cuestión de fondo, considera «*Por ello, no es posible plantear la solicitud como una pretensión en sentido procesal diferenciada de la principal, tal y como en nuestro sistema procesal se admite mediante la técnica del "otrosí". En caso de que se haga de esta última forma, debe darse al particular la oportunidad de subsanar el defecto o, lisa y llanamente, tramitar sin más la solicitud, pese a la previsión del RPREA*». En parecidos términos en su trabajo, «*La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición*», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.1, enero, 1997, pág.42.

STSJ de Andalucía, (Sevilla), de 29 de febrero de 2000, (JT 20007984). P. Montero Fernández, José Antonio, considera que los requisitos exigidos en los apartados 4 y 6 del art.76, «*algunos de contenido estrictamente formal y por ende subsanable, como el que la solicitud de suspensión se formulará en escrito separado de la reclamación que la motive*».

o sin solicitud expresa de suspensión, pero sí con ofrecimiento de garantía, (no existe inconveniente para entender que nos encontramos con una «solicitud tácita de suspensión»)(641), no se deberá inadmitir de plano, sino conceder un plazo para su subsanación o simplemente su tramitación, sin más.

En definitiva en relación con la forma, lo importante será el escrito de solicitud, separado o en la misma reclamación, cuando no se aporte ningún tipo de garantía, o en el caso, de no presentar el escrito de solicitud, el ofrecimiento de la garantía.

Además no debemos de olvidar que unas de las características de las reclamaciones económico-administrativas, que es utilizada en defensa de esta vía, es que en ella se puede actuar sin necesidad de abogado ni procurador, por tanto, la peticiones del contribuyente no pueden inadmitirse de plano por defectos formales, sin que previamente le hayan dado la posibilidad de subsanación y además, de acuerdo con las posibilidades descritas anteriormente, el Tribunal económico es concededor de la pretensión del reclamante que esta pidiendo la suspensión de la ejecución del acto impugnado, aunque para la tramitación de ésta sea más conveniente el escrito por separado.

1.3.- Órganos competentes.

Una de las principales novedades de la entrada del nuevo RPREA consistía en que dependiendo del tipo de suspensión solicitada, los órganos competentes para su tramitación y resolución también iban a ser distintos. Así, tratándose de peticiones de suspensión del artículo 75 de la anterior norma, el órgano competente, será el de recaudación; mientras si se trata de solicitudes de suspensión del artículo 76 o 77, la competencia se le asigna a los Tribunales Económico-Administrativos. De esta manera, se separa de lo regulado en el anterior RPREA que otorga la competencia para resolver las solicitudes de suspensión al Secretario del TEA(642).

(641) *A sensu contrario* de lo establecido en el artículo 76.5, es decir, se establece que el interesado debe indicar en la solicitud de forma expresa que no ofrece garantía, y en caso contrario, a falta de esta indicación, el Tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna, para de esta forma admitir la solicitud sin necesidad de subsanación y otorgarle a la misma la tramitación correspondiente.

(642) Para el RPREA de 1959 el órgano competente era el propio TEA, al disponer su artículo 83.1: «los órganos competentes para conocer de las reclamaciones podrán acordar..., que se suspenda la ejecución del acto administrativo impugnado». Sobre esta competencia y la carencia de la misma de

Sobre este cambio de competencias se han vertido diferentes manifestaciones declarando la defensa de dicha medida, basándose en que, por un lado, desaparecen los problemas de la normativa anterior en relación al desfase temporal que se producía entre la respuesta dada a la petición de suspensión por parte del Secretario del TEA y, el momento en que el órgano de recaudación iniciaba el procedimiento ejecutivo; y por otro lado, se descarga de funciones al TEA, agilizándose de esta forma la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas(643). Aunque otro sector de la doctrina considera que las ventajas anteriores no son razón suficiente para sustraer del órgano decisorio sobre el fondo del asunto la decisión sobre la suspensión de la ejecución del asunto, no pudiendo desligarse de la pretensión principal(644). Dando un paso más en esta adopción de competencias por los órganos de recaudación FALCÓN Y TELLA, al considerar, que las mismas también se deberían de extender a la vía contencioso-

otros órganos, puede consultarse a NIEVES BORREGO, Julio: *El procedimiento económico-administrativo de suspensión en el derecho español*. Edt. I.E.F., 1975, pág.141 a 148.

En el RPREA de 1981 en artículo 81.6 en su redacción original, como en la redacción dada por el RD 1524/1988, de 16 de diciembre, se disponía que el Secretario dictará una providencia declarando la suficiencia de la garantía, quedando «constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal». Mientras se otorgaba la competencia al Tribunal competente para resolver la reclamación, cuando se tratara de la suspensión de la ejecución de sanciones si concurrían los requisitos del artículo 81.11, incorporado por el RD 2631/1985, de 18 de diciembre.

(643) Mostrándose partidario de esta medida se muestra CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.106, «máxime cuando en los supuestos de suspensión que regula el RPREA nos encontramos ante una actividad reglada de la Administración, por lo que deben cumplirse los requisitos necesarios que propugna el reglamento (garantías exigible, "periculum in mora", etc) el órgano recaudador debe proceder "ipso iure" a conceder la suspensión del acto administrativo».

También en este sentido FABRA VALLS, Modesto, J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos., Madrid, 2001, pág.200: «La suspensión automática no se comporta de modo cautelar y, por tanto, no existe impedimento alguno en que este pronunciamiento corresponda a órganos del propio ente emisor del acto» o GUERRA REQUERA, M: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, 1999, pág.49...«La norma persigue acercar la responsabilidad de la suspensión a los órganos administrativos de los que emana la liquidación tributaria, descargándola del Tribunal al que se recurre, lo cual parece técnicamente lógico y termina con posibles discordancias entre el Tribunal competente y la Administración recaudadora. Por otra parte, la medida asegura al contribuyente que no sufrirá el recargo de apremio si ha presentado una solicitud de suspensión en regla».

(644) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.493....«...la pretensión de la suspensión de la ejecutividad de un acto administrativo recurrido no puede ni debe desligarse de la pretensión principal que se ejercita en un recurso, y que no es otra que la de obtener la declaración de que el acto impugnado no es conforme a Derecho...».

administrativa en el sentido, que adoptada la suspensión por los órganos de recaudación, ésta se extendiera a dicha vía sin necesidad de pronunciamiento alguno por el Tribunal de Justicia(645). Medida que no sería tampoco extraña, si analizamos la evolución de la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo del artículo 122 de la antigua LJCA, en relación con los actos de contenido económico de naturaleza tributaria, donde dicho Tribunal asumía como «propia» la suspensión decretada por la Administración Tributaria(646).

En nuestra opinión, la medida de suspender la ejecución de un acto, es una medida cautelar que va unida al procedimiento principal, por lo que debería ser, el mismo órgano que conoce de la reclamación, el que debería también conocer de la adopción de tal medida, aunque en este caso consideramos posible distinguir entre la base administrativa y jurisdiccional. Es decir, mientras en la primera al pertenecer a la misma Administración el órgano de recaudación y el TEA consideramos que la decisión sobre la solicitud de suspensión se puede residenciar en el órgano de recaudación, obteniéndose de esta forma una descarga de trabajo de los TEA y además, dichos órganos cuentan con mejores medios para efectuar la operaciones de suficiencia e idoneidad de las garantías aportadas, especialmente cuando se trata de la suspensión del artículo 75 del RPREA que se ha configurado como una suspensión automática de carácter reglado, donde su otorgamiento se hace depender de unos requisitos objetivos. Mientras que en relación con la suspensión no automática se ha establecido un procedimiento complejo para el otorgamiento de la suspensión, compartido con los órganos de recaudación al tener que solicitar su auxilio para evaluar las garantías de esta modalidad de suspensión que son de más difícil valoración, *«complicando y demorando la tramitación de la*

(645) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Tres propuestas en materia de suspensión», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.18, 1997, pág.6.

(646) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.106: *«En todo caso, no se trataría de privar al juez de competencia alguna, sino simplemente de regular una alternativa a disposición del particular, obligando a la Administración a acordar o a mantener la suspensión si se acredita la interposición de recurso y se presta garantía suficiente».*

solicitud»(647), siendo aconsejable que para esta modalidad de suspensión sean también los órganos de recaudación los que decidan sobre la concesión de la suspensión. Pero en ningún caso esta modificación debe de significar una merma en las garantías del recurrente a la hora de obtener la adopción de esta medida cautelar de los órganos de recaudación, lo cual vendrá determinado por la interpretación que éstos efectúen de los requisitos para su adopción y, de las posibilidades y efectos que tengan para el actor su oposición a la denegación de la suspensión, por lo que en el caso de adoptarse esta medida y ante las dificultades de apreciar los daños de imposible o difícil reparación que puede ocasionar la ejecución prematura del acto, consideramos oportuno eliminar dicho requisito, dejando solamente la prueba de no poder aportar alguna de las garantías de la suspensión automática. Con estas medidas se ganaría en seguridad, rapidez y se evitarían problemas de comunicación entre los órganos implicados(648).

1.3.1.- Suspensión automática.

En este caso la solicitud de suspensión tendrá que ir dirigida «al órgano de recaudación competente» (art.75.2. del nuevo RPREA), que puede o no coincidir con el órgano que dictó el acto impugnado.

El órgano competente es alguna de las dependencias de recaudación dependiendo ante que Tribunal Económico Administrativo se haya interpuesto la correspondiente reclamación. En este sentido, la Resolución de 6 de mayo de 1999(649), se establece

(647) Por este motivo y debido a que aquí no existe la dicotomía órgano judicial/Administración se propone en el «Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)», marzo, 2001, que pág.255: «la suspensión se pueda situar donde entienda que es más operativo, sin que hay razones de índole dogmática que impongan una u otra solución. Por tanto, debe atenderse a las razones prácticas, que aconsejan la atribución de esta competencia a los órganos de gestión o de recaudación».

(648) El problema no se plantea en el supuesto de suspensión de la ejecución de obligaciones tributarias no pecuniarias, en estos casos, ante la falta de tener que bastantear una garantía, la competencia debe de corresponder a los Tribunales Económico-administrativos, que debido al grado de imparcialidad que se les asigna, se encuentran en mejor situación jurídica para poder comparar la preeminencia del interés privado o del interés público que concurre en cada caso.

(649) Resolución de 6 de mayo de 1999, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía, (BOE núm.132, de 3 de junio de 1999), por la que se lleva a cabo un nuevo sistema organizativo y de atribución de competencias en el Área de recaudación de la AEAT. Con esta finalidad se deroga la Resolución de 25

la siguiente atribución de competencias(650):

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, el Departamento de Recaudación de la AEAT, siendo la Oficina Nacional de Recaudación(651) la que ejercerá en la esfera central y respecto a todo el ámbito nacional, las funciones y atribuciones propias de la gestión recaudatoria de la AEAT, en relación con los deudores a los que extiende su competencia(652). Correspondiéndole resolver las solicitudes de suspensión de la ejecución de los actos en los supuestos contemplados en el artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, cuando dichas solicitudes se refieran a actos objeto de reclamaciones económico-administrativas cuya resolución corresponda al Tribunal Económico-Administrativo Central(653).

de abril de 1995, del Presidente de la AEAT por el que se estructuran los órganos de Recaudación y les son atribuidas competencias, modificada por la Resolución de 1 de junio de 1996, (BOE núm.137, de 6 de junio de 1996), por la que se introdujo el apartado decimocuarto sobre los órganos competentes para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión de los actos objeto de reclamaciones económico-administrativas. Ambas Resoluciones dictadas en virtud de la habilitación otorgada por al Presidente de la AEAT, por Orden de 25 de abril de 1995, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, sobre competencias de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública y se habilita al Presidente de la AEAT para dictar resoluciones normativas de atribución de competencias (BOE núm. 101, de 27 de abril de 1995). Orden que a su vez ha sido dictada en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.1.a) del RGR, por el cual se habilitará al Presidente de la AEAT para dictar resoluciones normativas por las que se realice la concreta atribución de competencias, según la nueva redacción de dicho artículo dada por el artículo 1.3 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del RGR,... (BOE núm. 74, de 28 de marzo de 1995).

(650) Siguiendo para esta atribución de competencias lo dispuesto en la Orden de 10 de diciembre de 1998, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, sobre competencias de los órganos de Recaudación de la AEAT y se modifica la Orden de 2 de junio, (BOE núm.305, de 22 de diciembre de 1998).

(651) Sobre sus competencias con carácter general, el apartado octavo de la Resolución de 6 de mayo de 1999.

(652) Los criterios de adscripción de la gestión recaudatoria de deudores a la Oficina Nacional de Recaudación aparecen recogidos en el apartado noveno.1 de la Resolución de 6 de mayo de 1999.

(653) Competencia atribuida al Jefe de la Oficina Nacional de Recaudación, en el apartado Decimocertero.Dos, letra a) de la Resolución de 1 de mayo de 1999.

Además, se atribuyen las siguientes competencias a las Unidades integradas en el Área de Asistencia y Coordinación de la Oficina Nacional: el control y seguimiento interno de las suspensiones acordadas por el TEAC, y en su caso, por los órganos judiciales (apartado decimoséptimo.1. Dos.a) de la Resolución de 1 de mayo de 1999), junto la tramitación, custodia de garantías y la tramitación del reintegro del coste de las mismas cuando la resolución de dichas reclamaciones corresponda al TEAC, (apartado decimoséptimo.1.Dos.b).de la Resolución de 1 de mayo de 1999).

b) En la esfera de la Administración periférica de la AEAT:

- Respecto de las Delegaciones Especiales, le corresponde a las Dependencias Regionales de Recaudación(654) resolver la solicitudes de suspensión de la ejecución de los actos en los supuestos del artículo 75 del RPREA, cuando dichas solicitudes se refieran a actos objeto de reclamación económico-administrativa cuya resolución corresponda a los TEAR de su mismo ámbito territorial(655).

- Dependencias de Recaudación de Ceuta y Melilla les corresponden la resolución de las solicitudes de suspensión del artículo 75 del RPREA cuando dichas solicitudes se refieran a actos objeto de reclamaciones económico-administrativas cuya resolución corresponda a los TEA Locales de Cuta o Melilla(656).

Siendo además, la Dependencia Central de Recaudación de la AEAT, las Dependencias Regionales de Recaudación y las Dependencias de Recaudación de Ceuta y Melilla, los órganos de intercomunicación y coordinación con el TEAC, con los TEAR y con los TEAL, respectivamente, para cuantas notificaciones y comunicaciones deban

(654) Sus criterios de adscripción de deudores se recogen en el apartado noveno.2 y sobre sus funciones, el apartado undécimo, de la Resolución de 6 de mayo de 1999.

(655) Competencia atribuida a los Jefes de las Dependencias Regionales de Recaudación, (apartado decimotercero.Dos.a) de la Resolución de 6 de mayo de 1999). Asignándole la competencia para el control y seguimiento interno de las suspensiones acordadas por los TEAR, o por los órganos judiciales, junto a la tramitación, custodia de garantías y la tramitación del coste de las mismas cuando la resolución de la reclamación corresponda a los TEAR, a las Unidades integradas en el Área de Asistencia y Coordinación de las Dependencias Regionales de Recaudación, (apartado decimoséptimo.1.Dos, letras a) y b), de la Resolución de 6 de mayo de 1999).

Además, para las Dependencias de Recaudación, en relación con las solicitudes de suspensión presentadas al amparo del artículo 75 del RPREA, serán las Unidades integradas en el Área de Asistencias y Coordinación de las Dependencias de Recaudación el órgano de relación con el Área de Asistencia y Coordinación de la Dependencia Regional, (apartado decimoséptimo. 1.Tres.2.c) de la Resolución de 6 de mayo de 1999); correspondiéndole además el control y seguimiento interno de las suspensiones acordadas por los Tribunales, en relación a los deudores del ámbito territorial de la Delegación, (apartado decimoséptimo.1.Tres.2.g).

(656) Competencia asignada al Jefe de la Dependencia de Recaudación de Ceuta y Melilla (apartado Dicmotercero.Cuatro de la Resolución de 6 de mayo de 1999). Corresponsiéndole a las Unidades integradas en el Área de Asistencia y Coordinación de las Dependencias de Recaudación de Ceuta y Melilla, ser el órgano de relación con el Área de Asistencia y Coordinación de la Dependencia Regional para las solicitudes de suspensión presentadas al amparo del artículo 75 del RPREA, y además, llevar el control y seguimiento de las suspensiones acordadas por los Tribunales, en relación a los deudores del ámbito territorial de la Delegación, (apartado decimoséptimo.1.Tres.3 de la Resolución de 6 de mayo de 1999).

realizarse entre los distintos órganos hasta la sustanciación de la reclamación(657).

A través de estas Resoluciones se puede comprobar como se ha centralizado en la AEAT a través de la Dependencia Central de Recaudación, de las Dependencias Regionales de Recaudación, y de las Dependencias de Recaudación de Ceuta y Melilla la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión automática, lo que en principio podrá facilitar la consolidación de unos criterios homogéneos, evitando de esta forma la utilización de distintos juicios a la hora de resolver estas solicitudes(658).

Si se trata de recursos de derecho público cuya titularidad corresponde a Organismos o Entes Públicos que no son gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de Ley y Convenio, la solicitud de suspensión debe ir dirigida al órgano de recaudación correspondiente de dichos Organismos o Entes Públicos, a los cuáles deberán de ser remitidas las solicitudes de suspensión en el caso de presentarse en alguno de las oficinas del artículo 68 del RPREA.

1.3.2.- Suspensión no automática.

La solicitud de suspensión deberá de dirigirse al Tribunal Económico-Administrativo al que corresponda conocer de la reclamación contra el acto que pretenda suspenderse (Resolución de 1 de junio, apartado III.1.1)(659).

(657) Según el apartado I.2.1 de la Resolución de 1 de junio de 1996, por la que se dictan instrucciones de suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía administrativa, siendo esta última de aplicación solamente para aquellos recursos que son gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque por la Resolución de 6 de mayo de 1999, estas competencias se le asigna a las Unidades integradas en el Área de Asistencia y Coordinación de los distintos órganos en que se estructura la función recaudatoria.

(658) Como tendremos oportunidad de comprobar son muchas las comunicaciones que se deben de dar entre los órganos de recaudación competentes para su resolución, como con los órganos de recaudación receptores de dichas solicitudes, como con el TEA frente al cual se ha interpuesto la reclamación económico-administrativa, lo que va a significar en la práctica una constante remisión de escritos que puede obstaculizar la buena marcha del sistema, ya que una de las características básicas de esta suspensión, como su propio nombre indica, es la idea de la automaticidad en el otorgamiento de la misma.

(659) MORILLO MÉNDEZ, Antonio: *Procedimientos ante la Administración Tributaria. (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Edt. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997, pág. 482: «No estamos ante procedimiento incidental, puesto que ni dice el artículo 76 que haya de paralizarse el principal ni estamos ante requisito previo y necesario de su validez (art.13)».

Siendo el órgano competente para conocer de las solicitudes de suspensión no automática la Sala de Suspensiones que esta formada por un Presidente, un Vocal al menos y el Secretario General -en el caso del Tribunal Económico-Administrativo Central, artículo 12.8 RPREA, y, para los Tribunales Económico-Administrativos regionales o locales, artículo 16.3 RPREA-, por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario(660). Donde es posible, si así lo dispone el Presidente del TEAC o TEAR, que la Sala de Suspensiones este formada por un número superior de miembros.

Aunque estos son los órganos competentes para resolver este tipo de suspensiones, debemos de puntualizar que existe una coordinación entre estos órganos y lo órganos de recaudación, pudiendo hablarse incluso de una competencia compartida, que tendremos oportunidad de comentar al explicar la tramitación de esta clase de suspensión, cuando el artículo 76.9 del RPREA establece que el Tribunal solicite del órgano de recaudación informe sobre la suficiencia o idoneidad del las garantías ofrecidas.

Debido a la estrecha cooperación que se debe de dar entre ambos, la Resolución de 1 de junio de 1996, en su apartado I.2.2 especifica cuáles son los órganos de recaudación que deben atender a las peticiones de los Tribunales Económico-Administrativos, disponiendo que:

«2.2. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico (artículo 76 del Real Decreto 391/1996).

Sin perjuicio de la exclusividad de la competencia para conocer y resolver que el artículo 76 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas otorga a los Tribunales Económico-Administrativos, serán órganos de intercomunicación y coordinación para cuantas comunicaciones y notificaciones deban realizar dichos Tribunales a los órganos gestores de recaudación:

a) La Dependencia Central de Recaudación de la AEAT, cuando las solicitudes de suspensión se refieran a actos objeto de reclamaciones económico-administrativas cuya resolución corresponda al TEAC.

b) Las Dependencias Regionales de Recaudación de la AEAT, cuando las solicitudes de suspensión se refieran a actos objeto de reclamaciones

(660) Estando validamente constituida para la celebración de secciones, deliberaciones y adopción de acuerdos, esta Sala con la asistencia de los tres miembros que la componen, el Presidente, el Secretario y un Vocal al menos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 del RPREA, donde en caso de empate, será el voto del Presidente quien deshaga el empate.

económico-administrativas cuya resolución corresponda al TEAR de su mismo ámbito territorial.

c) Las Dependencias de Recaudación de la AEAT de Ceuta y Melilla, cuando las solicitudes de suspensión se refieran a actos objeto de reclamaciones económico-administrativas cuya resolución corresponda a los TEA Locales de Ceuta y Melilla, respectivamente»(661).

1.4.- Lugar de presentación de la solicitud.

La solicitud de suspensión dirigida al órgano competente para su resolución, de acuerdo con la Resolución de 1 de junio, en su apartado II.1.2, puede ser presentada, a elección del solicitante, en cualquiera de los lugares recogidos en el artículo 68 del RPREA.

De acuerdo con el apartado primero del artículo 68 del RPREA, los escritos y documentos referentes tanto a la reclamación económico-administrativa como a la solicitud de suspensión, se podrán presentar en alguna de las oficinas siguientes durante las horas en que, respectivamente, estén abiertas al público:

«a) En el centro o dependencia que hubiera dictado el acto administrativo impugnado.

b) En el Tribunal Económico-Administrativo que fuere competente para tramitar y decidir la reclamación.

c) En el Tribunal Regional o Local que hubiera pronunciado el acuerdo o resolución objeto de recurso en la vía económico-administrativa.

d) En cualquiera de las oficinas del Ministerio de Economía y Hacienda o de las Entidades dependientes del mismo.

e) En las Delegaciones de Gobierno y Gobiernos Civiles(662).

(661) Situación que habrá que poner en conexión con la Resolución de 6 de mayo de 1999, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía, (BOE núm.132, de 3 de junio de 1999), que atribuye a las Unidades integradas en el Área de Asistencia y Coordinación de la Oficina Nacional, de las Dependencias Regionales de Recaudación, de las Dependencias de Recaudación el control y seguimiento interno de las suspensiones acordadas por los Tribunales Económico-Administrativos y, en su caso, por los órganos judiciales, en relación con los deudores adscritos del ámbito territorial de dichos órganos, (apartados Decimoséptimo.1.Dos.a) y decimoséptimo.1.Tres.2.g) de dicha resolución).

(662) Los Gobernadores Civiles que han desaparecido por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, (BOE de 15 de abril), siendo sustituidos por los Subdelegados del Gobierno y los Directores Insulares, arts. 29 y 30 respectivamente, desarrollados, por el Real Decreto 617/1997, de 25 de abril, (BOE de 3 de mayo).

f) En las oficinas de Correos, siempre que se presenten en sobre abierto para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificado(663).

(663) En el caso de presentación del escrito de suspensión en la Oficina de Correos, hay que entender que aunque no se presente en sobre abierto para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificado, es trasladable la corriente vertida en relación con la interposición de recursos, que considera éstos interpuestos dentro de plazo a pesar de que no se den dichas formalidades. Tesis dictadas bajo la cobertura del artículo 24 de la Constitución, siendo trasladables al tema de la suspensión de la ejecución de los actos recurridos, al ser ésta una manifestación más de aquélla. Por tanto, el escrito de suspensión presentado en sobre cerrado se entenderá presentado en esa fecha, siendo ésta cuando comienza a producir efectos la suspensión.

En el caso de presentación en las Oficinas de Correos su regulación se encuentra en la Orden Ministerial de 20 de octubre de 1958, y en los artículos 205, 206 y 271 del Reglamento de Servicios de Correos, aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 de mayo, modificado el artículo 205, en su apartado tercero, por del Decreto 2655/1985, de 27 de diciembre.

Hemos de destacar que respecto a la actual redacción de esta letra que coincide con la redacción de la normativa anterior, artículo 74.1.f), se vertieron una serie de pronunciamientos jurisprudenciales basados en la interpretación antiformalista de los requisitos procesales, los cuales deben de ser interpretados en el sentido más favorable al recurso. Así, la exigencia de que la presentación en la Oficina de Correos debe de realizarse con sobre abierto para que sea fechado y sellado por el funcionario de Correos, ha sido suavizada por la jurisprudencia. En este sentido, la STS de Madrid, de 4 de mayo de 1995, (Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo I, 1995, Págs. 1.317 y sigs. Ref. 596), expone: «...Cierto es que la norma dice que debe presentarse en sobre abierto para ser fechado y sellado por funcionario de Correos antes de ser certificado; y en esto se apoya el Abogado del Estado para negarle eficacia a la presentación. Más la Sala no entiende que ese sellado previo sea una especie de rito sacramental sin el cual el acto sea nulo; no es sino una manera de autentificar lo que va dentro del pliego cuando verdaderamente se suscita una duda seria sobre el contenido del envío. No es éste el caso; el resguardo de correos, la tarjeta del acuse de recibo y la presencia del escrito en el Tribunal Económico-Administrativo permiten tener por buena una presentación en el fecha que Correos proclama, fecha que nadie ha impugnado en cuanto a su veracidad»

También se ha admitido que el resguardo del certificado donde se constaba que está dirigido al TEA, es prueba bastante sobre la fecha de presentación del escrito (STS de 26 de septiembre de 1988), o la fotocopia de los documentos dirigidos a la dependencia correspondiente que llevan la estampación del sello con la fecha su presentación, STS de 20 de mayo de 1994 (Ar.3525): «...Si bien es cierto que en jurisprudencia precedente este Tribunal se inclinó por la exigencia literal del artículo 66.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en relación con la Orden 20 octubre 1958, que exige la presentación del escrito en sobre abierto con el fin de que el empleado de Correos estampe el sello de fechas en la cabecera del documento, a partir de las Sentencias de 28 noviembre 1975 y 25 octubre 1976, y posteriormente en las de 16 marzo 1981, 25 marzo 1982, 10 febrero 1986, 10 marzo 1987 y, más reciente, en las de 20 septiembre 1991, 27 noviembre 1991 y 18 diciembre 1991, ha entendido que es suficiente la entrega para su certificación, tanto más cuanto que a la sazón no se había publicado todavía el Real Decreto 2655/1985, de 27 diciembre, que al modificar el artículo 205.3 del Reglamento de los Servicios de Correos, permite ya al remitente exigir la estampación del sello con las fechas en las fotocopias de las instancias o escritos dirigidos a los Centros o Dependencias administrativas, como forma de acreditar su presentación ante el órgano administrativo competente.

TERCERO.-Esta interpretación está basada en la finalidad de aplicar a los preceptos administrativos un criterio antiformalista que caracteriza a esta Jurisdicción para hacer posible procesalmente el ejercicio de las acciones que asisten al administrado, liberándose de las limitaciones que no tengan su fundamento en razones que desnaturalicen o alteren los principios rectores del sistema procesal. Tal interpretación funcional y espiritualista de los requisitos formales ha sido también seguida en las Sentencias de esta Sala de 12 junio 1989 (Ar. 4623) y 16 noviembre 1990 (Ar. 9171), y resulta la más acorde con la interpretación antiformalista de los requisitos procedimentales que se deriva del artículo 24 de la Constitución, como así ha puesto de relieve nuestro Tribunal Constitucional en

g) *En cualquier otra que establezcan las disposiciones vigentes».*

En relación con el lugar de presentación de la solicitud de suspensión debemos de llevar a cabo una serie de consideraciones:

Primero: Se ha producido una ampliación de las oficinas en que se puede llevar a cabo la presentación del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, y por tanto, también del escrito de solicitud de suspensión, si comparamos el artículo 68 del RPREA de 1996 -anteriormente reproducido- y el artículo 74 del RPREA de 1981(664), de acuerdo con la cláusula general de la letra g).

Sentencias, entre otras, 36/1986, de 12 marzo y 175/1988, de 3 octubre; en esta última en concreto afirma que «el derecho a los recursos no puede ser obstaculizado mediante la imposición de formalismos enervantes o acudiendo a interpretaciones de las normas procesales claramente desviadas del sentido propio de tales exigencias o requisitos, que han de ser interpretados de una forma flexible y no rigorista, más acorde con el artículo 24.1 de la Constitución».

En el mismo sentido, la STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 27 de abril y 4 de mayo de 1995, Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo I, 1995. Págs. 1168 y sigs. Ref. 523; Págs. 1.340 y sigs. Ref. 609, respectivamente. En la Presentación núm.42, de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo I, 1995. Págs. 1.612 y sigs. aparecen recogidos de manera sucinta distintos pronunciamientos que se manifiesta en favor de esta nueva comiente jurisprudencial.

También se puede consultar a MOLTÓ DARNER: «Una interpretación más espiritualista del artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo», *Rev. Jurídica de Cataluña*, núm. 3, 1988. Págs. 241 y sigs. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ SALINAS Pedro: *Procedimiento Administrativo Local*. 2º edición, Tomo I «Introducción. Parte General», Edt. Publicaciones ABELLA. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 1993. Págs. 661 a 669.

(664) «Artículo 74. Presentación de documentos.

1. Los escritos y documentos referentes a las reclamaciones económico-administrativas se presentarán a elección de los interesados en alguna de las oficinas siguientes durante las horas en que, respectivamente, estén abiertas al público, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 64:

- a) *En el centro o dependencia que hubiera dictado el acto administrativo impugnado.*
- b) *En el Tribunal Económico-Administrativo que fuere competente para tramitar y decidir la reclamación.*
- c) *En el Tribunal Provincial que hubiera pronunciado el acuerdo o resolución objeto de recurso en la vía económico-administrativa.*
- d) *En las Delegaciones u otras oficinas especiales de la Hacienda Pública, y cuando no existieran en la localidad en la Recaudación de Hacienda respectiva.*
- e) *En los Gobiernos Civiles.*
- f) *En las oficinas de Correos, siempre que se presenten en sobre abierto para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificado.*

2. *Se entenderá que los escritos y documentos han tenido entrada en el órgano económico-administrativo competente en la fecha en que fueran entregados en cualquiera de las oficinas a que se refiere el apartado anterior.*

3. *No será necesario acompañar escrito de presentación ni que se dicte oficio de remisión para que se cursen los escritos, cualquiera que sea el centro o dependencia en que se presenten.*

4. *De la presentación de los escritos y documentos podrán los interesados exigir el correspondiente recibo que exprese la materia objeto de aquéllos, el número de entrada en el Registro*

Segundo: ¿Cabe la posibilidad de llevar a cabo la presentación en otra oficina distinta de las enumerada en el anterior artículo?

En relación con la anterior normativa, se admitía la presentación del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa en oficinas no citadas en el artículo 74 del RPREA de 1981, siempre que el escrito se presentará el último día de plazo, en base a lo que se establecía en el artículo 64.3 del anterior RPREA de 1981, pese a la falta de su desarrollo normativo:

«La interposición de reclamaciones o la presentación de escritos cuando se efectúe el último día del plazo podrá ser realizada fuera de las horas de despacho al público y hasta las veinticuatro horas de dicho día, en la forma que oportunamente se determine por el Ministerio de Economía y Hacienda».

En base ha esta posibilidad se admitió la interposición de la reclamación económico-administrativa en otras Dependencias(665), pero esta posibilidad ha desaparecido en el nuevo RPREA de 1996, de su artículo 58, por lo que entendemos que el escrito de las reclamaciones o el de solicitud de suspensión solamente se podrá llevar a cabo en algunos de los lugares del artículo 68 del RPREA, salvo lo que exponemos a continuación.

La enumeración del RPREA de 1996 es más restrictiva que la establecida en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992(666), que lleva a cabo una enumeración más amplia de las oficinas en que se puede llevar a cabo la presentación de documentos, en concreto en sus letras: *«b) en los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las Comunidades Autónomas, o a la de alguna de las Entidades que integran la Administración Local si en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno Convenio»;*

de la oficina de presentación y la fecha de la misma, sustituyéndose el recibo por la fotocopia o copia simple del escrito o documento que acompañe, fechada y firmada o sellada por el funcionario a quien se entregue. Respecto al recibo de presentación en las oficinas de Correos se estará a sus peculiares normas en vigor».

(665) En este sentido se admitió la presentación de la reclamación económico-administrativa en el puesto de la Guardia Civil (STS de noviembre de 1988) y ante el Juzgado de Guardia (Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 1989).

(666) Tanto en su redacción originaria y en su nueva redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

y «d) en las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero».

Puntualizar que la nueva Ley 30/1992 lleva a cabo una «ampliación de los organismos receptores de documentos, haciendo de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas una Administración única, o mejor todavía, un buzón único, papel que antes desempeñaban los Gobiernos Civiles...»(667), quedando excluido de la función receptora las Corporaciones Locales, salvo la existencia de un Convenio expreso, entre el Estado o la Comunidad Autónoma. Estas Corporaciones no tienen la obligación de recibir y cursar los escritos presentados en sus oficinas cuyo destinatario sea un órgano de la Comunidad Autónoma o del Estado, pero si cabe la posibilidad inversa, en el sentido de que las Comunidad Autónomas como el Estado tienen la obligación de recibir y dar curso a los documentos presentados en sus oficinas cuyo destinatario sea una Corporación Local(668).

Tercero: Ante tan variada gama de oficinas donde se pueden presentar los documentos que estamos comentando, cabe preguntarse si tiene alguna transcendencia la presentación en unas u otras, teniendo en cuenta que los artículos 11, 74.4, 75.3 y 76.7 del RPREA establecen que, otorgada la suspensión, ésta:

«iniciará sus efectos el día de presentación de la solicitud correspondiente»,

y que el artículo 68.2 de mismo cuerpo legal dispone que:

«Se entenderá que los escritos y documentos han tenido entrada en el órgano económico-administrativo competente en la fecha en que fueran entregados en cualquiera de las oficinas a que se refiere el apartado anterior».

Teniendo además en cuenta que los artículos 74 a 77 del RPREA regulan la suspensión del acto impugnado, no especifican de manera expresa el lugar de presentación, sino solamente disponen a que órgano debe de ir dirigido el escrito de

(667) PARADA, Ramón: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 162.

(668) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ SALINAS, Pedro: *Procedimiento Administrativo Local. 2º edición, Tomo I «Introducción. Parte General»*, Edt. Publicaciones ABELLA. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 1993. Págs. 659 y sigs..

suspensión, siendo la Resolución de 1 de junio de 1996, donde en relación con el tipo de suspensión del artículo 75, establece en su Instrucción II, 1.1 que el lugar de presentación podrá ser cualquiera de las oficinas del artículo 68 del RPREA de 1996, mientras que para el caso de la suspensión del artículo 76, dicha resolución, en su Instrucción III, guarda silencio sobre el lugar de presentación de la solicitud de este tipo de suspensión, aunque lógicamente, debemos de entender que será alguna de las oficinas del referido artículo 68 del RPREA.

De acuerdo con lo anterior existe una diferencia práctica dependiendo del lugar donde se lleve a cabo la presentación de la solicitud de suspensión y, por tanto, también del escrito de la reclamación económico-administrativa, en el sentido que sí se presenta en algunas de la oficinas del artículo 68 del RPREA, se entiende que la documentación ha sido presentada en el órgano al que van dirigidos en la fecha en que fueron entregados en alguna de la mencionadas oficinas, donde acordada la suspensión esta inicia sus efectos no cuando se emite su resolución, no cuando el escrito ha sido recibido por el órgano competente, sino el día en que fue presentada la solicitud en las oficinas anteriores.

Lo cual significa que, si la presentación de la solicitud de suspensión o el escrito de la reclamación económico-administrativa se lleva a cabo en otra oficina distinta de las enumeradas en el artículo 68 del RPREA, sino en algunas del artículo 38.1.b) del la Ley 30/1992, se debe entender presentada en el sentido que el órgano receptor debe de admitir el escrito y darle curso al mismo, remitiéndolo al órgano que vaya dirigido, pero en este caso la fecha de presentación no va a ser la de entrega, sino la de recepción en el registro del órgano competente, debido a lo establecido en el artículo 68.2 del RPREA.

Cuarto: Las consecuencias de la interpretación anterior van a tener una gran incidencia práctica. Así, en el caso del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa a la hora de computar el plazo de quince días, para comprobar que ésta ha sido interpuesta en plazo, éste se iniciará a partir del día de recepción por el Tribunal Económico-Administrativo y no a partir de la presentación en la oficina de recepción de la reclamación, pudiendo declararse extemporáneo la presentación del escrito.

Mientras que en relación con el escrito de solicitud de la suspensión, como este se puede realizar en cualquier momento antes de la finalización de la tramitación de la reclamación económico-administrativa, significa que los efectos de su adopción se iniciarán a partir de la recepción de dicha solicitud por el órgano de recaudación o el Tribunal económico-administrativo competente, pero no desde el momento de la presentación en alguna de las oficinas distintas de las enumeradas en el artículo 68.1 del RPREA.

Quinto: No podemos estar de acuerdo con la interpretación anterior, sino que somos partidarios de que los efectos de la interposición de la reclamación(669), como

(669) A diferencia de lo que ocurre con la presentación del recurso contencioso-administrativo la STS de 21 de marzo de 1995, (Ar.2681) se pronuncia de la siguiente forma: «PRIMERO.-El artículo 96.1 de la LJCA establece que el recurso de casación se preparará ante el órgano jurisdiccional en el plazo de diez días computados desde el siguiente a la notificación de la resolución recurrida, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos.

El recurrente en queja aduce que debe darse validez a cualquier forma de presentación de documentos y, entre ellas, a las que se producen en las oficinas de Correos, que es la que dice haber empleado en el presente caso.

SEGUNDO.-La queja no puede prosperar. Como hemos declarado en el Auto de 27 febrero 1994 (Ar. 1291), entre los presupuestos o condiciones de los actos procesales, y como requisito para una válida y eficaz actividad de realización de los mismos, figura la determinación del lugar en que éstos deben producirse. A tal efecto debemos recordar que la jurisprudencia de este orden jurisdiccional (Sentencias de 24 y 10 junio 1993; 3 octubre y 11 marzo 1992, 25 mayo 1991 y 8 febrero 1990) ha precisado el presupuesto del lugar, que sólo indirectamente se desprende de nuestras Leyes Orgánicas y procesales, indicando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 283.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 julio, del Poder Judicial, anteriormente en el artículo 250 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y también en forma más precisa en el artículo 6 k) del Reglamento Orgánico de Secretarios Judiciales (Real Decreto 429/1988, de 29 abril, los escritos deben presentarse en la circunscripción y sede el órgano jurisdiccional a que se dirige y ante la Secretaría del mismo, pues sólo de este modo puede el Secretario (único titular de la fe pública judicial, según el artículo 281.1 LOPJ y el artículo 1.2 de su citado Reglamento Orgánico), poner diligencia para hacer constar el día y hora de presentación y dar a la parte recibo circunstanciado de los escritos y documentos que presente.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 272.3 de la misma LOPJ, la presentación de escritos o documentos también puede hacerse mediante su presentación en el Registro General, allí donde existiere dicho servicio o, en los casos que expresa el precitado Auto de 27 febrero 1994, en el buzón o Juzgado de Guardia:

TERCERO.-La jurisprudencia de este Tribunal ha razonado asimismo unánimemente (sirvan de ejemplo las Sentencias de 25 mayo 1991 y de 8 febrero 1990) que no puede atribuirse efectos interruptivos de los plazos a la presentación de escritos ante las dependencias de la Administración relacionadas en el artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo -hoy artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común- por las gravísimas consecuencias que podría comportar respecto a los plazos procesales, para el principio de seguridad jurídica y para hacer efectivo, en su caso, el impulso procesal de oficio. Por ello, y al resultar que lo único que cuenta en todo caso es la fecha de entrada de los escritos en el órgano jurisdiccional correspondiente y en ningún caso la fecha de recepción en la oficina postal, debe rechazarse la queja que formula el Ayuntamiento de Gerena y confirmar el auto de la Sala

del escrito de la solicitud de suspensión se inician desde el mismo momento en que se lleva a cabo su presentación en algunas de las oficinas enumeradas en el artículo 38 de la Ley 30/1992, ya que el artículo 68 del RPREA de 1996, deja abierta la posibilidad de presentar los escritos y documentos en otras oficinas distintas, al establecer su letra g) «*En cualquier otra que establezcan las disposiciones vigentes*».

Por tanto, la presentación del escrito de suspensión en cualquiera de esas oficinas, en el caso de ser otorgada, la fecha en que comienza a producir efectos la suspensión, será la fecha en que se presentó en dichas oficinas y no la de recepción por el órgano competente para resolver sobre la misma.

Sexto: La fecha de presentación en algunas de las anteriores dependencias de la Administración tiene gran importancia debido a que en el caso de obtener la suspensión, sus efectos no se inician a partir del momento de su otorgamiento, sino que se retrotraen al momento o la fecha de presentación de la solicitud de suspensión, y además, es la fecha a partir de la cual se entiende paralizado el procedimiento de ejecución del acto objeto de impugnación.

Fecha de presentación que también debe de ser tenida en cuenta a la hora de computar el plazo de resolución tácita por silencio administrativo.

Según lo anterior se hace necesario que la demora en el tiempo que se pueda producir entre la presentación de la solicitud y su recepción por el órgano competente para su resolución se lleve a cabo en el menor plazo posible, para llevar a cabo de forma cuanto antes la paralización del procedimiento de recaudación. Como consecuencia de este desfase, aparece uno de los inconvenientes de la anterior normativa, consistente en el tiempo que transcurría desde la presentación de la solicitud y su resolución por el órgano competente, mientras en el sistema actual, se produce el desfase temporal, entre el momento de presentación de la solicitud de suspensión y su recepción por el órgano competente para su resolución.

Los inconvenientes señalados afectan a los dos tipos de suspensiones, para la suspensión automática, ya que la paralización del acto comienza cuando se incorporan

de Sevilla que correctamente ha resuelto no tener por preparado recurso de casación».

al Sistema Informático de Recaudación con fecha del registro que figura en la solicitud, y también presenta los mismos inconvenientes para el caso de suspensiones no automáticas, ya que una vez admitida a trámite este tipo de suspensión, sus efectos se retrotraen a la fecha de presentación de la solicitud, lo que cualquier retraso en la recepción por el TEA competente para su resolución, habrá que sumárselo a la de por sí duradera tramitación de este tipo de suspensiones.

Por esto, la Resolución de 1 de junio regula detenidamente la forma en que deben de actuar los órganos Administrativos en el caso de ser los receptores de las solicitudes de suspensión, aunque lógicamente, no eliminan los inconvenientes que significan el presentar dicha solicitud ante un órgano no competente.

1.4.1.- Suspensión automática.

La solicitud de suspensión se podrá presentar en cualquiera de las oficinas enumeradas anteriormente, especificando la Resolución de 1 de junio de 1996, apartado II.2), que en el caso de presentación de la solicitud ante los Tribunales Económico-Administrativos, como pueden ser la Secretaría delegada del TEAR, o ante un TEAR, ante el TEAC o TEAL, estos órganos procederán a su envío junto con toda la documentación complementaria aportada a la Dependencia de Recaudación que corresponda de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

Además, dicha Resolución de 1 de junio de 1996 establece que en aquellos casos en que la solicitud de suspensión se presente en cualquier órgano de recaudación de la AEAT carentes de competencia para resolverlas, deberá, previamente, antes de enviarlas al órgano de recaudación competente llevar a cabo un examen de la petición consistente en verificar que se trata de una solicitud de suspensión de las recogidas en el artículo 75 RPREA, de acuerdo con lo que se desprende de las manifestaciones contenidas en la misma y de las garantías aportadas. Si de este examen, que solo consiste en confirmar que se trata de una solicitud de suspensión de las previstas en el artículo 75, sin poder entrar en cualquier otro tipo de valoraciones, debido a que no es el órgano de recaudación competente, se desprende que el interesado no ha aportado u ofrecido garantía o ha aportado u ofrecido una distinta de las contempladas en el apartado 6 del artículo 75, el órgano de recaudación remitirá sin mayor dilación al Tribunal competente la solicitud para que sigue la tramitación correspondiente, debiendo

de notificar al interesado el traslado de la misma.

Consideramos que ha incurrido en una extralimitación la Resolución ya que esta actuación del órgano receptor de la solicitud, órgano no competente para su resolución, consistente en remitir la solicitud al TEA y no al órgano de recaudación competente a tal efecto, esta resolviendo la solicitud, al decidir sobre una de las posibles resoluciones que puede adoptar el órgano de recaudación competente(670).

Además, aunque se podría pensar que se trata de una medida para agilizar la tramitación de las solicitudes, choca con lo establecido en el artículo 76, donde si la solicitud se presenta ante el órgano de recaudación no competente para su resolución, éste no envía directamente al TEA adecuado, sino al órgano de recaudación competente, ¿por qué esta diferencia?

En el caso de solicitudes presentadas ante órganos incompetentes, si este órgano resuelve, la Administración queda vinculada a sus actos, por tanto, a pesar de ser declarada la resolución nula, por ser dictada por órgano incompetente, se debe de reponer la solicitud, ante el órgano competente, en los mismos términos en que se planteó.

En caso afirmativo, se incorporará las solicitudes al Sistema Informático de Recaudación con la finalidad de especificar la fecha de presentación de la solicitud ante dicho órgano y a continuación remitirá la solicitud y toda la documentación aportada al órgano de recaudación competente, para que lleve a cabo la tramitación y resolución de la misma.

Lógicamente también cabe la posibilidad de presentar por separado, la solicitud de suspensión, -ante el órgano de recaudación-; y la reclamación ante el TEA. Situación favorable, aunque para esta posibilidad es necesario que la reclamación lleve el sello del

(670) Además, como veremos más adelante, cabe la posibilidad que el interesado presente solicitud de suspensión y con posterioridad presente la garantía correspondiente ante el órgano de recaudación competente, antes que este resuelva, por lo que la actuación de examen previo por el órgano de recaudación no competente puede distorsionar la marcha de la tramitación de la solicitud. También el caso de presentar una garantía distinta de la exigidas para la suspensión automática, donde en base al artículo 75.3, segundo párrafo, se puede argumentar que en estos casos, se debe conceder un plazo de diez días para subsanar dicha deficiencia,..., situaciones que solamente pueden ser dictaminadas por el órgano competente, no por el órgano receptor de la solicitud de suspensión, que va dirigida al órgano de recaudación competente.

registro del TEA.

1.4.2.- Suspensión no automática.

Dicha solicitud de suspensión se dirigirá al Tribunal Económico-Administrativo competente para conocer del acto frente al que se presenta la oportuna reclamación(671) y del que se pretende su suspensión, (art.76.4 RPREA y Resolución de 1 de junio de 1996, Instrucción III, 1.1), aunque dicho escrito se podrá presentar en cualquiera de las oficinas que enumera el artículo 68 del RPREA, debido a que dicho artículo está haciendo referencia al lugar donde, a elección de los interesados, se pueden presentar los escritos y documentos referentes a las reclamaciones económico-administrativas, y lógicamente, la solicitud de suspensión es un escrito que tiene su razón de ser en la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, al tratarse de una medida cautelar, que es posible adoptar como consecuencia de la interposición de la misma, no habiendo la posibilidad de una solicitud de suspensión sin el correspondiente recurso revisor.

Recibida la solicitud por cualquiera de las oficinas enumeradas en el artículo 68 del RPREA, las mismas deben de remitir de forma inmediata a su recepción la documentación presentada al órgano administrativo competente, en este caso el Tribunal Económico-Administrativo, al cual va dirigido el escrito de suspensión y la reclamación. Entendiendo presentada la solicitud en dicho Tribunal, no cuando este la reciba, debido al envío de la oficina en que se presentó, si no que se entenderá que la solicitud de suspensión ha tenido entrada en el órgano económico-administrativo competente en la fecha en que hubiera sido entregada en cualquiera de las oficinas anteriores, debiendo cursar de oficio la misma, sin necesidad de acompañar escrito de presentación o que se dicte oficio de remisión para que se cursen los escritos desde el mismo momento en que se presento, (art.68. 2 y 3 RPREA).

En el caso de presentación de la solicitud en algunas de las Dependencias de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, establece la Resolución

(671) En aquellos supuestos en que el Tribunal acuerda declararse incompetente para conocer de la cuestión litigiosa va a significar un retraso en resolver la solicitud de suspensión, ya que ésta deberá ser resuelta por el mismo órgano competente para resolver la cuestión principal que se solicita su suspensión.

de 1 de junio de 1996, que dichos órganos consignarán la fecha de entrada de la solicitud y remitirán la misma a la dependencia de recaudación que corresponde, es decir, si la solicitud de suspensión versa sobre actos objeto de reclamación económico-administrativa cuya resolución corresponde al TEAC, se remitirán a la Dependencia Central de Recaudación de la AEAT, si la resolución de la solicitud versa sobre actos cuya resolución corresponda al TEAR, se enviará a la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT del mismo ámbito territorial, y si la solicitud de suspensión corresponde a actos objeto de reclamación económico-administrativa que deben ser resueltas por los TEA de Ceuta o Melilla, se remitirá a las Dependencias de Recaudación de la AEAT de Ceuta o Melilla, respectivamente (Instrucción I, 2.2 y Instrucción III, 1.3).

Una vez recibida la solicitud por la Dependencia de Recaudación competente, está procederá a enviar las mismas al Tribunal Económico-Administrativo competente, según lo apuntado anteriormente (Resolución de 1 de junio, apartado III.1.3). Estos envíos se deben de efectuar *«de forma inmediata a su recepción»*, (Resolución de 1 de junio, apartado III.1.4).

Por tanto, al carecer de competencia, como es lógico, el órgano receptor de la solicitud deberá consignar la fecha de entrada y remitir la solicitud al órgano de recaudación competente, sin llevar a cabo ningún examen previo de la misma. No alcanzamos a comprender porqué no se remiten directamente al TEA competente, sin necesidad de tener que pasar por el órgano de recaudación anterior, cuando éste será perfectamente notificado de la solicitud por el propio TEA.

Lo cual va a significar un retraso innecesario en la tramitación de la suspensión solicitada, especialmente en estos casos donde *«la petición de suspensión no suspenderá por sí sola la ejecución del acto impugnado»*. Por estos motivos es *«aconsejable presentar la solicitud de suspensión directamente en la sede del TEA que vaya a conocer de la reclamación económico-administrativa...»*(672), para evitar perjuicios al reclamante, pero, cualquier retraso en la tramitación también causa perjuicios a la Administración Tributaria, especialmente cuando es admitida a trámite o

(672) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, 1997, pág. 544.

concedida la suspensión de la ejecución, ya que se anulan todas las actuaciones de recaudación llevadas a cabo a partir de la presentación de la solicitud de suspensión.

1.5.- Contenido de la solicitud.

1.5.1.- Suspensión automática.

En este caso, al referirnos al contenido de la solicitud de suspensión, en ella se deberán aportar los documentos necesarios que acrediten cumplir con los presupuestos para poder optar por esta clase de suspensión. De acuerdo con el artículo 22 del TAPEA, tanto en la antigua como en su nueva redacción, aunque esta última con mayor claridad: se suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando a instancia del interesado aporte algunas de las garantías enumeradas en ese precepto, como en el artículo 75.1 del RPREA de 1996.

Aunque lo anterior es el presupuesto exigido para poder lograr esta clase de suspensión automática, por tanto, bastaría como contenido de la solicitud los documentos que acrediten la constitución de algunas de las garantías enumeradas en el artículo 22.1 del TALPE, pero el artículo 75.2 del RPREA de 1996, añade unos requisitos adicionales, como son, copia de la reclamación económico-administrativa, y del acto recurrido por ella:

«La solicitud de suspensión, a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta y el acto recurrido en ella, se dirigirá al órgano de recaudación competente».

El contenido de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado ha sido detallado por la Resolución de 1 de junio de 1996, (Apartado II.1.3 y 4), donde se distingue entre, el contenido de la solicitud:

a) Nombre y apellidos, razón social o denominación, número de identificación fiscal, domicilio del solicitante y, en su caso, de la persona que lo represente. Asimismo, se identificará el domicilio señalado a los efectos de notificación.

b) Indicación del acto administrativo cuya suspensión se solicita, identificando la deuda a que se refiere, su importe y concepto.

c) Garantía que se ofrece».

y la documentación complementaria que necesariamente se debe de aportar:

- a) Los documentos justificativos de la garantía aportada.*
- b) Copia sellada de la reclamación económico-administrativa interpuesta.*
- c) Copia del acto administrativo recurrido».*

De acuerdo con lo expuesto en relación con la forma de solicitud y el presupuesto para optar a esta clase de suspensión, lo importante es «*la documentación complementaria*», más que el escrito de solicitud, debido a que hemos admitido la posibilidad de la solicitud tácita de suspensión, mediante la aportación de la correspondiente garantía, -por tanto, se puede prescindir de la misma-. Y además, habrá que estar al contenido de la solicitud establecido en el apartado dos del artículo 75 del RPREA de 1996, antes transcrito, donde no podrá negarse la suspensión por falta de alguno de los trámites fijados en la anterior Resolución, al tratarse de una mera norma interna, que sólo vincula a los órganos inferiores de la AEAT, al ser una orden jerárquica, que no genera derechos ni obligaciones para los particulares, no siendo por tanto, alegable por éstos, ni les resulta oponible.

La solicitud debe de contener los siguientes documentos:

- a) Los documentos justificativos de la garantía constituida.*

Al tratarse de la suspensión automática, solamente es posible acceder a ella si se aporta alguna de las garantías del artículo 75.6 del RPREA de 1996, como son:

A.1.- Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales o, en su caso, en la corporación o entidad interesada. Cuando se trata de deuda pública anotada se aportará certificado de inmovilización del saldo correspondiente a favor del órgano que dictó el acto.

De acuerdo con esta primera garantía, el documento justificativo de la misma va a ser distinto dependiendo de la opción utilizada. Así, si se trata de depósito dinero en efectivo(673), el documento justificativo de la constitución de la garantía, en el caso de

(673) De acuerdo con lo establecido en artículos 6 y 7 del Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos (BOE núm 48, de 25 de febrero de 1997, corrección de errores, BOE núm. 78, de 1 de abril de 1997), cuando la garantía a constituir se consigne en efectivo, se constituirá en moneda nacional. Su ingreso se efectuará mediante

llevarse a cabo en la Caja General de Depósitos, va a ser el resguardo de constitución que entregará la Caja(674) a la persona o entidad constituyente, en el que constarán, en particular:

- a) Los datos identificativos de la persona o entidad que constituye la garantía y, en su caso, del titular de los fondos o de la cuenta de procedencia de éstos.
- b) El órgano administrativo, organismo autónomo o ente público a cuya disposición se constituye la garantía.
- c) La obligación garantizada y cuantía por la que se garantiza, y
- d) El precepto que impone la constitución de la garantía ante la Caja.

En el caso de tratarse de valores públicos habrá que acompañar el certificado de inmovilización registral de los valores, que haga constar que la garantía ha sido inscrita en el registro contable en el que figuren anotados dichos valores, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, donde la Caja entregará el correspondiente resguardo, en el que constará los datos señalados anteriormente.

Si se trata de valores de Deuda Pública, sujetos al Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, el certificado de inmovilización de los valores expedido por la Central de Anotaciones del Banco de España a favor del órgano que dictó el acto.

ingreso del efectivo en la Caja, o cheque nominativo a favor del Tesoro Público o cualquier otro medio que autorice el Ministerio de Economía y Hacienda. Este ingreso se efectuará directamente en la Caja, que será trasladado a la cuenta del Tesoro Público en el Banco de España diariamente o en el plazo que establezca el Director General del Tesoro y Política Financiera; o se podrá realizar el ingreso conforme a lo establecido en el procedimiento de recaudación en período voluntario, regulado en el Libro II del Reglamento General de Recaudación, a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja en la Delegaciones de Economía y Hacienda, de entidades colaboradora en la recaudación o de cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de crédito. En este caso el traslado a la cuenta del Tesoro en el Banco de España se realizará conforme a lo establecido en el Capítulo II del Libro IV del Reglamento General de Recaudación.

(674) En el caso que el ingreso se efectúe directamente en el Banco de España, en virtud de artículo 13 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España, el resguardo de constitución será expedido por el Banco de España, (Art.7.3 del Reglamento de la Caja General de Depósitos).

A.2.- Aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca.

El documento acreditativo de la entidad avalista por el cual queda constituida dicha garantía, donde la Resolución de 1 de junio exige que el aval debe de estar inscrito en el Registro de Avaluos que cada entidad de depósito y crédito deben mantener de acuerdo con la Circular 172/1979 del Banco de España.

A.3.- Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden Ministerial. Cantidad que ha sido fijado de 250.000 pesetas, en virtud de la Orden Ministerial de 26 de junio de 1996, por la que se desarrollan diversos aspectos organizativos de los Tribunales Económico-Administrativos y de su procedimiento, (BOE de 28 de junio).

A pesar de ser aplicable a la fianza el principio de libertad de forma que rige en nuestro ordenamiento, según el artículo 1.278 del Código Civil, debido a que la fianza no se presume (art. 1.827 Código Civil), es necesario que se establezca de forma expresa, por escrito, donde se haga constar que los dos contribuyentes-fiadores asumen la obligación de cumplir la contraída por deudor con la Hacienda Pública, en el caso de no hacerlo éste.

b) Copia sellada de la reclamación económico-administrativa interpuesta.

Lógicamente se deberá también aportar la copia sellada de la reclamación económico-administrativa interpuesta debido a que nos encontramos ante una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto que ha sido objeto de impugnación, por tanto, es necesario que se haya llevado a cabo la interposición de la reclamación económico-administrativa, para poder adoptar la medida cautelar de la suspensión de su ejecución(675). Y al ser el órgano encargado de la resolución de la solicitud de suspensión -órgano de recaudación- distinto del competente para resolver la reclamación

(675) Para MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.124, considera que «...el interesado puede ejercitar el derecho que le reconoce el art.17 de la LDGC a no aportar el documento, ya que se encuentra en poder de la Administración». Aunque para una conveniente y rápida resolución de la solicitud es conveniente su aportación.

-Tribunal Económico-Administrativo-, es necesario poner en conocimiento del primero la interposición de dicha reclamación, mediante la copia sellada de la misma(676).

c) Copia del acto administrativo recurrido.

La necesidad de aportar copia del acto recurrido viene justificada por la necesidad de constatar que esta clase de suspensión solicitada -automática- se adecúa al acto recurrido, ya que para los actos ilíquidos no cabe este tipo de suspensión, aunque esta circunstancia se puede comprobar por el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa.

Siendo el motivo fundamental de su aportación, el hecho de que la garantía aportada por el reclamante debe de cubrir el importe de la deuda impugnada más los intereses de demora que se originen por la suspensión, por tanto, para determinar esta circunstancia, el órgano de recaudación competente para resolver la solicitud de suspensión, que no tiene por qué coincidir con el órgano que dicta el acto impugnado, conocerá a través de la copia del acto administrativo recurrido el importe del total o parte de la deuda tributaria a garantizar (impugnación total o parcial del acto de liquidación), y así poder determinar el importe de los intereses de demora.

Pero a pesar de lo anterior, parece desorbitada la exigencia de aportar copia del acto administrativo recurrido cuando el propio artículo 88 del RPREA a la hora de interponer la reclamación económico-administrativa solo exige, que una vez identificado con precisión el acto que se pretende impugnar, acompañe, siempre que ello resulte posible fotocopia del documento en que se le haya comunicado el acto administrativo impugnado o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto(677)

(676) Al exigirsolo la copia sellada de la reclamación económico-administrativa, podrá ocurrir que en algunas ocasiones el interesado podrá obtener la suspensión aportando la correspondiente garantía r interponiendo una reclamación manifiestamente extemporánea, es decir, que hayan transcurrido de forma notoria el plazo de 15 días para su interposición, con la única finalidad de demorar el ingreso de la deuda tributaria. Situación que debe de ser tenida en cuenta por el TEA para declarar la procedencia de la sanción del 5 por 100 por apreciar temeridad o mala fe.

(677) Aunque a pesar de dicha diferencia, no se puede calificar dicha situación como «una extralimitación de la Instrucción respecto de lo que preceptúa el Reglamento», CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.107, ya que en el artículo 75.2 del RPREA se recoge la

1.5.1.1.- Subsanación de las deficiencias de la solicitud.

Es necesario analizar cuáles serán las consecuencias para obtener la suspensión de la ejecución en el caso de que su solicitud no se sujete a la totalidad de lo dispuesto anteriormente y sus posibilidades de subsanación; es decir ¿qué ocurrirá, si el interesado no aporta copia de la reclamación o copia del acto recurrido o no presenta los documentos justificativos de la garantía?

Para dar respuesta a esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 75.3 segundo párrafo del RPREA de 1996(678):

«Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos para su eficacia, se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos».

Ante estos casos no se puede inadmitir de plano la solicitud de suspensión por el órgano de recaudación, sino que de acuerdo con la transcripción de este párrafo, el órgano de recaudación concederá un plazo de diez días al interesado para que lleve a cabo la subsanación(679) de las anomalías detectadas en la solicitud(680). Plazo que

necesidad de acompañar, con la solicitud de suspensión, copia del acto recurrido. Aunque «... resulta innecesario aportar de nuevo al proceso dicha copia del documento, pues ya se encuentra en poder de la Administración actuante tal como reconoce el artículo 3g) de la LDGC, de 26 de febrero de 1998, y artículo 35.f) de la LRJ-PAC, de 26 de noviembre de 1992».

(678) Mientras que el anterior RPREA sólo hacía referencia al caso de «garantía insuficiente», sin detenerse en explicar en qué consistía esta situación, el actual RPREA trata de especificar que se debe entender por «garantía no bastante», a través de tres posibles situaciones aunque sin detallar que se debe entender en cada una, lo cual va a generar dificultades, ante este contenido insuficiente.

(679) Advirtiendo la Resolución de 1 de junio de 1996, en su apartado I, punto.3 subapartado 3.2.2. que «Los órganos de recaudación competentes deberán en su caso realizar los requerimientos a la mayor brevedad posible...»

(680) El otorgamiento de dicho plazo para corregir la garantía es obligatorio, ya que en caso contrario produce la nulidad de las actuaciones, en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1984 que desestima el recurso de apelación presentado por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid que anula las actuaciones debido a la falta de requerimiento para la correcta prestación de la garantía: «...cuando al hacerlo se adviertan defectos en los actos de los interesados, deberá tenerse en cuenta lo previsto en el art.56 del mismo vigente Reglamento,..., conforme a los que se pondrán en conocimiento de los interesados los defectos en su actuación que se adviertan, concediéndoles, salvo disposición expresa en contrario, un plazo de diez días para cumplimentarlos; lo que concuerda con lo previsto específicamente en el art.81.7 del mismo vigente Reglamento, y cualquier defecto ha de ser especialmente disculpable cuando, como en este caso ocurre, deriva de preceptos posteriores al momento en que los actos fueron realizados; por todo lo cual

podrá ser prorrogado por cinco días a petición del interesado siempre que se pida antes de expirar el plazo de diez días, se alegue justa causa y no perjudique derechos de terceros. Dicha prórroga es otorgada de forma automática desde el momento de la petición en plazo, salvo resolución expresa en sentido contrario por el órgano de recaudación, (según el artículo 60 del RPREA).

a) «*Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza... a lo dispuesto en este artículo*».

Con la expresión «*por no ajustarse en su naturaleza*» la garantía aportada a lo dispuesto en este artículo se está haciendo referencia a la clase de garantía ofrecida, es decir, que se aporta una garantía distinta de las previstas en esta clase de suspensión, artículo 75.6 del RPREA. Según este artículo 75.3 se establece la posibilidad de que el órgano de recaudación se dirija al solicitante de la suspensión para que en el plazo de diez días presente la garantía necesaria para poder acceder a la suspensión automática.

Si interpretamos esta situación de la forma expuesta en el anterior párrafo(681),

la concurrencia de los defectos advertidos no puede dar lugar a la improcedencia de la pretensión del apelante».

(681) En este sentido interpreta esta situación, FALCÓN Y TELLA, Ramón:«La suspensión debe entenderse preventivamente concedida, aunque no se ofrezca garantía, desde el momento mismo de la solicitud», Informe 17/96, de la Asociación Española de Asesores Fiscales, abril, 1996, cuando dice:«La posibilidad de subsanación se extiende expresamente en el art.75.3 tanto a los casos en que el aval es insuficiente como a los supuestos en que la garantía aportada es de “naturaleza” distinta a las exigidas para la suspensión automática o no reúne los requisitos necesarios para su eficacia, lo que a mi juicio obliga a entender que en ningún caso (ni siquiera cuando no se acompaña ni ofrece garantía alguna) es posible que el órgano de recaudación rechace de plano la suspensión. Es decir, que siempre habrá de concederse el plazo de diez días para subsanar el defecto».

Mientras, para cuando se ofrezca garantía, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», Rev. Quincena Fiscal, núm.1, enero, 1997, pág.41; opina que «no será bastante aquella garantía que sea distinta de las que menciona el art.75.6 del RPREA,...En este caso se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar estos defectos (art.75.3)», para añadir después: «Tal y como está redactado el precepto pensamos que el plazo de subsanación debe de concederse cualquiera que sea el ofrecimiento de garantía, salvo que se omita esta última». Aunque en un posterior trabajo, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.129, nos dice lo siguiente:«Por último, si el escrito de solicitud no se aporta garantía o la aportada difiere de las tres mencionadas, no entendemos aplicable el párrafo tercero del art.75.3 del RPREA, que, como sabemos, concede al interesado un plazo de diez días para subsanar defectos, pero sólo si presenta alguna de ellas. En caso contrario, no estamos ante un supuesto de suspensión automática, lo que excede de la competencia del órgano de recaudación».

En este último sentido, NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado» en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo*

que consideramos la correcta, observamos que el Secretario de Estado opina lo contrario, en su Resolución de 1 de julio, en su apartado II.2.(682), al disponer que, cuando junto con la solicitud del interesado la garantía aportada u ofrecida fuera distinta de las contempladas en el apartado 6 del artículo 75, el órgano de recaudación remitirá, sin mayor dilación, al Tribunal competente la solicitud presentada para su tramitación reglamentaria, comunicando dicho traslado al interesado, ratificando esta tramitación en el apartado II.3.2 de dicha Resolución, cuando al referirse a la subsanación de las deficiencias apreciadas, no hace referencia al caso en que *«la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza... a lo dispuesto en este artículo»*.

Por tanto, ante estas dos interpretaciones las consecuencias jurídicas son importantes, desde el mismo momento en que al haber apreciado el defecto, sin haber dado oportunidad a los interesados para subsanarlo en el plazo de diez días, da lugar a la nulidad de actuaciones, lo que obliga a que se retrotraigan al momento anterior a aquél en que se cometió la infracción. Situación esta que se va a producir debido al mandato contenido en la Resolución dictada por el superior jerárquico de los órganos de recaudación de la AEAT que deben de someter su actuación a lo dispuesto en ella.

b) *«Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en ... su cuantía a lo dispuesto en este artículo, ...»*.

El órgano de recaudación, ante un garantía aportada que no alcanza a cubrir el importe de la deuda impugnada más los intereses de demora que se originan por la suspensión debe de conceder un plazo de diez día al interesado para llevar a cabo la subsanación(683).

Reglamento de Procedimiento-, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.518-519

(682) 2.2.1. Examen de la solicitud: *«...Cuando junto con la solicitud el interesado no hubiera aportado u ofrecido ninguna garantía o cuando las aportadas u ofrecidas fueran distintas de las contempladas en el apartado 6 del artículo 75, el órgano de recaudación remitirá la solicitud presentada para su tramitación reglamentaria, comunicando dicho traslado al solicitante»*.

(683) Resolución de 1 de junio de 1996, apartado II, punto 3, subapartado, 3.2.1: *«...los órganos de recaudación competentes para conocer de la suspensión requerirán al interesado concediéndole un plazo de diez días para la subsanación de defectos en los siguientes casos: a) Cuando la garantía aportada no cubra el importe de la deuda impugnada, más el interés de demora que se origine por la suspensión»*.

c) «Si la **garantía aportada** no es bastante ... **por no reunir los requisitos para su eficacia**,...».

Se está haciendo referencia a que la garantía debe de reunir los requisitos necesarios para ser eficaz y de ese modo producir su efecto típico que consiste en garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria. Como apunta MARTÍN FERNÁNDEZ(684), «se está refiriendo el precepto a las circunstancias jurídicas modificativas de la eficacia del negocio de garantía, tales como condición, término o modo de la misma. Deben, por tanto, rechazarse cualesquiera otras que trate de alegar la Administración para considerar insuficiente la caución», por ejemplo, en relación con garantía mediante aval, éste debe de ser solidario, de duración indefinida, con renuncia a los beneficios de excusión y división y pagadero al primer requerimiento del órgano competente. En estos casos también se debe de conceder un plazo de diez días para la subsanación de los defectos,(685).

d) *Otro tipo de deficiencias.*

Pero ¿qué ocurre, si los defectos apreciados son distintos a los vistos anteriormente, es decir, diferentes a los previstos en el apartado tres del artículo 75?, ¿se concederá también el plazo de diez días para llevar a cabo la subsanación de estas deficiencias? o, como consecuencia de estas deficiencias se denegará directamente la solicitud de suspensión.

A pesar de lo dispuesto en el artículo 75.3 segundo párrafo, debemos de entender que el plazo de diez días se debe conceder en todos aquellos casos donde se aprecien unas deficiencias que motivan que el acto no reúne los requisitos necesarios, pudiendose subsanar dentro de este plazo, y esto en virtud de lo establecido con carácter general en el artículo 50.2 RPREA:

(684) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.1, enero, 1997, pág.41.

(685) Resolución de 1 de junio de 1996, apartado II, punto 3, subapartado, 3.2.1: «...los órganos de recaudación competentes para conocer de la suspensión requerirán al interesado concediéndole un plazo de diez días para la subsanación de defectos en los siguientes casos:... b) Cuando el aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca, o la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de reconocida solvencia no reúnan los requisitos exigibles».

«Cuando en cualquier momento se considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, el órgano o autoridad competente lo pondrá en conocimiento de su autor, requiriéndole para que en el plazo de diez días realice las actuaciones necesarias para subsanar el defecto u omisión de que adolezca. A los interesados que no cumplimenten dicho requerimiento se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente».

Donde la principal diferencia en relación con los efectos que van a generar la omisión de alguno de los requisitos necesarios para que la solicitud de suspensión produzca su efecto típico, la encontramos en el apartado 4, párrafo primero del artículo 75 del RPREA:

«En el caso previsto en el segundo párrafo del apartado anterior, (es decir, cuando la garantía presentada no es bastante), el órgano de recaudación resolverá expresamente sobre la suspensión, hasta ese momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado».

Por tanto, en los supuestos donde la deficiencia apreciada consista en que la garantía aportada es insuficiente o carece de eficacia la misma, la suspensión de la ejecución del acto impugnado no podrá continuar hasta que el órgano de recaudación resuelva expresamente sobre la suspensión una vez finalizado el plazo de diez días para la subsanación, al producirse la suspensión cautelar o previa(686). Lo que, a *sensu contrario*, en el caso de tratarse de otro tipo de deficiencia, según una interpretación literal de los apartados 3 y 4 del artículo 75, no se concederá el plazo de subsanación de diez días y además, la ejecución del acto impugnado podrá proseguir debido a que se entiende no producida la suspensión cautelar.

Situación que consideramos desafortunada ya que no alcanzamos a comprender que las diferentes deficiencias que puede presentar la solicitud de suspensión deban de conllevar unas consecuencias distintas, no-concesión del plazo de diez días y continuación de la ejecución. Donde no existe inconveniente en admitir que ante la falta

(686) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.128: «..en la actualidad la presentación de la garantías insuficiente supone la suspensión cautelar de la ejecución, que mantiene sus efectos hasta que se subsanen los defectos o transcurra el plazo para ello. En el primer caso la suspensión provisional se convierte en definitiva, mientras que , en el segundo, se levanta la medida cautelar». En parecidos términos, ANTÓN PÉREZ, José Antonio: «Suspensión de la ejecución de actos tributarios y recurso de reposición», *Rev. Impuestos*, núm. 7, 1987, pág. 34 a 35; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento económico-administrativo*, Edt. I.E.F., 3º edición, Madrid, 1983, pág.277.

de algún requisito de la solicitud, se concede el plazo de días para su subsanación, y una vez finalizado éste, el órgano de recaudación resuelva de manera expresa sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Por lo que, ante otras deficiencias detectadas distintas de las relacionadas con las garantías, también se debe conceder el plazo de diez días para su subsanación, como pueden ser, la presentación de la copia sellada de la reclamación económico-administrativa, del acto recurrido en ella, la no presentación del DNI de los fiadores, la no puesta a disposición del órgano de recaudación de la garantía aportada, etcétera.

Pero analicemos más detenidamente algunas de las posibles deficiencias que se pueden dar en la solicitud de suspensión de ejecución de los actos objeto de reclamaciones económico-administrativas:

a) No presente copia del acto recurrido.

Ante la falta de aportación de la copia del acto recurrido, que debe acompañar a la solicitud de suspensión, según el apartado segundo del artículo 75, el órgano de recaudación no podrá denegar solicitud de suspensión basándose en esta deficiencia, sino que deberá otorgándole un plazo de diez días para la presentación de dicho documento.

Además, es lo más coherente si lo ponemos en conexión con el propio artículo 88 del RPREA, que en relación con la forma de iniciación de la reclamación económico-administrativa, se entiende interpuesta mediante escrito que identifique con precisión el acto que pretende impugnar, y sí es posible, lo acompañará con fotocopia del documento en que se haya dado traslado del acto administrativo que impugna o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto(687). Si la reclamación económico-administrativa se entiende interpuesta haciendo referencia simplemente al expediente donde ha recaído el acto objeto de impugnación, los requisitos de la solicitud de suspensión para su admisión no pueden ser más exigentes que la propia interposición de la reclamación económico-administrativa. Donde, en el caso de no presentar la copia

(687) Artículo 88.1. « La reclamación económico-administrativa podrá iniciarse:

a) Mediante escrito en el que el interesado, después de identificar con precisión el acto que pretende impugnar, se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, acompañando, siempre que ello resulte posible, fotocopia del documento en que se haya dado traslado del acto administrativo que impugna o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto»

del acto impugnado, el órgano de recaudación encargado de la resolución de la solicitud de suspensión puede tener conocimiento del mismo porque dicha solicitud, como sabemos, debe ir acompañada de la copia sellada de la reclamación económico-administrativa interpuesta, por tanto, si la información que aparece en la misma es insuficiente para determinar el importe de la deuda tributaria a garantizar, deberá de comunicar al interesado que subsane esta deficiencia; mientras que sí, la información que necesita el órgano de recaudación la puede obtener del texto de la reclamación, no será necesario subsanar la falta de presentación de la copia del acto recurrido.

A la misma conclusión se puede llegar basándose en lo dispuesto en el apartado tercero primer párrafo del artículo 75, donde esta condicionando la concesión automática de la solicitud de suspensión solamente a la acreditación de la existencia de la reclamación económico-administrativa y que la garantía sea bastante, no haciendo referencia a que sea necesario aportar la copia del acto reclamado para obtener la suspensión, por tanto, la falta de presentación de la copia del acto recurrido no es motivo de denegación y además a falta de este, y dándose los requisitos anteriores, el órgano de recaudación no podrá denegar la suspensión o retrasar su pronunciamiento por falta de la copia del acto que se recurre.

b) No aporta copia sellada de la reclamación económico-administrativa.

En este caso se debe de entender solicitada la suspensión, de forma tácita, pero por el hecho de ser el órgano competente para su resolución -órganos de recaudación- distinto del órgano que debe resolver la reclamación económico-administrativa, no se puede conceder la suspensión, aunque la garantía sea suficiente, hasta que no se acredite la interposición de la reclamación económico-administrativa, debido a que la razón de ser de la suspensión es la puesta en duda de la legalidad del acto que se trata de evitar su ejecución, y que ha sido objeto de reclamación.

En el caso de la no interposición de la reclamación no se puede conceder la suspensión del acto liquidatorio ante el órgano de recaudación, debiendo presentarse una copia de la reclamación que haya sido ya presentada ante el Tribunal Económico-administrativo, para lo cual consideramos que también se debe de conceder el plazo de diez días para aportar dicha copia sellada.

c) Que la garantía aportada es insuficiente.

Como hemos expuesto anteriormente, es el único caso donde el apartado tercero segundo párrafo del artículo 75 del RPREA prevee de forma expresa que ante esta situación se concede un plazo de diez días para subsanar aquellas garantías no consideradas bastante, como son aquella distinta de las mencionadas en el artículo 75.6 del RPREA, la constituida por un importe inferior al previsto en el artículo 74.7 del RPREA, o no cumpla alguno de los requisitos para su eficacia.

Esto significa que cualquiera que sea la garantía aportada u ofrecida se debe de conceder el plazo de diez días para subsanar algunas de las deficiencias anteriores, incluso que vimos anteriormente, cuando se presente alguna de las garantías distintas de las requeridas por esta clase de suspensión.

d) No aporta garantía.

En el caso de no aportar ninguna clase de garantía de acuerdo con la redacción del artículo 75.3 del RPREA no cabe la subsanación de este defecto mediante el otorgamiento del plazo de diez días(688), debido a que este se concede en los casos de garantías insuficientes, no en el caso, de inexistencia de garantías. Situación que en parecidos términos se recogía en el artículo 81.7 del RPREA de 1981, que interpreta la STS de 21 de junio de 1991(689) en los siguientes términos:

«Quinto: Pretende la entidad apelante que la no prestación de la garantía en el momento de interponer la reclamación es un defecto subsanable y el Tribunal Económico-Administrativo concederle un plazo de 10 días para hacerlo. Pero esta tesis es rechazable con la sola lectura del artículo 81 para el cual "sino se acompañase la garantía (al escrito de interposición, decimos nosotros) o ésta fuera insuficiente, no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuera declarada insuficiente, se concederá al interesado el plazo de 10 días para subsanar los defectos de que adolezca". Este precepto, absolutamente claro en sus términos, distingue entre "no prestación de garantía" e "insuficiencia de garantía". La insuficiencia es subsanable, porque indica que se prestó, pero la no prestación de garantía no puede subsanarse, y posponer a momentos o trámites posteriores lo que por mandato legal debió hacer en un

(688) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.1, enero, 1997, pág.41.

(689) STS de 21 de junio de 1991, (RJ 6214), o, *Rev. Impuestos*, núm.1, enero, 1992, pág. 44.

momento concreto y con un escrito concreto, y cuya omisión determina que no se vea afectada la ejecución del acto administrativo»(690).

Tanto en el anterior como en el nuevo RPREA el resultado es el mismo: ante la falta de presentación de garantía junto con el escrito de solicitud de suspensión de la ejecución del acto objeto de reclamación, no se concederá el plazo de diez días para su subsanación, es decir, para que aporte la garantía correspondiente(691).

Debemos de puntualizar que, ante la identidad de resultado, las consecuencia que se derivan de mismo son diferentes, dependiendo del RPREA que hagamos referencia.

De acuerdo con el anterior RPREA esta situación fue criticada por la doctrina, como tendremos oportunidad de analizar en el apartado siguiente, debido a que ante la falta de presentación de la garantía junto con la solicitud de suspensión, al no poder subsanarse este defecto, la resolución del Secretario del TEA era la denegación de dicha solicitud, lo que tenía importantes consecuencias debido a que no podía volver a solicitar la suspensión, porque debía de solicitarse dentro del plazo máximo de interposición de la reclamación económico-administrativa, por tanto, ante la solicitud de suspensión en este plazo, pero sin prestación de garantía, al no concederle el plazo de diez días para subsanación, el interesado no obtendría la suspensión de la ejecución en esta fase administrativa. Por este motivo se alzaron distintas voces criticando esta situación pronunciándose favorables a que, ante la solicitud de suspensión se concediera el plazo de días para poder aportar la garantía oportuna si esta no se presenta junto con el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, debido a que no podría volver a solicitarla hasta la interposición del recurso contencioso-administrativo.

(690) En el mismo sentido, la STSJ de Madrid, de 20 de julio de 1995 (JT 1995\1002). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.: *«Segundo.-Pese a lo afirmado por el recurrente en la demanda, en el escrito de interposición de la reclamación administrativa se limitó a solicitar la suspensión del acto recurrido. Pero ni aportó garantía, ni la ofreció, ni la presentó antes de que el Secretario dictara la providencia denegando la suspensión solicitada. Es evidente, que en estas circunstancias es ajustada a derecho la resolución originaria que deniega la suspensión a tenor del artículo 81.7 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas que establece que no se verá afectada la ejecución del acto administrativo si no se acompaña la garantía. La previsión de subsanación que el mismo precepto prevé es sólo aplicable a los casos de insuficiencia de garantía. En el supuesto analizado no había posibilidad de subsanación porque no se había aportado garantía alguna».*

(691) Aunque la STS de mayo de 1984, (RJ 2935. Ponente: Martín Herrero), en base al Reglamento de 26 de noviembre de 1959, considera que antes de denegar la solicitud de suspensión sin aportación de garantía se debería de conceder el plazo para su subsanación.

En el actual RPREA las anteriores críticas, desde nuestro punto de vista correctas, no son predicables debido a una importante novedad que consiste en que el interesado puede solicitar la suspensión en cualquier momento mientras dura la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, (art.74.8 RPREA de 1996). Por tanto, el interesado, ante el riesgo de que le sea denegada la solicitud de suspensión debido a la no aportación de la garantía, que además, no es subsanable este defecto, debería de esperar al momento en que estuviera en condiciones de aportar la misma para llevar a cabo la solicitud de suspensión.

Pero a pesar de lo anterior, somos partidarios de que en el caso de solicitud de suspensión sin aportación de garantía se conceda el plazo de diez días para subsanación, en base a que:

a) Basta la presentación de una garantía simbólica, para que su insuficiencia sea subsanable, como bien apuntaban en relación con la situación del anterior RPREA, BANACLOCHE PÉREZ, CHECA GONZÁLEZ, FALCÓN Y TELLA y HIJAS FERNÁNDEZ, y con la actual normativa, MORILLO MÉNDEZ(692). Consideramos que debe de interpretarse así, esto es, extensivamente, en el caso de la no presentación de la garantía de entrada, basándose en el inciso último del artículo 75.3, cuando se refiere a la falta de requisitos que la hagan eficaz, el órgano de recaudación debe conceder el plazo para subsanación de defectos, diez días, -art.73.3 del RPREA-.

b) Aunque se ha mejorado la situación en el actual RPREA al poder solicitar la suspensión en cualquier momento durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, no es indiferente el momento de la presentación de la solicitud de suspensión, que como tendremos oportunidad de ver a continuación, cuando el defecto de la solicitud es la insuficiencia de la garantía, los efectos de la suspensión de la ejecución del acto impugnado se inician desde la fecha de tal solicitud

En todo caso, la no aportación de la garantía y en el caso de no conceder el plazo de diez días para la subsanación, conllevará la denegación de la solicitud al faltar uno de los presupuestos básicos, lo cual no debe ser obstáculo para que pueda pedirla

(692) MORILLO MÉNDEZ, Antonio: *Procedimientos ante la Administración Tributaria. (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*. Edt. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997, pág. 481: «.., sino se presta o no es bastante».

correctamente con posterioridad, al considerar que la primera no debe entenderse como una solicitud de suspensión que impida la solicitud de otras posteriores.

1.5.1.2.- Efectos de la subsanación de los defectos de la solicitud de suspensión.

La existencia de alguno de los defectos de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto reclamado comentados anteriormente va a tener su incidencia sobre el momento inicial en que la suspensión comienza a producir sus efectos, y sobre la concesión o denegación de la misma suspensión.

Así el artículo 73.3 establece que:

«si la solicitud acredita la existencia de la reclamación y adjunta garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de tal solicitud»,

para añadir en su apartado cuarto, que en el caso de garantía insuficiente:

«el órgano de recaudación resolverá expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado».

De esta forma, se ha tratado de dar solución a uno de los problemas existentes en la normativa anterior, donde en el caso de declarar insuficiente la garantía, no se veía afectada la ejecución del acto hasta que quedará subsanada la deficiencia, lo que ocurría con bastante frecuencia es que entre el momento de la solicitud de suspensión y la providencia del Secretario declarando la insuficiencia de la garantía o la subsanación de los defectos, transcurría un plazo suficiente para llevar a cabo la ejecución de la deuda tributaria, por lo que la jurisprudencia, como tendremos oportunidad de analizar, en estos casos, era partidaria de una suspensión preventiva, hasta el momento en que se pronunciara el órgano económico-administrativo expresamente sobre la suspensión(693).

De acuerdo con estos dos apartados observamos que el acto objeto de reclamación queda en suspenso su ejecución desde la fecha de la solicitud, si ésta acredita la existencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa y acompaña garantía bastante. Situación que se va a mantener hasta que el órgano de

(693) En este sentido el artículo 81.7 del RPREA de 1981 señalaba: «Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuere declarada insuficiente, se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera».

recaudación resuelva expresamente sobre la petición de que el interesado subsane los defectos de la garantía calificada como insuficiente.

Por tanto, a sensu contrario si la deficiencia apreciada por el órgano de recaudación en la solicitud de suspensión es la falta de presentación de la copia del acto recurrido, o la copia sellada de la reclamación económico-administrativa o no aporta garantía, significa que no se inician los efectos de la suspensión, y además, que la solicitud será denegada sin posibilidad de subsanar estos defectos, debido a que el plazo para la posible subsanación sólo se concede en el caso de garantía insuficiente.

Situación que consideramos desafortunada debido a que no entendemos que exista ningún riesgo para los intereses de la Hacienda Pública si los efectos de la suspensión se inician desde la fecha de su solicitud y conceder el plazo de diez días para la subsanación de cualquier de los defectos anteriores, por que tan desprotegidos pueden quedar dichos intereses si el interesado no presenta garantía, como sí presenta una garantía simbólica o mínima.

El RPREA admite que se inician los efectos de la suspensión desde el mismo momento en que queda garantizado el futuro cumplimiento del acto reclamado mediante la oportuna garantía, situación que no va a poder constatarse hasta que el órgano de recaudación bastantee la garantía ofrecida, y si esta es insuficiente, la suspensión se mantiene hasta subsanar el defecto. Pues lo mismo debería ocurrir si no se aporta la copia de la reclamación pero sí la garantía o a la inversa, aporta la copia de la reclamación pero no la garantía, la suspensión debe de entenderse nacida y conceder el plazo para la subsanación.

Si con la solicitud de suspensión se obtiene de forma automática la suspensión, siendo este uno de los motivos de la reforma, en lograr un mayor grado de automatismo en el inicio de los efectos de la suspensión de la ejecución del acto impugnado, desde la presentación de la solicitud de suspensión, para evitar los riesgos de la normativa anterior, esta suspensión automática se debe extender no solo a aquellas solicitudes que acompañan garantía bastante o para el caso de ser insuficiente, que son los casos previstos expresamente, sino también ante la falta de la copia de la reclamación o la presentación de otro tipo de garantía u, otra deficiencia documental, e incluso en el caso de no aportar garantía, serán defectos subsanables que deberá notificar y conceder el

plazo de diez días el órgano de recaudación al solicitante de la suspensión, donde el principal efecto debería ser no la ejecución preventiva del acto que se impugna, hasta que se subsana estos defectos y se pronuncia dicho órgano, que en el caso ser acordada, se entenderá concedida desde la fecha de la solicitud, o en caso contrario, denegará la petición, a la que más adelante nos referiremos.

1.5.2. Suspensión por el tribunal económico-administrativo de los actos de contenido económico (Art. 76 RPREA).

En este caso, el interesado deberá de aportar la documentación necesaria para poder acreditar la concurrencia de los requisitos exigidos para este tipo de suspensión que se quiere adoptar con carácter excepcional, como son: la ejecución del acto puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación; aportar una garantía distinta de las enumeradas en el artículo 75, debido a la imposibilidad de su aportación, o que simplemente, no puede aportar ningún tipo de garantía. Lo que significa que son varios los extremos que deben contener la solicitud de suspensión.

En primer lugar, debe de presentar la documentación necesaria que justifique que la posible ejecución del acto va a causar perjuicios de imposible o difícil reparación para el interesado. Nos encontramos con un concepto jurídico indeterminado, donde habrá que estar al caso concreto sobre cuando se entiende que la ejecución de un acto, en este caso tributario, produce unos perjuicios que en el caso de obtener un pronunciamiento favorable del órgano revisor el interesado no podrán ser reparados en su integridad si el acto se ha ejecutado antes de dicha resolución, (art.75.2 RPREA).

En segundo lugar, debe presentar la documentación que justifique un hecho negativo, como la imposibilidad de presentar una de las garantías del artículo 75.6, o en su caso, la de ningún tipo de garantía. (art.75.1 RPREA).

Añadiéndose que en el caso de poder aportar una garantía distinta, el artículo 76.5 establece que se debe de acompañar los siguientes documentos:

«En la solicitud se indicará, en párrafos separados y diferenciados, la naturaleza, características, avalúo, descripción jurídica, y, según proceda, descripción física, técnica, económica, y contable, de la garantía que se ofrezca, con el suficiente detalle para que pueda ser examinada y, en su caso, constituida, sin ulteriores aclaraciones modificaciones, o ampliaciones. Deberán adjuntarse los

documentos que fundamenten lo indicado por el interesado, y en especial una valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando se ofreciesen varias garantías, concurrente o alternativamente, se procederá para cada una de ellas en la forma descrita, de modo que queden totalmente diferenciadas, indicando si fuesen concurrentes o alternativas o se entenderá que son concurrentes, e indicando si fuesen alternativas el orden de preferencia o se entenderá que coincide con el orden en que aparecen descritas. Si el interesado no ofreciese garantía alguna lo indicará expresamente así. No obstante, cuando en la solicitud no se indicase las garantías ofrecidas, el Tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna»

En definitiva:

- 1.- Características jurídicas y técnicas de las garantías ofrecidas.
- 2.- Informe de empresas especializadas e independientes sobre la valoración de los bienes ofrecidos en garantía.
- 3.- En caso de varias garantías ofrecidas, además de lo anterior, indicar el orden de preferencia de las mismas.

1.5.2.1. Motivos de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.

En este caso, el escrito de solicitud adquiere una especial importancia debido a que dependiendo de la documentación presentada se podrá obtener la admisión a trámite de la solicitud de suspensión, en el sentido que, según el artículo 76.6 del RPREA, si el escrito de solicitud:

- no identifica el acto que se pretenda suspender;
- no contenga alegaciones, o estas no hagan referencia a los requisitos anteriores;
- no adjunte documentos que defiendan o prueben sus alegaciones o los presentados no las acrediten;
- o cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella,

El Tribunal no admitirá a trámite el escrito de suspensión(694), lo que en definitiva significa, emitir una resolución motivada negatoria del otorgamiento de la suspensión, que sobre la misma no cabe ulterior recurso administrativo, y donde además, lo importante es que no existe período de prueba (art.76.4 del RPREA) y que el Tribunal no va a conceder el plazo de diez días para llevar a cabo la subsanación de las posibles deficiencias apreciadas en la solicitud, que solamente se concederá en el caso de que lleve a cabo la admisión a trámite de la solicitud, (art.76.8 del RPREA), y al no producirse los efectos de la suspensión preventiva con la mera presentación de la solicitud, ya que los mismos se inician de manera provisional cuando se admite a trámite dicha solicitud, se hace fundamental que quede suficientemente acreditado en el escrito de solicitud de suspensión, por tanto, que el contribuyente tiene la carga de alegar y probar la imposibilidad de prestar una de las garantías del artículo 75.6 del RPREA y que la ejecución del acto va a originar daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, circunstancias que deben quedar suficientemente acreditadas en el escrito de solicitud de suspensión ya que en caso contrario no será admitida a trámite dicha solicitud.

Por tanto, partiendo de la solicitud de suspensión aportada por el recurrente, el TEA podrá inadmitir a trámite dicha solicitud, fundaméntandose en alguno de los cuatro motivos de carácter formal que aparecen tasados en el artículo 76.6 del RPRE, que pasamos a comentar.

a) No identificación del acto que se pretende suspender.

Inadmitir a trámite la solicitud de suspensión por este motivo es algo excesivo y riguroso(695), debiendo el Tribunal en estos casos, o bien, dar posibilidad de subsanar

(694) En el caso que el acto impugnado sea de contenido negativo, como puede ser el acto denegatorio de aplazamiento, la solicitud de su suspensión, es un «*supuesto que no encaja en ninguna de los motivos que permiten inadmitir a trámite, por lo que su apreciación debe quedar deferida a la resolución del fondo previa admisión de la reclamación*», siempre que queden acreditados los requisitos exigidos en el artículo 76 del RPREA, STSJ de Murcia, de 26 de mayo de 1999, (JT 1999/1073). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano, haciendo suyo el anterior pronunciamiento, la STSJ Castilla y León (Burgos), de 10 de abril de 2000. (JT 2000/624). P. Castro García, Santos Honorio de.

(695) En este sentido se ha manifestado CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.139: «*máxime cuando es perfectamente subsanable. Consideramos que en estos casos habrá que realizar una interpretación correctiva del precepto entendiendo que la inadmisión a trámite de dicha solicitud sólo procederá cuando requerido al reclamante para que subsane dicho defecto, no lo hiciera en el plazo concedido al efecto*».

el defecto, como después apuntaremos, o bien, si es requisito previo que el acto que se pretende suspender haya sido previamente recurrido y si en la solicitud de suspensión consta el número de la reclamación, el Tribunal esta en disposición de poder identificar el acto que se pretende suspender. En cualquier caso, solamente consideramos que se debería inadmitir a trámite la solicitud de suspensión cuando el reclamante no subsane este defecto de falta de identificación o le sea "difícil" su identificación al Tribunal.

b) No contenga alegaciones, o estas no hagan referencia a los requisitos legales.

Será inadmitida a trámite la solicitud de suspensión si en ésta el solicitante no alega la imposibilidad de prestar garantías distintas de la suspensión automática y los perjuicios de difícil o imposible reparación que le ocasionaría la ejecución del acto que se pretende suspender. Debiendo el reclamante explicar y tratar de justificar ambos requisitos legales para que el Tribunal pueda tener el convencimiento de que concurren los mismos. No bastando con la alegación de uno de ambos requisitos o se alegan otras circunstancias distintas de los requisitos exigidos. Junto con lo anterior, consideramos que en algunas ocasiones, será conveniente hacer referencia a los motivos sobre el fondo del asunto que justifican la presentación de la reclamación económico-administrativa, ya que, sin prejuzgar o pronunciarse sobre la resolución final que pueda recaer, el TEA puede adquirir una mejor perspectiva de las consecuencias que puede ocasionar la ejecución del acto(696).

c) No adjunte documentos que defiendan o prueben sus alegaciones o los presentados no las acrediten.

No basta con la alegación y justificación de los requisitos exigidos sino que además en el escrito de solicitud se deberán de adjuntar los documentos que defiendan o que prueben sus alegaciones, en caso contrario, la no presentación de dichos documentos, o que los presentados no las acrediten, el TEA inadmitirá a trámite la

(696) En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.139: que además considera que la cuestión principal puede ser motivo suficiente para conceder la suspensión: «dada la estrecha relación entre la cuestión principal y la pieza separada, parece lógico que no sólo deban mencionarse en la solicitud del reclamante, sino incluso que constituyan un argumento concluyente -sin la concurrencia de otro tipo de requisitos- para otorgar la suspensión», situación que se podrá producir cuando concurra el principio de apariencia de buen derecho.

solicitud de suspensión.

Antes hemos hecho referencia a la documentación que se debe de adjuntar para probar dichas alegaciones, artículo 76.5 del RPREA, siendo en la mayoría de las situaciones compleja, de difícil obtención y sobre todo el tiempo que se puede tardar en recopilarlos, ya que si el contribuyente tiene quince días para presentar la reclamación económico-administrativa, pero aunque la solicitud de suspensión la puede presentar dentro del anterior plazo o con posterioridad, el reclamante ante la tardanza en poder aportar dicha documentación, se puede encontrar en la tesitura de elegir, entre presentar una solicitud de suspensión con riesgo a ser denegada a trámite (por faltar alguna documentación), o esperar a poseer dicha documentación, lo que podrá significar el incremento de la deuda tributaria inicial con el recargo del 10 por 100, debido al inicio del período ejecutivo. Por estos motivos, consideramos que ante una documentación incompleta, existiendo indicios favorables para admitir a trámite la solicitud de suspensión, el TEA no debería de inadmitir, sino conceder al solicitante un plazo para la aportación de los mismos, más cuando así lo haya alegado y justificado en su petición de suspensión, de esta forma, en el caso de ser admitida a trámite la solicitud de suspensión sus efectos se retrotraen al momento en que se presentó la misma, por lo que se podrá haber evitado el inicio del período ejecutivo(697).

d) Cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella.

A pesar de efectuar las alegaciones, su justificación y la presentación de los documentos que tratan de acreditarlas, el Tribunal no admitirá a trámite la solicitud de suspensión, cuando, a su juicio, no concurren los requisitos legales para su admisión, o

(697) Se ha manifestado a favor de una interpretación flexible de la norma concediendo un nuevo plazo al reclamante para que complete la información presentada, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.139. Aunque para NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.562, se muestra favorable que en el caso que el reclamante no pueda presentar en plazo toda la documentación necesaria por no disponer de ella en ese momento, el TEA, directamente, admita a trámite la solicitud cuando alegue causas justificadas que impidan su presentación y pueda acreditarse fehacientemente la seriedad de su solicitud.

que la garantía aportada es insuficiente o inadecuada para garantizar el acto impugnado que se pretende suspender su ejecución, o que no cabe la suspensión con dispensa de garantía. El Tribunal podrá alegar algunos de esos motivos para inadmitir a trámite la solicitud de suspensión cuando su apreciación «*resulte manifiesta*», por lo que, «*en caso de duda no deben existir motivos serios para inadmitir a trámite dicha solicitud*»(698). Por tanto, para llevar a cabo la admisión a trámite de la solicitud de suspensión deben de quedar alegados y probados los dos requisitos, no bastando la acreditación de uno solo de ellos(699), corriendo a cargo del contribuyente el alegar y probar los requisitos establecido en el RPREA «*y no la Administración la que para eludir la suspensión deba probar que la misma va a originar daños y perjuicios a los intereses públicos*»(700). Entendiéndose que quedarán acreditados, para admitir a trámite la solicitud de suspensión, cuando de la documentación aportada se deduce, al menos, indiciariamente la concurrencia de ambos requisitos, sí esto es así, el Tribunal no podrá entrar en este momento del procedimiento en la valoración, suficiencia o adecuación de la garantía ofrecida u otros requisitos legales, que deberán ser cuestionados en la fase siguiente, cuando se vaya a decidir si procede o no la suspensión(701).

(698) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.139. Aunque para NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas-Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.563, se muestra contraria.

(699) Así para la STSJ de Murcia, de 9 de noviembre de 2000, (JT 2000/1429). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano, que probada la imposibilidad de prestar alguna de las garantías de la suspensión automática pero no se aporta ninguna prueba sobre los perjuicios de imposible o difícil reparación que le ocasionarían al contribuyente de ser ejecutado el acto, por lo que declara correcta la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión por el TEA.

(700) SAN de 13 de marzo de 2000. (JT 2000/598). P. Santos Coronado, Jaime A..

(701) STSJ de Castilla y León (Burgos), de 10 de abril de 2000. (JT 2000/624). P. Castro García, Santos Honorio de, se considera oportuno admitir a trámite la solicitud de suspensión cuando de la documentación aportada no se deduce «*al menos de forma manifiesta*» que no se dan los requisitos exigidos, cuando además «*la recurrente ha aportado documentos que cuando menos indiciariamente revelan la dificultad para presentar avales y de obtener efectivo mediante la concesión de créditos hipotecarios, sin entrar ahora en la valoración ni en la suficiencia de tales justificaciones, habiendo además ofrecido en garantía para garantizar el importe de lo reclamado; junto a ello además la ejecución del acto puede provocar perjuicios de imposible o difícil reparación, pues nótese que el propio acuerdo de la AEAT indica como causa de la denegación del aplazamiento una dificultad de tesorería de carácter estructural, faltando a la empresa la capacidad de generar los recursos necesarios, lo que revela un juicio de probabilidad razonable de que la empresa tenga que despedir a la plantilla*».

1.5.2.2.- ¿Es posible la subsanación de defectos antes de la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión?

En las cuatro situaciones comentadas el Tribunal debe realizar una apreciación de lo alegado y justificado documentalmente por el contribuyente en relación con los requisitos de esta clase de suspensión, pero, consideramos que a pesar de que se den alguna de las situaciones anteriores, el Tribunal no podrá inadmitir a trámite la solicitud, sin haber dado al actor la posibilidad de poder subsanar las deficiencias que pueden fundamentar la anterior decisión, es decir, ante la no identificación del acto que se pretende suspender, o ante una garantía ofrecida insuficiente o inadecuada, etc., se debería concederle un plazo para subsanar las deficiencias. Solamente, como recoge el precepto, cuando «*resulte de forma manifiesta*», es decir, desde nuestro punto de vista, cuando la solicitud presentada carece de las mínimas condiciones para poder tomarla como una petición de suspensión(702), cuando se han omitido de forma sustancial los requisitos necesarios para la admisión a trámite, o ausencia absoluta de documentación ... no se estaría obligado a concederle dicho plazo(703).

Sorprende que en la suspensión automática este prevista la posibilidad de conceder un plazo de diez días para subsanar las deficiencias detectadas, y que para el caso de suspensión no automática, por concurrir perjuicios de imposible o difícil reparación, se conceda esta posibilidad con posterioridad a la decisión de admitirla a trámite, (art.76.8 del RPREA), y no se recoja esta posibilidad en el momento inicial, cuando se presenta la solicitud, donde la poca precisión de las alegaciones o documentos

(702) Se declara conforme a derecho la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión sin prestación de garantía cuando el solicitante ya tenía presentada ante el órgano de recaudación aval bancario de acuerdo con el artículo 75 del RPREA y suspendida por dicho órgano la ejecución de la deuda por ser bastante la garantía prestada, por tanto, ante estas circunstancias, no se dan, ni mínimamente los presupuestos normativos para la suspensión decretada por el TEA, STJ de La Rioja, de 4 junio de 1999. (JT 1999/1346). P. Iglesias Duarte, Valentín de la.

(703) STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 28 de enero de 2000. (JT 2000/369). P. Rivera Temprano, Ezequías, ante la falta de acreditación de los requisitos para acceder a la suspensión sin garantías, declara que: «*dichas acreditaciones o pruebas constituyen una carga para el solicitante de la medida, sin que el Tribunal Económico-Administrativo esté obligado a concederle un plazo para su aportación, como no lo está en el incidente de suspensión regulado en la LRJCA, ni en la nueva normativa del procedimiento económico-administrativo del año 1996*».

presentados pueda conllevar tan grave decisión para el interesado(704). Por estos motivos, consideramos que ha pesar de no venir recogido de forma expresa en la norma, el Tribunal deberá comunicarle las deficiencias y concederle un plazo de diez días para su subsanación cuando de la solicitud se desprende un mínimo de fundamento aplicando el artículo 50.2 del RPREA y artículo 71 de la LRJAP y PAC(705).

Lo anterior se entenderá mejor si hacemos referencia a modo de ejemplo, a cuando quedan acreditados los presupuestos para adoptar la medida cautelar. Así entenderán que los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación se producen cuando la ejecución del acto «*determinaría la cesación de la capacidad productiva, al tener que ejecutar los bienes productivos de la empresa (instalaciones, maquinaria, etc. con la consiguiente repercusión negativa para el empleo*»(706), circunstancias acreditadas, mediante la prueba documental aportada por el recurrente, consistente en el expediente de suspensión de pagos, donde se recogía el dictamen de los interventores judiciales, cuentas del ejercicio auditadas, valoración de los bienes de la sociedad por perito designado por los interventores judiciales, como las diligencias de embargo levantadas por la AEAT, de los que se desprende que la ejecución del acto determinaría la cesación de su capacidad productiva; no quedan acreditados los daños y perjuicios de difícil o imposible reparación cuando se alegan solamente la carencia de tesorería y la

(704) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.136, se «*debe de interpretar correctamente este precepto entendiendo que cabe que el Tribunal -y antes de que se pronuncie sobre su admisión o no a trámite otorgue un nuevo plazo al reclamante para que complete dicha información*», utilizando para justificar esta posibilidad el artículo 52.2 «in fine» del RGR, que a pesar de hacer referencia a aplazamientos y fraccionamientos, «*consideramos que es perfectamente aplicable por su identidad de causa (paralizar el procedimiento ejecutivo) con los supuestos de suspensión*».

(705) Favorable a la posibilidad de conceder un plazo para la subsanación, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág.136, GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAUDENES, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*. 2º edic. Edt. Civitas, 1997, pág. 1.075.

(706) STSJ de Galicia, de 12 de febrero de 1999, (JT 1999/431). P. D' Amorin Vieitez, Francisco Javier, aplicando no la normativa actual, sino la doctrina jurisprudencia, basada en los artículos 116 de la LPA y 111 de la LRJAP y PAC, sobre la posibilidad de conceder la suspensión sin garantías o con garantías distintas del art.81 del RPREA de 1985, caracterizada por ser una suspensión facultativa y de orden discrecional, en este caso, otorgando la suspensión con prestación de garantía de hipoteca mobiliaria e inmobiliaria.

STSJ de Murcia, de 26 de mayo de 1999, (JT 1999/1073). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano.

imposibilidad de vender activos(707)

Mientras en relación con la imposibilidad de prestar garantías cuando no queda suficientemente probado la imposibilidad de prestar garantías de la suspensión automática(708), no bastando con la aportación de una garantía hipotecaria ya que cabe entender que tiene medios para poder obtener alguna de las garantías de la suspensión automática(709), quedando acreditado la imposibilidad de aportar las garantías establecidas en el art.75.6 del RPREA, cuando se aportan certificaciones emitidas por dos entidades bancarias de las que el sujeto es cliente que deniegan el aval solicitado(710), o deniegan la ampliación de crédito hipotecario para obtener efectivo(711).

En el caso de tener que acreditar la imposibilidad de poder obtener ningún tipo de garantías -suspensión sin garantía- a parte de lo dicho antes sobre las garantías de la

(707) STSJ de Andalucía, (Sevilla), de 29 de febrero de 2000, (JT 2000, 984). P. Montero Fernández, José Antonio: «...la carencia de tesorería y la imposibilidad de vender activos, en el mejor de los casos podría justificar la imposibilidad de prestar garantía, pero de modo alguno determina que de ejecutarse la liquidación se han de producir daños irreversibles o de difícil irreversibilidad».

(708) SAN de 17 de febrero de 2000. (JT 2000/690). P. Buisán García, Nieves., en este caso, por que «no ha aportado, en ningún momento del procedimiento ni certificación bancaria negativa de concesión de aval (medio más común de garantía), ni ningún otro medio de prueba de haberle resultado imposible la prestación de las demás garantías dinerarias (o equivalentes) previstas en el apartado 1 del artículo 22 del RDLeg. 2795/1980, en su redacción dada por la Ley 25/1995,.. Y ni siquiera alude a tal imposibilidad o negativa bancaria ni en la demanda ni en el trámite de conclusiones».

(709) RTEAC de 28 de febrero de 1996. (JT 1996/291): «que en el presente caso, cabe observar que no queda suficientemente acreditado en el expediente, no ya el carácter irreparable del perjuicio que la ejecución del acto impugnado ocasionaria, sino ni siquiera la imposibilidad de efectuar el pago de la deuda tributaria, dado que el propio interesado ofreció la constitución de hipoteca sobre el inmueble de su propiedad, lo que indica la posibilidad, en principio, de obtener disponibilidades con las que atender al pago de la deuda tributaria, todo ello sin contar con la posibilidad de concesión de aplazamientos o fraccionamientos del ingreso por los órganos de recaudación competentes. Que como consecuencia de lo anteriormente expuesto, no se dan los requisitos previstos en el art. 22.2, anteriormente mencionado, para la prestación de garantía mediante hipoteca inmobiliaria tal y como pretende el recurrente»..

(710) STSJ de Murcia, de 9 de noviembre de 2000. (JT 2000/1429). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano. La STSJ de Castilla-La Mancha, de 28 de febrero de 2000. (JT 2000/523). P. Lozano Ibáñez, Jaime, hace referencia a la necesidad de aporta varias cartas de denegación de entidades de crédito.

(711) STSJ Castilla y León (Burgos), de 10 de abril de 2000. (JT 2000/624). P. Castro García, Santos Honorio de.

suspensión automática, probar el no poder prestar otras garantías, como la hipotecaria, al ser una prueba negativa, se ha sugerido, por no ser tan simple se acreditación: «se relacionen los bienes inmuebles que se posean y se acredite fehacientemente su situación en cuanto a cargas que impida la aportación de los mismos en garantía total o parcial de la deuda; o en su caso se afirme tajantemente su ausencia, acompañando alguna prueba indiciaria, no siendo desdeñable en este caso una certificación negativa de los Registros de la Propiedad del domicilio y del impuesto sobre bienes inmuebles»(712), por tanto, que no exista la posibilidad de constitución de garantía alternativa.

Se denegado la admisión a trámite por no alegar ni acreditar ninguno de los dos requisitos, no concediendo la suspensión no automática con prestación de garantía(713) o sin garantía(714).

De lo anterior, resulta llamativa una cuestión como es la acreditación de los daños o perjuicios de difícil o imposible reparación:

1.- Ante la rigidez en la apreciación de los requisitos para admitir a trámite la solicitud de suspensión se deberían de flexibilizarse en el sentido que cuando no resulte manifiesta la no concurrencia de los requisitos legales, al existir una documentación que avale aunque sea indiciariamente los mismos, se admitiría a trámite y posteriormente requerir la documentación que falte o conceder el plazo para subsanación.

2.- Lo anterior sería en relación con la apreciación que el Tribunal debe de efectuar con lo preceptuado en el artículo 76.6 del RPREA, pero si se trata de alguna anomalía de los aspectos que debe contener la petición de solicitud de suspensión del

(712) STSJ de Castilla-La Mancha, de 28 de febrero de 2000. (JT 2000/523). P. Lozano Ibáñez, Jaime.

(713) Se considera correcta la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión por la falta de alegación y acreditación de los anteriores requisitos: STSJ de Murcia, de 15 de marzo de 2000. (JT 2000/604). P. Sáez Doménech, Abel Ángel; STSJ de Murcia, de 9 de febrero de 2000. (JT 2000/764). P. Sáez Doménech, Abel Ángel; SAN de 13 de marzo de 2000. (JT 2000/598). P. Santos Coronado, Jaime A.; SAN de 17 de febrero de 2000. (JT 2000/690). P. Buisán García, Nieves.

(714) STSJ de Castilla-La Mancha, de 28 de febrero de 2000. (JT 2000/523). P. Lozano Ibáñez, Jaime; STSJ de Baleares, de 25 de enero de 2000. (JT 2000/132). P. Socías Fuster, Fernando: no aportación de los documentos que supuestamente justificarían la imposibilidad de obtener garantía.

artículo 76.5 de dicha norma, no puede dar lugar a la inadmisión a trámite, sino que se debería admitir a trámite y en la subsiguiente fase, la que decide si se concede o no la suspensión, dar plazo para la subsanación, según el artículo 76.8 del RPREA(715).

3.- Un ejemplo clásico para acreditar dichos daños es cuando la ejecución del acto conlleva la posible desaparición de la actividad o una reducción de la plantilla al ejecutar los bienes muebles (maquinaria, etc..) o inmuebles de la actividad. Pero si el artículo 31 de la LDGC, una vez efectuado el embargo, no se efectuará la subasta hasta que sobre el acto a ejecutar recaiga resolución firme. Esta situación se puede interpretar en el sentido de que ¿como no se pueden subastar los bienes, no se producirá dichos perjuicios en el caso de no conceder la suspensión y ejecutar el acto, ya que esta ejecución no se culminaría con la venta de los bienes afectos a actividad hasta que el acto tuviera el carácter de firme?. Con esta interpretación se acorta considerablemente el ejemplo clásico.

4.- Unos de los motivos por los que se deniega el aplazamiento es cuando se constata una dificultad de tesorería de carácter estructural que limita la capacidad de la empresa para generar recursos. ¿No es esta una circunstancia que prueba los perjuicios que puede ocasionar el acto para conceder la suspensión cuando se recurre la denegación de la solicitud de aplazamiento?.

De lo anterior deseamos significar que ante la dificultad de apreciar dichos requisitos y la inseguridad que conlleva su apreciación por los TTEA, siendo frecuentes las declaraciones de inadmisión lo que conlleva al recurrente encontrarse en periodo ejecutivo de recaudación, por lo que se hace necesario su modificación(716) que parte

(715) La STSJ de Cataluña de 21 de julio de 2000. (JT 1814). P. Sospedra Navas, Francisco José. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 21, marzo, 2001, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la RTEAR de Cataluña que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión por incumplir el requisito del artículo 76.5 de la valoración de los bienes efectuada por una empresa o profesional especializado cuando de la documentación aportada se desprendía el ofrecimiento como garantía el inmovilizado existente en la empresa, informe de un perito sobre los daños que ocasionaría la ejecución del acto, junto con la negativa de una entidad bancaria de conceder un aval y la documentación contable de la empresa.

(716) Aspecto recogido en el «Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)», Madrid, 2001, pág.255 que propone: «Ante esta situación, sólo caben tres posibilidades. La primera, limitar la inadmisión a los motivos formales. La segunda, mantener las actuales posibilidades de inadmisión, pero concediendo la suspensión cautelar cuando la providencia negativa se deba a la realización de este juicio previo por

en todo caso por una suspensión cautelar hasta que recayera resolución firme en vía judicial sobre la petición de suspensión y junto a lo anterior, se podría eliminar el requisito de la acreditación de los daños y perjuicios de difícil o imposible reparación para poder acceder a esta modalidad de suspensión, ya que no existe motivo para que la Administración conceda la suspensión automática sin necesidad de acreditar ninguna otra circunstancia y cuando no se puedan aportar las garantías del artículo 75.6 RPREA se exija acreditar los anteriores daños, salvo la comodidad de la Administración a la hora de ejecutar unas o otras clases de cauciones, situación que se puede seguir manteniendo si solamente se exige la acreditación de la imposibilidad de aportar las garantías de la suspensión automática, circunstancia, que desde nuestro punto de vista, ya acredita unos daños suficientes para conceder, no lo olvidemos, la suspensión de la ejecución del acto impugnado que trata de garantizar la efectividad del pronunciamiento futuro que recaiga.

1.6.- Momento de solicitar la suspensión.

En relación con esta cuestión se ha producido una importante novedad con la entrada en vigor del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, al admitir la posibilidad de que la solicitud de la suspensión del acto objeto de reclamación se pueda efectuar en cualquier momento, con independencia del tipo de suspensión que solicite, y con independencia de como se halle la tramitación de la reclamación, tanto en primera instancia -Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local, o Tribunal Económico-Administrativo Central (novedad de la LDGC)-, así como en el recurso de alzada -ante el Tribunal Económico-Administrativo Central-, de acuerdo con el artículo 74.8 del nuevo RPREA, al establecer:

«La suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, si bien, cuando no se solicite en el momento de interponer la reclamación, sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad».

Es un cambio significativo si lo comparamos con la regulación anterior, donde se establecía que el momento en que debía presentarse la solicitud de suspensión de la

parte del órgano competente o, al menos, cuando este último estime que no existe temeridad en la petición. Por último, también se ha propuesto en la Comisión prever, en todo caso, una suspensión cautelar en estos supuestos, que se mantendría hasta que recayera resolución firme en vía judicial, sin perjuicio de la posibilidad de que la Administración adopte medidas cautelares».

ejecución del acto impugnado era en el plazo de 15 días que tiene el obligado tributario para poder interponer la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo competente, así se deducía de la Ley 39/1980, como el Real Decreto Legislativo 2795/1980 y del RPREA de 1981, en su artículo 81.1:

«La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza en la forma en que previene el presente artículo el importe de la deuda tributaria».

Ante la situación de solicitud de suspensión extemporánea debemos detenernos brevemente para comprender el cambio normativo y para ver las consecuencias de la no admisión de una solicitud de suspensión con posterioridad al plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa. El legislador siempre ha vinculado dicha solicitud con la interposición de la reclamación, por lo que concluido dicho plazo, de carácter preclusivo, el recurrente no podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado en otro momento durante la tramitación del procedimiento de revisión en vía administrativa(717).

En buena lógica, si hemos conceptualizado la suspensión como una medida cautelar que tiene como finalidad la de demorar la eficacia del acto tributario objeto de impugnación y de esta forma preservar la integridad del objeto de la reclamación, es decir impedir que la ejecución del acto se lleve a cabo hasta que este sea firme, -que un Tribunal lo declare o no conforme a Derecho- y de esta forma no dejar vacío de contenido el fallo en Derecho futuro para el caso en que se haya ejecutado el acto y produzca unos daños irreparables.

También hemos visto, como regla general, que la solicitud de la suspensión debe de presentarla el obligado tributario que impugna el acto tributario, no estableciéndose la posibilidad en el ámbito tributario de la suspensión declarada de oficio por el Tribunal Económico-Administrativo.

(717) En el caso de haber interpuesto el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, si no había solicitado la suspensión, tendría que esperar a la terminación de este recurso, para poder solicitarla al interponer la reclamación económico-administrativa. En el caso de interponer el recurso contencioso-administrativo podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto, con la particularidad, que en ésta vía jurisdiccional, tal petición se puede realizar en cualquier momento a lo largo de su tramitación.

Por tanto, será el obligado tributario el que decida en el momento de interponer la reclamación si lleva a cabo el ingreso de la deuda tributario o solicita la suspensión de la misma de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria al respecto; o una tercera posibilidad, decide impugnar, pero sin llevar a cabo el ingreso ni solicitar la suspensión de la ejecución, dejando que las actuaciones administrativa continúen con su curso normal debido a que la eficacia del acto no ha cesado.

Si adopta esta tercera posibilidad, lo normal es que una vez finalizado el período voluntario de ingreso, con independencia de la impugnación del acto, la Administración Tributaria inicie el procedimiento de apremio a través de la notificación de la providencia de apremio, según lo establecido en la nueva redacción del artículo 127.3 de la LGT, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, llevando a cabo el embargo de los bienes del deudor si no lleva a cabo el ingreso antes de la finalización del plazo otorgado. Para posteriormente ejecutar su patrimonio, es decir, enajenar los bienes y derechos embargados, salvo la posible aplicación del artículo 31.2 de la LDGC, según el cual, se suspenderá la enajenación de los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite d forma de expresa su enajenación.

Debido a las consecuencias descritas anteriormente, el obligado tributario estará sumamente interesado, salvo que ingrese la deuda tributaria objeto de impugnación, en obtener la suspensión de la ejecución de dicho acto de liquidación. En caso contrario solamente le queda la posibilidad de oponerse al inicio de la vía de apremio por alguno de los motivos recogidos en el artículo 138.1 de la LGT, obteniendo la suspensión inmediata del procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, (art.135.2 LGT), que el artículo 101.2 del RGR denomina «paralización de las actuaciones», donde una vez constatada la veracidad de esta oposición, el procedimiento de apremio no podrá tener lugar; o llevar a cabo la impugnación de alguno de los actos del procedimiento de apremio, que no conlleva la suspensión del mismo, pero si la del acto pero siempre que se garantice de acuerdo con lo establecido en las disposiciones reguladoras de los recursos o reclamaciones económico-administrativas, según el artículo 135.1 de la LGT y artículo 101.1 del RGR, lo que indirectamente va a suponer la suspensión del

procedimiento, si el acto recurrido es necesario para la continuación del mismo, en caso contrario, el procedimiento podrá continuar(718).

Pero, en ambas posibilidades no se esta obteniendo la suspensión de la ejecución del acto liquidatorio por atacar el contenido o nacimiento de la obligación tributaria, sino que estas causas de oposición al acto ya se plantearon en su momento, y están pendientes de resolución, o no se pueden plantear, por haber finalizado los plazos para interponer una reclamación sobre dichas materias. En este momento se obtiene la suspensión del procedimiento de apremio, debido a las dudas sobre la validez de los actos dictados en el mismo, o, la paralización del procedimiento de apremio debido a la pérdida o demora de la eficacia del acto de liquidación de la deuda cuya ejecución se trata o por la concurrencia de errores materiales o de hecho.

Descritas brevemente las posibilidades que puede encontrar el obligado tributario se desprende que con la nueva normativa se trata de dar solución a una serie de problemas que habían recibido diferentes criticas, y de entre ellas cabe destacar:

1.- La solicitud de suspensión del acto liquidatorio inicial sólo se puede llevar a cabo en el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa, por tanto se imposibilitaba la presentación de la solicitud de suspensión una vez finalizado el plazo de 15 días para la interposición de la reclamación económico-administrativa(719) -solicitud extemporánea-, que conllevará, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81 del anterior RPREA la denegación de la misma. Lo cual

(718) LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Edt. I.E.F. - Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 430 y 431.

(719) Como recoge NUÑEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, 1997, pág.467: «Ahora bien, en la práctica algunos TEA habían ampliado este plazo a los quince días posteriores a la presentación de la reclamación económico-administrativa, entendiendo que, puesto que éste es el plazo para presentar la reclamación y en un primer momento no puede conocerse si al presentarse se ha agotado o no el mismo, se puede interpretar que la reclamación ha sido presentada el primer día del plazo. Todo esto con la finalidad de facilitar a los reclamantes la presentación de las garantías dentro de plazo, dado que es frecuente que la obtención de las mismas lleve un cierto tiempo».

En este sentido se reclamaba una nueva practica en relación con el artículo 81 del RPREA de 1981, que al comentar la SAN de 9 de julio de 1991, recogida en la Rev. Carta Tributaria, núm. 163, 1992, pág. 88, se expresa que «algo se está haciendo, aunque sea vía cartelones en el Registro de los Tribunales, cuando se conceden quince días a partir de la interposición de la reclamación, para constituir la garantía, contra lo dispuesto expresamente en el apartado 7 del mismo artículo».

ocasiona importantes problemas, donde debido a la duración de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, el interesado, una vez agotada esta vía previa y al llevar a la jurisdiccional, había soportado sobre su patrimonio la ejecución de un acto no firme.

2- Se impide la posibilidad de solicitar la suspensión del acto impugnado en segunda instancia al interponer el recurso de alzada contra la resolución desestimatoria el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local(720). En este sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de abril de 1993:

«Que como correctamente se expresa en la providencia que se recurre la suspensión del acto administrativo objeto de reclamación en vía económico-administrativa sólo puede pedirse al interponerse la reclamación, en primera instancia, y aportando una de las garantías específicamente señaladas en el Reglamento de Procedimiento, entre las que no se encuentran las propuestas por el interesado, por lo que no procede que este Tribunal Central acuerde la suspensión de las liquidaciones objeto de reclamación; y por lo que al acuerdo del Tribunal Regional se refiere, los fallos dictados por los Tribunales Regionales y recurridos en alzada no son en cuanto tales, y conforme a lo señalado en el referido 115 del Reglamento mencionado, susceptibles de ser ejecutados, y por ello, no cabe su suspensión»(721).

(720) En este sentido, PRESA LEAL, Jesús: «Autotutela administrativa y suspensión de la ejecución en vía económico-administrativa», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 142, enero, 1995, pág. 57.

(721) *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1993. (JT 748). Págs. 173 y 174 y en la *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993. Págs. 188 y 189.

A pesar de la claridad de la Resolución del TEAC es necesario hacer dos matizaciones: Primera: la sociedad reclamante solicita la suspensión de la ejecución de la resolución recurrida, es decir, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, que confirma el acto liquidatorio reclamado, por tanto no estaba solicitando la suspensión de la ejecución del acto de liquidación objeto de impugnación, que al no haberse solicitado en primera instancia las actuaciones de recaudación habían continuado practicándose las diligencias de embargo por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Segunda: la sociedad interesada considera que la deuda esta suficientemente garantizada con como consecuencia de las diligencias de embargo practicadas. Por tanto una garantía distinta a las enumeradas en el artículo 81.4 del RPREA. Además argumenta que *«la ejecución produciría un daño irreversible en su actividad industrial»*. Podemos suponer que se trataría de unos daños de imposible o difícil reparación que pueden poner un peligro la continuación de la actividad industrial y los posibles puestos de trabajo. Nos preguntamos, de acuerdo con la finalidad perseguida por la suspensión, ¿que inconveniente existe en que si la sociedad solicita la suspensión del acto de liquidación objeto de impugnación al plantear el recurso de alzada cuando esta ofreciendo como garantía unas diligencias de embargo practicadas por la Administración que considera suficientes para hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, cuando además su ejecución puede causar daños irreparables a su actividad industrial?. Desde el punto de vista jurídico la Resolución del TEAC es correcta ya que la normativa del RPREA no preveía la posibilidad de la solicitud de suspensión con posterioridad al plazo interposición de la reclamación económico-administrativa y además tampoco era posible otorgar la suspensión de

Por tanto, ante la no solicitud de suspensión en el plazo de interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, e iniciado el período de apremio, no podrá solicitarse la suspensión de ejecución del acto, durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación, sino que cuando se inicie el procedimiento de apremio podrá solicitar la suspensión del mismo o de alguno de los actos integrantes en el mismo, siempre previa nueva impugnación y nueva solicitud de suspensión, de acuerdo con la normativa de las reclamaciones económico-administrativas, de los nuevos actos tributarios, no del acto original impugnado no suspendido que esta siendo objeto de ejecución por la Administración Tributaria.

Ante esta situación reacciona la doctrina, alegando la posibilidad de aplicar de forma subsidiaria el artículo 111 de la LRJA y PAC, al permitir éste que la solicitud se puede llevar a cabo en cualquier momento en la tramitación de la reclamación económico-administrativa(722), y la jurisprudencia, como se recoge en la STSJ de Andalucía, con sede en Granada, de junio de 1996, que admite dicha posibilidad en base a la distinción entre suspensión automática del artículo 81 del anterior RPREA y la suspensión no automática, para aquellos casos en que se trate de una solicitud extemporánea, que sobre la suficiencia de la garantía prestada deberá de pronunciarse de forma expresa el TEA(723).

la Resolución recaída en primera instancia ya que esta no era ejecutable hasta que alcanzará el carácter de firme, es decir, hasta que se pronunciará el TEAC.

(722) BAILANCHI ASPA, Joan-Carles: «Acercas de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 144 y 145. Dicho autor en base al art.111 de la Ley 30/1992, es partidario de la posibilidad de solicitar la suspensión en cualquier momento de la tramitación de la reclamación.

(723) «FJ. Tercero. Ciertamente que el artículo 81.1 del RPREA, advierte que la ejecución del acto administrativo se suspenderá si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza el importe de la cantidad adeudada y en la forma que previene ese mismo artículo lo que, en el caso de autos, no hizo el demandante. Pero no es menos verdad, expuesta por un interesante cuerpo doctrinal -tanto jurisprudencial como científica- en el sentido de que esa necesidad de garantizar para suspender el acto administrativo, al tiempo de interponer la reclamación económico-administrativa y en la forma que señala el indicado precepto, afecta, en esencia, a una forma automática de suspender las deudas tributarias de modo que, la disposición reglamentaria parece dar a entender que si la garantía es suficiente al momento de deducirse la correspondiente reclamación económico-administrativa, sin necesidad de entrar en ningún otro tipo de consideración, el órgano económico-administrativo debe suspender cautelarmente el acto administrativo impugnado pues para la Administración, las expectativas de cobro de las cantidades adeudadas, se entienden suficientemente garantizadas.

En la actualidad la solicitud de suspensión no tiene que realizarse obligatoriamente dentro del plazo de quince días establecido para al interposición de la reclamación económico-administrativa, sino que dicha solicitud se podrá llevar a cabo en cualquier momento antes de la finalización de la tramitación de dicha reclamación. Con la particularidad de que los efectos de la solicitud de suspensión llevada a cabo una vez iniciada la tramitación de la reclamación económico-administrativa «...sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzca con posterioridad» (art.74.8 del RPREA), no afectando a aquellas que se hallan practicado entre la interposición de la reclamación económico-administrativa y la solicitud de suspensión.

Por tanto, dependiendo del acto tributario impugnado, dependerá el procedimiento afectado por la solicitud de suspensión, donde en el caso de actos de liquidación, si una vez interpuesta la reclamación en período voluntario, la no solicitud de suspensión significará que el procedimiento recaudatorio continuará con su tramitación, donde la finalización del período voluntario, conlleva el inicio del período ejecutivo, y por ende, del procedimiento de apremio.

Llegado a este punto, es necesario plantearse la siguiente cuestión: ¿se podrá pretender obtener la suspensión del procedimiento de apremio a través de una solicitud de suspensión cuando aún no ha finalizado la tramitación de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto que se trata de ejecutar a través del

Pero este modo de proceder no puede impedir al administrado instar la suspensión del acto administrativo en un momento posterior al de interposición de la reclamación económico-administrativa, en el entendido de que si lo hace de esta manera, la suspensión del mismo ya no es automática y tendrá el órgano económico-administrativo que pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de la garantía prestada para colmar las expectativas de la Administración sobre el cobro de las sumas de dinero adeudadas. En estos caso, en que la pretensión de suspensión se formula después de interponer la reclamación administrativa, lo que no parece pertinente, desde luego, es que la resolución expresa del órgano económico-administrativo denegando la suspensión del acto recurrido, lo sea en atención a que la medida cautelar no fue solicitada al tiempo de interposición del recurso administrativo, pues lo consecuente es que deba versar sobre la suficiencia de la garantía aportada y en razón a ella, determinar la procedencia de la suspensión. En suma, aún siendo discutible que el art.81.1 del RPREA impida, de manera taxativa, la solicitud de suspensión en un momento procedimental distinto al de interposición de la reclamación económico-administrativa, incluso, en el caso de que opere el automatismo antes señalado en su concesión, de lo que no cabe duda es que, ni legal ni jurídicamente, se puede impedir al reclamante que en un instante posterior al de formulación de la reclamación correspondiente, solicite la suspensión del acto impugnado».

procedimiento de apremio, sin necesidad de interponer una nueva reclamación frente al inicio de la vía de apremio, o de algunos de los actos del procedimiento de apremio?

Para dar respuesta a esta pregunta habrá que estar a lo establecido en la nueva regulación de los artículos 135 y 138 de la LGT. Una vez finalizado el periodo voluntario de recaudación de forma automática se inicia el periodo ejecutivo o la vía de apremio, donde con posterioridad, tras la providencia de apremio se inicia el procedimiento de apremio. En los casos que se haya interpuesto la correspondiente reclamación económico-administrativa dentro del plazo voluntario de recaudación, si no se ha solicitado la suspensión del acto, aunque este carece de firmeza, su ejecución no solo es viable, sino obligatoria por parte de los órganos de recaudación. Ante esta situación, es decir, iniciado el procedimiento de apremio, el apremiado puede oponerse a la procedencia del inicio de la vía de apremio en los casos que la liquidación que se trata de ejecutar este suspendida [art.138.1.d) LGT](724), obteniendo de esta forma la suspensión del procedimiento de apremio (art.135.2 LGT)(725), el cual no se debía haber iniciado al haberse tomado con anterioridad la medida cautelar consistente en la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, que con posterioridad se trata de ejecutar.

Pues bien, la cuestión es determinar si dicho artículo 138 se esta refiriendo al supuesto donde una vez otorgada la suspensión del acto impugnado, éste, con posterioridad, se trata de ejecutar por los órganos de recaudación; o se esta refiriendo,

(724) El RGR de 1968 no recogía de manera expresa las suspensión del acto impugnado, como causa de paralización del procedimiento, será en el RGR de 1990, el que incorpora esta posibilidad en el artículo 101.2.c): *«No obstante, se paralizarán las actuaciones del procedimiento sin necesidad de garantía, cuando el interesado lo solicite ante el órgano de recaudación, si demuestra la existencia de alguna de las circunstancias siguientes: ...c) Que la deuda ha sido... suspendida...».*

Posibilidad que tampoco figuraba en la LGT, en concreto en su artículo 137, donde se recogían las causas de oposición al procedimiento de apremio, que a pesar de ello era ampliamente admitida por la jurisprudencia y la doctrina sin reservas. Situación que alcanza su reconocimiento tras la nueva redacción del los artículos 135 y 138 de la LGT, tras la reforma de esta norma, por Ley 25/1995, de 20 julio.

Artículo 138.1: *«Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: ... d) Falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma».*

(725) Artículo 135.2: *«Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresado, condonada, compensada, aplazada o suspendida».*

al supuesto de que iniciado el procedimiento de apremio sin que se haya adoptado la suspensión, debido a que el interesado no la había solicitado, la solicita durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa y es concedida, o se esta refiriendo a las dos situaciones descritas anteriormente.

De acuerdo con la interpretación conjunta de los dos artículos anteriores de la LGT consideramos que se esta haciendo referencia a la primera de las situaciones: se suspenderá el procedimiento de apremio de forma inmediata cuando la oposición del inicio de la vía ejecutiva consiste en que el acto ha sido previamente suspendido. Por tanto, en aquellos casos en que no habiendo suspendido la ejecución del acto por no haberlo solicitado el interesado, el procedimiento de apremio se ha iniciado de forma correcta -no estaba suspendida la ejecución del acto que es objeto de revisión- se trata de un acto administrativo nuevo, que trae causa del que se encuentra recurrido, pero que es independiente al mismo, y por lo que para obtener la suspensión del procedimiento de apremio se deberá de recurrir el mismo y obtener su suspensión a través de alguna de las posibilidad descritas anteriormente. La opinión contraria significará dejar en manos del obligado tributario la posibilidad de enervar los efectos de las actuaciones de los órganos de recaudación desarrolladas en el procedimiento de apremio, al poder solicitar la suspensión del acto que se trata de ejecutar en cualquier momento a lo largo de la tramitación de la reclamación económico-administrativa(726).

Por tanto, la eficacia práctica de esta medida del artículo 74.8 del RPREA en el caso del procedimiento de recaudación en período voluntario va a ser muy limitada debido a la brevedad de los plazos existentes en dicho procedimiento, para evitar la ejecución del acto, la solicitud deberá ser presentada antes del inicio del procedimiento de apremio, aunque en ocasiones el periodo de tiempo transcurrido entre el fin del periodo voluntario y el inicio del procedimiento de apremio puede ser amplio, dependiendo de la eficacia de los órganos de recaudación.

(726) En definitiva esta nueva posibilidad otorgada al recurrente puede llegar a significar que muchos de los actos llevados acabo por la Administración en ejecución del procedimiento de recaudación carezcan de efectos y significa que un trabajo difícil y meticuloso, como es el de detectar los bienes posibles de embargo, y el embargo en si mismo quede archivado sin mayores consecuencias practicas que un esfuerzo administrativo inútil, salvo que vaya acompañado de otros medidas cautelares.

De acuerdo con lo anterior, y suponiendo que la suspensión de la ejecución del acto sea concedida, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

a) Solicita la suspensión dentro del periodo voluntario, lo cual significaría la imposibilidad de los órganos de recaudación de comenzar ninguna actuación tendente a la ejecución del acto, al quedar demorada su eficacia, donde dichas actuaciones, de llevarse, serán anuladas.

b) Solicita la suspensión antes del inicio del procedimiento de apremio pero después del comienzo de la vía ejecutiva, en este caso el importe a garantizar, además de la deuda y los intereses de demora, se incrementará por el recargo del 10%, ya que al concluir el periodo voluntario implica el devengo automático de dicho recargo. Pudiendo oponerse esta suspensión solicitada al inicio del procedimiento de apremio, y en el caso, de haberse iniciado, significará la anulación de todo lo actuado desde el momento de la fecha de la solicitud. Aunque el artículo 138 de la LGT se refiere a la vía de apremio, consideramos que en este caso para dar una mayor operatividad al artículo 78.4 del RPREA y al no verse afectados los intereses de la Hacienda Pública, se puede entender que esta haciendo referencia al procedimiento de apremio.

c) Solicita la suspensión de la ejecución del acto que está a la espera de la resolución económico-administrativa una vez iniciado el procedimiento de apremio en base al artículo 78.4 del RPREA. La suspensión acordada por el órgano de recaudación o el Tribunal Económico-Administrativo no afectará al desarrollo del procedimiento de apremio ya que la procedencia de éste es correcta, al tratar de ejecutar un acto, aunque no firme, es ejecutable. Frente a la procedencia del inicio de la vía de apremio, sólo caben algunos de los motivos del artículo 138 LGT, entre los que se encuentra la suspensión otorgada antes del inicio de dicho procedimiento.

Por tanto, en este caso se debe recurrir el inicio del procedimiento de apremio, manifestando su oposición por alguna de las otras causas que figuran en el artículo 138 de la LGT, obteniendo la suspensión del mismo, según el artículo 135.2 de la LGT; o bien, se recurre alguno de los actos dictados en el desarrollo de dicho procedimiento solicitando la suspensión del mismo, según lo establecido en el artículo 135.1 de la LGT, o una tercera posibilidad, una vez obtenida la suspensión del acto impugnado, en virtud del artículo 78.4 del RPREA, impugnar el inicio del procedimiento de apremio, mostrando

su oposición al estar suspendido el acto, última posibilidad, que consideramos contrario a derecho, según lo expuesto anteriormente.

Donde la norma reglamentaria, es decir el artículo 78.4 del RPREA se extralimita en relación con lo establecido en el artículo 138 de la LGT, al ampliar las causas de oposición al procedimiento de apremio a aquellas situaciones donde éste iniciado y tramitado de forma correcta puede ser paralizado por voluntad del apremiado sin tener que atacar el mismo, sino obteniendo la suspensión de la ejecución del acto de liquidación que fue recurrido en su momento y está pendiente de resolución, obteniendo de esta forma la suspensión del procedimiento de apremio, teniendo validez lo actuado hasta ese momento.

Esta consideramos que sería la interpretación literal que se desprende de los artículos 135, 138 de la LGT y del artículo 78.4 del nuevo RPREA, pero a pesar de la misma en la práctica se va imponer otra, es decir, aquella por la cual una vez obtenida la suspensión de la ejecución del acto que ha sido objeto de reclamación económico-administrativa por los órganos de recaudación o por el TEA, con independencia del estado avanzado o no, pero si iniciado del procedimiento de apremio, una vez que comunique esta circunstancia el apremiado al órgano de recaudación, éstos suspenderán sus actuaciones, (sin necesidad de recurrir o mostrar su oposición al inicio del procedimiento interponiendo otra reclamación económico-administrativa), conservando la validez de las mismas, que se retomarán en el caso que al ejecutar la garantía presentada para obtener la suspensión sea insuficiente, o para el caso de no haber presentado garantía, por los motivos siguientes:

a) Se ha defendido la posibilidad de que la suspensión se pueda solicitar en cualquier momento a lo largo de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, aunque tal posibilidad no venía recogida por la anterior normativa. En defensa de esta situación que tenemos el artículo 123 de la LJCA, al disponer que:

«La suspensión podrá pedirse en cualquier estado del proceso, en primera o segunda instancia».

De esta forma CHECA GONZÁLEZ considera que el cambio experimentado en el actual RPREA *«es plenamente correcto y acertado, coherente con lo dispuesto en el art.*

123 de la LJCA...»(727), siendo partidario de tal media MORENO FERNÁNDEZ(728), debido a que carece de «sentido privar de dicha posibilidad y, en consecuencia, condenar a soportar el daño, al recurrente que no instó la suspensión en el momento de la interposición del recurso o reclamación, dado que el daño previsible, de existir, era el mismo en el momento de presentar el escrito de interposición que en un momento posterior»(729).

b) Esta posibilidad es la más respetuosa con la finalidad de la suspensión que trata de preservar la eficacia de la resolución en Derecho que el futuro dicte el Tribunal Económico-Administrativo, cuando además nos encontramos con una reclamación previa al recurso contencioso-administrativo, donde al limitar la solicitud de suspensión a un momento determinado, puede dejar vacío el derecho a la tutela judicial efectiva.

c) Debido a que al solicitar la suspensión el interesado debe de aportar la correspondiente garantía, lo cual va a significar que desde ese momento la Administración cuenta con unos bienes suficientes para poder llevar a cabo su ejecución

(727) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (II)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre, 1996, pág.10.

(728) MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm. 8, abril, 1997, pág.10. Para este autor tal posibilidad también era posible en la regulación anterior en base a ese art.123 de la LJCA, «lo que suponía... que una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico permitía entender, a falta de prohibición en contrario, que dicha previsión era perfectamente aplicable en la vía administrativa de recursos». Razonamiento que encontramos forzado en el sentido que la norma que regulaba la suspensión en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas enlazaba la solicitud de suspensión con el momento de la interposición de la reclamación, por tanto no es trasladable lo dispuesto en la LJCA a la vía administrativa de recursos. Además, los motivos para obtener esa medida en ambos ámbitos eran diferentes, así en el contencioso, se basan en la existencia de perjuicios o daños de imposible o difícil reparación, los cuales se pueden producir tanto al inicio como a lo largo de la sustanciación del proceso, mientras en las reclamaciones económico-administrativas, se ignoran dichos perjuicios, bastando la aportación de algunas de las garantías válidas y suficientes, donde el interesado, si deseaba obtener dicha medida, debía solicitar en el momento de la interposición, de esta forma, al facilitar la obtención de la suspensión por el reclamante, la Administración se beneficiaba también al no tener que iniciar el procedimiento de apremio. El problema que no queda resuelto, y que motivó las críticas de la doctrina, era cuando el interesado no podía aportar ninguna o alguna de las garantías exigidas en ese momento, perdiendo la posibilidad de obtener la suspensión en un momento posterior, por lo que podría vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva, al primarse la ejecución a través del procedimiento de apremio.

(729) MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm. 8, abril, 1997, pág.9.

en caso de impago por el recurrente, favoreciendo de esta forma la localización de los bienes del sujeto, ya que en muchas ocasiones la Administración no lo logra. Por tanto se esta primando la información y garantía dada por el recurrente frente a la perdida de eficacia de la actuación administrativa.

De acuerdo con esta nueva interpretación, más respetuosa con el derecho a la tutela judicial efectiva, nos encontramos que una vez obtenida la suspensión de la ejecución del acto objeto de reclamación y que está siendo objeto de ejecución por la vía de apremio, se tendrán que llevar a cabo las comunicaciones entre los órganos que toman tal decisión y los órganos de recaudación que deben de aplicarla, llevando a cabo la paralización de sus actuaciones.

A pesar de la bondad de la medida, consideramos que su efectividad en algunas ocasiones va a ser difícil. Es decir, ante un procedimiento de apremio iniciado el interesado para poder evitar la ejecución de sus bienes es conocedor que puede solicitar la suspensión del acto de liquidación que esta conociendo el TEA competente, ante el órgano de recaudación mediante la aportación de alguna de las garantías del artículo 75.6. del RPREA. De esta forma, la suspensión es automática desde la fecha de la presentación de la solicitud, produciendo sus efectos desde ese momento, aunque la garantía presentada sea insuficiente, lo que conlleva la paralización de la ejecución del acto, de esta forma el apremiado consigue retrasar la ejecución de sus bienes, aunque después no subsane las deficiencias de la misma, que en el caso de ser denegada, la suspensión subsistirá hasta que un órgano judicial decida sobre la misma. Mientras que se lleva a cabo la resolución de la solicitud de suspensión -no olvidemos que puede haberse prestado una garantía insuficiente- la suspensión se mantiene, pudiendo quedar, debido al paso del tiempo y a las actuaciones del interesado, sin efecto algunas de las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de apremio.

Mientras que en el caso de la suspensión no automática, debido a la tardanza en que se puede adoptar su admisión a trámite que es el momento en que se inician los efectos de la suspensión, que se retrotraen al día de la presentación de la solicitud de suspensión. Si el procedimiento de apremio se encuentra avanzado, puede ocurrir que cuando se inician los efectos de la suspensión el acto ya se haya ejecutado, ¿conlleva la

anulación de todo lo actuado hasta el momento de la presentación de la solicitud?, según la normativa así debería de suceder.

Lo cual significará que una vez interpuesta la reclamación económico-administrativa se podrá solicitar la suspensión en cualquier momento a lo largo de su tramitación con independencia del estado del periodo ejecutivo, donde la solicitud de suspensión antes de la notificación del procedimiento de apremio conllevará el tener que garantizar el importe de la deuda inicial más el 10%, y si se realiza la solicitud con posterioridad, el recargo a garantizar será del 20%, de acuerdo con la distinción que lleva a cabo la nueva redacción del artículo 127 de la LGT, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio(730).

1.6.1.- Solicitar varias veces la suspensión de la ejecución.

Otra de las cuestiones a plantear, sobre la que guarda silencio la nueva normativa, es la posibilidad de solicitar varias veces la suspensión de la ejecución aunque hayan sido desestimadas las anteriores. Aunque para la Resolución del TEAC de 25 de marzo de 1997, en base al art.74.8 solamente se podrá instar una solicitud de suspensión:

«...lo que de ningún modo resulta aceptable es que su art.74.8, al que el recurrente se acoge, al establecer que "la suspensión podrá solicitarse en cualquier momento mientras dure la sustanciación de la reclamación económico-administrativa...", ello pueda significar que, dentro de un mismo procedimiento de reclamación, el interesado pueda reiteradamente instar la suspensión, cuando ésta hubiera sido anteriormente denegada por resolución firme»(731).

En sentido favorable se manifiesta NUÑEZ SÁNCHEZ-CASCADO(732) en base a que *«el propio RPEA parece avalar esta conclusión en el artículo 76.13, por lo menos*

(730) NUÑEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, 1997, pág.468.

(731) RTEAC de 25 de marzo de 1997, comentada, por HUESCA BOADILLA, Ricardo, «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, núm.17, septiembre de 1997, pág. 129; o 5 de marzo de 1997, (JT 474), *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.9, septiembre, 1997, pág. 1109.

(732) NUÑEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, 1997, pág.468.

en materia de suspensiones no automáticas, al permitir modificar un acuerdo de suspensión anterior, como veremos. Ahora bien, siempre sería necesario que el reclamante acreditase ese cambio sobrevenido de circunstancias». Siendo correcta esta posibilidad, ya que al comentar ese apartado del artículo 76 veremos como en la filosofía de la normativa sobre suspensión en el RPREA gira en torno a que la Administración puede garantizarse el cobro de la deuda tributaria de la forma más eficaz y cómoda, al poder solicitar que la suspensión no automática concedida se sustituya por alguna de las garantías de la suspensión automática como consecuencia de la modificación de las circunstancias del deudor. Por tanto, también cabría esta posibilidad a la inversa, ante la denegación de la suspensión no automática, se puede solicitar nuevamente la suspensión, pero en este caso automática, como consecuencia del cambio de circunstancias.

Aunque nosotros avanzamos un paso más en el sentido de que se podrá solicitar tantas veces la suspensión de la ejecución del acto administrativo siempre que se hayan modificado las circunstancias por la cuales se le denegó las solicitudes anteriores.

De acuerdo con lo anterior, la solicitud de suspensión se podrá volver a solicitar tras la interposición de un nuevo recurso, es decir, en el caso de interposición del recurso de reposición, si se ha denegado la solicitud de suspensión, ésta se podrá volver a plantear al interponer la reclamación económico-administrativa, y por supuesto, al iniciar la vía jurisdiccional se puede repetir dicha petición de suspensión.

Habiendo sido más conveniente tanto para el recurrente y en especial para la Administración que la solicitud de suspensión debe de solicitarse en el mismo plazo en que se interpone la reclamación económico-administrativa y en aquellos casos en que no se haya solicitado, si el recurrente, debido al cambio de las circunstancias no pueda hacer frente al pago, establecer un mecanismo para obtener la suspensión, pero una vez iniciado el procedimiento de apremio, ante el rechazo del recurrente de solicitar la suspensión y ante la negativa de llevar el pago de la deuda, no facilitarle la posibilidad de obtener la suspensión, salvo, como hemos dicho, un cambio importante en las circunstancias económicas del sujeto que de manera palpable se puede probar los perjuicios o la imposibilidad de poder hacer frente al pago. Por tanto, se trata de evitar

que los contribuyentes utilicen esta posibilidad ofrecida en el nuevo reglamento con la finalidad simplemente de retrasar el pago de la deuda tributaria, distinguiendo entre aquellos contribuyentes que ante su negativa de solicitar la suspensión es porque deseen llevar a cabo el pago de la deuda tributaria, y en caso contrario como ya se había iniciado el procedimiento de apremio este no se podrá suspender cuando se encuentre en una fase muy avanzada del mismo, salvo que se produzca un cambio significativo de las circunstancias originarias produciéndose daños de imposible o difícil reparación.

Habrá que distinguir entre los efectos que produce la solicitud: instantáneos, de carácter preventivo, a partir de su adopción, con efectos a partir de ese momento, con efectos retroactivos, dependiendo del momento en que puede o se realiza la petición.

En cualquier caso, los efectos de la suspensión se retrotraen al momento de la presentación de la solicitud de la petición de suspensión de la ejecución, anulando las actuaciones llevadas a cabo, aunque el acuerdo se acordará pasado un periodo de tiempo amplio, debido a que se admite que se trata de una suspensión preventiva desde el momento de la solicitud(733), donde se admitía la presentación de garantías fuera de ese plazo pero antes de la denegación de la suspensión(734), y como establece el actual artículo 74.8 del RPREA, *«si bien, la cuando no se solicite en el momento de interponer la reclamación sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad»*.

(733) En sentido contrario se manifiesta el pronunciamiento de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en Circular de 19 de febrero de 1982, donde se señala que, *«normalmente la garantía será presentada en el momento de interponerse la reclamación, como prevé el Reglamento, en cuyo caso los efectos suspensivos se producirán de forma inmediata. Sin embargo, esto no implica que la presentación ulterior de garantía deba ser rechazada o sea ineficaz, sino que se suspenderá también la ejecución del acto impugnado, pero exclusivamente en el momento procedimental en que entonces se encuentre dicha ejecución, lo cual puede repercutir en la cuantía que deba ser garantizada (si se ha iniciado el procedimiento de apremio)»*, CISS. Procedimiento. Sanciones. Recursos, pág. 742.

(734) Se trata de aquellos supuestos donde solicitada la suspensión durante el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa se ha retrasado su otorgamiento por distintos motivos, por lo que una vez concedida se retrotraen sus efectos al momento de la solicitud, anulando todas aquellas actuaciones que se hayan producido hasta ese momento. Es decir, solicitada la suspensión, se está a la espera de su resolución; la prestación de la garantía se realiza en un momento posterior pero antes de su denegación; cuando se recurre su denegación, obteniendo un pronunciamiento favorable posteriormente; cuando al interponer el recurso contencioso-administrativo se obtiene la suspensión, etcétera.

2.- MOMENTO DE LA PRESTACIÓN DE LA GARANTÍA.

De acuerdo con la novedad comentada en el apartado anterior, en el sentido que la solicitud de suspensión se podrá llevar a cabo en cualquier momento antes de la finalización de la tramitación de la reclamación económico-administrativa, va a condicionar el momento en que el interesado debe de presentar la oportuna garantía(735).

2.1.- Lugar de puesta en disposición.

Otra de las novedades del nuevo reglamento hace referencia al lugar donde se debe de llevar a cabo la puesta en disposición de la garantía ofertada. Mientras que la solicitud de suspensión debe de ir dirigida, o bien al órgano de recaudación competente (en el caso del artículo 75), o bien al Tribunal Económico-Administrativo competente (en el caso de tratarse de una solicitud de suspensión del artículo 76), la garantía ofrecida debe de ponerse en disposición, no ante el Tribunal Económico-Administrativo, como ocurría con el Reglamento de 1981, según su artículo 81.4:

«La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión será puesta a disposición del Tribunal y podrá consistir en:...»

sino ante el órgano de recaudación, así lo dispone el artículo 75.6, en el caso de suspensión automática:

«La garantía a constituir por el reclamante para obtener la suspensión automática será puesta a disposición del órgano de recaudación ...»

y el artículo 76.11, en el caso de suspensión no automática:

«La resolución que otorgue la suspensión detallará,... y el órgano de recaudación a cuya disposición debe quedar constituida, ante el que deberá acreditarse su constitución...»

(735) Por tanto nos estamos refiriendo a aquellos casos donde, para poder obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es necesario prestar la oportuna garantía, lo que no ocurre en el caso de errores aritméticos, material o de hecho (art. 74.3 del RPREA), ni en el caso de sanciones, si reúnen los requisitos del artículo 81.4 LGT, y por último, cuando el solicitante no puede aportar ninguna clase de garantía y la ejecución del acto puede ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación. En relación con otros actos carentes de contenido económico, el Tribunal Económico-Administrativo está facultado para ordenar la adopción de medidas cautelares, donde en algunos casos podrá exigir la prestación de garantía pecuniaria, pero que su tramitación se llevará de acuerdo con lo establecido para la suspensión con o sin garantía del artículo 76 del RPREA, al cual nos remitimos.

2.2.- Forma de la garantía: constitución u ofrecimiento.

Otra de las novedades en relación con el momento de presentación de la garantía es la forma de ésta, es decir, si basta con su ofrecimiento o es necesaria su constitución, dependiendo esta circunstancia del tipo de suspensión que se solicite.

Así, si se trata de una solicitud de suspensión del artículo 75, de acuerdo con su apartado 2, será necesario para la concesión de la misma, no el ofrecimiento, sino la puesta a disposición ante el órgano de recaudación de una garantía ya constituida, de las enumeradas en su apartado seis:

«La solicitud de suspensión, a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida...»

Mientras que el caso de la solicitud de suspensión del artículo 76, bastará con el ofrecimiento de alguna garantía admitida en derecho, distinta de las del artículo anterior, según su apartado segundo:

«El Tribunal podrá decretar la suspensión cuando... y se ofrezca garantía suficiente...»,

no siendo necesario su constitución en el momento de presentación de la solicitud, sino que será con posterioridad, cuando el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución otorgando la suspensión deberá expresar, según el apartado 11:

«La resolución que otorgue la suspensión detallará, en su caso, la garantía que deba ser constituida, el plazo y forma de constituirla,...».

De acuerdo con la distinción anterior y las novedades del nuevo reglamento, podemos llevar a cabo una serie de consideraciones teniendo en cuenta las opiniones vertidas sobre la anterior regulación que en algunos casos son trasladables a la actual normativa, especialmente cuando se trata de la suspensión automática del artículo 75 que se mantiene en la misma línea que la recogida en el artículo 81 del Reglamento de 1981.

En este sentido, cuando se trata de la suspensión automática, lo importante a la hora de obtener la suspensión de la ejecución en el ámbito tributario no es tanto la solicitud de suspensión sino la aportación de la correspondiente garantía, ya que esta es

la que va a condicionar la existencia de una suspensión y finalmente el pronunciamiento del órgano de recaudación concediéndola o denegándola.

Así, el apartado seis del artículo 75 habla de «puesta a disposición» del órgano de recaudación de la garantía para poder obtener la suspensión automática, donde de acuerdo con la normativa anterior, (art.81.14 Reglamento de 1981) para HIJAS FERNÁNDEZ se entiende por tal «el ofrecimiento, la presentación y entrega de los documentos acreditativos de la garantía que se oferta para su constitución»(736), mientras con la actual regulación, no basta con el ofrecimiento para una posterior constitución, sino que de acuerdo con el apartado segundo del artículo 75 se deben de presentar los «documentos justificativos de la garantía constituida».

Por lo que, tanto con la anterior normativa como con la actual, la mera oferta de constituir la garantía en el caso de obtener la suspensión, es decir, con posterioridad al otorgamiento, conlleva la denegación de la misma, en este sentido BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix(737).

Por tanto la oferta o compromiso de presentar la garantía en caso de que el órgano de recaudación conceda la suspensión, debe ser denegada dicha petición, pero «en el caso de aval bancario, bastará con acompañar el compromiso de la entidad

(736) HIJAS FERNÁNDEZ, Fernández: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994, pág.40.

(737) BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix: «El procedimiento económico-administrativo (normativa, comentarios, jurisprudencia y formularios)», en la colección *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Edt. EDERSA, Madrid, 1990, pág.399 y la STS de 21 de mayo de 1988 (RJ 1988/3930), que desestima el recurso de apelación confirmando la denegación de la suspensión solicitada ya que se «solicito la suspensión del acto impugnado una vez que se preste la garantía o caución suficiente, expresando, literalmente, un Otrosí segundo Digo que me comprometo a prestar aval suficiente en cuando sea requerida por la Administración. Y Suplico tenga por hecha la anterior manifestación al efecto de constituir la requirente la garantía o aval para obtener la suspensión en la ejecución del acto impugnado, para lo cual estimó necesarios aproximadamente quince-veinte días, desde luego cuando reciba notificación a tal fin», pronunciando el Tribunal en el siguiente sentido «En el presente caso, resulta que la forma en que se solicitó la suspensión, al promover la reclamación económica, en nada se ajusta a lo que al respecto dispone el Reglamento de procedimiento, ni, por ende, puede admitirse la validez de la fórmula utilizada en aquel escrito y en su "Segundo Otrosí", que se separan profundamente de la norma», según los artículo 81.1 y 7 del anterior RPREA».

bancaria que lo formalizará posteriormente si se obtiene la suspensión»(738). Aspecto que fue admitido por la anterior normativa, y que en relación con la actual podemos seguir opinando lo mismo aunque se hable de garantía constituida, ya que se puede admitir el compromiso de quien va hacerse cargo de la garantía que es diferente del ofrecimiento de la misma.

2.3.- Garantía prestada con posterioridad a la solicitud de suspensión.

2.3.1.- Suspensión automática, artículo 75 del RPREA.

Es necesario determinar en qué momento del procedimiento debe de ponerse a disposición del órgano de recaudación la garantía para producir efectos suspensivos.

En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en la Base tercera, letra a) de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, se dispone:

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

En el Real Decreto-Legislativo 2795/1980, en la redacción originaria del artículo 22.1, básicamente se reproduce lo anterior(739) y en su actual redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se remite sobre esta cuestión a lo establecido reglamentariamente:

«La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine...»

(738) En este sentido MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág.669; y GUAITA GIMENO, Juan José: *Como Reclamar ante el Tribunal Económico-administrativo*. Edt. CISS, Monografías. Valencia, 1994. Nota a pie de página núm. 7, pág.105.

(739) Que venía a reproducir lo establecido en la Ley de Bases: «La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria...».

Mientras que en el desarrollo reglamentario de dicha norma, en el artículo 81.1 del anterior RPREA se vinculaba la presentación de la garantía con la interposición de reclamación económico-administrativa(740), en el actual reglamento, en su artículo 75 apartado primero y segundo:

«Quedará automáticamente suspendida la ejecución del acto administrativo impugnado desde el momento en que el interesado lo solicite y aporte garantía bastante conforme a las normas del presente artículo...»

«La solicitud de suspensión, a la que se acompañarán los documentos justificativos de la garantía constituida y copia de la reclamación económico-administrativa interpuesta y del acto recurrido en ella, se dirigirá al órgano de recaudación competente».

Como consecuencia de lo establecido en artículo 74.8, al poder solicitar la suspensión en cualquier momento antes de la finalización de la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, se vincula la presentación de la garantía al momento de presentación de la solicitud de suspensión y no al momento de la interposición de la reclamación económico-administrativa.

Como puede observarse, con la anterior normativa, tanto en la Ley de Bases como el Real Decreto Legislativo se condicionan el efecto de la suspensión a que sea garantizado el acto reclamado en el mismo momento en que se interpone la reclamación económico-administrativa, siendo el reglamento el que debe de especificar en qué debe consistir dicha caución. Mientras que con la nueva redacción del artículo 22 del Real Decreto Legislativo y el nuevo Reglamento se condiciona el efecto de la suspensión a que sea garantizado el acto en momento de la solicitud de la misma.

Es necesario puntualizar que no existía unanimidad, ni en las resoluciones administrativas, como en la jurisprudencia, ni doctrinalmente, sobre los efectos que conllevaba la presentación de la garantía con posterioridad a la interposición de la reclamación económico-administrativa, donde en la anterior regulación se podía distinguir las siguientes posturas, en relación con los diferentes momentos en los que se podía presentar la garantía:

(740) *«La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria...».*

A)- Se denegaba la solicitud de suspensión si la presentación de la garantía no se lleva a cabo junto con la interposición de la reclamación(741), en este sentido HUESCA BOADILLA(742) y SÁNCHEZ GONZÁLEZ(743).

La rigidez de esta interpretación, en relación con la anterior normativa, a la hora de determinar el momento de presentación de la garantía, fue matizada por la jurisprudencia y por la doctrina, siendo una causa válida para rechazar esta interpretación que si antes hemos reconocido que la solicitud de suspensión se puede realizar con posterioridad a la interposición de la reclamación, lógicamente también el otorgamiento de la garantía.

(741) De acuerdo con la interpretación literal de los preceptos transcritos se deduce que el obligado tributario al mismo tiempo de interponer la reclamación económico-administrativa debe de presentar junto con ella la garantía, según el artículo 81.1 del antiguo RPREA, confirmado por lo dispuesto en su apartado 7, «Si no se acompañe la garantía... no se verá afectada la ejecución del acto administrativo...». En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1991, (Ar.6214), o Rev. Impuestos, núm. 1, enero, 1992, pág. 44: «4.º Existe, por lo tanto, un precepto, con rango de Ley, que obligaba a la prestación de aval o garantía en un momento determinado y sin condicionamiento alguno, y por lo tanto quien pretende disfrutar de un beneficio, como es la suspensión de la ejecución de una liquidación, frente a la norma general de su ejecución, ha de cumplir con los requisitos que se exigen para que tal excepción pueda ser concedida. Si la Ley habla de prestar garantía "en el momento de interponerse la reclamación", quien no la prestó en tal momento es evidente que no pueda obtener el beneficio, ...Por lo tanto, quien no prestó la garantía en el momento de interponer la reclamación, no puede obtener el beneficio, como acertadamente resolvieron tanto el Tribunal Económico-Administrativo Provincial como la Sentencia de primera instancia».

La resolución de 24 de noviembre de 1982 del TEAC (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria, Edt. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, pág.18. Ref. 7), establece en su Considerando 7.º: «...resulta obligado tener presente que, conforme dispone el artículo 81.1 del Reglamento Procesal, la suspensión del acto administrativo impugnado debió intentarse, a instancias del interesado, al tiempo mismo de interponerse la reclamación, sin que sea procedente ni oportuno solicitarla en otro momento, muy posterior, además, de las actuaciones». La Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 1993, (Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo III, 1993, pág.734. Ref.1674), se pronuncia con el siguiente tenor: «Que los términos en que se expresa el art.81 del Regl. PREA de 20-8-1981 (...) son suficientemente claros en la carga que imponen al interesado que pretende la suspensión del acto administrativo objeto de reclamación económico-administrativa de solicitar la suspensión y acompañar una de las garantías reglamentarias establecidas en el momento de interponer la reclamación;..., por lo que no habiéndose cumplido por el recurrente la carga reglamentaria impuesta este Tribunal no puede acceder a la declaración de suspensión que se le solicita»

(742) HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», Rev. Crónica Tributaria, núm. 41, 1982, pág. 50.

(743) SÁNCHEZ GONZÁLEZ, ANGEL: Procedimiento Económico-administrativo, Edt. I.E.F., 3ª edición, Madrid, 1983, pág. 272.

B- Se concedía la suspensión si la presentación de la garantía se realizaba después de la interposición de la reclamación pero antes de la finalización del plazo para reclamar(744).

Doctrinalmente, son varios los autores(745) que consideraban que esta era la interpretación que se adecuaba más a lo dispuesto por el artículo 81 del RPREA, así, GALÁN RUIZ(746), para el cual no es lógico presentar la garantía con posterioridad al plazo de interposición cuando la suspensión es una cuestión accesoria a la reclamación; BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix(747), GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO

(744) Según esta segunda línea, el obligado tributario podrá poner a disposición del Tribunal Económico-Administrativo la garantía en un momento posterior a la interposición de la reclamación económico-administrativa, incluso posterior a la solicitud de suspensión, (ya hemos visto que no tiene porqué coincidir), pero siempre que se aporte dentro del plazo de 15 días que el artículo 92.2 del anterior RPREA establece para interponer la reclamación económico-administrativa. En este sentido la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 17 de mayo de 1989 (Rev. General del Derecho, núm. 538-539, 1989, Págs. 4977 a 4978): «Tercero. Que, aun cuando el TEA, con una interpretación pro actione, entiende que es admisible el aval si se presenta dentro del plazo para recurrir, en el presente caso se ha presentado con posterioridad a dicho momento, por lo que procede desestimar el presente recurso».

De acuerdo con lo anterior, podemos encontrar tres momentos en los que se puede presentar la garantía que son válidos para la obtención de la suspensión, pero siempre dentro del plazo de quince días para interponer la reclamación económico-administrativa: a) presentar la reclamación económico-administrativa junto con la solicitud de suspensión y posteriormente la garantía; b) presentación de la solicitud de suspensión junto con la garantía, en un momento posterior al de interposición de la reclamación económico-administrativa; c) interposición de la reclamación económico-administración, con posterioridad, con otro escrito, la solicitud de suspensión, y en un tercer momento de la presentación de la garantía en un momento posterior al de la solicitud de suspensión.

(745) GUERRA REGUERA, Manuel: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*. Edt. Comares, Granada, 1997: «Nosotros nos inclinamos a defender la conveniencia de atribuir firmeza al plazo de 15 días, y sólo cuando responda a razones justificadas, oportunamente motivadas, se podría aceptar la garantía siempre, por supuesto, que o se haya denegado aún la suspensión», págs. 414 y 415.

(746) GALÁN RUIZ, Javier: «Algunas cuestiones en torno a la suspensión de la ejecución de liquidaciones tributarias», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1995, págs.116 y 117.

(747) BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, FÉLIX: «El Procedimiento Económico-administrativo (Normativa, Comentarios, Jurisprudencia y Formularios), de la colección: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Edt. EDESA, Madrid, 1990, págs. 399 a 401, que mantiene un criterio antiformalista en material procedimental administrativa, recogiendo la Resolución del TEAC de 13 de enero de 1983, «Considerando 1.º: Que si bien el apartado 1 de dicho precepto (art.829 alude a la constitución de la garantía en el momento de interponer la reclamación, y éste es el supuesto más normal, como ya hizo notar la Dirección General de lo Contencioso del Estado en consulta evacuada, puesta luego en conocimiento de todos los Tribunales por Circular de esta Central de 19 de febrero de 1982, ello "no implica que la presentación ulterior de garantía deba ser rechazada o sea ineficaz, sino que suspenderá también la ejecución, lo cual puede repercutir en la cuantía que deba ser garantizada (si se ha iniciado ya el procedimiento de apremio)...", siempre que dicha solicitud vaya acompañada de

JAUDENES, Julio(748).

Este tesis además viene avalada por el artículo 14 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, al conceder la posibilidad de presentar junto con la solicitud de suspensión la garantía correspondiente dentro del plazo para interponer el recurso. En el plazo de un mes que tiene el obligado para poder interponer este recurso de reposición podrá en un primer momento interponerlo y después, pero antes de la finalización del plazo, presentar la garantía solicitando la suspensión(749).

C)- *Se concederá la suspensión siempre que la garantía sea presentada antes de la finalización del período voluntario de recaudación.*

En este caso, al interponer la reclamación económico-administrativa se solicita la suspensión pero sin constituir garantía alguna, la cuál se aporta antes de la finalización del período voluntario de recaudación. Ante esta situación se debe conceder la suspensión, lo que no ocurrirá si la entrega de la garantía se efectúa con posterioridad a la finalización del período voluntario y aunque el Tribunal Económico no haya resuelto todavía sobre la petición de suspensión. Partidario de esta situación nos encontramos al prof. LÓPEZ DÍAZ, Antonio(750), y la justificación está en que una vez iniciado el

la constitución de garantía en una de las modalidades reglamentarias y que sea suficiente, dentro del plazo para reclamar.

(748) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al reglamento de Procedimiento Económico-administrativo*, Edt. Civitas, Madrid, 1983, pág.707, que admiten que pueda solicitarse la suspensión después de la interposición de la reclamación, pero siempre dentro del plazo previsto para la interposición y «*en todo caso, debe presentarse con la petición el documento acreditativo de haberse constituido la garantía...*».

(749) Se establece en el ámbito local una mayor permisibilidad elogiada por ARAGONES BELTRÁN, Emilio: «Sobre el nuevo Reglamento General de Recaudación (y II)», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 88, 1991, pág. 163, nota, núm. 53.

(750) LÓPEZ DÍAZ, Antonio: *La Recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Edt. I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1992: considera que «*el sujeto pasivo puede solicitar la suspensión y ofrecer garantía en un momento posterior a la interposición del recurso, siempre y cuando no haya finalizado el plazo voluntario de ingreso...*» Pág. 110, para después ampliar esta posibilidad, en el sentido de que: «*...nada impediría que en el caso de la reclamación interpuesta dentro de su plazo legal, con anterioridad a la incursión en apremio, se formalizara la garantía suficiente una vez iniciado el procedimiento, con lo cual, en ese momento debería suspenderse el procedimiento.*

En conclusión, pensamos que, si por el juego de los plazos resulta admisible una reclamación sobre el nacimiento o contenido de la obligación tributaria, una vez obtenida la suspensión del acto de liquidación recurrido, se producirá la paralización del procedimiento, siempre que el particular lo solicite a los órganos competentes y demuestre la concurrencia de tal circunstancia», Pág. 392.

procedimiento de apremio, nos encontramos con un nuevo acto administrativo que trata de ejecutar la deuda tributaria al no estar suspensa, lo cual, de acuerdo con la normativa del RPREA de 1981, conllevaría la impugnación de ese nuevo acto y solicitar la suspensión del mismo.

En este sentido la STSJ de Baleares de 26 de junio de 1998:

«Doctrina la anterior que debe de llevar a la desestimación del presente recurso pues, según se ha indicado anteriormente, la parte actora no presentó la garantía o aval bancario hasta el escrito de alegaciones, por lo que no puede considerarse el carácter preventivo de la suspensión como se pretende, ni procedía la misma dado que había vencido ya el período voluntario de ingreso, por lo que la exacción del débito tributario se produce en vía de apremio cuya providencia constituye un nuevo acto administrativo, cuya suspensión habrá de solicitarse en otro momento»(751).

Pero además, debido a la distinción entre período ejecutivo y procedimiento ejecutivo, consideramos que si la garantía se presenta antes del inicio del procedimiento de apremio y antes de que el Tribunal Económico haya resuelto sobre la suspensión, éste debe concederla si queda suficientemente garantía la deuda tributaria, más recargo que se ha devengado, por haberse iniciado el período ejecutivo.

D- Una cuarta tesis, era la que defendía que la suspensión debía ser otorgada siempre que la garantía fuera presentada antes de que el Tribunal denegará la solicitud de la suspensión.

Ante las posiciones anteriores, se lleva a cabo una flexibilización en relación con el momento en que el obligado tributario debe de poner a disposición del Tribunal Económico-Administrativo la garantía, siendo válido para la concesión de la suspensión la presentación una vez finalizado el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa pero antes de que el Secretario del órgano revisor se pronunciase sobre la misma. Todo ello motivado por el corto plazo de quince días existente para poder llevar a cabo la interposición de la reclamación y por tanto cumplir los trámites para solicitar la suspensión. En este sentido son varios los ejemplos jurisprudenciales:

(751) STSJ de Baleares de 26 de junio de 1998, (JT 867), P. Algora Hernando, Jesús Ignacio. Rev. Jurisprudencia Tributaria núm. 11, octubre de 1998, pág. 491

«Que si bien es cierto que el reclamante sólo ofreció en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa prestar el aval o garantía que se le exigiere, pero sin acompañar el documento constituyendo esta garantía, no es menos cierto que presentó dicho documento antes de que el Tribunal Económico-Administrativo denegara la suspensión, puesto que el escrito de interposición lleva fecha de 7 de enero de 1981, el documento en que se materializó el aval lleva fecha de 28 de febrero del propio año; por ello, por muy estricta que quiera ser la interpretación de las normas que exigen el cumplimiento de determinados requisitos, éstos no pueden ser llevados a sus últimas consecuencias, como en este caso ocurrió, si se denegara la suspensión»(752).

En parecidos términos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988, *a sensu contrario*(753), y la Sentencia del Tribunal Superior de Asturias de 25 de junio de 1992(754), sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992(755).

(752) STS de 28 de mayo de 1984, (RJ 1984/2935). Hay que tener en cuenta, que otro argumento utilizado por el Ponente MARTÍN HERRERO, José Luis, para pronunciarse en este sentido, es que el Reglamento PREA aún no se había publicado en el momento de la interposición de la reclamación económico-administrativa, por lo que era de aplicación el artículo 58 de Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que contempla el supuesto que en caso de que los interesados en la reclamación no reunieran los requisitos legales necesarios, en cuyo supuesto el Tribunal debe concederles un plazo de diez días, para subsanarlo, norma que no fue aplicada por el Tribunal Económico-Administrativo. Por lo que en este caso, solicitud de suspensión antes de finalizado el plazo de interposición de la reclamación, con presentación de garantía posteriormente, pero antes de pronunciarse el Tribunal sobre la misma, este no podía denegarla por no haber presentado la garantía en plazo, sino que debería haber concedido un plazo de diez días para subsanar la falta de garantía no presentada en dicho plazo.

Por tanto está admitiendo que la solicitud de suspensión sin presentación de garantía se puede subsanar concediéndole un plazo de diez días para ello antes de denegarla.

(753) STS de 21 de mayo de 1998, (RJ 1988/3930): *«...es más, ni siquiera cabe en el presente caso estimar la doctrina de la Sentencia de 28 de mayo de 1984, ya que el aval del Banco de Bilbao fue presentado con posterioridad a haber sido denegada la suspensión...».*

(754) *«...anunciando la aportación de un aval bancario que no fue presentado sino hasta el día 30 de noviembre del mismo año, una vez se había dictado ya el acuerdo denegatorio de la suspensión por la Secretaría del Tribunal en uso de sus facultades reglamentarias, de tal manera que aún cuando nos encontramos con una medida cautelar, es lo cierto que un principio de seguridad jurídica hace que la Administración recurrida deba saber con certeza cuándo puede ejecutar el acto impugnado, por lo que ha optado la Ley por fijar un plazo preclusivo donde poder efectuar la suspensión de aquél».*

Sentencia comentada por HUESCA BOADILLA, RICARDO, en la Rev. Impuestos, Tomo I, 1993, pág.1078, admitiendo que la suspensión *«no es posible cuando se ha dictado el correspondiente acuerdo denegatorio de la suspensión...».*

(755) STS de 14 de octubre de 1992, Rev. Estudios Financieros, núm. 122, 1993, pág.73: *«... más para que ello ocurra (suspensión con carácter preceptivo) es necesario que el aval o garantía acompañe a la solicitud de suspensión, o, a la suma, como dice la S. 27-3-1984, que el documento constituyendo la garantía se presente antes de que el Tribunal deniegue la suspensión...».*

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 20 de octubre de 1995(756), previo anuncio de la presentación del aval al tiempo de interponerse la reclamación económico-administrativa, anula la resolución incidental del TEAR que denegó la suspensión y declara en su lugar la procedencia de que el referido organismo admita el aval bancario presentado en su día por el demandante y se otorgue la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado:

«Fundamento de Derecho. Tercero.- Sin ignorar que el art.81.1 RPEA determina la procedencia de la suspensión "... si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza... el importe de la deuda tributaria", esta Sala viene sosteniendo una interpretación finalista del precepto según la cual si lo que se pretende es que la suspensión de la ejecutividad quede subordinada al aseguramiento de la deuda, también procede la suspensión cuando -como sucede en el caso que nos ocupa- habiendo sido anunciada la presentación del aval al tiempo de interponerse la reclamación, su efectiva aportación haya tenido lugar antes de que el TEAR resuelva sobre la solicitud de suspensión. Entendemos, por tanto, que la suspensión procede siempre que al tiempo de resolver el TEAR sobre ella concurren los requisitos para su adopción».

También en relación con esta postura son varios los autores que se pronuncian favorables a la misma ya que como expone LOZANO SERRANO, se trata de aplicar a este caso concreto el *«principio de subsanación de defectos y trámites procesales, plenamente coherente con la acepción que de éstos ha inspirado la jurisprudencia*

(756) Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.69, diciembre, 1995. (JT 1228), págs. 1176 y ss. En el mismo sentido, a sensu contrario, la STSJ de Madrid, de 20 de julio de 1995. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 66 octubre, 1995, (JT 1.002), págs. 722 a 723. Más reciente la STSJ de Madrid de 28 de mayo de 1998, (JT 1038). P. Gallego Laguna, José Alberto: *«Por lo que es preciso interpretar cuál es el momento en que ha de presentarse la garantía y aunque de una interpretación literal estricta parece deducirse que ha de coincidir plenamente con el momento de interposición de la reclamación, pro esta Sección Quinta de la Sala de lo contencioso-Administrativo, se ha venido interpretando que la presentación de la garantía es admisible siempre que no haya mediado resolución sobre la misma del TEAR, máxime cuando, como en el presente caso, con el escrito de interposición se hizo el ofrecimiento de presentación de garantía junto con la petición de suspensión, pues el momento a considerar habrá de ser aquel en el que el TEAR resuelve sobre la suspensión y la presentación anterior a este momento de dicha garantía constituye una subsanación, ya que el Tribunal Económico-Administrativo, en el momento de resolver sobre la suspensión tiene conocimiento del aval, aunque no fuera presentado junto con el escrito de interposición, motivo por el cual procede la estimación del recurso contencioso-administrativo debiendo declarar no ajustada a derecho la resolución impugnada, dejándola sin efecto, acordando la suspensión del acto recurrido,...»*. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.13, noviembre de 1998, págs. 767 y 768.

constitucional»(757), para otros les «parece rechazable una rigurosa interpretación que lleve a negar la suspensión si se presenta la garantía después del plazo para presentar la reclamación y antes de que el Tribunal la deniegue»(758), en igual sentido se pronuncia CHECA GONZÁLEZ(759), PRESA LEAL(760), HIJAS FERNÁNDEZ(761), PUJALTE CLARIANA(762) por lo que se abre un «plazo éste incierto y desconocido para

(757) LOZANO SERRANO, Carmelo en la obra colectiva realizada junto con CASADO OLLERO, Gabriel; FACÓN Y Tella, Ramón y SIMÓN Acosta, Eugenio: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 2º edic. 1990, pág. 872. En el mismo sentido, MORIÉS JIMÉNEZ, Mª TERESA: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág.664.

(758) En el mismo sentido, BANACLOCHE, JULIO: «Dudas procedimentales», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1992. Pág.16, que considera rechazable una rigurosa interpretación que lleve a negar la suspensión si se presenta la garantía después del plazo para presentar la reclamación y antes de que aquélla sea denegada.

(759) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Las Reclamaciones Económico-administrativas (Análisis Normativo, Jurisprudencial y Doctrinal)*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág.141.

Defendiendo dicha situación, también en el ámbito de las Haciendas Locales, en el sentido de que aunque en la Hacienda local la suspensión se podía solicitar después de la interposición del recurso de reposición pero antes de la finalización del plazo para su interposición, considera que lo más correcto debía haber sido «que se hubiere admitido expresamente la validez de la garantía prestada en cualquier momento siempre que, lógicamente, éste fuese anterior al de la denegación de la suspensión por parte del órgano ante el que la misma se presentó, que en este caso concreto de las Entidades Locales será su Presidente...». En el mismo sentido, ARNAL SURIA: «La gestión de los tributos locales», *Palau 14, Rev. Valenciana de Hacienda Pública*, núm 7, 1989, pág. 53.

(760) PRESA LEAL, Jesús: «Autotutela administrativa y suspensión de la ejecución en vía económica-administrativa», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 142, enero, 1995, pág. 57.

(761) HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm.3, febrero, 1994, pág. 41; ha escrito al respecto que el art.81.1 del RPREA de 1981 «ha sido interpretado flexiblemente por la jurisprudencia siempre que en el momento de acompañar la oportuna y preceptiva caución sea acompañada en las solicitudes de la suspensión o antes de que el Tribunal deniegue la suspensión. Es decir, que es válida incluso a efectos suspensorios la garantía presentada dentro del período de tiempo que transcurra entre la interposición de la reclamación y el momento anterior a la resolución de la denegación; plazo éste incierto y desconocido para el reclamante, pero que viene a brindar una oportunidad in extremis de aportar la garantía exigible para obtener la suspensión, no acompañada inicialmente, antes de que el Tribunal resuelve sobre la denegación».

(762) PUJALTE CLARIANA, Emilio: «Suspensión en la vía económico-administrativa de las liquidaciones impugnada (Comentario a la Sentencia de la Sala Tercera -sección Segunda- del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1994)», *Rev. Estudios Jurisprudenciales*, núm. 10, 1994, págs. 45 y 46; donde afirma que con el RPREA de 1981, la suspensión tiene carácter preceptivo siempre «que se acompañara la correspondiente garantía a la solicitud de suspensión, (sentencias del TS de 27 de marzo de 1984, 20 de septiembre de 1985, y 14 de noviembre de 1987), o a lo sumo, cuando la garantía se presentara antes de ser denegada la suspensión (sentencias de 27 de mayo de 1984 y 21 de mayo de 1988)».

el reclamante, pero que viene a brindar una oportunidad "in extremis" de aportar la garantía exigible para obtener la suspensión, no acompañada inicialmente, antes de que el Tribunal resuelva sobre la denegación»(763).

«Primero: Que si bien el apartado 1 de dicho precepto alude a la constitución de la garantía en el momento de interponerse la reclamación y éste es el supuesto más normal, como ya se hizo notar la dirección General de lo Contencioso del Estado en consulta emanada, puesta luego en conocimiento de todos los Tribunales por Circular de esta Central de 19 de febrero de 1982, ello "no implica que la presentación ulterior de garantía deba ser rechazada o sea ineficaz, sino que suspenderá también la ejecución del acto impugnado, pero exclusivamente en el momento procedimental en que entonces se encuentre dicha ejecución, lo cual puede repercutir en la cuantía que deba ser garantizada (si se ha iniciado ya el procedimiento de apremio)"...»(764).

De acuerdo con lo expuesto, opiniones doctrinales y jurisprudenciales vertidas en relación con la normativa anterior, que han sido recogidas debido a que pueden ser válidas para los supuestos de suspensión automática del artículo 75 del actual RPREA. En este sentido, por tanto, en el caso de que no se lleve a cabo la presentación de la garantía junto con la presentación de la solicitud de suspensión, aquella podrá ser aportada en un momento posterior, pero siempre antes que el órgano de recaudación decida sobre la solicitud.

2.3.2.- Suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación, artículo 76 del RPREA.

La principal novedad es que a la hora de presentar la solicitud de suspensión no es necesario presentar una garantía ya constituida (además es conveniente esta previsión, ya que el Tribunal Económico-Administrativo debe evaluar si la misma reúne los requisitos del artículo 76, en caso contrario denegara la solicitud y el solicitante puede perder los costes de su constitución).

(763) HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994, pág.41.

(764) Resolución del TEAC de 13 de enero de 1983, *Rev. La Ley*, Tomo IV, 1983, pág. 982.

Al indicar el reglamento en su apartado segundo que debe ser una garantía «*de cualquier tipo*», consideramos, siguiendo a NÚÑEZ BLÁZQUEZ(765), que podrá ser «*el activo o activos del reclamante con valor patrimonial que pueda ser objeto de liquidación en caso de ejecución*», y lógicamente si cumple la misma el resto de requisitos que debe reunir para su validez y eficacia establecidos en el artículo 76 del RPREA.

Ante la diversidad de garantías el interesado tiene la posibilidad de ofrecer una o varias garantías donde el TEA analizará cada una de ellas con la documentación aportada y una vez admitida a trámite designará, de entre las ofrecidas, aquella que a juicio del TEA consideré más válida para garantizar en el futuro la posible ejecución del acto, en definitiva que quede salvaguardado el interés público. Debiendo el mismo en la resolución en que otorga la suspensión detallar, artículo 76.11 del RPREA:

«...la garantía que deba ser constituida, el plazo y la forma de constituirla, y el órgano de recaudación a cuya disposición deba ser constituida...»

Dicha resolución tendrá efectos suspensivos hasta que la constitución de la garantía quede acreditada ante dicho órgano de recaudación que deberá dictar un acuerdo expreso declarando conforme la garantía realmente constituida.

Siendo posible que la documentación sobre la garantía que se va a ofertar al Tribunal se presente en un momento posterior, pero antes de que el Tribunal haya dictado acuerdo inadmitiendo a trámite la misma, ya que en todo caso el TEA debe analizar los perjuicios de imposible y difícil reparación o, se trataría de una solicitud de suspensión sin prestación de garantía. Pudiéndose presentar su acreditación de constitución antes de que el órgano de recaudación declare la acreditación y la denegación de la suspensión previamente otorgada por el TEA cuando la admitió a trámite.

(765) NÚÑEZ BLÁZQUEZ, Rafael: «Nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Atención especial a la suspensión del acto impugnado», *Rev. Impuestos*, núm. 14, julio, 1996, pág. 44.

2.4.- Garantías. Numero tasado o abierto. Evolución jurisprudencial.

La nueva redacción del artículo 22 TAPEA(766) determina cuales son las garantías que el reclamante puede aportar a los efectos de obtener la posible suspensión de la ejecución del acto impugnado, donde debemos distinguir, entre las enumeradas en el primer apartado del artículo 22 TAPEA:

«1. La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, mediante depósito de dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden, el importe de la deuda tributaria y de los intereses de demora que genere».

Aunque existe una coincidencia entre las estas garantías y las que aparecían enumerados en el artículo 81 del RPREA tras el desarrollo reglamentario del artículo 22 TAPEA original, existen una serie de diferencias que después analizaremos. La más importante novedad aparece en el segundo apartado, donde a parte de establecer los supuestos en los que es posible obtener la suspensión de la ejecución sin ser necesario aportar garantías,-en los casos en que la ejecución puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación, y en los casos de error aritmético, material o de hecho-, regula aquellos supuestos en los que el reclamante ante la imposibilidad de poder prestar una de las garantías del apartado primero, le concede la posibilidad de aportar otras distintas, las enumeradas en el segundo párrafo, del apartado segundo:

(766) El Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se artículo la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, según la nueva redacción dada al artículo 22 por la Disp. Adic. única.3 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en vigor a partir del día 23 de julio de 1995, que sustituye la redacción originaria de dicho precepto, el cuál a la hora de especificar la garantías que podía aportar el interesado en obtener la suspensión del acto impugnación hacia una remisión a reglamento en cuestión: *«1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria».*

Con este cambio se puede apreciar dos importantes diferencias con su redacción originaria: a) Por un lado lleva a cabo la enumeración de las posibles garantías, mientras que en la redacción originaria la determinación de las mismas, como consecuencia de la remisión reglamentaria, aparecían especificadas en el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. b) Por otro lado, conllevaría la necesaria modificación del RPREA existen en ese momento para adaptarlo a lo especificado en la nueva redacción del artículo.

«... A efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria y cualesquiera otras que se estimen suficientes».

Esta nueva redacción es un ejemplo claro de que el legislador ha seguido los criterios mantenidos por la doctrina y por algunos Tribunales de justicia en la necesidad de admitir otro tipo de garantías distintas a las fijadas en el artículo 81.4 RPREA anterior, y especialmente, para aquellos casos en que el obligado tributario le es imposible aportar algunas de las enumeradas en el anterior artículo reglamentario. Pero la llegada a esta situación no ha sido pacífica y breve en el tiempo, sino, como tendremos oportunidad de ver la evolución que se ha producido durante estos catorce años donde los argumentos doctrinales y los pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales han sido muy dispares, pero que en todos ellos se vislumbra el esfuerzo de superar una situación que demandaba su reforma, y más concretamente, un mayor acercamiento al espíritu del texto constitucional.

De acuerdo con lo descrito anteriormente, con independencia del estudio del procedimiento que se debe seguir a la hora de determinar por los órganos competentes, los requisitos y la suficiencia de las garantías aportadas, es necesario llevar a cabo el análisis de las garantías enumeradas en ambos apartados, y también, otro tipo de garantías, que aunque no aparecen recogidas, pero debido a la especificación final del segundo párrafo del apartado segundo, *«...y cualquier otras que se estimen suficientes»*, que puedan reunir los requisitos necesarios para garantizar el interés de la Administración y, por tanto, ser válidas para obtener la suspensión de la ejecución del acto objeto de reclamación económico-administrativa.

Durante la vigencia del RPREA de 1981 se había producido una viva polémica sobre si la garantías previstas en dicha norma(767) era una enumeración cerrada o era

(767) El artículo 81 del RPREA, se establecen las garantías a constituir por el reclamante (punto 4 del mismo) y que pueden consistir en:

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

b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por un Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de Crédito, con la limitación, en este último caso, que establece la DT 6ª, número tres de la Ley 3/1987, de 2 de abril.

c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos inferiores a 100.000 pesetas».

posible obtener la suspensión aportando otro tipo de garantías (768). En este sentido nos encontramos con una serie de pronunciamientos que consideran que el tipo de garantías es *numerus clausus*(769), mientras que otros admiten otro tipo de garantías distintas(770), como la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de junio de 1992, que entiende que la enumeración de los medios de garantía a constituir por el reclamante en el artículo 81.4 del RPREA de 1981 no es exhaustiva y puede admitirse también un medio de garantía no citado en dicho artículo(771). Posibilidad que no era admitida por

(768) BAILANCH I ASPA, JOAN-CARLES: «Acerca de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 142: «El objeto o la finalidad de dichas garantías es vigilar o proteger el interés público, de forma que no se vea afectado por la suspensión de la ejecución del acto administrativo.

Hasta aquí correcto, hay que velar por el interés público. Lo que resulta inadmisibile es que la Administración exija diferentes garantías, es decir, proteja de forma diferente el interés según al vía en la que esté. En vía de gestión el Reglamento General de Recaudación, tal como hemos visto en ponencias anteriores, admite como garantía las hipotecas, prendas con o sin desplazamiento y cualquier otra que se estime suficiente.

En el procedimiento económico-administrativo es válido y se aplica de forma general únicamente el aval bancario, ya que el depósito representa la inmovilización total del principal recurrido más intereses y recargo del 5 por 100 y la fianza de dos contribuyentes se aplica a débitos inferiores a 100.000 pesetas, de los que, en la práctica y por la teoría extendida, errónea a mi parecer, de que en estas cuantías es más económico pagar que recurrir, hay muy pocos».

(769) STS de 2 de febrero de 1994 (RJ 1328); STSJ de Galicia de 2 de junio de 1994 (JT 709); STSJ de Galicia de 20 de julio de 1994 (JT 887); RTEAC de 23 de febrero de 1994 (JT 337); RTEAC de 7 de junio de 1994 (JT 884); RTEAC de 24 de noviembre de 1994 (JT 1670); SAN de 25 de julio de 1996, (JT 1996/1008); STS de 11 de marzo de 2000. (RJ 2000/2812). P. Mateo Díaz, José.

(770) La STSJ de Madrid, 23 de febrero de 1995 (JT 129), o la STSJ de Murcia, de noviembre de 1995, (JT 68), considera de aplicación supletoria el artículo 116 de la LPA, hoy el artículo 111.2 LRJ PAC. Ante una garantía distinta del artículo 81.4 del RPREA de 1981, el Tribunal deberán admitirla o denegarla atendiendo a su pertinencia y suficiencia. La no presentación de las garantías del artículo 81 simplemente conduce a la no automática de la suspensión, pero no a su necesaria denegación.

(771) STSJ de Valencia de 8 de junio de 1992. P. Altiraba Cano, admite suspender la ejecución de las liquidación impugnadas con la aportación la prenda de las acciones de una sociedad mercantil. «Una de las primeras exigencias impuestas a quien acomete cualquier labor hermenéutica es la de ajustar la tarea interpretativa a la realidad social y al momento en que la norma va a ser aplicada, evitando que institutos que responden a una misma finalidad quededen desconectados entre sí, desgajados de los contextos normativos que le son propios. Y generando situaciones jurídicas diversas, cuando no antipáticas.

El instituto de la suspensión que aquí se examina no es distinto en cuanto a su naturaleza a una medida cautelar, y responde, como las restantes medidas cautelares que previene el ordenamiento, a la necesidad actual de alejar un temor o un daño futuro, lo que aconseja mantener el estado o la situación que afecta a personas, cosas o derechos, bastando para su adopción la "mera apariencia de un buen derecho", principio éste ante el que cede la presunción de exactitud o legalidad del actuar administrativo, de modo que no se frustre la resolución que en su día se dicte, ni pueda en ningún

el Tribunal Supremo, que de manera expresa se pronuncie en Sentencia de 2 de febrero de 1994(772), línea seguida, lógicamente, por los Tribunales Económico-administrativos (773), pero no por algunos Tribunales Superiores de Justicia, como el de Madrid(774),

supuesto perjudicarse a quien, en legítimo ejercicio de su derecho, entable un recurso.

Estos principio, derivados por la Jurisprudencia (del de seguridad jurídica) al interpretar y aplicar los artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 1.428 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no pueden ser extraños a los mecanismos suspensivos que previene el artículo 81 del Reglamento que comentamos, y los mismos serían suficientes para resolver la cuestión debatida, pues determinan una interpretación extensiva del precepto citado, y abonan a la conclusión de que los medios de garantía que allí se mencionan no son los únicos y, en consecuencia, su enumeración no es taxativa, ni determinativa, siendo por ello perfectamente posible el ofrecimiento de medios de garantía distintos de los previstos reglamentariamente». Rev. Carta Tributaria, núm. 174, referencia 4137, pág. 193 y ss.

STSJ de Valencia de 25 de junio de 1992. P. Manglano Sada admite como garantía válida la constitución de hipoteca mobiliaria sobre los elementos afectos a la actividad mercantil, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 105, diciembre 1992, pág.146.

(772) STS de 2 de febrero de 1994. P. Pujalte Clariana, Emilio. Rev. Carta Tributaria, núm. 209, 15 septiembre, 1994, pág.113. Según el Tribunal Supremo uno de sus argumentos para limitar las garantías en vía de recurso, frente al carácter abierto con que éstas se regulan en materia de aplazamiento, radica en el carácter discrecional de estos últimos frente al automatismo con que opera la suspensión de las liquidaciones impugnadas. Frente a este argumento se ha dicho: «*El que en unos casos la suspensión sea automática y en otros discrecional se explica por el hecho de que el aplazamiento no supone oposición a la procedencia del gravamen, llegando incluso en la generalidad de los casos a adquirir firmeza la liquidación.*

Aparte de que, obviamente, también el órgano competente para resolver el recurso puede rechazar motivada mente la suspensión solicitada, si estima que el interés público exige la ejecución inmediata y que con ello no se produce al particular un perjuicio de imposible o difícil reparación, valorando desde esta perspectiva la garantía aportada. En este contexto, el carácter automático de suspensión, cuando se trata de la impugnación de una liquidación y se ofrece aval bancario, lo que viene a demostrar es que en la ponderación de bienes entre el interés público y el interés privado que toda decisión sobre la suspensión conlleva, el pago de una suma de dinero nunca debe imponerse coactivamente si existe garantía suficiente. En definitiva, la norma pretende facilitar la suspensión, limitando las facultades del órgano económico-administrativo para denegarla en los casos de aval, y no lo contrario -excluir la posibilidad de suspensión con otro tipo d garantía o incluso sin garantía- como a veces parece entenderse implícitamente».

2.- Otro argumento: la facilidad del secretario del órgano económico administrativo para apreciar la suficiencia del aval, frente a las dificultades que entraña la valoración de una garantía hipotecaria u otra distinta. «*Pero parece evidente que la mayor o menor facilidad o "comodidad" del órgano económico-administrativo no puede constituir un criterio válido de actuación*». Rev. Tribuna Fiscal, núm.9, mayo 1995, pág.29.

En la línea marcada por el Tribunal Supremo, la SsTSJ de Galicia de 20 de julio de 1994, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 43, octubre, 1994, (JT 887), pag.483; de 25 de abril de 1997, (JT 430), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 8, julio, 1997, pág. 1017; STS de 24 de julio de 1999, (RJ 1999/7105). P. Mateo Díaz, José.

(773) RTEAC de 17 de mayo de 1994, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.44, 1994 Ref. 897, pág. 499, deniega la suspensión ya que la garantía ofrecida era su propia vivienda, una modalidad de garantía distinta de las recogidas en la norma, o RTEAC de 23 de febrero de 1994, Rv. Impuestos, núm.18, septiembre, 1994, pág.74.. La Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1994, Rev.

Jurisprudencia Tributaria, núm. 54, marzo, 1995. Ref. 1670, pág. 999: «...la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1994 que anuló una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de noviembre 1992, que declaró improcedente la concesión de suspensión basada en el principio de «apariencia de buen derecho», porque, de un lado, en la vía económico-administrativa la suspensión se funda, únicamente, en el afianzamiento o garantía de la deuda tributaria y en ningún caso en dicha apariencia de buen derecho...».

«... por este Tribunal Central se ha sentado el criterio, en Resolución de 23 de febrero de 1994 de que las garantías para la suspensión de la vía económico-administrativa son únicamente las del artículo 81, cuya razón o fundamento radica en que son de sencilla e inmediata valoración por el Secretario del Tribunal, lo que excluye tener que acudir a los complejos sistemas de valoración que exigen otro tipo de garantías; de tal forma no puede pretenderse, por la razón expuesta, unificar las garantías de la vía económico-administrativa con las de la vía de gestión»

(774) Sentencia del STJ de Madrid de 23 de febrero de 1995. Rev. Tribuna Fiscal, núm. 9, mayo, 1995, págs.29 a 30, que se pronuncia en un sentido parecido a la del TSJ de Valencia, así, dispone en su Fundamento Jurídico segundo:

«La resolución impugnada rechaza la suspensión solicitada porque la garantía ofrecida no es una de las mencionadas en el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

La Sala no puede compartir la conclusión del TEAR por las siguientes consideraciones: a) Porque la expresión «podrá consistir», refiriéndose a las garantías que utiliza el Reglamento de Procedimiento, no es imperativa sino hipotética, lo que coadyuva en favor de la admisión de otras garantías para el aseguramiento de la deuda distintas a las previstas en el Texto Legal citado. b) No se comprende la razón por la que el Reglamento de Recaudación admite garantías que no son aplicables al Procedimiento Económico-Administrativo. (No se olvide que el Reglamento de Recaudación contempla créditos firmes en favor de la Hacienda, lo que obligaría a extremar las precauciones para su cobro, en tanto que en el Reglamento de Procedimiento se contemplan créditos que son objeto de impugnación y todavía no firmes). c) Si el TEAC tiene reconocida la posibilidad de que en vía económico-administrativa se pueda acordar la suspensión cuando la ejecución del acto sea susceptible de producir perjuicios de difícil o imposible reparación, es decir, sin ninguna garantía, no es razonable excluir aquellos supuestos en que se ofrece garantía, aunque ésta sea distinta a la prevista legalmente. d) Si bien es verdad que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el hecho de que las garantías a prestar son las previstas en el Reglamento, y no otras, no es menos cierto que el Tribunal Constitucional en Sentencia 30, de 27 enero 1994, ha considerado contrario al derecho a la tutela judicial efectiva, por hacer imposible el acceso al recurso, la inadmisión de garantía hipotecaria ofrecida para poder interponer recurso de suplicación en lugar de la consignación en metálico o garantía mediante aval exigida por el artículo 227 LPL. Entendemos que el supuesto litigioso es muy semejante al resuelto y la diferencia radica en los órdenes jurisdiccional y administrativo en que cada uno se inserta. e) Por último, razones de equidad hacen claramente aconsejable interpretar el art.81.4 del Reglamento de Procedimiento en la forma que venimos preconizando».

En este sentido se admite como caución válida la garantía hipotecaria, ATSJ Canarias (Las Palmas) de 20 de diciembre de 1995, Rev. Quincena Fiscal, núm.9 de mayo 1996, (JT 1622), la prenda sobre bienes muebles, STSJ de Murcia de 28 de diciembre de 1995 (JT 1995/1616) o la de 27 septiembre de 1995, (JT 1995/1161), núm. 68, noviembre de 1995. Mostrándose favorables a esta línea flexibilizadora en relación de las modalidades de garantías validas para obtener la suspensión el equipo de redacción de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, en la presentación «b) De nuevo sobre la suspensión en vía económico-administrativa», núm. 43, octubre, 1994, pág. 7; «b) Admisibilidad de garantías diferentes de las recogidas en el art.81.4 RPREA para alcanzar la suspensión en vía económico-administrativa», núm. 55, abril, 1995, págs. 8 a 11 y «d) La doctrina jurisprudencial en torno a la garantía admisible para suspender la ejecución del acto impugnado», núm.74, febrero, 1996, págs. 9 a 10. CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «b) ¿Es tasativa o meramente enumerativa la lista de medios de garantía establecidos por el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-

por lo que era posible que el obligado se encuentra en la tesitura de que dependiendo del Tribunal Superior de Justicia ante el cual presente su recurso podrá obtener la suspensión presentando una garantía diferente a la establecidas en el Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo o no. Desde nuestro punto de vista el problema se tendría que haber enfocado desde el derecho a la tutela judicial efectiva, al estar dentro de ella la tutela cautelar, como forma de garantizar la efectividad del fallo, por lo que los tribunales en vez de entrar en la polémica de si las garantía son las establecidas en el artículo 81 y si es posible que sean otros o ninguna, debería el Tribunal Supremo o los TSJ analizar el tema desde esta perspectiva, o solicitar una cuestión de inconstitucionalidad, o al tratarse de una norma reglamentaria, el Tribunal Supremo tiene competencia para decretar su nulidad, en base al artículo 24 de la Constitución.

Si la situación descrita era desconcertante, tanto para el contribuyente, como para la Administración, a partir de la Ley 25/1995, se han admitido otro tipo de garantías distintas junto con las tradicionales, aunque sea con la concurrencia de otros presupuestos para poder obtener la suspensión. Pero la polémica podría haber continuado si no se hubiera también aprobado una nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Nos explicamos, con la anterior LJCA, se produce una evolución jurisprudencia en la interpretación del su artículo 122, que establecía como presupuesto para acordar la suspensión la necesidad de acreditar la concurrencia de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación. Este requisito ha sido matizado por la jurisprudencia, en el ámbito tributario, en el sentido de que si la Administración ha otorgado la suspensión de la ejecución del acto debido a que el interés de la misma, el interés público, se encuentra garantizado debido a la prestación de la garantía, los Tribunales de Justicia van a mantener dicha suspensión en su ámbito, si la garantía se mantiene, sin necesidad de entrar en la apreciación de dichos daños o perjuicios de imposible o difícil reparación(775). Por tanto, como se puede comprobar se ha producido

Administrativas para conseguir la suspensión del acto impugnado?», en jurisprudencia comentada, *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 235, enero-marzo, 1995, págs.265 y sigs.

(775) Interpretación se fundamentaba básicamente en lo recogido en la Exposición de Motivos de la anterior LJCA, apartado V, 7: «...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 la 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

una flexibilización a la hora de conceder la suspensión en vía jurisdiccional cuando se trata de actos de contenido tributario. Línea jurisprudencia que arranca durante la vigencia del RPREA de 1981, que como sabemos, otorgaba la suspensión de manera automática mediante alguna de las garantías recogida en el artículo 81.4 de dicha norma, que básicamente venían a coincidir con las recogidas en el artículo 124 de la anterior LJCA(776). Con el nuevo sistema de suspensiones en el ámbito económico-administrativo se ha producido una ampliación de las posibles garantías que se pueden presentar para obtener la suspensión, de esta forma ya no sólo el depósito de dinero o fondos público o el aval bancario, (coincidentes con del artículo anterior), sino también la hipoteca, la prenda y cualquier otra admitida en derecho. Esta ampliación significaba que los Tribunales debían de pronunciarse sobre la admisión de estas nuevas garantías para ser válidas para el otorgamiento de la suspensión, donde en principio, podría haber significado dejar de la doctrina asentada por el Tribunal Supremo comentada anteriormente, en base a dos motivos básicos: a) que las suspensiones acordadas por los TEAR o TEAC sólo producen sus efectos hasta la finalización de la vía económico-administrativa, donde será necesario un nuevo pronunciamiento, en este caso por los órganos jurisdiccional, aplicando la normativa al respecto recogida en los artículo 122 a 125 de LJCA. b) en base a esa normativa, de acuerdo con lo expuesto en el artículo 124, dichos tribunales en el caso de apreciar los daños o perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución del acto impugnado, admitirán la suspensión sin necesidad de aportar garantía (cuando de la misma no pudiese resultar ningún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero), o con la prestación de la oportuna garantía, consistente, como hemos visto, en depósitos en dinero o fondos públicos o en aval bancario. c) Cabía la posibilidad que el interesado hubiera obtenido la suspensión en la vía administrativa por haber aportado una, pero distinta de la enumeradas anteriormente, como puede ser la hipoteca, la prenda, etc. Esta suspensión quedará sin efecto, sin que el Tribunal jurisdiccional pueda admitir dicha garantía al no venir

podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente».

(776) «La caución habrá de constituirse en metálico o fondos públicos depositados en la Caja General de Depósitos o en las sucursales de provincia, o en las de las Corporaciones Locales, respectivamente; o mediante aval bancario».

prevenido en su normativa de aplicación(777).

Situación, afortunadamente, solucionada en la actualidad con la entrada en vigor de la nueva LJCA donde el Tribunal ya no se encuentra limitado a un tipo de garantías determinadas, sino que podrá valorar si la ofrecida reúne los requisitos necesarios para su validez y eficacia en el proceso.

2.4.1.- Modalidades de garantías. Suspensión automática.

Para la obtención de la suspensión automática será necesario prestar alguna de las garantías enumeradas en el artículo 22.1 del TAPEA o artículo 75.6 del RPREA, siendo una enumeración cerrada, aunque en este caso no se producen los problemas de la normativa anterior, al permitirse la prestación de otras garantías, aunque ya nos encontramos en otra clase de suspensión, que no es automática.

2.4.1.1.- Depósito en dinero efectivo o valores públicos.

Depósito que se deberá de realizar en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o en su caso, en la Corporación o Entidad interesada, que deberá de emitir

(777) Como se pronunció la STS de 19 de julio de 1995, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 143, mayo, 1996, págs. 118 a 120, (RJ 1995/5832). P. Llorente Calama, Ángel Alfonso. En este caso la Sala del TS analiza el recurso planteado contra el auto de la Audiencia Nacional de fecha de 21 de septiembre de 1993 que se refería sobre la suspensión del acto administrativo impugnado. Socilitada la suspensión en el escrito de interposición del recurso contra la Resolución del TEAR, la Sala de la Audiencia acordó conceder aquélla condicionándola a la constitución de garantía consistente en aval bancario.

Interpuesto recurso de súplica contra tal auto, la Audiencia dictó el auto en que afirmaba que la «*garantía de la cantidad... puede revestir cualquier forma de las admitidas en Derecho y no sólo el aval bancario*». Planteada la casación por el Abogado del Estado, el Tribunal Supremo se pronuncia con un criterio restrictivo de las garantías válidas del artículo 124 en el ámbito jurisdiccional. «...*Siendo así es evidente que si la expresión "cualquier forma de las admitidas en Derecho" se refiere a las admitidas en el proceso contencioso administrativo, sólo podrán ser el depósito de metálico o de fondos públicos, o el aval bancario y es claro que no se habría infringido entonces en mencionado art.124.2 de la Ley regulador de este orden jurisdiccional. Más si, como parece lógico, la locución "cualquier forma de las admitidas en Derecho, hace referencia a otras distintas garantías permitidas por el ordenamiento jurídico (hipoteca, prenda, etc) es evidente que el mencionado punto 2 de la resolución impugnada infringe el art.124.2 de la Ley Jurisdiccional, que sólo permite las modalidades de caución que han quedado indicadas. La Sala se inclina por entender que le pronunciamiento de instancia tiene este segundo alcance, puesto que, en otro caso, bastaría con que hubiere expresado que la garantía puede revestir cualquiera de las modalidades establecidas en el art.124, o en la Ley Jurisdiccional.*

Partiendo de lo que antecede, como se ha dicho, resulta claro que la resolución infringe el mencionado precepto, lo que determina haber lugar a la casación y revocación del auto recurrido».

En el mismo sentido, la STS de 22 de diciembre de 1999. (RJ 2000/2620). P. Gota Losada, Alfonso, al no admitir como medio de garantía valido la hipoteca inmobiliaria o, la STS de 3 de diciembre de 1999. (RJ 1999/9605). P. Gota Losada Alfonso, sobre la hipoteca mobiliaria.

la correspondiente certificación que acredite la realización del depósito. Esta garantía, consistente en el depósito de dinero efectivo, consideramos que no es aconsejable para el contribuyente ya que a pesar de estar el dinero inmovilizado en la Caja General de Depósitos, esta dejando de percibir los rendimientos que puede generar dicho depósito y sobre todo, no impide el devengo de los interés de demora como consecuencia de la suspensión, por lo que al poder disponer de dicho dinero, lo aconsejable sería directamente efectuar el ingreso, de esta forma, la deuda tributaria queda extinguida, no generará intereses de demora, y al final, si son admitidas sus pretensiones de anulación del acto de liquidación, tendrá derecho a percibir de la Administración el correspondiente interés(778).

De acuerdo con la Resolución de 1 de junio de 1996, se comprobará que se acompaña certificado de la Caja General de Depósito, o en el caso de deuda pública anotada deberá acompañarse certificado de inmovilización del saldo correspondiente a favor del órgano que dictó el acto.

2.4.1.2.- Aval bancario o fianza bancaria.

Esta garantía que viene a coincidir con la establecida en el artículo 81.4.b) del RPREA de 1981, consiste en un aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca. Como expresamente se recoge debe de tener carácter solidario, debiendo recogerse esta nota de manera expresa huyendo de cualquier otra expresión que pueda dar lugar a confusión, como «en defecto de pago por el avalado»(779) o referentes a la mancomunidad en caso de incumplimiento(780), ya que en estos casos se deberá efectuar la correspondiente

(778) Como había afirmado ANTÓN PÉREZ, José Antonio.: «Suspensión de la ejecución de los actos tributarios y recurso de reposición», *Rev. Impuestos*, núm. 7, 1987, pág.12: «... lo cierto es que, como demuestra la práctica, es una garantía que no se utiliza y mucho menos puede pensarse que tenga utilidad si el ingreso se realiza en el propio ente acreedor. A nadie puede ocurrírsele que, ingresando en efectivo el depósito, y generándose interés de demora, vaya a utilizarse esta garantía. Es más barato pagar la deuda y reclamar después».

(779) En este sentido, NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la:«La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 506.

(780) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág. 125.

subsanción en el plazo de diez días, y además, la Resolución de 1 de junio de 1996 exige que el aval deberá estar inscrito en el Registro de Avaluos que cada entidad de depósito y crédito deben mantener de acuerdo con la Circular 172/1979, del Banco de España, aunque a quedado el excluida la necesidad de bastanteo por el Servicio Jurídico.

Se ha añadido la posibilidad de que sean prestados por las sociedades de garantía recíproca, aunque guarda silencio sobre las compañías de seguro, pero por la Disposición Adicional 2ª de la Ley 30/1995, de Ordenación de Seguro Privado(781) y por el Tribunal Supremo se ha admitido como garantía el seguro de caución(782).

2.4.1.3.- Fianza personal y solidaria de dos contribuyentes.

Posibilidad de prestar como garantía la «fianza personal y solidaria aportada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia sólo para débitos que no excedan de la cuantía que a este efecto se fije por Orden Ministerial», que a través de la Orden de 16 de julio de 1996, se fijó dicha cantidad en 250.000 pesetas(783)

A pesar de la simplicidad de este tipo de garantía, de forma mayoritaria la doctrina considera oportuno efectuar una serie de cambios por la incorrección de sus requisitos. Así en primer lugar, la exigencia de dos fiadores de «la misma localidad», es «absurdo»(784) que ambos deban ser de la misma localidad del solicitante de la suspensión, no se esta refiriendo a que hayan nacido en la misma localidad, sino que sea común su residencia para una mejor localización, por lo que se debería corregir en el sentido de sustituirlo por el término de «residencia», aunque consideramos que también

(781) «el contrato de seguro de caución celebrado con entidad aseguradora autorizada para operar en el ramo de caución será admisible como forma de garantía ante las Administraciones Públicas en todos los supuestos que la legislación exija o permita a las entidades de crédito o los establecimientos financieros de crédito constituir garantías ante dichas Administraciones»

(782) STS de 14 de diciembre de 1998, (RJ 1998/10208). P. Sala Sánchez, Pascual.

(783) El RPREA de 1981 se admitía este tipo de garantías pero solo hasta la cuantía de 100.000 pesetas.

(784) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:*La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001 pág. 127; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 87.

se podría admitir de cualquier otra persona con residencia en territorio español atendiendo a la competencia del órgano territorial del órgano encargado de resolución.

En segundo lugar, que se trate de dos contribuyentes «de reconocida solvencia», junto con su propuesta de eliminación(785) y ante el silencio de la normativa sobre el contenido de este concepto jurídico indeterminado, estableciendo la Resolución de 1 de junio de 1996, que para «determinar la solvencia de los avalistas se podrá analizar cuantos antecedentes y demás datos de trascendencia económico-patrimonial disponga la Administración Tributaria. En el caso de que sean personas físicas podrán utilizarse como indicadores de la misma los siguientes: - los bienes patrimoniales del avalista que figuren en la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio presentada o, de no existir ésta, los relacionados en la declaración responsable solicitada; - la existencia de empleo fijo comprobada mediante certificación que lo acredite».

2.4.2.- Modalidades de garantías. Suspensión no automática.

Según se establece en el art.22.2 del TAPEA, los medios de garantía para esta suspensión cautelar podrá consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria y cualesquiera otras que se estimen suficientes(786).

2.4.2.1.- Hipoteca inmobiliaria. Hipoteca mobiliaria. Prenda con o sin desplazamiento.

Estas garantías reales se caracterizan en que los bienes sobre los que se impone quedan sujetos a al cumplimiento de la obligación cualquiera que sea su poseedor. Junto con lo previsto en el artículo 76 del RPREA, será necesario presentar junto con la solicitud de suspensión, de acuerdo con la Resolución de 1 de junio de 1996, en los casos en que se hubiera ofrecido hipoteca unilateral inmobiliaria o mobiliaria o en su caso, prenda sin desplazamiento, la escritura pública del Registro de la Propiedad o del Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento, donde se exprese si los

(785) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 87.

(786) Esta referencia a los medios de garantía no se contenía en el proyecto de ley de modificación de la Ley General Tributaria, que se remitía en cuanto a su fijación a la vía reglamentaria, y fue incluida durante la tramitación parlamentaria.

bienes se hallan gravados y si figuran inscritos, y expresamente deberá hacer mención de que la ejecución se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos de recaudación a través del procedimiento administrativo de apremio.

Ante la dificultad de poder determinar la suficiencia económica y jurídica de estas garantías, dicha resolución, (apartado III,3.1.5.), establece que será de aplicación lo previsto para fraccionamientos y aplazamientos recogido en el apartado 9 del artículo 52 del RGR, lo que significa que la Administración seguirá los criterios recogidos en la Circular de la Secretaria General de Hacienda, de 24 de octubre de 1991, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de gestión de aplazamientos(787).

(787) «3.2. Hipoteca o prenda.

3.2.1. Valoración.

En el supuesto de que el peticionario ofrezca como garantía la constitución de hipoteca o prenda sobre bienes o derechos se comprobará la titularidad del bien y las cargas que, en el momento de la comprobación, pesan sobre el mismo y se procederá a su valoración de acuerdo con las siguientes instrucciones:

a) Bienes inmuebles de naturaleza rústica.

Los órganos de recaudación tomarán como valor de estos bienes el que figure como base imponible a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Cuando los registros, informáticos o convencionales, no tengan actualizada la base imponible a que se refiere el apartado anterior se tomará como valor el catastral de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1990, al que se le aplicará un coeficiente de actualización del 50 por 100, según establece el artículo 70.1, a), de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

b) Bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En los supuestos de que los bienes ofrecidos en garantía del aplazamiento sean de naturaleza urbana, se tomará como valor de tasación el valor catastral que constituye la base imponible en el Impuesto de Bienes Inmuebles.

Cuando el valor catastral que figure en los registros e información disponible para los órganos de recaudación no fuera el del ejercicio corriente, se actualizará aquél mediante la aplicación de los coeficientes que hayan figurado anualmente en la Ley de Presupuestos para actualización y normas sobre contribución urbana y en tanto no se aprueben las nuevas Ponencias para la Revisión de Valores Catastrales.

Para el período impositivo de 1991, los valores catastrales, según establece el artículo 70 de la Ley 31/1990, serán los que hayan tenido efectividad en el ámbito de la Contribución Territorial Urbana correspondiente a 1990, incrementados mediante la aplicación de un coeficiente del 5 por 100.

c) Instalaciones complejas.

Los órganos de recaudación podrán admitir como valoración la presentada por el peticionario cuando la garantía ofrecida consista en instalaciones complejas que por su naturaleza deban tratarse como una unidad y haya sido realizada por empresas especializadas, inscritas en el Registro de Sociedades Especializadas en Tasación del Banco de España, relacionadas en el anexo XII.

Este criterio será también aplicable cuando se trate de bienes de los que se presuma un valor significativo y que por su naturaleza y especificidad la valoración por los órganos de la Delegación de Hacienda pudiera demorar la resolución del aplazamiento, bien por carecer de personal especializado, o bien por la singularidad intrínseca de la valoración.

d) *En el caso de que los valores obtenidos, de acuerdo con los anteriores criterios, difieran sensiblemente de los de mercado se tomarán éstos como valores de tasación. Para ello el órgano de*

2.4.2.2.- Fianza personal y solidaria.

En este caso será una fianza personal y solidaria distinta de la recogida en el artículo 75.6 del RPREA, se trata en todo caso, de una fianza, de carácter solidario, según la cual, una persona física o jurídica o varias se obligan a cumplir o pagar lo debido por el obligado tributario, pudiéndose dirigirse la Administración directa contra el fiados o simultáneamente contra ambos deudores(788).

2.4.2.3.- Otras garantías.

El art. 22.2 del TAPEA concluye con esta fórmula residual en la que tendrán cabida garantías como pueden ser el crédito del obligado tributario contra la propia Administración como puede ser la gestión de determinados tributos como el IVA o la anticresis, prevista en el art. 1881 y sigs del Código Civil, o la nota marginal en el Registro de la Propiedad recogiéndose la afectación del bien al pago de la liquidación que esta siendo objeto de revisión, siempre que la limitación temporal que se recoja en la

recaudación podrá realizar la citada valoración o, en su caso, requerirla al propio peticionario.

Cuando los bienes a valorar presenten especial complejidad, el Delegado de Hacienda podrá solicitar dictamen de otros servicios técnicos. En caso necesario podrá, asimismo, contratar servicios externos».

(788) Circular de 24 de octubre de 1991: «3.3. Fianza personal y solidaria.

Se podrá admitir este tipo de garantía cuando el importe de la deuda para la que se solicita aplazamiento o fraccionamiento no supere la cuantía de 1.500.000 pesetas.

Se comprobará que los avalistas se hallan al corriente de sus obligaciones tributarias y que tienen solvencia económica suficiente.

Se entenderá que el avalista se halla al corriente de sus obligaciones tributarias cuando, en su caso, concurren las siguientes circunstancias.

-Estar dado de alta en licencia fiscal.

-Haber presentado e ingresado, en su caso, las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto de Sociedades, de los pagos a cuenta o fraccionados o de las retenciones a cuenta de ambos y del I.V.A.

-Por las operaciones sujetas realizadas en los territorios en que se encuentren vigentes, haber presentado las declaraciones o documentos de ingreso de los Impuestos sobre Tráfico de Empresas y Lujo.

Dicha concurrencia deberá comprobarse internamente en base a la información disponible en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda.

La determinación de la solvencia de los avalistas se realizará también, en lo posible, de modo interno y en el caso de que sean personas físicas podrán utilizarse como indicadores de la misma los siguientes:

-Los bienes patrimoniales del avalista que figuren en la última declaración de Patrimonio presentada o, de no existir ésta, los relacionados en la declaración responsable solicitada al efecto.

-La existencia de empleo fijo comprobada mediante certificación que los acredite.

-Cualquier otra que se estime suficiente por las Delegaciones o Administraciones de Hacienda».

nota marginal sea la misma que para el resto de garantías, es decir, dependiendo de la duración de la vía de revisión(789) por cualquier otro de los bienes calificados como embargables en el RGR(790).

2.5.- La cuantía y el plazo de vigencia de la garantía.

2.5.1.- El bastanteo de las garantías.

Con carácter general, ante la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, ante la necesidad de proteger los intereses del acreedor, en este caso la Hacienda Pública, exige la aportación de una caución que garantice o proteja la deuda tributaria. Para satisfacer este condicionante, es necesario que se lleve a cabo el bastanteo de la garantía presentada para comprobar que reúne los requisitos necesarios para declarar que el acto impugnado queda suficientemente garantizado. Dicho requisito venía establecido en el apartado 6 del artículo 81 del RPREA, que disponía lo siguiente:

«6. Interpuesta la reclamación se bastanteará la garantía por el Secretario delegado, el Secretario de Sala o por el Secretario del Tribunal, según proceda, y si fuera suficiente se dictará la correspondiente providencia, por la que quedará constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal»(791).

En dicho apartado se establecía la obligatoriedad(792) de llevar a cabo el

(789) Garantía para no obtener la suspensión rechazada por el TS en sentencia de 21 de junio de 1991, Rev. Impuestos núm. 1, enero, 1992, pág. 43 y 44, basándose en la regulación existente ese momento pero que en la actualidad queda abierta dicha posibilidad.

(790) GUERRA REGUERA, Manuel: Suspensión de actos administrativos tributarios. Edt. Comares, Granada, 1999, pág.111.

(791) Esta redacción procede del Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre, la redacción originaria es la siguiente: «6. Interpuesta la reclamación se bastanteará en derecho la garantía por el Secretario del Tribunal, y si fuera suficiente se dictará por éste la correspondiente providencia por la que quedará en suspenso la ejecución del acto impugnado, de lo que quedará constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal».

Con la nueva redacción se seguía otorgando la competencia para bastantear al Secretario, pero actualiza su denominación de acuerdo con la organización de los Tribunales Económico-Administrativos que estén adscritos. Pero lo más significativo de la modificación operada es que se suprime el calificativo de que la garantía se bastanteará «en derecho». La segunda omisión llevada a cabo hace referencia a que en el caso de que la garantía sea calificada de suficiente, la providencia que se emita, tendrá como efecto inmediato: «que quedará en suspenso la ejecución del acto impugnado».

(792) Sobre la obligatoriedad del bastanteo que debe efectuar el Secretario puede consultarse la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 1988, Rev. Impuestos, Tomo II, 1988, págs. 539 y 540: «Considerando 5.º: Que el repetido art.81, en su núm. 6, determina que los Secretarios de los

bastanteo por parte del Secretario del Tribunal de la garantía presentada a los efectos de la solicitud de la suspensión, debiendo consistir esta actividad en determinar si la garantía presentada por el reclamante reúne los requisitos de suficiencia y extensión o amplitud necesarios para considerar que la deuda queda asegurada (793), que es el requisito que subordina la suspensión de la ejecutividad.

El término bastantear significa «*declarar persona competente que un poder y otro documento es bastante para el fin con que ha sido otorgado*»(794), de acuerdo con este significado y como recoge la Resolución anteriormente mencionada, la función del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo era la de llevar a cabo aquellas operaciones de cognición tendentes a verificar que la garantía presentada por el reclamante reúne todos los requisitos necesarios para determinar que el derecho de

Tribunales Económico-Administrativos deben bastantear en derecho la garantía constituida por los interesados en la suspensión de la ejecución del acto administrativo reclamado.

Considerando 6.º: Que claramente establecido en el núm.1 del art.81 del RPREA de 20 ago. 1981, de forma imperativa, y en consecuencia como facultad reglada que, sin distinción, [la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria], resulta evidente que el Secretario de este TEAC en uso de la atribución que le confiere el núm. 6 del artículo en cuestión, debió bastantear en derecho la garantía constituida;

Considerando 7.: Que lo anterior obliga a este TEAC a anular la Providencia de su Secretario General, de fecha 19 nov. 1985, para que el mismo dicte otra en la que se prenuencie sobre la suficiencia o insuficiencia de la garantía prestada, y en consecuencia acceda o no a la suspensión solicitada».

En parecidos términos la Resolución del TEAC de 28 de julio de 1988, . Rev. Impuestos, Tomo I, 1989, págs. 563 y 564: «...pues de conformidad con el art.81.6 del vigente RPREA de 20 de ago. 1981, el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo, obligatoriamente tiene que bastanter en derecho la garantía presentada por el interesado, de acuerdo con el ap. 1 del mismo artículo, en el momento de interponerse la reclamación, a efectos de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, durante la sustanciación del procedimiento; garantía que a mayor abundamiento, hay que constituir a disposición del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo».

(793) De acuerdo con la Resolución del TEAC de 13 de enero de 1983. Rev. La Ley, 1983, Tomo IV, pág. 980 a 983: «...Tercero. Que, por consiguiente, el bastanteo que corresponde efectuar al Secretario del Tribunal sobre la suficiencia de la garantía constituida debe entenderse no sólo en sentido cuantitativo, sino también cualitativo, por lo cual dicha función deberá extenderse al examen de cuantas circunstancias concurren y deban tenerse en cuenta para ejercer el justo control que el Reglamento procesal encomienda a dicho órgano económico-administrativo; habida cuenta además, que el expresión del ap. 6 del art.81 de que "se bastanteará en derecho la garantía por el Secretario" entraña un concepto jurídico indeterminado que, como tal, requiere en el momento de la aplicación del precepto una correcta calificación de todas aquellas circunstancias (de tiempo, modo y cuantía) que permitan considerar justificada la suspensión del acto en cada caso concreto».

(794) Segunda acepción recogida por el Diccionario de la Lengua Española. Edt. Real Academia Española. Decimonovena Edición, Madrid, 1970.

crédito que tiene la Hacienda frente a él queda asegurado, en el sentido, que en el caso de un pronunciamiento desfavorable a las pretensiones del obligado tributario, la Administración Tributaria podrá llevar a cabo el ingreso de la deuda tributaria adeudada.

Esta función, que debía desarrollar el Secretario correspondiente, venía condicionada su complejidad dependiendo del tipo de garantías que podía aportar el obligado tributario al momento de solicitar la suspensión. En este sentido, cuando se llevó a cabo la reforma del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, «*la Hacienda Pública renuncia a la discrecionalidad de la suspensión al haber optado por la seguridad que proporciona el aval*»(795), debiendo distinguir dos fases en el desarrollo de esta cuestión.

2.5.1.1.-A partir del Real Decreto Legislativo 2795/1980.

En el artículo 22 del TAPEA se lleva a cabo la regulación de la suspensión de la ejecución en el ámbito económico-administrativo, donde se establece que se suspenderá si se garantiza en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria(796). Siendo el artículo 81, tantas veces mencionado del RPREA, el que determina la forma en que debe llevarse a cabo la garantía para obtener la suspensión. Lo que interesa en este momento es destacar que el apartado cuatro de dicho artículo enumeraba los tipos de garantías(797) que el interesado podía constituir para obtener la suspensión, siendo tres, aunque básicamente, desde el punto de vista práctico era una. Estas garantías eran el depósito en dinero efectivo o, el aval bancario o, la fianza personal y solidaria para débitos inferiores a 100.000 pesetas.

La finalidad de establecer sólo estas tres garantías es doble, por un lado, la de obtener la seguridad por parte de la Administración Tributaria de poder hacer efectivo el

(795) MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «Comentarios de jurisprudencia», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1989, pág. 558.

(796) «1. *La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria*».

(797) En el apartado correspondiente se analizará la polémica existente sobre la posibilidad de presentar otro tipo de garantías diferentes a las enumeradas en el apartado 4 del artículo 81.

débito en caso de impago por el reclamante(798), y por otro lado, la de facilitar la labor del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo a los efectos de determinar la suficiencia de las garantías presentadas por el reclamante,

Esta segunda idea es la que nos interesa analizar en este momento. Con la nueva regulación se establece que la suspensión será automática si el obligado tributario en el momento de la reclamación económico-administrativa presenta alguna de las garantías mencionadas anteriormente, es decir, se establece una suspensión reglada, donde su otorgamiento o denegación solamente queda condicionada a que dicha garantía sea declarada suficiente. Siendo necesario que ante la falta de una suspensión provisional o preventiva, la decisión del órgano competente sea rápida, para que de esta forma no se inicie el periodo ejecutivo, lo cual se consigue si las actuaciones de bastanteo no son complejas, lo cual dependerá de las posibles garantías que se pueden aportar.

Siendo este uno de los motivos por los cuales el legislador ha enumerado esas tres garantías, las cuales son de fácil tasación por parte del órgano competente. En este sentido, estos son los puntos que deben tenerse en cuenta para poder declarar la suficiencia de la garantía y por tanto, quedar protegido el débito tributario:

- *Cuantificación*, es decir que se garantice no sólo el montante de la deuda tributaria objeto de impugnación, sino también los intereses de demora, y en su caso el cinco por ciento en supuesto que el Tribunal económico aprecie temeridad por parte del

(798) En este sentido, la Administración Tributaria, al establecer el legislador estos tres posibles tipos de garantías está facilitando enormemente la función recaudatoria, todo ello debido, a que el reclamante para poder obtener la suspensión, o bien deposita en dinero efectivo, o presenta un aval bancario o la tercera posibilidad, sólo para débitos inferiores a 1000.000 pesetas, en el caso de tener que iniciar el procedimiento de apremio, como consecuencia de una resolución favorable al acto impugnado, podrá hacer efectivo el ingreso de la deuda tributaria reclamada ejecutando alguna de anteriores garantías. Normalmente será la ejecución del aval bancario, ya que la garantía consistente en el depósito en dinero efectivo, es básicamente como si hubiera satisfecho la deuda tributaria reclamada. De esta forma los órganos de recaudación no se ven en la necesidad de tener que llevar a cabo la búsqueda de elementos patrimoniales del obligado tributario para a continuación iniciar la traba y embargo de los mismos, donde en muchas ocasiones cabe la posibilidad de que los bienes trabados sean insuficientes para satisfacer la deuda tributaria adeudada.

Por lo que podemos decir que, en algunas ocasiones, a la Administración Tributaria le interesa que el obligado tributario solicite la suspensión, porque de esta forma no solo se esta garantizando el débito adeudado, sino que además se estan facilitando las actuaciones de recaudación.

recurrente(799).

Esta operación de cuantía solamente se podrá realizar en aquellos supuestos consistentes en reclamaciones sobre actos de liquidación que generan deudas tributarias pecuniarias, mientras que en los supuestos de suspensión de la ejecución de obligaciones tributarias no dinerarias, por ejemplo en el caso de requerimientos de información, la suspensión del mismo no queda garantizada mediante una de las garantías referidas anteriormente, y especialmente, debido a la ausencia de una exigencia pecuniaria.

En estos supuestos habrá que atender para el otorgamiento de la suspensión una comparación entre el interés público y el interés privado, donde del mayor perjuicio causado a uno u otro dependerá la concepción de la suspensión, junto con el principio de apariencia de buen derecho, pudiendo adoptarse otro tipo de contracautelas distintas a las comentadas.

- *Modo* o forma en que se presenta la garantía. En este supuesto es necesario que el órgano lleve a cabo un examen de los requisitos formales y materiales que debe reunir la garantía presentada. En el sentido que los mismos se ajusten a Derecho para que en el supuesto de que la Administración se vea obligada a llevar a cabo su ejecución, esta se pueda realizar, sin que puedan oponerse falta de requisitos formales o materiales sobre la constitución de las garantías.

- *Tiempo*, es decir, la garantía debe de tener eficacia durante todo el tiempo que puede transcurrir durante la resolución económico-administrativa, que será un tiempo indeterminado, a pesar de que su reglamento regulador establece que la duración de la primera y/o segunda instancia no podrá ser superior a un año. Esto podría significar que el obligado tributario al presentar la garantía, tiene limitada su vigencia a los dos años referidos: ¿es causa de denegación de la suspensión esta limitación temporal de la vigencia de la garantía, cuando realmente, normalmente, la resolución de una reclamación económico-administrativa es superior a ese período de tiempo?. Ante esta situación consideramos que el órgano competente no puede denegar la solicitud de

(799) Sanción del cinco por ciento que en la actualidad no es necesario garantizar, sino que de acuerdo con el artículo 74.13 del RPREA se exigirá al tiempo de ingresarse la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta y siempre que el Tribunal haya apreciado temeridad o mala fe.

suspensión por el hecho de que la vigencia de la garantía abarque solo los dos años que el reglamento determina como la duración de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, sino que una vez agotada dicha vigencia sin que se haya dictado resolución expresa, caben dos posibilidades, o bien se entiende desestimada, por silencio negativo, la reclamación y el reclamante acude a los Tribunales de Justicia, o bien, el reclamante decide esperar a que los Tribunales económicos-administrativos cumplan con su obligación de resolver de forma expresa la reclamación, por lo que en este supuesto, deberá el órgano económico-administrativo comunicar al reclamante que en el caso de no prestar nueva garantía o ampliar la ya prestada, el acto objeto de impugnación podrá ser ejecutado debido a que los efectos de la suspensión han cesado o finalizado, salvo que la garantía se hubiera constituido por tiempo indefinido.

2.5.1.2.- A partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Esta Ley da nueva redacción al artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2785/1980, de 12 de diciembre, produciéndose un cambio significativo en relación a los tipos de garantías que se pueden aportar para poder obtener la suspensión de la ejecución del acto reclamado.

Habrà que distinguir dos situaciones, en primer lugar, se mantiene lo establecido en su redacción originaria en cuando a la suspensión automática siempre que se presente alguna de las garantías tradicionalmente contempladas -depósito de dinero o aval, o fianza solidaria- y, en segundo lugar, la existencia de una suspensión discrecional, para aquellos supuestos donde el obligado tributario al solicitar la suspensión no puede aportar alguna de las garantías anteriores, las cuales podrán ser sustituidas por *«hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes»*.

Como se ha consecuencia de estas nuevas garantías la actividad de bastanteo del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo se había dificultado enormemente, donde difícilmente se podría dar un pronunciamiento rápido sobre si dichas garantías eran suficientes para garantizar el débito tributario.

Como se ha expuesto anteriormente, los puntos que debía de analizar el Secretario para declarar la suficiencia de la garantía eran fáciles de determinar en el

supuesto clásico de aportación de una de las garantías tradicionales, pero como consecuencia de la posibilidad de aportación de las nuevas garantías, la situación se había modificado, teniendo como principal consecuencia en que muchas ocasiones debería solicitar el auxilio de los órganos de recaudación para determinar si las garantías presentadas reunían los tres aspectos anteriores, especialmente, el de cuantificación.

Siendo este uno de los motivos, junto al problema de las comunicaciones o notificaciones entre los Tribunales económico-administrativos y los órganos de recaudación sobre las providencias de suspensión, consistente en la dificultad de llevar a cabo el bastateo de las nuevas garantías, por lo que nos lleva a sugerir que las solicitudes de suspensión deben de ser resueltas por los órganos de recaudación, ya que son ellos los que cuentan con los medios para llevar a cabo el bastateo y además, en el caso de otorgar o denegar la solicitud de suspensión, son ellos los encargados de suspender o continuar las actuaciones de recaudación tendentes a hacer efectivo el débito tributario(800).

Con independencia de las consecuencias de la discrecionalidad a la hora de otorgar la suspensión, una de los efectos era que en el momento que el Secretario debía llevar a cabo el bastateo de una de las nuevas garantías su resolución seguramente sería posterior a la finalización del periodo voluntario de ingreso, por lo que el obligado tributario se encontraba en la inseguridad jurídica que significaba la apertura del periodo de apremio de recaudación, por lo que era necesario establecer la suspensión preventiva.

2.5.1.3.- El Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

En este nuevo reglamento la competencia para efectuar el batanteo de la garantía ha sido modificada y adaptada a la nueva situación, siendo los cambios mas significativos los siguientes:

a) La competencia para decidir la validez de la garantía ha asignado a órganos distintos, dependiendo del tipo de solicitud de suspensión, en el caso de suspensión automática corresponderá a los órganos de recaudación el batanteo en derecho de la

(800) Nos remitimos a lo expuesto en el apartado 1.5. sobre el órgano competente de este mismo capítulo.

garantía aportada; mientras en la suspensión no automática, corresponderá a la Sala de Suspensiones del Tribunal Económico-Administrativo dicho batanteo, por lo que el Secretario del Tribunal ha dejado de ser competente para esta cuestión.

b) Las dudas puestas de manifiesto anteriormente se han visto resueltas en el sentido de que se asigna a órganos más capacitados para efectuar este batanteo, como son los órganos de recaudación, y además, en el caso de duda, los Tribunales Económico-administrativos pueden solicitar el auxilio de los anteriores.

c) En el nuevo RPREA no se recoge la necesidad de efectuar el bastanteo para la admisión de los avales, ni tampoco es necesario el requisito sobre la legitimación de firmas de los apoderados del Banco, cuando los avales excedían de una determinada cuantía.

Pero sigue siendo necesario que el órgano competente para conceder la suspensión debe de llevar a cabo un juicio sobre la eficacia de la garantía presentada, como hemos expuesto anteriormente debe de tener en cuenta tres aspectos, la cuantía que debe de garantizarse a través de la correspondiente caución, los requisitos formales y materiales que debe reunir, como el tiempo de su vigencia.

Sobre la cuantía a garantizar, el artículo 74.7 del RPREA establece que *«la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión...»*(801). En relación con el recurso de reposición previo al económico-administrativo como el recurso de reposición local nos remitimos a lo dicho en su momento sobre esta cuestión, donde se ha defendido que el importe de los intereses de demora debe calcularse el tiempo establecido en la norma para que el órgano competente dicte la resolución sobre la reclamación-principal, así, para la reclamaciones económico-administrativas, (artículo 23 del TAPEA), será de un año o de dos, si el procedimiento es en única instancia o de dos, si cabe la alzada ante el TEAC.

(801) STS de 23 de diciembre de 1996, RJ 1996/9637. Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón): *«Por lo que se refiere a la cuantía, el aval prestado incluye la genérica alusión a los intereses de demora, que es fórmula suficiente para cubrir los que se devenguen, sin necesidad de cuantificación alguna y por lo que afecta a recargos no es procedente su afianzamiento expreso si no fueron reclamados por la Administración, como se recoge en Sentencia de 3 de junio de 1995 (RJ 1995/6032)».*

Mientras que para aquellos casos en que la deuda tributaria se encuentra en el procedimiento de apremio, el artículo 177.4 del RGR la garantía deberá de cubrir, *«además de la deuda principal, un 25 por 100 por recargo de apremio, intereses de demora y costas que puedan devengarse»*, debiendo presentarse nueva garantía o completar la existente cuando la garantía haya perdido su vigencia o el importe a garantizar sea superior.

Aunque se esta hablando de deuda tributaria, y de acuerdo con el artículo 58 de la LGT incluye el importe de las sanciones dentro de la misma, no hay que garantizar el importe de su cuantía en vía administrativa, ya que el artículo 30 de la LDGC y el artículo 81.3 de la LGT, establecen la suspensión automática por la interposición del recurso.

2.5.2.- Plazo de su vigencia.

Mientras que en el recurso de reposición, artículo 11.2.c) las garantías *«habrán de cubrir la duración tanto del recurso de reposición, como en su caso, de la reclamación económico-administrativa posterior»*, artículo 74.7 del RPREA señala que *«la garantía tendrá una duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa»*, mientras que el artículo 30.2 de la LDGC, *«la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión»*, en el caso de interponer recurso contencioso-administrativo, junto con lo recogido en el artículo 14.2.1.c) de la LRHL, el artículo 74.11 del RPREA, artículo 20.8 del RGR y artículo 38 del RPST se puede concluir que:

a) Si se desea continuar con los efectos de la suspensión hasta el recurso contencioso-administrativo, la vigencia de la garantía deberá ser indefinida hasta que en el momento de interponer dicho recurso, el órgano jurisdiccional resuelva sobre la petición de suspensión ante dicha sede.

b) Recogiendo de manera expresa que la caución abarca no solo hasta la resolución de la reclamación económico-administrativa sino además los dos meses siguientes, plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, se evita que los efectos de la suspensión administrativa finalicen con la resolución de la reclamación, no

pudiéndose iniciar el procedimiento de apremio hasta la finalización del plazo anterior, (art. 20.8 del RGR), y además, si se mantiene la vigencia de la garantía hasta que el tribunal judicial resuelva sobre la petición de suspensión se obtienen los anteriores efectos.

Pero a pesar de lo anterior, aunque correctamente el legislador ofrece la posibilidad de continuidad de los efectos de la suspensión de la ejecución, no es tan correcto que la haga depender de la constitución de una garantía con vigencia indefinida, aunque en principio puede ser la única solución ante la incertidumbre del tiempo en que tardará en recaer la resolución económico-administrativa o la decisión sobre la pieza de suspensión del órgano judicial sobre la solicitud de suspensión en caso de interponer el recurso contencioso-administrativo el obligado tributario. Pero a pesar de esta incertidumbre no, se puede hacer depender la suspensión de la existencia de una garantía indefinida, ya que se está obligando al recurrente a decidir sobre su actuación en el futuro, pero además, lo más grave, la garantía a constituir va a conllevar unos costes superiores si la misma estuviera limitada a un tiempo concreto, como puede ser el tiempo que tiene la Administración para resolver las reclamaciones económico-administrativas, y al mismo tiempo va a dificultar su cuantificación ya que la misma debe cubrir el importe de los intereses de demora que se generen durante la vigencia de la suspensión, cuando se desconoce el tiempo final de la misma, por lo que se debería permitir constituir una garantía que tuviera la vigencia igual a la duración de la reclamación económico-administrativa de un año(802), y sobre ese mismo calcular los intereses de demora, facilitándose su obtención, sin dejar que el retraso de la Administración en resolver recaiga sobre el reclamante(803).

(802) En este sentido, manifestando las dificultades de las garantías con vigencia indefinida y la conveniencia de una garantía circunscrita al año, junto con sus intereses de demora, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 2001, pág.185; FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág. 186 a 187. El propio Defensor del Pueblo en su Informe de 1997, Rev. *La Ley*, núm.4580, de 9 de julio de 1998, denunciaba el perjuicio que supone a los interesados que han acudido a esta vía administrativa la obligación de mantener los avales después de que el plazo legal del año para resolver haya sido ampliamente superado.

(803) En este sentido la STSJ de Madrid de 26 de febrero de 1998. (JT 1998/553). P. Saban Godoy, Alfonso: «SEGUNDO.-El art. 81.7 del Reglamento regulador de las Reclamaciones establece un trámite de subsanación de la garantía insuficiente sin limitación alguna a su posibilidad de reproducción ello sin perjuicio de que, lógicamente y sin una razón singular, debe entenderse dicha

Siguiendo con la idea anterior, si el Tribunal resuelve el plazo, la garantía seguirá guardando su vigencia, dando la posibilidad de volver a recurrir, pudiendo reducir la garantía presentada si la resolución ha sido estimatoria, o podría modificarla o podría sustituirla por otra, etc., para que las garantías aportadas en un procedimiento anterior sirven en el siguiente, (artículo 30.2 de la LDGC, artículo 21.3 del TAPEA, artículo 11 del RR y artículo 74.11 del RPREA), aunque no parece tan claro cuando se trata del paso de la vía administrativa a la judicial. En este sentido consideramos que no existe ningún problema para que la misma garantía aportada en sede administrativa sea válida en sede judicial, aunque en la práctica, como manifiesta MARTÍN FERNÁNDEZ(804), en muchas ocasiones subsistente dos garantías, la presentada en vía administrativa que trata de evitar la vía ejecutiva de recaudación, y otra, presentada ante el órgano judicial prestada para obtener la suspensión. Esta situación la consideramos reprochable, ya que se debería permitir que la caución prestada en sede administrativa, que guarde vigencia durante la contencioso-administrativa, sea válida ante el órgano judicial, sin necesidad de tener que prestar una nueva ante el mismo, bastando su acreditación mediante la remisión de la documentación original de la constitución de la garantía, custodiada por los órganos de recaudación, al órgano judicial previa solicitud del Tribunal(805), pudiendo pronunciarse sobre su validez o no, pasando a ser el órgano judicial el que deba de custodiar la caución ofrecida.

imposibilidad puesto que en caso contrario se desvirtuaría la propia técnica de la suspensión. Sin embargo, en el caso de autos dicha singularidad existe y ello porque el interés avalado era cuando menos suficiente para cubrir el plazo de resolución que le viene impuesto normativamente al órgano económico-administrativo, que es de un año. Si por sus necesidades de funcionamiento burocrático dicho plazo es o no cumplido ello no puede redundar en la pérdida de un derecho para quien, además, se ha visto perjudicado por la dilación del funcionamiento de un servicio público. Por tanto, es preciso entender subsanable la garantía del prestador, siempre que dicha subsanación no se extienda más allá del plazo al que se extiende el interés avalado».

(804) MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1999, pág.100, considerando que «*sería conveniente, ante una futura unificación de la normativa en esta materia, que la suspensión concedida se extendiese automáticamente a sucesivas instancias, sin necesidad de nueva solicitud y salvo decisión expresa en contrario del Tribunal...*».

(805) FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.187.

3. Efectos de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Hemos analizado las diferentes posiciones existentes en relación con el momento de presentación de la solicitud de suspensión y con el momento de presentación ante el Tribunal de la garantía, siendo diferentes los efectos jurídicos que conllevan en relación con la ejecución del acto objeto de reclamación. En este apartado trataremos de determinar cuando la suspensión comienza a producir sus efectos, la inejecución del acto: ¿en el momento de la presentación de la solicitud o en el momento de la presentación de la garantía?, ¿existe una suspensión provisional o preventiva? y en caso afirmativo, ¿cuando se alcanza la suspensión definitiva?.

3.1.- Etapa inicial: RPREA de 1959.

En la anterior regulación de la revisión económico-administrativa se establecía en su artículo 83 del RPREA de 26 de noviembre de 1959, apartado 8:

«Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptar en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado».

En este sentido, se otorgaba la suspensión preventiva del ingreso de la liquidación cuando el reclamante presentará ante el órgano de gestión correspondiente copia de la solicitud de suspensión con estampación del sello que ratifica su presentación ante el registro del TEA, obteniendo de esta forma una suspensión preventiva hasta que el Tribunal se pronunciase sobre su concesión o denegación. Teniendo el Tribunal un plazo de diez días para pronunciarse, que en caso de ser afirmativo, se le comunicará al interesado para que en el plazo de diez días presente ante el Tribunal la correspondiente caución, pues de no ser así, caducará la suspensión concedida. En caso de una respuesta negativa en primera instancia habrá que esperar a la firmeza del acto para que el obligado deba de ingresar la deuda liquidada(806).

Por tanto, se trata de una «suspensión tácita automática», que comienza a

(806) En este sentido SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento Económico-administrativo*. Edt. I.E.F., Madrid, 1978, págs.240 a 242.

producir efectos desde el momento de la solicitud de suspensión, la cual adquirirá el carácter de «suspensión expresa» cuando el TEA la conceda y el interesado constituya la garantía en el plazo concedido. Y ante el incumplimiento de este requisito, que condiciona la concesión, finalizan los efectos de la suspensión tácita, en el día en que se señaló para constituir la garantía y no se llevó a cabo. En el caso de denegación por parte del TEAP (en la actualidad (TEAR), cabe la posibilidad de recurrir en alzada, donde los efectos de la suspensión tácita continúan hasta la notificación de la resolución del TEAC, denegándola o concediéndola, donde *«ha de notificarse al interesado, emplazándole para que en los diez días siguientes al de la notificación formalice la garantía»*, siendo a partir de este momento, cuando se *«confirma la suspensión tácita, es decir, dictar acuerdo expreso de suspensión»*(807).

De acuerdo con esta normativa el reclamante obtiene por la mera presentación de la solicitud de suspensión, una de carácter preventivo, que produce los efectos típicos de ella, la inejecutividad del acto, hasta que el acto de denegación tenga el carácter de firme. Esta situación producía una situación de inseguridad a la Hacienda Pública debido a que a lo largo del período de tiempo que transcurría hasta la resolución de la solicitud de suspensión, el reclamante podría situarse en un situación de insolvencia, siendo imposible el cobro de la deuda tributaria por parte de los órgano de recaudación, dado que en ningún momento el reclamante ha aportado la caución necesaria para garantizar la deuda, ya que la garantía se exigía cuando se otorgaba la suspensión(808). Suspensión preventiva que se mantenía incluso en el caso de denegación de la suspensión y esta era recurrida(809).

(807) ROSSY, Hipólito: «Suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en la vía Económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974. Págs. 78 a 79 y 81 a 82.

(808) HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 60.

(809) ROSSY, Hipólito: «Suspensión de la ejecución del aco administrativo impugnado en la vía económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974, pág. 78: *«Si la suspensión es denegada por el TEAP y el solicitante recurre en alzada ante el TEAC contra esa denegación, la suspensión continúa hasta que el TEAC dicte su acuerdo y sea notificado al recurrente, cesando los efectos a partir del día siguiente al de la notificación, cuando sea desestimado el recurso»*.

3.2.- Etapa siguiente: RPREA de 1981.

Esta situación provocó que en la nueva regulación de los años ochenta de la vía económico-administrativa, no se incluyera norma análoga a la transcrita y, concretamente, en el artículo 81 del RPREA, con su entrada en vigor, sólo constaba de diez apartados, incorporándose otros por el Real Decreto 1.524/1988, de 16 de diciembre.

Con esta nueva norma se entiende que la suspensión no es otorgada hasta que, en este caso el Secretario del Tribunal, la conceda. Por tanto, con esta normativa no se puede hablar de suspensión preventiva con la mera solicitud de la suspensión, sino que ésta, la suspensión, comenzará a producir sus efectos a partir del momento en que sea decretada.

Además, debido a que el requisito básico para obtener la suspensión es la aportación de la correspondiente garantía, se están evitando los problemas de la normativa anterior, ya que desde un primer momento la Administración, en este caso el Tribunal, cuenta con una garantía del reclamante en su posesión, que si es declarada suficiente, la suspensión es decretada por el Secretario a través de una providencia y la pone en conocimiento del órgano correspondiente, según el artículo 81.9 del RPREA. En el caso de no presentarse la garantía o esta ser declarada insuficiente, como dispone el apartado 7 del artículo 81 del RPREA *«no se verá afectada la ejecución del acto administrativo»*.

Lo que pretende el legislador con este cambio de norma, que hemos apuntado en otro capítulo, es que la concesión o denegación de la suspensión ha dejado de ser discrecional a ser reglada, es decir que si la solicitud de suspensión del reclamante reúne los requisitos exigidos por la norma, el Tribunal solamente puede dar un pronunciamiento, el de concesión de la suspensión de la ejecución. Siendo básicamente el único requisito formal y material la aportación de unas determinadas garantías, enumeradas en el Reglamento, y que éstas sean suficientes para garantizar las diferentes cuantías que se exigen en concepto de deuda tributaria. Ante la claridad de estos requisitos y ante la fácil constatación de los mismos por parte del Secretario, se hace innecesario la suspensión preventiva ya que su otorgamiento se puede dar en un breve período de tiempo. En los casos de denegación, significaba que el reclamante no había

aportado la correspondiente garantía o que era insuficiente, lo cual significaba, que la ejecución del acto no se veía afectada, quedando de esta forma garantizados los intereses de la Hacienda Pública, por que a pesar de la reclamación, la recaudación del acto de liquidación continuaba su marcha, a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior.

Determinar que ocurre entre el período de tiempo que transcurre entre la interposición de la reclamación económico-administrativa acompañada con la solicitud de suspensión y la resolución de dicha solicitud de suspensión por providencia del Secretario tiene una gran importancia debido a los efectos jurídicos que conlleva el determinar cuando empieza a surtir efectos la suspensión, siendo este período una de las causas del fracaso de este sistema de suspensión, que ha ocasionado innumerables problemas e incertidumbres tanto a la Administración como al administrado.

Como sabemos, la interposición de la reclamación económico-administrativa no afecta a la continuación del procedimiento tributario que ha dictado el acto objeto de impugnación, sino debido al principio de ejecutoriedad, marchan de manera independiente el procedimiento de revisión y los restantes procedimientos tributarios. Esto significa que mientras que el Tribunal económico-administrativo esta estudiando los motivos de legalidad o ilegalidad del acto reclamado, éste, el acto continua produciendo sus efectos, ya que se presume válido y eficaz, hasta su total ejecución por el órgano correspondiente.

Por lo que es frecuente, en el caso de actos de liquidación, que el obligado tributario ha interpuesto reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo, y que los órganos de recaudación sigan con sus actuaciones para hacer efectivo el ingreso de dicha liquidación. Para evitar esta ejecución de un acto de liquidación que ha sido objeto de impugnación, por tanto acto de liquidación no firme, debe solicitarse la suspensión de la ejecución ante el mismo Tribunal Económico-Administrativo cuando interpone la reclamación.

La mera solicitud de la suspensión no conlleva el otorgamiento de la suspensión, sino, a pesar del carácter automático que se ha querido dar a la misma, si reúne una serie de requisitos, como son, la aportación de alguna de las garantías establecidas, el acuerdo de suspensión necesita de un pronunciamiento por parte del Secretario del

Tribunal Económico-Administrativo(810).

Por tanto, entre el momento de la solicitud y dicho pronunciamiento transcurre un tiempo, que dependiendo del distanciamiento temporal entre uno y otro las consecuencias jurídicas son distintas.

Así podía ocurrir que el obligado tributario hubiera impugnado el acto de liquidación, solicitando su suspensión, pero mientras que esta petición se resolvía, los órganos de recaudación procedían exigiéndole el ingreso del acto impugnado, por lo que, una vez finalizado el período voluntario de recaudación, dichos órganos dictaban otro acto administrativo, la providencia de apremio, dando lugar a la apertura del procedimiento de apremio. Por tanto, existían dos procedimientos paralelos que tenían origen en un mismo acto de liquidación, el primero, el procedimiento de revisión por el cual se ha impugnado el mismo, y el segundo, el procedimiento de recaudación, que a través del inicio del procedimiento de apremio, trataba de llevar a ejecución el acto de liquidación. Si el reclamante que había solicitado la suspensión, lógicamente con la finalidad de evitar la ejecución del acto de liquidación, para no tener que ingresar su importe en el Tesoro Público, debería interponer una segunda reclamación económico-administrativa dirigida contra el inicio del procedimiento de apremio, solicitando nuevamente la suspensión, pero en este caso del procedimiento recaudatorio.

Para evitar esta situación totalmente injusta, ya que el reclamante había solicitado la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, tratando de demorar la eficacia del acto hasta que el acto de liquidación fuera firme, bien porque sus alegaciones habían sido estimadas por el Tribunal Económico-Administrativo o por la finalización de las vías de revisión, pero hasta ese momento, dependiendo del lapsus de tiempo transcurrido entre el solicitud de suspensión y su resolución por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo, se hacía necesario elegir entre la tesis que considera que la solicitud de suspensión junto con la interposición de la reclamación económico-administrativa conlleva la suspensión preventiva o provisional de la ejecución del acto de liquidación

(810) Como se ha pronunciado la SANacional de 16 de junio de 1993, Rev. Jurisprudencia Tributaria, (JT 866), pág. 366, en su Fundamento Jurídico Segundo: «...es evidente que la simple petición de suspensión del acto en la vía económico-administrativa no implica necesariamente la admisión por el Tribunal de tal medida cautelar, pues es necesaria la adopción del correspondiente acuerdo por el órgano competente...»

hasta que resuelva sobre la misma el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo o la tesis de que los efectos de la suspensión se inician desde el momento en que el Secretario ha resuelto sobre la misma, las consecuencias descritas anteriormente carecerán o no de sentido dependiendo de la solución jurídica propugnada.

Lógicamente ante estas dos posturas existen partidarios de que los efectos de la suspensión comienzan en el mismo momento que es decretada, mientras que para otros existe una suspensión preventiva desde el momento de la solicitud.

3.2.1.- Los efectos de la suspensión se inician a partir del momento en que es decretada.

Reproducimos a continuación los siguientes apartados del artículo 81 RPREA para comprender mejor esta situación:

Así, el apartado 1 del artículo 81 del RPREA disponía:

«La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma en que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria».

El apartado 6 del artículo 81 RPREA, y cuya redacción es la que sigue:

«Interpuesta la reclamación se bastanteará la garantía por el Secretario delegado, el Secretario de Sala o por el Secretario del Tribunal, según proceda, y si fuera suficiente dictará la correspondiente providencia, por la que quedará en suspenso la ejecución del acto impugnado(..)».

Por su parte, en el apartado 7 preveía que:

«Si no se acompaña la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo (...)».

De acuerdo con estos apartados, en verdad, nos encontramos con una estructura gramatical donde la suspensión será otorgada si se cumple la condición de garantizar el importe del acto reclamado, pero además, tal concesión esta condicionada a que se garantice *«...en la forma en que previene el presente artículo...»*, el cual esta condicionando no solo la forma de la garantía, en sus modalidades, sino también, la cuantía que se debe garantizar, y además queda condicionada la suspensión a que el Secretario del Tribunal declare la suficiencia de la garantía, *«...por la que quedará en*

suspensa la ejecución del acto impugnado».

Por tanto, a pesar de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 81, este debe ser interpretado en su conjunto, de acuerdo con lo establecido en el mismo antes de la Reforma introducida por el RD 2631/1985, de 18 de diciembre; de esta interpretación, se deduce que el significado del cambio normativo va encaminado a que exista un automatismo en la decisión del Secretario del Tribunal en el caso de presentar la reclamación y solicitar la suspensión con la correspondiente garantía, donde éste solamente deberá examinar los requisitos sobre la suficiencia de la garantía, que declarada ésta, deberá conceder la suspensión, sin actividad discrecional, y de esta forma quedan garantizados los intereses de la Hacienda Pública, siendo a partir de ese momento cuando comienza los efectos de la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Así, para algunos, *«los efectos comienzan en el momento en que se decreta, suponiendo la paralización del procedimiento administrativo -sea de gestión, liquidatorio, sea recaudatorio- a partir de ese momento, pero manteniéndose los actos anteriores y sin que quepa reconocerle efecto retroactivo»*(811), posición basada en la Sentencia de la Audiencia Territorial de Pamplona de 15 de octubre de 1986(812) y seguida por otros autores, como CHECA GONZÁLEZ(813), MORIES JIMÉNEZ(814). Ello debido, según GONZÁLEZ PÉREZ *«a la exigencia de acreditar la garantía con la petición, la providencia decidiendo acerca de la suspensión se dictará en plazo breve,*

(811) CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 2º edic. Madrid, 1990, págs. 872 y 873.

(812) Rev. General del Derecho, 1987, pág.4390.

(813) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en el recurso de reposición en materia de aplicación y efectividad de los tributos locales», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1992, pág.277. Aunque en este trabajo el autor se refiere al recurso de reposición en el ámbito local es extrapolable a este supuesto, aunque veremos con posteridad como en otros trabajos y debido a lo establecido en el apartado 12 del artículo 81 del PREA, sostiene que los efectos de la suspensión se inician desde el momento de la solicitud, admitiendo la existencia de una suspensión preventiva mientras que el Secretario resuelve.

(814) MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *Civitas Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág. 666.

lo que hace innecesaria aquella suspensión previa...»(815), evitando de esta forma las consecuencias descritas anteriormente. Aunque este autor, es consciente de la realidad administrativa, y reconoce la necesidad de la suspensión preventiva, al igual que en la normativa anterior, en aquellos casos en que pueda demorarse la resolución más allá del plazo para la ejecución del acto en período voluntario.

Desde esta perspectiva, los efectos de la solicitud de la suspensión de la ejecución del acto tributario deben de comenzar desde el momento en que el Secretario la decreta a través de la providencia, ya que es a partir de ese momento cuando los intereses de la Hacienda Pública quedan garantizados, debido a que el recurrente ha puesto a disposición del Tribunal una caución que ha sido bastantada por el Secretario declarándola suficiente. Esta era la intención del legislador al querer establecer un sistema para la suspensión de ejecución de actos impugnados de trámites sencillos, donde la única exigencia es la aportación de una de las garantías reglamentarias ante el órgano revisor, posibilitando de esta forma el otorgamiento automático de la misma. Para tal fin en el reglamento se establecen tres clases de cauciones, siendo unas garantías de fácil bastanteo para el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo, ya que al tratarse la suspensión de un trámite que la tardanza en emitir una decisión va a afectar y perjudicar al recurrente, conlleva que la decisión sea perentoria e inmediata, por lo que la emisión de la misma va a ser pronta en el tiempo, quedando garantizados, *ab initio*, los intereses del Tesoro Público.

Debemos hacer mención a la finalidad de convertir el trámite de suspensión en una decisión automática y no discrecional como ocurría en la anterior normativa, no significa que por el hecho de la solicitud, junto con el requisito de la aportación de la caución, esta queda otorgada, sino que el cambio se ha producido en el sentido que con el RPREA de 1981 la resolución de la suspensión de la ejecución de los actos impugnados se encuentra reglada, en el sentido de que la solicitud de suspensión reúne los requisitos establecidos, el Secretario solamente puede emitir un pronunciamiento, favorable a la concesión, esta es la idea de automaticidad, ya que en Reglamento de 1959 al no estar reglados los requisitos era facultad del Tribunal decidir de forma

(815) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, pág. 707.

discrecional, aunque motivada, sobre la concesión o denegación de la misma. Por lo que no se puede identificar la concesión automática con la idea de la mera presentación de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado en el momento de interponer la reclamación económico-administrativa, sino que esta concesión necesita de un acto expreso por parte del Secretario del Tribunal.

Pero debido a las complicaciones que ha originado la praxis del sistema de suspensiones automáticas, especialmente en que esa celeridad en la decisión del Tribunal no se produce en todas las ocasiones, ha llevado a defender la necesidad de la existencia de una suspensión preventiva hasta que se resuelva sobre la misma.

Pero a pesar de la pretendida claridad de la nueva normativa la realidad ha superado y demostrado la insuficiencia de la misma para dar solución a las diferentes situaciones que se producen, esto siempre sin olvidar que la suspensión, como medida cautelar, está llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso en tanto se produce una decisión definitiva sobre la validez del mismo.

3.2.2.- Los efectos de la suspensión se inician desde el momento de la solicitud, aunque con carácter preventivo, hasta que se pronuncia el órgano competente, adquiriendo carácter firme, siempre que se acompañe garantía en los términos del artículo 81.1 del RPREA.

En este sentido, en base al apartado 1 del artículo 81, se manifiesta que la suspensión comienza a producir sus efectos desde el mismo momento en que se interpone la reclamación económico-administrativa y se acompaña de la correspondiente garantía, cumpliendo de esta forma lo establecido en este artículo.

Como indica BLASCO MARTÍNEZ, «no se trata, por tanto, de un automatismo incondicional, sino que está sujeta a condición. La estructura gramatical del precepto es claramente la de un enunciado condicional: «se suspenderá (...) si (...)». Luego, cumplida la condición (acompañar a la interposición del recurso la garantía de la deuda tributaria), se produce el resultado (la suspensión), iniciándose sus efectos desde ese mismo momento. Y por ello, debe quedar fuera de toda duda que los efectos de la solicitud de suspensión se producen desde el momento de su presentación siempre que al interponer la reclamación, o a lo sumo, antes de que el Tribunal deniegue la

suspensión(816), se garantice la deuda tributaria. Son efectos ab initio»(817).

Para PRESA LEAL(818) en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992(819) la suspensión de la ejecución del acto impugnado se llevará a cabo con carácter preventivo siempre que la solicitud del reclamante vaya acompañada por una de las garantías establecidas reglamentariamente hasta que el órgano económico-administrativo resuelva sobre la suspensión, por lo que, *a sensu contrario*, la mera solicitud sin prestación de ningún tipo de garantía no conlleva la suspensión automática, por lo que la interposición de la reclamación no afecta a la ejecutividad del acto impugnado, conservando este su eficacia, con los efectos jurídicos que esto conlleva.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992 lleva a cabo una interpretación armónica entre los apartados 1, 7 y 12 del artículo 81 del RPREA, donde a través de sus fundamentos de derecho, distinguiendo entre la situación inicial establecida por la entrada en vigor de dicha norma, es decir en relación con los dos primeros apartados, el 1 y 7 y con la incorporación de cuatro nuevos apartados, entre ellos el 12, por el Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre.

Para el Tribunal Supremo, de acuerdo con la redacción inicial del artículo 81, cuando el obligado tributario promueve una reclamación económico-administrativa, pidiendo, mediante "otrosí" la suspensión del acto administrativo impugnado, sin acompañar ni ofrecer a la misma caución o aval que garantice el pago de la deuda tributaria, no afecta a la ejecución del acto, no admitiendo la suspensión con carácter

(816) En este sentido, la STS de 27 de mayo de 1984.

(817) BLASCO MARTÍNEZ, Gema: «Efectos de la solicitud de suspensión formulada en vía económico-administrativa durante el período temporal que media entre la presentación y la recepción de la notificación de la providencia dictada por el Secretario del Tribunal», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994. Págs. 150 a 151.

(818) PRESA LEAL, Jesús: «Autotutela administrativa y suspensión de la ejecución en vía económico-administrativa», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 142, enero, 1995, pág. 59.

(819) Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi. Ar.8024, también recogida en la Rev. Carta Tributaria, nº 177, 1993. Págs. 147 a 149. Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.

preventivo hasta que el órgano competente decida sobre la misma(820), aspecto que no se ve modificado con la incorporación del apartado 12 al artículo 81 del RPREA(821).

De acuerdo con esta Sentencia, los efectos de la suspensión de la ejecución de los actos impugnados van a comenzar con carácter preventivo desde el mismo momento de la presentación de la solicitud de la misma, pero condicionada al cumplimiento de un requisito, que vaya acompañada de una de las cauciones establecidas reglamentariamente (depósito, aval o fianza), siendo el alcance temporal de sus efectos hasta que el órgano económico administrativo resuelva sobre dicha solicitud. En caso

(820) «...Este Tribunal Supremo tiene dicho, en sentencia de 21 de mayo de 1988, que con arreglo al art.81, 1 y 7 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativa, aprobado por Real Decreto 1.999/1981, de 20 de agosto, y que entró en vigor el 1º de octubre de 1981 (Disposición Final Primera) por lo que es de aplicación al caso que se enjuicia, "La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria (art.81.1), de forma que "Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente, no se verá afectada la ejecución del acto administrativo" (art.81.7). Lo que antecede ha llevado a esta Sala a sustentar la doctrina que la suspensión, cuando se solicite en forma y acompañada de la oportuna caución, es actualmente preceptiva (no, discrecional) para el Tribunal Económico-Administrativo, como expresan las sentencias de 17 de mayo y 3 de octubre de 1983, 27 de marzo de 1984, 20 de septiembre de 1985 y 14 de noviembre de 1987; más para que ello ocurra es necesario que el aval o garantía acompañe a la solicitud de suspensión, o, a lo sumo, como dice la sentencia de 27 de mayo de 1984, que el documento constituyendo la garantía se presente antes de que el Tribunal deniegue la suspensión. En el presente caso, resulta que la forma en que se solicitó la suspensión, al promover la reclamación económica, en nada se ajusta a lo que al respecto dispone el Reglamento de procedimiento, ni, por ende, puede admitirse la validez de la fórmula utilizada en aquel escrito, que se separa profundamente de la norma. de esta manera, al no presentarse (ni tan siquiera, ofrecerse) garantía o caución en el escrito de 8 de agosto de 1985, no se vio afectada la ejecución del acto administrativo (art.81.7)».

(821) Siguiendo con dicha Sentencia, en su Fundamento Jurídico segundo: «...Ciertamente, el contexto del art.81 del Reglamento de procedimiento (tras las adiciones operadas por el Real decreto 2.031/1985) parece reflejar una cierta antinomia entre los apartados 1 y 7 y el nuevo apartado 12, pero no es así puesto que éste ha de ser interpretado en el sentido de que se entenderá acordada la suspensión con carácter preventivo "por el hecho de presentar la solicitud", pero siempre que ésta lo haya sido en los términos del apartado 1, es decir, garantizado, en la forma prevista por el artículo, el importe de la deuda tributaria. De esta manera, lo que el nuevo apartado 12 viene a aclarar es el supuesto (contemplado por alguna sentencia de esta Sala) de que habiéndose solicitado la suspensión con la aportación de garantía, el Tribunal económico no hubiere resuelto acerca de ella, y, en tal caso, la nueva norma establece la suspensión con carácter preventivo hasta que le Tribunal resuelva. Por tanto, en ningún caso puede interpretarse el art.81.12 en el sentido de que el hecho de presentar la solicitud sin garantía suspende el acto con carácter preventivo, porque tal interpretación sería contraria a lo que literalmente expresa el propio art.81.1.

Aclarado lo que antecede, resulta que tanto antes como después de la modificación operada por el Real Decreto 2.631/1985, el sujeto pasivo no pidió la suspensión en los términos reglamentariamente establecidos y, por ello, no era acreedor de la misma ni dejó nunca de ser inmediatamente ejecutiva la liquidación practicada».

afirmativo, la solicitud del Secretario no es que tenga efectos retroactivos desde la fecha de la petición de suspensión, sino que confirma de manera definitiva lo que preventivamente se había otorgado(822).

Aunque esta interpretación ofrecida por el Tribunal Supremo es novedosa en relación con la interpretación literal del artículo 81, deja sin dar solución a otra serie de situaciones, en el sentido que sólo resuelve en un caso determinado, los efectos preventivos o provisionales de la solicitud de suspensión acompañada por una de las cauciones reglamentarias hasta que el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo resuelva sobre dicha solicitud, es decir, el supuesto donde el pronunciamiento del Secretario sobre la solicitud de suspensión se ha producido más allá del plazo para la ejecución del acto; pero deja sin dar solución a otra serie de situaciones, que de acuerdo con la interpretación del Tribunal Supremo no tendrán cabida los efectos preventivos o provisionales de la solicitud de suspensión, ya que estos vienen condicionados por la prestación de alguna de las garantías y en la forma establecida reglamentariamente: a) presentación de alguna garantía diferente a las establecidas reglamentariamente; b) el caso de que no presente ningún tipo de caución, el supuesto descrito por la Sentencia anterior del Tribunal Supremo, que siendo su argumentación en base a la interpretación armónica del artículo 81 del RPREA no se produce el efecto de la suspensión con carácter preventivo(823); c) cuando es declarada la insuficiencia de la garantía, su

(822) Al producirse los efectos desde la petición de la suspensión, se hace necesario que el órgano emisor del acto objeto de impugnación, el cual mantiene la eficacia por lo que debe ser ejecutado a pesar de la presentación de la reclamación económico-administrativa, tenga conocimiento de tal circunstancia. Es necesaria la comunicación entre el órgano emisor y el órgano económico-administrativo, comunicación que el artículo 81.9 del RPREA la recoge para el supuesto de que el Secretario haya dictado su conformidad con la caución presentada, según lo dispuesto por el apartado 6 del artículo 81 del RPREA.

(823) Pero es necesario el correspondiente pronunciamiento del órgano económico-administrativo competente para decidir sobre la denegación de la suspensión por falta de garantía, cuando dicho reglamento solamente se refiere a los supuestos de suspensión de actos de liquidación, es decir, actos de contenido pecuniario o de carácter patrimonial, no recogiendo el supuesto de solicitar la suspensión de la ejecución de actos que carecen de un contenido patrimonial, es decir, actos que no incorporan la exigencia de una deuda tributaria. En estos casos, no se podrá hablar de suspensión provisional hasta el pronunciamiento del Secretario, por la innecesidad de prestar garantía de las recogidas en el RPREA, al no haber una deuda pecuniaria que garantizar.

En estos supuestos, con la aplicación, en unos primeros momentos del artículo 116 de LPA, el Tribunal Económico-Administrativo se ha pronunciado de la siguiente forma en la resolución de 15 de noviembre de 1988 (Rev. Carta Tributaria, Ref. 1887): «...En este supuesto, por el hecho de presentar la solicitud de suspensión. Habrá de entenderse ésta acordada con carácter preventivo hasta que el

resolución, normalmente va a ser posterior a la finalización del período voluntario, por lo que el reclamante se encuentra con la vía de apremio ya iniciada; d) el caso de denegación de la suspensión, el interesado presenta recurso en vía administrativa o continua en la contenciosa, si no ratifica lo decidido por el Secretario y otorga la suspensión(824), lógicamente en esta situación el plazo de tiempo transcurrido es tan amplio que normalmente el acto de liquidación tributaria ya se haya ejecutado y es posible que se ha llevado a cabo el embargo de los bienes del obligado tributario ¿Qué sucede entonces?.

A pesar de lo novedoso de la interpretación de la sentencia del Tribunal Supremo, no resuelve los problemas anteriormente descritos, por lo que es necesario conceder la suspensión preventiva especialmente para los supuestos en que se considera insuficiente la garantía(825), también para los supuestos de denegación de la suspensión por presentación de garantías diferentes a la establecidas en apartado 4 del artículo 81 RPREA(826), incluso por el mero hecho de que el interesado presente la solicitud de suspensión, *«independientemente de que no se acompañe garantía o fuera ésta insuficiente»*(827).

órgano económico-administrativo resuelva sobre su concesión o denegación... por lo que, al no haber previsto este Tribunal sobre la suspensión solicitada, debe admitirse la suspensión preventiva o provisional».

(824) ¿que ocurre cuando es declarada nula la resolución de la solicitud de suspensión emitida por órgano incompetente y se acuerda remitir el expediente sobre suspensión al órgano competente para su estudio y resolución?. Esto sucedía en los casos en que se declara nula las providencias del Secretario delegado al carecer de competencia para resolver una solicitud de suspensión basada en el art.116 de la LPA retrotrayendo la resolución de la cuestión al órgano competente el TEAR, ya que el TEAC no puede entrar en el examen de la procedencia de la suspensión solicitada, porque éste no es el órgano que está resolviendo sobre la reclamación interpuesta contra la providencia de apremio ante el TEAR, en este sentido la RTEAC de 5 de julio de 1995, (JT 1264), núm.70, diciembre, 1995.

(825) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento de Económico-administrativo*. Edt. Civitas. Madrid, 1983, pág.707.

(826) PONT MESTRES, Magin: «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 80 a 81.

(827) BLASCO MARTÍNEZ, Gema: «Efectos de la solicitud de suspensión formulada en vía económico-administrativa durante el período temporal que media entre la presentación y la recepción de la notificación de la providencia dictada por el Secretario del Tribunal», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 159.

Será el Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias que añade los apartados 11 a 14 inclusive, el que introduce una importante novedad relativa a la suspensión de las sanciones tributarias de carácter no pecuniario, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas(828) disponiendo en su apartado 12:

«Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro del expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado».

Es decir, el apartado ocho del artículo 83 del RPREA de 26 de noviembre de 1959, tiene la misma redacción que el apartado 12 del artículo 81 del RPREA tras ser añadido por el Real Decreto de 2.631/1985, de 18 de diciembre, pero ¿tienen el mismo significado?.

Nos estamos refiriendo a que tras la nueva redacción que establece la suspensión preventiva por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, este tipo de suspensión se extiende a todos los actos objeto de impugnación o solamente es predicable para el supuesto nuevo que incorpora la nueva regulación, como es la suspensión de las sanciones no consistentes en cantidades pecuniarias.

Ante esta cuestión han sido diferentes los pronunciamientos, ya que han querido ver una interpretación en conjunto del artículo 81 del RPREA en el sentido de que la suspensión es otorgada con carácter preventivo a la espera de que en el plazo de diez

(828) En los mismos términos se llevo a cabo la modificación del artículo 11 del Recurso de Reposición, aprobado por el Real Decreto 2.244/1979, de 7 de septiembre, donde se añadieron los apartados 8 a 11 de este artículo por la Disposición Adicional 2ª del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, disponiendo en el apartado 9 lo siguiente: *«9.Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado».*

Dicho artículo 11 ha sido redactado nuevamente en su integridad por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y el Real Decreto por el que se desarrollan determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, nueva redacción, que entre otras cosas, hace una remisión a la regulación existente en el Reglamento de las Reclamaciones Económico-administrativas, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 81 de dicho Reglamento.

días se pronuncie sobre la misma.

Y el Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de octubre de 1992(829), comentada anteriormente, resuelve sólo la situación en el supuesto de haberse solicitado la suspensión junto con la garantía de acuerdo con lo establecido en el apartado 1, el Tribunal no ha resuelto sobre la misma, otorgándose de forma preventiva, pero no extiende la suspensión preventiva a los otros supuestos anteriormente comentados.

MORIES JIMÉNEZ(830) se pronuncia en el sentido de que *«la suspensión preventiva sólo resulta aplicable en»* los casos de suspensión de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios fiscales *«y no a la generalidad de los supuestos en los que se exige la aportación de garantías...»*, debido a que los nuevos apartados del artículo 81, tras la modificación dada por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, establece un *«régimen específico..., sometiéndolas a la concurrencia de unos criterios materiales que no se hallan presentes en el régimen general, así como a un procedimiento peculiar respecto al general»*(831); donde en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992, se resuelve la aparente antinomia entre los apartados 1, 7 y 12 del artículo 81 del RPREA, en el sentido de *«el nuevo apartado 12 viene a aclarar el supuesto de que habiéndose solicitado la suspensión con la aportación de garantía, el Tribunal Económico-Administrativo no hubiese resuelto acerca de ella. En tal caso, la nueva norma establece la suspensión con carácter preventivo hasta que el Tribunal resuelva»*(832).

De acuerdo con lo anterior, se deja sin resolver el problema de que el obligado habiendo solicitado la suspensión, el órgano administrativo no se pronuncia sobre el mismo, o se pronuncia de forma muy tardía, dando lugar a que los plazos de recaudación

(829) Publicada en la Rev. Carta Tributaria, núm. 177, marzo, 1993. Págs. 147-149.

(830) MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CIVITAS Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág. 680.

(831) CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, en la obra *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Edt. La Ley, 2^a edic. Madrid, 1990, págs. 876 y 877.

(832) MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CIVITAS Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág. 678.

sigan computandose por lo que una vez finalizado el período voluntario se inicia el de apremio.

Situación, que como hemos visto antes, un sector de la doctrina se ha pronunciado favorable a que la suspensión se entienda otorgada con carácter provisional desde el momento de solicitud hasta que el Secretario se pronuncie sobre la misma, concediéndola o denegándola, e incluso en el caso de declararla insuficiente o denegandola, la suspensión preventiva debe de producir sus efectos hasta que sea un órgano jurisdiccional el que decida sobre la misma.

En caso contrario, es decir, que los efectos de la suspensión preventiva sólo alcanzan hasta la declaración de insuficiencia o de denegación y no resuelve el problema planteado, de que se agoten los plazos de recaudación, perdiendo la finalidad originaria de la medida cautelar de la suspensión de la ejecución del acto impugnado, ya que debe pronunciarse un órgano jurisdiccional sobre el otorgamiento de dicha medida, de esta forma garantizar el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva. Este derecho se puede ver vulnerado desde el mismo momento en que el acto impugnado es ejecutado sin que un Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre dicha medida cautelar. Por tanto se esta proponiendo que la solicitud de suspensión tenga carácter preventivo hasta que un órgano jurisdiccional decida si dicha medida se debe de adoptar de acuerdo con lo establecido en el artículo 81 del RPREA de 1981, en los supuestos en que se haya declarado insuficiente la garantía presentada o en los supuestos de denegación de la medida, incluso en los supuestos de no haber aportado ningún tipo de garantía.

Esta situación de otorgar los efectos suspensivos de la ejecución del acto impugnado con carácter preventivo hasta que la decisión sobre la misma tenga carácter firme, conlleva un importante riesgo para la Hacienda Pública, debido a que a lo largo de este período de tiempo no cuenta con una caución que garantice el importe de la deuda tributaria reclamada.

Volvemos a encontrarnos ante esta situación que es meramente de procedimiento, el determinar cuando la suspensión comienza a producir sus efectos, late la cuestión de fondo entre el interés público y el interés privado, entre la ejecución del derecho de crédito que es competencia de la AEAT y el derecho del obligado tributario a la tutela judicial efectiva, en el sentido de haber solicitado una medida cautelar, la suspensión de

la ejecutoriedad del acto impugnado, como derecho integrante del genérico anterior, el cual se vulnerará desde el mismo momento en que sea ejecutado en el acto sin que un órgano jurisdiccional se haya pronunciado sobre dicha medida.

No se trata de una cuestión de qué derecho debe de prevalecer, el de la Administración de llevar a cabo la ejecución del derecho de crédito por ella declarado en base a la presunción de legalidad de los actos dictados por ella y por ende ejecutivos, o el del obligado tributario que a través de la impugnación de dicho acto, que está cuestionando o pone en duda la legalidad del mismo, por lo que está solicitando que los órganos que tienen la potestad de juzgar, juzguen dicho acto antes de que este sea ejecutado, para de esta forma no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, en el sentido de que cualquier ejecución anterior a la decisión de los órganos de justicia, significa su vulneración, donde ante un pronunciamiento favorable posterior difícilmente puede remediar los perjuicios ocasionados al obligado tributario por la ejecución del acto tributario.

Esta situación se agrava como consecuencia de que el obligado tributario se ve en la necesidad, antes de poner en conocimiento de los órganos de justicia el acto impugnado, debe de agotar la vía administrativa previa, la cual por su simple duración en el tiempo, en el caso de no otorgar los efectos suspensivos con carácter preventivo desde el momento de la solicitud, van a ocasionar los problemas anteriormente señalados.

Ante esta situaciones se han levantado voces reclamando que los efectos de la suspensión con carácter preventivo o provisional se otorguen desde el momento de la solicitud, pero con diferente alcance.

En este sentido, HUESCA BOADILLA(833) propone que los efectos de la solicitud de suspensión deben de iniciarse con carácter preventivo en aquellos casos en que se garantice la deuda tributaria en la forma establecida en el artículo 81.1 del RPREA, pero también para los supuestos en que se declara insuficiente la garantía, hasta la finalización del plazo de 10 días de subsación y también para el caso de presentarse en recurso

(833) HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa». *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 65.

incidental por declaración de garantía insuficiente hasta que el Tribunal resuelva, pues en caso contrario perdería toda razón de ser el recurso, aunque dicho autor recoge la dificultad de su propuesta no solamente por falta de la previsión legal expresa, sino además al no estar prevista la comunicación a los órganos de recaudación de estas situaciones.

Para DELGADO GONZÁLEZ(834) es partidario de la que la mera petición de la suspensión conlleva la suspensión de la ejecución del acto hasta que se resuelva definitivamente, «*por nuestros Tribunales bien del orden Económico-Administrativo o jurisdiccional y aunque se haya producido alguna denegación en alguna de las posibles instancias*», en base al derecho constitucional de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución.

Para GUAITA GIMENO(835) los efectos de la suspensión se inician desde el momento que se pide pero condicionados a que la providencia del Secretario del Tribunal declare suficiente la garantía, siendo de aplicación el apartado 12, pero con la misma condición. Por lo que este autor parece otorgar efectos retroactivos a la providencia del Secretario, pero siempre con el condicionante exigido por el apartado 1 del artículo 81, la prestación de garantía y que esta sea declarada suficiente, por lo que para los demás supuestos -garantía insuficiente, falta de garantía...- la suspensión no comienza sus efectos por la mera solicitud.

Partidarios de la concesión preventiva desde el mismo momento en que se solicita, pero en este caso en base a la aplicación del apartado 12 del artículo 81 del RPREA, son los profesores CHECA GONZÁLEZ(836), GONZÁLEZ CARRERAS(837),

(834) DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F.: «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núm 194, 1 de enero 1994, pág. 12.

(835) GUAITA GIMENO, Juan José: *Como Reclamar ante el Tribunal Económico-administrativo*. Edt. CISS. Valencia, 1994, págs. 107 y 109.

(836) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Las Reclamaciones Económico-administrativas (Análisis Normativo, Jurisprudencial y Doctrinal)*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 153.

(837) GONZÁLEZ CARRERAS, Francisco: «La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, 1993, pág. 65, que admite la suspensión preventiva en base al artículo 81.12 del RPREA de 1981, hasta que se resuelva sobre la solicitud el órgano competente.

PONT MESTRES(838), que consideran de aplicación dicho apartado a todos los supuestos de solicitudes de suspensión, tanto para el caso de declaración de insuficiencia de la garantía como para los de denegación, superando la aparente contradicción con el apartado 7 en favor de la aplicación del apartado 12, significando que los efectos de la misma se inician desde el momento de la solicitud, extendiéndose hasta que sea definitiva la concesión o denegación(839). En ambas resoluciones, se trata de supuestos

(838) PONT MESTRES, Magín: «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994. Págs. 81 y 82. Citando en este sentido la providencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de noviembre de 1993 y la Resolución de 18 de junio de 1993 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, págs. 104 y 105: «Considerando. Que a tenor de lo establecido en el artículo 80 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 20 de agosto de 1981, la interposición de una reclamación de tal naturaleza no interrumpe la ejecución del acto recurrido, estableciendo así una regla general en materia de reclamación de tributos; norma general a la que el artículo 81 del Reglamento establece una excepción al disponer que le propio Tribunal puede ordenar, a instancia del contribuyente, la suspensión de dicha ejecución, y previa la garantía correspondiente para defender los intereses del Tesoro, pero para ello es siempre preciso que, al interponerse la reclamación y solicitarse la suspensión referida, se garanticen tales derechos, ya que si no se acompaña la garantía o ésta fuera insuficiente, a tenor de lo establecido en el apartado 7.º del propio artículo 81 del Reglamento citando [no se verá afectada la ejecución del acto administrativo], lo que supone que, sin perjuicio de la resolución que pueda adoptar el Tribunal en torno al fondo de las cuestiones planteadas y los efectos que éstas hayan de producir, el procedimiento recaudatorio sigue su curso.

Considerando. Que no obstante la normativa expresada anteriormente, este Tribunal debe observar que el Real decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, incorporó al precitado artículo 81 un apartado 12 en el que disponía: [Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación, acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado], y como sea que consta que el reclamante presentó la solicitud de suspensión sin que el organismo resolviera en el plazo legal, es por lo que se aprecia en este TEAR que no procede la incursión en la vía de apremio impugnada».

(839) Para la interpretación en favor de la aplicación del apartado 12 citan la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1990, recogida y citada por HUESCA BOADILLA, Ricardo, en «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, págs. 1190 a 1191: «Fundamento de Derecho. Tercero.- Por lo demás, resulta que el procedimiento de apremio que aquí se cuestiona comenzó después de haberse promovido las reclamaciones económico-administrativas solicitando la suspensión con aportación de avales, y antes de que el TEAP resolviera acerca de tales suspensiones, dado que lo hizo con más de tres meses de retardo.

Es evidente que cuanto acontecieron los hechos (solicitud de suspensión en 12 de agosto, iniciación del procedimiento de apremio en 12 de noviembre y denegación de la suspensión por el Tribunal en 29 de noviembre, siempre de 1983) no estaba vigente el actual apartado 12 del artículo 81 RPREA, en cuanto dice que [Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de 10 días siguientes a aquél en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado], ya que su introducción se debe al RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las

en que la suspensión fue solicitada junto con la aportación de la correspondiente garantía de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 81 RPREA de 1981, pero el Tribunal Económico-Administrativo, en el primer caso resolvió trascurridos tres meses (STS de 12 de marzo 1990), y en el segundo, ni siquiera resolvió, (RTER de Cataluña, de 18 de junio de 1993), declarándose, en ambos casos, en favor de una suspensión preventiva debido a que el obligado tributario había interpuesto la correspondiente reclamación económico-administrativa y había solicitado la suspensión de la ejecución del acto impugnado, garantizando, además la deuda, de acuerdo con el mandato del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.

Ante la ilusoria paz jurídica que puede suponerse para el obligado tributario la espera de la resolución de su solicitud de suspensión, se encuentra ante otro acto administrativo, en este caso la apertura del procedimiento de apremio, que trata de ejecutar un acto que se encuentra recurrido y además ha solicitado su suspensión. Es

infracciones tributarias (Disp. Adic. 1.ª2.) que entró en vigor el 18 de enero de 1986).

Sin embargo, la anterior redacción del artículo 81 (aunque huérfana de la clarificación que ha supuesto la norma que hemos transcrito) ofrece base suficiente para entender que la ejecución [se suspenderá... si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza... el importe de la deuda tributaria]; de donde, si la garantía se presentaba al tiempo de interponer la reclamación, los efectos suspensivos se producían de forma inmediata; máxime teniendo presente que, como reiteradamente ha declarado esta Sala, la suspensión del acto liquidatorio que establece el artículo 81 no es (a diferencia de lo que ocurría en la legislación anterior) facultad discrecional del Tribunal Económico-Administrativo -SS 18 enero, 27 febrero, 17 mayo y 3 octubre de 1983, 30 marzo, 1984, 20 septiembre 1985, 20 julio y 14 noviembre de 1987-.

Cuarto.- Por lo expuesto, debe considerarse que desde el 12 de agosto de al 29 de noviembre de 1983 estuvo, al menos, tácita y preventivamente suspendida la ejecución de las liquidaciones impugnadas, por lo que las providencias de apremio dictadas por el Tesorero de Hacienda, en 12 de noviembre de 1983, han de reputarse nulas ya que se produjeron cuando la deuda tributaria no era exigible por hallarse suspendida su ejecutividad.

De otra parte, dentro del "numerus clausus" de motivos por los que puede ser atacada la providencia de apremio, con arreglo al artículo 137 LGT y el artículo 95.4 RGR, es evidente que la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones por el Tribunal Económico, tiene cabida dentro del lacónico concepto de "aplazamiento" (apartado C) que en ambos se contiene, toda vez que dicha suspensión no es, en definitiva, más que un aplazamiento del pago tributario, en tanto se resuelve la controversia económico-administrativa.

Ha de concluirse, por tanto, que era improcedente la iniciación del procedimiento de apremio cuando el contribuyente tenía interpuestas reclamaciones económico-administrativas y pedía la suspensión de los actos liquidatorios, y el Tribunal, por causas sólo a él imputables, no había resuelto acerca de aquellas suspensiones. La solución contraria conduciría a consagrar la inseguridad jurídica en todos aquellos casos -por supuestos, anteriores a la reforma de 1985 del Reglamento- donde la conjugación de los plazos para la recaudación en período voluntario, para interponer la reclamación económico-administrativa y para acceder a la suspensión de la liquidación formulada con la presentación de aval o garantía, no coincidiesen».

decir, el obligado tributario se encuentra ante una desprotección jurídica debido a que ante su correcto actuar jurídico, no se ha visto correspondido por un actuar parecido por el correspondiente órgano administrativo.

En este sentido, tenemos que afirmar que la actuación de los órganos de recaudación es perfectamente correcta de acuerdo con la normativa existente, ya que según el artículo 81 del RPREA de 1981 y el artículo 128 de la LGT (antes de su reforma de junio de 1995), ante la falta de pronunciamiento declarando la suspensión por el TEA, la ejecución del acto recurrido no se ve afectado, por lo que una vez finalizado el período voluntario de recaudación, se inicia el período ejecutivo, por lo que tras la notificación de la providencia de apremio se inicia el procedimiento de apremio.

Un paso más en la determinación del momento en que la suspensión inicia sus efectos, lo encontramos en la SAN de 18 de enero de 1996(840), que ante la solicitud de suspensión sin prestación de aval específico para ello (aunque, eso sí, proponiendo como garantía el aval que ya tenía constituido ante la Comisión Nacional de Juego, cuya presentación es preceptiva para la obtención de las licencias de explotación de las

(840) SAN de 18 de enero de 1996. (JT 316). Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 80, mayo, 1996, págs. 607 a 614. Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio: «...es evidente que debe admitirse la postura mantenida por el recurrente según la cual las actuaciones realizadas en vía ejecutiva por la Administración de Hacienda son nulas al no haberse suspendido el procedimiento recaudatorio. Resulta probado en el caso de autos que la recurrente solicitó en el momento de interponer la reclamación económico-administrativa, esto es, el día de 10 de diciembre de 1990, la suspensión de la ejecución del acto impugnado, no recayendo resolución expresa sobre su denegación hasta el día 29 de febrero de 1992 (no siendo imputable el retraso producido en la adopción de la misma a la recurrente). De lo anterior resulta que, hasta la fecha de la resolución sobre su denegación, la suspensión debía entenderse acordada preventivamente, según estipula el art.81.12 del Reglamento de Procedimiento citado, por lo que cualquier actuación tendente a la recaudación de la deuda carece de cobertura legal, y debe reputarse nula. Y en este sentido, resulta en el caso de autos que la Dependencia de Recaudación de Baleares dictó Providencia de Apremio con fecha de 20 de mayo de 1991 ante la falta de pago de la deuda en el período de ingreso voluntario, para posteriormente dictar Providencia de Embargo con fecha de 26 de junio de 1991, en cuya ejecución se dictaron cuatro Diligencias de Embargo con fechas de 18 de julio de 1991; actuaciones todas éstas que se efectuaron durante el período temporal en que la deuda impugnada se encontraba suspendida preventivamente, por estarse a la espera de una resolución expresa de los Tribunales Económicos que resolvieran sobre su concesión o denegación, y que deben entenderse nulas y, en consecuencia, retrotraerse las actuaciones a la fecha de presentación del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de Baleares con solicitud de suspensión, a saber, el día 10 diciembre de 1990».

máquinas recreativas)(841), considera que por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación.

El problema se encuentra localizado, como hemos señalado anteriormente, en que el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo, a pesar del pretendido carácter automático de la suspensión, no se ha pronunciado declarando la suspensión o denegándola, siendo necesario dicho acto para que los órganos de recaudación, ante el hecho de cesar la eficacia del acto impugnado, suspendan la continuación de sus actuaciones recaudatorias. Esta era una de las finalidades de la reforma donde el *«automatismo en la suspensión unido a la necesidad de presentar la garantía al momento de interponerse la reclamación, hace que la decisión sobre la misma deba ser inminente y así resulta de los propios términos de los apartados 6 y 9 del mismo artículo 81, donde se establece el bastanteo de la garantía por el Secretario y la comunicación de la suspensión a la Intervención de la Delegación de Hacienda y del Organismo del que emane el acto impugnado en el plazo de tres días»*(842). A diferencia del antiguo artículo 83.8 del Reglamento de Procedimiento de 1959, que establecía la suspensión preventiva desde el mismo momento en que se presenta la solicitud de suspensión hasta que se resuelva lo que proceda por el órgano competente.

Por tanto, aunque es loable la solución dada por el Tribunal Supremo(843) salvando el principio de seguridad jurídica, no compartimos su argumentación de aplicar el apartado 12 del artículo 81 del RPREA, ya que como señalamos anteriormente se trata de un régimen específico dentro del genérico de la suspensión, que como señala HUESCA

(841) Se le requirió para la subsanación de la garantía al considerar que la misma no estaba debidamente legitimada, para después, ante la falta de subsanación se deniega la suspensión al no haber prestado garantía bastante.

(842) HUESCA BOADILLA, Ricardo, en «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, pág. 1191.

(843) El mismo pronunciamiento nos sugiere la aplicación del motivo de oposición del antiguo artículo 137 de la LGT a la providencia de apremio, nos referimos al motivo de «aplazamiento», pero es la única salida jurídica que tiene el Tribunal para poder aceptar la impugnación de dicha providencia. En la actualidad este problema podemos entenderlo corregido debido a la reforma operada tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, que da nueva redacción al artículo 138 de la LGT, recogiendo expresamente como motivo de oposición a la providencia de apremio en la letra d) la suspensión de la liquidación.

BOADILLA al comentar dicha sentencia(844), se atribuye la competencia para acordar la suspensión al Tribunal Económico y no al Secretario, como ocurren en los 10 primeros apartados.

Ello conllevaba que los Tribunales Económico-Administrativos o los jurisdiccionales se veían en la necesidad de forzar la interpretación del artículo 81 del RPREA de 1981, y aplicar lo establecido en el apartado 12 de dicho artículo, que en un principio venía establecido para configurar la nueva regulación del supuesto de solicitud de suspensión de sanciones del apartado 11, para poder salvar una situación de injusticia o de indefensión.

3.2.3.- Resumen.

Hasta este momento hemos analizado las diferentes posturas existentes sobre el momento en que la solicitud de suspensión comienza a producir sus efectos, donde después de estudiar las diferentes interpretaciones somos partidarios de que estos se inician desde el momento de la solicitud, debido a que ante la falta de pronunciamiento por parte del Secretario o ante una decisión recurrida, es decir, hasta que no exista un pronunciamiento definitivo por parte de los órganos jurisdiccionales los órganos de recaudación no pueden iniciar sus actuaciones en relación con el procedimiento de apremio. Todo ello en base al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva en el sentido que este derecho abarca el derecho a la tutela cautelar, por lo que hasta que no exista un fallo jurisdiccional sobre la misma, se entiende otorgada la suspensión con carácter provisional, ya que en caso contrario la tutela cautelar sería inoperante, pues cuando esta quede concretada, se haya producido la ejecución de acto objeto de impugnación.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente y en base a la STC 66/1984, de 6 de junio(845) podemos concluir que para salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva

(844) HUESCA BOADILLA, Ricardo, en «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, págs. 1191 a 1192.

(845) «...El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que sea menester resuelva sobre la suspensión».

en su manifestación cautelar, se debe de entender concedida la suspensión con carácter preventivo hasta que la resolución sobre la petición de suspensión tenga carácter de firme(846).

3.3.- Continuidad de los efectos a otros recursos.

Hasta ahora nos hemos estado refiriendo al supuesto de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa, debiendo de determinar con exactitud el momento en que la suspensión inicia sus efectos de demorar la eficacia del acto impugnado. Pero este mismo problema vuelve otra vez a aparecer en el curso de la revisión del acto tributario objeto de impugnación. Nos estamos refiriendo a que una vez finalizada la vía administrativa, es decir, que en primera o segunda instancia el Tribunal Económico-Administrativo ha dictado su resolución, y en el caso que la resolución sea contraria a las pretensiones del reclamante que había obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado, significa que el acto es conforme a Derecho. Esta resolución, dictada por unos órganos administrativos, favorable a las tesis dictadas por los órganos de la Administración no significa, lógicamente, la finalización de la vías de revisión de los actos tributarios, ya que iría en contra de cualquier derecho básico de tutela judicial efectiva, que la misma Administración, aunque por órganos independientes, sea a la vez juez y parte, si no que una vez finalizada la vía de revisión administrativa se abre las puertas para que el obligado tributario puede someter la cuestión a la decisión de los órganos que tienen asignada la función constitucional de juzgar y ejecutar lo juzgado, como son los Tribunales de Justicia integrantes del Poder Judicial. Por tanto será en este momento cuando el sujeto podrá interponer el recurso contencioso-administrativo ante los Tribunales Superiores de Justicia o ante la Audiencia

(846) ARIAS VELASCO, José: «El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo» en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1994, pág. 31: «De donde podemos deducir un corolario evidente: en ramos de la Administración como lo es el tributario, en el que el acceso a los tribunales de justicia propiamente dicha viene condicionado al previo paso por el largo purgatorio de los llamados tribunales administrativos, es inconstitucional cualquier interpretación o cualquier práctica administrativa que permita ejecutar el acto impugnado antes de que el solicitante de la suspensión haya tenido la oportunidad de que su solicitud sea sometida a la decisión de un órgano judicial. En consecuencia, la suspensión solicitada de un órgano administrativo ha de tenerse por preventivamente concedida no ya sólo hasta tanto que el órgano resuelva, sino hasta tanto que la decisión denegatoria no haya adquirido firmeza, o, en definitiva, la suspensión fuese denegada por el órgano judicial. Porque, de otra forma, se generarían, como dice el Tribunal Constitucional, "limitaciones carentes de justificación respecto del acceso a la jurisdicción", vulnerándose el derecho a la tutela judicial efectiva».

Nacional dependiendo de la resolución administrativa es un primera o segunda instancia, Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o Tribunal Económico-Administrativo Central, respectivamente; una vez que cumplido el requisito de agotamiento previo de la vía administrativa. Una vez finalizada esta, a parte de la posibilidad de poder acudir a los Tribunales de Justicia, la Resolución dictada por los Tribunales Económico-administrativos recobra su ejecutividad, aunque se trate de un acto administrativo no firme, ya que la suspensión obtenida en esta vía ha dejado de producir su efecto típico de demorar la eficacia del acto impugnado, y como esta ha sido declarada conforme a Derecho, la Administración Tributaria, por ejemplo los órganos de recaudación retomarán sus actuaciones para hacer efectivo el deber constitucional de contribuir.

En el caso que el obligado tributario no este de acuerdo con la resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo interpondrá el recurso contencioso administrativo, donde nuevamente el obligado tributario deberá solicitar la suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado que ha sido ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo, para asegurar de esta forma la integridad del objeto litigioso en tanto se produce una decisión definitiva sobre la validez del mismo, igual que ocurría en la vía de revisora administrativa.

Repetimos que nos encontramos con el mismo problema que hemos analizado en la vía de revisión administrativa, debido a que desde el mismo momento en que el obligado tributario interpone el recurso contencioso-administrativo y solicita la suspensión del acto, se habrá producido lo que, procesalmente, se denomina la pieza de suspensión, donde el Tribunal jurisdiccional decidirá sobre el otorgamiento o denegación de la suspensión, pero en esta ocasión, su decisión se debe basar en lo establecido en el artículo 122 de la anterior LJCA o artículo 130 de la actual LJCA. El tiempo que tarde este Tribunal en decidir, los órganos de recaudación pueden llevar a cabo la ejecución del acto que recobra su eficacia tras la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo, o puede haber dictado la providencia de apremio dando lugar a la apertura del procedimiento de apremio, donde el recurrente, como ocurría en la vía administrativa se encuentra con el dilema de un acto tributario impugnado ante los Tribunales de Justicia estando pendiente la resolución de su solicitud de suspensión y el inicio del procedimiento de apremio, el cual si desea suspenderlo se ve en la necesidad de comenzar otra vez impugnando dicho procedimiento ante los Tribunales Económico-

Administrativos y solicitando su suspensión en base a alguno de los motivos recogidos en el artículo 137 de la LGT.

Por tanto, para volver a evitar este problema es necesario determinar cuando la solicitud de suspensión en sede jurisdiccional comienza a tener sus efectos, es decir, a partir de su solicitud -suspensión preventiva-, o a partir del otorgamiento.

Ante esta situación han sido varias las posturas existentes, entre ellos los que mantienen que la ejecutividad del acto objeto de impugnación jurisdiccional continúa hasta que dicho órgano resuelva sobre la misma. Otros, consideran que la garantía prestada en sede administrativa se extiende a la vía jurisdiccional, en definitiva, que la suspensión otorgada por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo mantiene sus efectos hasta que el órgano jurisdiccional decida sobre la misma.

Para otros desde el momento de la solicitud de suspensión en sede jurisdiccional se entiende otorgada con carácter preventivo hasta que el mismo resuelva sobre la misma, en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de noviembre de 1994(847) que entiende que la solicitud de la suspensión en sede jurisdiccional se haya concedida preventivamente:

«...hasta el 13 de febrero de 1990, fecha del Auto de esta Sala, por el que se admitió y declaró bastante la caución prestada en vía administrativa y se acordó participar a la administración demandada la suspensión para ser llevada a puro y debido efecto, adoptando las resoluciones que procedan y exijan el cumplimiento de lo acordado, debe entenderse que la suspensión pedida por la parte demandante, se hallaba concedida preventivamente, ..., por lo que debía anular las actuaciones de la vía administrativa de apremio que había iniciado, y al no haber ocurrido así, debió

(847) Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 49, enero, 1995. Ref. 1338. Págs. 274 a 277. En este caso el obligado tributario había obtenido la suspensión en la vía revisora de la Administración, donde el Tribunal Económico-Administrativo Central ratifica la liquidación inicialmente impugnada. El obligado interpone recurso contencioso-administrativo el 8 de febrero de 1989, solicitando la suspensión. El día 22 de mayo de 1989 recibe la certificación de descubierto que da apertura al procedimiento de apremio. La Audiencia Nacional dicta el Auto otorgando la suspensión el día 13 de marzo de 1990.

Debido al gran distanciamiento temporal entre la solicitud de suspensión de la ejecución del acto de liquidación y el pronunciamiento de la Audiencia Nacional, el recurrente se vió en la necesidad de presentar reclamación económico-administrativa contra la apertura del procedimiento de apremio para evitar la ejecución del acto que estaba pendiente una solicitud de suspensión, que por Resoluciones de 29 de noviembre de 1991 y 3 de marzo de 1993 fue desestimada sus pretensiones el TEAR y TEAC, respectivamente. Interpuso recurso contencioso-administrativo el 26 de mayo de 1993 que fue resuelto por esta Sentencia de la Audiencia Nacional el 29 de noviembre de 1994.

ser el TEAC el que debió acordarlo en la resolución objeto del presente recurso contencioso-administrativo».

Los Autos del TSJ de Cataluña de 21 de octubre de 1992(848) y de 14 de mayo de 1993(849), que otorgan efectos retroactivos al acuerdo del Tribunal por el cual se concede la suspensión:

«En definitiva, interpuesto en tiempo y forma recurso contencioso-administrativo y solicitada en la misma interposición la suspensión, que es posteriormente acordada por el Tribunal, tras los preceptivos trámites legales, sus efectos han de retrotraerse al momento en que se dictó la resolución administrativa impugnada, con anulación de cuantas actuaciones administrativas de cobranza se hubieran llevado a cabo»

Por último, el Auto de 14 de mayo de 1993 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña(850) ante la impugnación del inicio del procedimiento de apremio y la ejecución del mismo junto con el recargo de apremio, cuando estaba pendiente de resolución la suspensión ante dicho Tribunal del acto de liquidación ejecutado, declara lo siguiente:

«Primero: Como viene declarando reiteradamente esta Sala, la resolución de cualquier incidencia que se produzca en la pieza de suspensión ha de ser acorde con los postulados constitucionales, habiendo recordado el Auto del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1991 que el principio de tutela judicial que consagra el artículo 24 de la Constitución impide que pueda cercenarse la facultad de solicitar suspensiones y volver al viejo principio hoy desterrado de nuestro Ordenamiento del "solve et repete". Esta doctrina del Alto Tribunal ha de conducir a la proscripción constitucional de cualquier actuación administrativa tendente a resucitar de cualquier modo el principio "solve et repete", impidiendo o dificultando irrazonablemente el ejercicio del derecho de defensa e impugnación al someterlo "de facto" al previo pago de las cantidades precisamente controvertidas. En particular, las disposiciones reglamentarias sobre Recaudación han de interpretarse de forma que no acarreen inevitablemente la ejecución de los avales prestados en vía administrativa, haciendo ilusorias las decisiones jurisdiccionales sobre suspensiones, suponiendo una alteración de los plazos legales de impugnación por los interesados y de los plazos procesales para la resolución de las propias peticiones de suspensión (incluso respecto de eventuales disfunciones en el cumplimiento de tales plazos), o restringiendo la posibilidad misma de impugnación, ante el riesgo (o en muchos

(848) Rev. Gaceta Fiscal, núm.105, 1992. Págs. 158 a 159.

(849) Rev. Gaceta Fiscal, núm. 112, 1993. Págs. 80 a 82.

(850) Rev. Gaceta Fiscal, núm. 112, 1993. Págs. 80 a 82. En parecidos términos, el Auto del STSJ de Cataluña de 21 de octubre de 1992. Rev. Gaceta Fiscal, núm.105, 1992. Págs. 158 a 159.

casos, probabilidad cierta) de que ante las inevitables demoras en la resolución de las suspensiones, se incurra en apremio.

La satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva que proclama la Constitución obliga, según explícita declaración de su intérprete supremo, a facilitar que la ejecutividad misma pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984, de 6 de junio). Cualquier interpretación de normas reglamentarias o cualquier práctica que venga a impedir o dificultar de hecho que los justiciables sometan a la consideración del Tribunal Jurisdiccional la propia ejecutividad de los actos impugnados, conduciendo irremediabilmente al apremio, como una especie de "peaje" por el ejercicio del derecho básico a la tutela judicial, es manifiestamente inconstitucional.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, han de sentarse las siguientes conclusiones:

A) *Interpuesto en tiempo y forma recurso contencioso administrativo y solicitada en la misma interposición la suspensión, que es posteriormente acordada por el Tribunal, tras los preceptivos trámites legales, sus efectos han de retrotraerse al momento en que se dictó la resolución administrativa impugnada, con anulación de cuantas actuaciones administrativas de cobranza se hubieran llevado a cabo.*

B) *En todo caso, la prestación de avales en vía administrativa en modo alguno puede entenderse como un pago anticipado del tributo, de forma que puedan ejecutarse las liquidación sin cumplir los requisitos constitucionales y legales para ello, que en particular son los siguientes:*

1ª) *La desestimación de los recursos administrativos no puede acarrear automáticamente el apremio respecto de los avales prestados, sino que es obligado conceder expresamente al interesado un plazo para el ingreso de la deuda en período voluntario, plazo que nunca puede ser inferior al de quince días previsto en el artículo 20.8 del vigente Reglamento General de Recaudación para el recurso de reposición y que habrá de computarse desde el día siguiente a la notificación expresa de este requerimiento de pago en período voluntario.*

2ª) *La solicitud ante el órgano jurisdiccional de la suspensión dentro del dicho plazo ha de suponer la paralización inmediata de cualquier actuación de cobranza o apremio en tanto no se resuelva por el mismo la petición.*

3ª) *A tal efecto, la Administración tributaria, una vez acreditado ante la misma la deducción de tal solicitud (mediante la oportuna copia sellada de la misma o por cualquier medio válido en Derecho), está obligada a tal paralización, que persistirá en tanto no se reciba la oportuna comunicación del Órgano Jurisdiccional.*

4ª) *Por la misma razón, las entidades bancarias fiadoras no pueden satisfacer las cantidades avaladas en cuanto se acredite ante ellas por el interesado la pendencia ante el Tribunal Jurisdiccional, por los mismos medios, de la resolución sobre la solicitud de suspensión.*

5ª) *Denegada o levantada la suspensión, habrán de satisfacerse por el interesado los correspondientes intereses de demora, previa su oportuna liquidación.*

6ª) *Son nulas las providencias de apremio y demás actuaciones de cobranza llevadas a cabo con desconocimiento de los anteriores postulados legales y*

constitucionales, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que hubieran podido contraerse. Y tal nulidad ha de acordarse, como cualquier otra incidencia que pudiera ocurrir, en la misma pieza separada de suspensión»(851).

Planteada la polémica sobre la continuidad de los efectos de la suspensión en vía administrativa al pasar a la vía contenciosa, junto con los efectos de la solicitud de suspensión ante los órganos jurisdiccionales, el problema ha tratado de resolverse con la nueva redacción del apartado 8 del artículo 20 del RGR, dada por el artículo 2 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo(852), situación respecto a la que nos remitimos a los comentarios realizados en el apartado 5 de este mismo capítulo.

3.4.- Situación actual

Problemática que en principio podemos afirmar que ha desaparecido en la actual regulación, salvo en algunas situaciones que analizaremos.

a) Suspensión automática con garantía del art.75.

(851) Finalmente, el Auto deniega la suspensión solicitada por no darse los requisitos exigidos para ello, aunque no se menciona sobre la misma, por haberlo hecho en otro Auto, pero a pesar de esta negación, lo interesante es que declara la nulidad de la providencia de apremio y ordena al demandado que proceda a la inmediata devolución al recurrente de las cantidades indebidamente percibidas por el recargo de apremio consecuencia de aquella providencia, debido a que estas actuaciones se materializaron antes de que dicho Tribunal se hubiera pronunciado sobre el otorgamiento o denegación de la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado en sede jurisdiccional, por haberse desestimado sus pretensiones por los Tribunales Económico-Administrativos.

(852) «8. Las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario, interrumpirán los plazos fijados en este artículo.

Resuelto el recurso o reclamación económico-administrativo que dio lugar a la suspensión, si el acuerdo no anula ni modifica la liquidación impugnada, deberá pagarse en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo, según que dicha resolución se haya notificado en la primera o segunda quincena del mes. La resolución administrativa adoptada se notificará al recurrente con expresión de este plazo en el que debe ser satisfecha la deuda.

Si la resolución da lugar a la modificación del acto u ordena la retroacción del procedimiento, la deuda resultante del acto que se dicte en ejecución de dicho acuerdo habrá de ser ingresada en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo. La notificación del nuevo acto indicará expresamente este plazo.

No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, no reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

En base al artículo 75.1 y 3 la suspensión se entiende acordada, por tanto produce sus efectos, desde la fecha de su solicitud, siempre que en la solicitud quede acreditado la existencia de la reclamación y que se haya adjuntado garantía bastante.

Si se dan estos dos requisitos, el órgano de recaudación no esta obligado a emitir una resolución favorable otorgando la suspensión, ya que esta se entiende acordada desde el mismo momento en que se presentó la solicitud.

Aspecto que viene confirmado por la Resolución de 1 de junio de 1996 debido a que los órganos de recaudación receptores de la petición antes de remitir la solicitud a la Dependencia de recaudación competente de la AEAT llevarán un examen de solicitud, donde de la documentación presentada se observa que se dan en principio los requisitos anteriores, incorporan las solicitudes al Sistema Informático de Recaudación especificando la fecha en que se produjo la presentación de la solicitud. (Instrucción II.2.22)

A continuación remitirán dicha solicitud al órgano de recaudación competente, donde además una vez recibidas las incorporan al sistema Informático con fecha de presentación de la solicitud en el caso que dicha incorporación no hubiera sido llevada a efecto por el órgano receptor.

Por tanto, nos encontramos con una suspensión automática desde el mismo momento de la presentación de la solicitud, pero de carácter provisional, ya que a partir de la incorporación al Sistema Informático de recaudación se iniciará la tramitación de la solicitud por el órgano competente.

Suspensión que será definitiva sin necesidad de resolución expresa si durante su tramitación no se observa ningún defecto (según el artículo 75.4 y Instrucción II.4) . La resolución expresa será para aquellos supuestos en que no se otorgue como consecuencia de la subsanación de los defectos o en los casos de denegación, (punto 4.3 instrucc.III), donde además una vez finalizada la tramitación si esta es favorable al otorgamiento, el órgano de recaudación competente incorporarán al Sistema Informático de Recaudación la conformación de la suspensión.

Todo ello debe significar que en el caso de cualquier retraso en la incorporación

de la solicitud al sistema informático, o en su tramitación y confirmación, el interesado ante cualquier actuación de los órganos competentes encaminadas a la ejecución del acto impugnado y que ha sido presentada su solicitud de suspensión, podrá oponerse presentado la solicitud de suspensión, siempre que incorpore el sello de entrada de Registro del órgano en que se depósito.

Ello deberá ser así, aunque la solicitud adolezca de defectos ya que estos deben de ser comunicados de forma expresa al solicitante. Por tanto, ante la falta de comunicación en tal sentido la suspensión comienza a producir sus efectos desde su presentación de su solicitud, que se mantendrá durante todo el tiempo especificado en la misma.

Ante el silencio administrativo comunicando la existencia de defectos o su denegación ¿cabe la posibilidad de la concesión tácita por el transcurso del tiempo?. Dado el silencio del RPREA ante esta cuestión podría pensarse que no es necesario su pronunciamiento, ya que la suspensión es automática y sus efectos también desde la fecha de la presentación de la solicitud. A pesar de lo anterior, existe otra posibilidad señalada por ESEVERRI(853) y MORIES JIMÉNEZ(854), consistente en que ante el silencio o la falta de pronunciamiento por parte del órganos competente sobre la solicitud de suspensión, esta se entenderá acordada de forma tácita por la falta de resolución expresa. Todo ello en base a la aplicación supletorio de la nueva redacción del artículo 111.3 de la LRJ y PAC, dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, que dispone(855):

«3. La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido

(853) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995, pág. 23.

(854) MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa: «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CIVITAS Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, pág.678.

(855) Antes por aplicación subsidiaria de la redacción original del artículo 111.4 de la LRJAP y PAC: «El acto impugnado se entenderá suspendido en su ejecución si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el órgano competente para decidir sobre la misma éste no ha dictado la resolución expresa, sin necesidad de solicitar la certificación que regula el artículo 44 de esta Ley».

en el artículo 42.4, segundo párrafo, de esta Ley»(856).

Ante la falta de previsión reglamentaria sobre el plazo en que deben de resolver las solicitudes de suspensión consideramos de aplicación el artículo 111.3 de la LRJAP y PAC debido a que la disposición adicional quinta establece que «en todo caso... los efectos de la falta de resolución serán los previstos en el normativa tributaria» y «en defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley», como ocurre en este caso. Quedando pendiente por determinar cual debe ser el plazo de este otorgamiento automático de la suspensión por mandato legal por no haberse resuelto de forma expresa por el órgano competente en el plazo de un mes (artículo 111.3 de la LRJAP y PAC) o de 6 meses (artículo 23 de la LDGC). La LDGC establece que el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses. salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto, siendo aplicable este plazo si entendemos que cuando el legislador utiliza el término gestión tributaria lo utiliza en el sentido amplio de incluir las actuaciones de revisión, como parece confirmarse del artículo 13 de la LDGC que al referirse a los procedimientos de gestión tributaria en su apartado primero, en el segundo considera que deben ser motivados los actos que resuelvan recurso y reclamaciones y los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria. Según lo anterior, si transcurren seis meses desde la solicitud de suspensión sin que recaía resolución expresa la suspensión se entiende concedida de forma tácita por lo que la Administración no podrá iniciar el procedimiento de apremio y para privar de efectos a esta suspensión presunta deberá de iniciar un procedimiento de revisión de oficio(857). Situación que

(856) En este sentido la STSJ de Cataluña de 8 de febrero de 2000. P. Berberoff Ayuda, Rev. Impuestos, núm. 12, junio, 2000, pág.59 considera que tras la modificación de la disposición adicional 5ª de la LRJAP y PAC «el precepto, amén de introducir la Novedad relativa a que en el ámbito de los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones y los efectos que se deriven de la falta de resolución se regirán por la normativa tributaria sustituye el término aplicación “subsidiaria” por aplicación “supletoria”, lo cual supone que la Ley 30/1992 se aplicará en caso de laguna de la norma tributaria.

En la medida que ni el RDLeg. 2759/1980 de 12 diciembre (Texto articulado de la Ley de Bases de Procedimiento Económico Administrativo) ni tampoco el RD 391/1996 de 1 de marzo (Reglamento de Procedimiento de la Reclamación Económica-Administrativa) contienen previsión alguna respecto del efecto que se producirá en el caso de que la Administración no resuelva la petición de suspensión, resulta de aplicación el art.111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre».

(857) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1999, págs.66 a 67.

consideramos aplicable a cualquiera de las modalidades de suspensión y para cuando la solicitud no reúna los requisitos para su otorgamiento, ya que si sobre la Administración recae la obligación de resolver los perjuicios de su inactividad no deben de recaer sobre el solicitante de la medida(858).

4.- IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES SOBRE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN.

4.1.- Suspensión automática. (Art. 75 del RPREA).

En el caso de suspensión automática la competencia para resolver las solicitudes de suspensión corresponden a los órganos de recaudación, los cuáles, a lo largo de la tramitación de la solicitud, podrán emitir los siguientes actos:

- a) Resolución expresa otorgando la suspensión(859).
- b) Resolución expresa denegando la suspensión.
- c) Emite un requerimiento para subsanar la garantía:
 - c.1) Si el requerimiento de subsanación es atendido, el órgano de recaudación emitirá resolución expresa acordando la suspensión.
 - c.2) Si el requerimiento no es atendido, o no lo es correctamente, el órgano de recaudación emitirá resolución denegando expresamente la suspensión.

(858) En sentido contrario, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.1, enero, 1997, pág.44 y *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 67, al considerar que en el caso de una solicitud de suspensión automática en el recurso de reposición o en vía económico-administrativa sin aportación de garantía «*la respuesta sería negativa, pues la aportación de garantía es inherente a la concesión automática de la suspensión*».

(859) Aunque la Resolución de 1 de julio establece en su apartado 4.3: «*No será necesaria resolución expresa sobre la suspensión cuando junto con la solicitud se acredite la existencia de la reclamación económico-administrativa y adjunte garantía bastante, sin que se haya apreciado la existencia de deficiencias. En este caso, la propia solicitud de suspensión determinará la suspensión automática desde la fecha de la solicitud, sin necesidad de resolución expresa por el órgano de recaudación competente*». Como hemos comentado anteriormente, somos partidarios que aunque se den la circunstancias anteriores el órgano de recaudación debe emitir resolución expresa, constatando la existencia de la suspensión con fecha desde la presentación de la solicitud en base al principio de seguridad jurídica.

Ante estas resoluciones, el actual RPREA establece expresamente que «los actos que denieguen la solicitud de suspensión habrán de ser motivados» (art.74.9 del RPREA de 1996, art.13.2 de la LDGC). Esta indicación sobre la necesidad de motivación no debe llevarnos a pensar que los demás actos que se pueden dictar como consecuencia de la solicitud de suspensión no deben ser motivados por el órgano que los emite. Todo lo contrario, es una característica del acto administrativo la necesidad que éstos estén correctamente motivados en garantía de la seguridad jurídica del destinatario del acto administrativo, porque a través de esa motivación, puede conocer la argumentación utilizada por el órgano administrativo para dictarlo, por tanto, esa motivación también es exigible, por ejemplo, en el caso de requerimiento para subsanar los defectos de la garantía aportada.

Además, el artículo 75.4 establece el deber para el órgano de recaudación de resolver de forma expresa sobre la suspensión, en los casos de denegación, como en los casos en que ha existido un requerimiento previo para llevar a cabo la subsanación de la garantía aportada, por tanto, están obligados a emitir y notificar al solicitante, de forma expresa, la resolución dictada como consecuencia del requerimiento para subsanar los defectos de la garantía aportada.

Frente a los distintos actos emitidos por los órganos de recaudación a lo largo de la tramitación del procedimiento de suspensión, solamente pueden ser objeto de recurso las resoluciones sobre denegación de la solicitud de suspensión. En este sentido, el actual RPREA de 1996, cuando se trata de la suspensión automática del artículo 75, recoge en su apartado núm. 5 que:

«La resolución por la que se deniegue la suspensión podrá ser objeto de recurso ante el órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

Contra dicha resolución no cabrá ulterior recurso en vía económico-administrativa».

De acuerdo con ese apartado, solamente se prevee, ante las resoluciones denegatorias de la suspensión(860), la posibilidad de interponer «un recurso» ante el

(860) MORILLO MÉNDEZ, Antonio: *Procedimientos ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Edt. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 481: «Curiosamente, el RPREA sólo prevé la posibilidad de reclamación en caso de resolución denegatoria,

órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

Pero el nuevo RPREA guarda silencio sobre el régimen jurídico de dicho «recurso» innominado, lo cual va a ocasionar polémica sobre el procedimiento a seguir con el TEA que este conocimiento de asunto, sobre el órgano competente, etc, que trataremos de resolver a continuación.

4.1.1.- Recurso contra la denegación de la solicitud de suspensión.

4.1.1.1.- Actos recurribles.

El artículo 75.5 del RPREA de 1996 sólo establece la posibilidad de oponerse mediante la interposición de este recurso contra el acto denegatorio de la solicitud de suspensión automática dictada por el órgano de recaudación competente.

De acuerdo con esa previsión, se establece una primera diferencia en relación con la regulación anterior. Así mientras el artículo 81.8 del RPREA de 1981, establecía la posibilidad de presentar recurso en vía incidental frente a la providencia del Secretario declarando la insuficiencia de la garantía(861), el apartado 5 del artículo 75 del RPREA de 1996, reproducido antes, no recoge la posibilidad de presentar recurso frente al requerimiento efectuado por el órgano de recaudación para subsanar la garantía(862).

Ante la falta de previsión expresa en la actual normativa, debemos entender que el requerimiento para subsanar los defectos de la solicitud, es un acto de trámite, que

como será normal; pero no puede excluirse que, en algún supuesto, por razones sobrevenidas, por los términos en que se conceda este, el interesado pueda recurrir algún punto lesivo a sus intereses; debiendo quedar clara su recurribilidad en todo caso»,

(861) artículo 81.7. *«Si no se acompaña la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuere declarada insuficiente se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera».*

Art.81.8. *«La providencia del Secretario delegado, del Secretario de Sala o del Secretario del Tribunal declarando insuficiente a la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental».*

(862) artículo 75.3, segundo párrafo del RPREA de 1996: *«Si la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos necesarios para sus eficacia se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos».*

como tal, no es susceptible de recurso independiente(863). Quedando la posibilidad de su revisión efectiva con ocasión de la impugnación, en su caso, de la resolución denegando la suspensión, que será el acto definitivo que pone fin al procedimiento de solicitud de suspensión(864).

4.1.1.2.- Órgano competente.

El recurso contra el acto dictado por el órgano de recaudación denegando la solicitud de suspensión automática será interpuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo «que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita», debiendo ser resuelta por la misma Sala del Tribunal que esté conociendo de la reclamación principal, y no el TEA constituido en Sala de Suspensiones(865), ya que de acuerdo con el artículo 12.8 del RPREA en relación con el TEAC y el artículo 16.3 del RPREA para los TEAR y TEAL, establecen que «para las resoluciones en materia de suspensión la Sala estará constituida por el presidente, un vocal al menos y, el secretario general o el secretario», respectivamente. Es decir, estas Salas de Suspensión son competentes para dictar la resolución en relación con la solicitudes de

(863) En este sentido, NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS. Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, Pág.518.

(864) Se trata de un acto de trámite ya el requerimiento para subsanar las posibles deficiencias de la solicitud de suspensión servirá de presupuesto para la resolución final, además la emisión del requerimiento no incide en la situación jurídica creada.

Es decir, que la suspensión otorgada preventivamente desde la fecha de la solicitud de suspensión no se ve afectada por dicho requerimiento (así, en este caso, según el artículo 75.4, «...el órgano de recaudación resolverá expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado). Mientras que en la normativa anterior la situación era diferente, en el sentido que la providencia del Secretario declarando la insuficiencia de la garantía, significa la pérdida de la suspensión preventiva, al disponer el artículo 81.7 «Si no se acompañase garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo...». Por esto motivo se estableció la posibilidad de presentar recurso por vía incidental contra la providencia que declara la insuficiencia de la garantía.

Sobre los actos de trámite, SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo (La jurisprudencia del Tribunal Supremo)*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, págs: 245 a 253.

(865) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra Colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.531; considera que estas reclamaciones frente a la denegación de la suspensión automática deben de ser resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo constituido en la Sala de Suspensiones.

suspensiones no automáticas, por ejemplo del artículo 76 del RPREA, pero no para resolver una reclamación sobre la denegación de suspensión automática de los órganos de recaudación.

4.1.1.3.- Tramitación.

El RPREA guarda silencio no sólo sobre la denominación de este recurso sino también sobre la tramitación que debe seguir el TEA hasta dictar su resolución. Ante este silencio son varias las interpretaciones que se han vertido sobre cual debe ser el procedimiento a seguir:

Para, NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO(866), según el artículo 75.5 del actual RPREA solo cabe interponer una reclamación económico-administrativa, siendo independiente de la reclamación principal, lo que exigirá una tramitación separada.

CHECA GONZÁLEZ(867) el «recurso» se sustanciará en vía incidental, en el mismo sentido, MORENO FERNÁNDEZ, significando esta sustanciación, según el artículo 113 RPREA de 1996, que *«...se abre un procedimiento que corre paralelo a principal, donde se ventilará la controversia planteada y cuya finalización siempre será previa a la resolución definitiva que recaiga en el proceso principal. Además, el planteamiento del incidente supone la suspensión de la tramitación de la reclamación hasta la resolución del expediente, siguiéndose para su tramitación el mismo*

(866) NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, Pág.531: *«Es decir, estas reclamaciones ya no pueden recibir el tratamiento de una especie de "pieza separada de suspensión" con respecto a la reclamación que podemos denominar principal por versar sobre el fondo del asunto, sino que adquieren una relativa "independencia" respeto de la reclamación principal».*

(867) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre, 1996, pág.13: *«La resolución denegatoria de la suspensión solicitada puede ser objeto de recurso ante el órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se hubiese solicitado, recurso este que se sustanciará en vía incidental, es decir, por el cauce arbitrado por el art. 113 del RPEA,...».*

procedimiento que para las reclamaciones sin otra diferencia que la reducción de todos los plazos a la mitad de su duración»(868).

Mientras para GONZÁLEZ PÉREZ, nos encontramos con un recurso que se tramitará según el recurso de alzada(869).

Antes de decidirnos sobre cual debe ser el procedimiento a seguir, consideramos necesario analizar la situación que existía con la anterior reglamentación.

4.1.1.3.1.- Situación según el RPREA de 1981.

En el RPREA de 1981 se distinguía entre dos situaciones, por un lado, las providencias del Secretario declarando la insuficiencia de la garantía y por otra, las resoluciones denegatorias de la suspensión solicitada. Frente a estos dos actos dictados por el Secretario competente del TEA los recursos a presentar por el interesado mostrando su oposición eran distintos, por tanto analizaremos cada una de estas situaciones por separado.

«Art.81.8. la providencia del Secretario delegado, del Secretario de Sala o del Secretario del Tribunal declarando insuficiente a la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental».

a) Resolución denegatoria de la suspensión solicitada.

Ante la Providencia del Secretario del Tribunal Económico que no concede lo solicitado por el recurrente, la suspensión de la ejecución del acto impugnado, podrá interponer recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central(870) sí

(868) MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm. 8, abril, 1997, pág.19, en el mismo sentido ESPINOSA DE RUEDA JOVER, Mariano: «Suspensión de los actos tributarios», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 19, noviembre, 1998, pág.16.

(869) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JÁUDES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas*. Edt. Civitas, 2º edic. Madrid, 1997, pág. 1.066: «...así lo establece el número 5 de este artículo, que no contiene norma alguna sobre el régimen jurídico del recurso. Parece, no obstante, que se aplicarán las normas del RPREA sobre el recurso de alzada».

(870) Si la providencia era dictada por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local.

la cuantía sobre la que versa el acto recurrido excede de los tres millones ó 50 millones de pesetas (según el artículo 10.2 del RPREA y dependiendo si se impugnan actos de determinación de deuda o de fijación de base y valores). Ante una nueva denegación, la vía administrativa ha quedado agotada por lo que se podrá acudir a la vía contencioso-administrativa, interponiendo el recurso ante la Audiencia Nacional.

Si la cuantía sobre la que versa la suspensión no es superior a tres ó 50 millones de pesetas, la vía administrativa ha finalizado, pudiendo acudir de forma directa a la vía contencioso-administrativa, por lo que estas resoluciones dictadas en única instancia por los TEAR y los TEAL se recurrirán ante los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas(871).

En ninguno de los supuestos de recursos frente a la denegación de la solicitud de suspensión de la ejecución del acto tributario cabe la vía incidental(872), ya que sólo existe previsión normativa en favor de la aplicación de esta vía incidental para el supuesto de la Providencia del Secretario del Tribunal declarando la insuficiencia de garantía prestada, recogida en el artículo 81.8 del RPREA(873).

En este sentido también se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988, al diferenciar entre denegación de la suspensión e insuficiencia de garantía(874), aunque en ocasiones, este criterio no ha sido seguido por la doctrina

(871) En este sentido, HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994, págs. 41 y sigs. y 47.

(872) GUAITA GIMENO, Juan José: *Como Reclamar ante el Tribunal Económico-administrativo*. Edt. Ciss, monografías, Valencia, 1994, pág. 106.

(873) En este sentido CARRERA RAYA, Francisco José: «Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1991, pág. 23.

(874) STS de 21 de mayo de 1988, en *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 59, pág. 85 y ss: «Otra cuestión, relativa al procedimiento, surge en cuanto a la impugnación del acuerdo denegatorio de la suspensión. Evidentemente el artículo 81.8 del Reglamento de procedimiento establece que "la providencia del Secretario del Tribunal declarando insuficiente la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental". Sin embargo, conviene distinguir entre "providencia declarando insuficiente la garantía prestada" y "denegación de la suspensión del acto impugnado". Respecto de la primera (insuficiencia), como se ha dicho, el artículo 81.8 admite "recurso por vía incidental", en tanto que contra la segunda (denegación) no cabe acudir al incidente toda vez que, con arreglo al artículo 118, sólo tienen esta carácter "las cuestiones que se susciten durante la tramitación de las reclamaciones

administrativa, así la Resolución del TEAC de 22 de marzo de 1990, comentada por HUESCA BOADILLA(875), se separa de dicho criterio. En este supuesto, el TEAC ante una providencia del Secretario del TEAR «denegatorio» de la suspensión solicitada, demanda el mismo sistema de recursos de las providencias declarando la insuficiencia de la garantía, admitiendo la aplicación del recurso por vía incidental, por lo que en este sentido declara inadmisibile el recurso de alzada presentado y ordena que se proceda a que se practique una nueva notificación por el Secretario del TEAR con indicación del recurso procedente: recurso incidental(876). Es decir, ante providencias que deniegan

económico-administrativas, en cualquiera de sus instancias, y se refieran... a todos aquellos extremos que sin constituir el fondo del asunto reclamado, se relacionan con él... siempre que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto", condición que ciertamente no concurre en la denegación de la suspensión del acto administrativo, que en nada constituye requisito previo y necesario para la sustanciación de la reclamación económico-administrativa. De ahí que contra la denegación de la suspensión del acto recurrido no proceda, en lo económico-administrativo, la vía incidental sino su impugnación en la vía ordinaria, es decir, directamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa cuando la cuantía no exceda de 1.500.000 pesetas, o previo recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en otro caso».

(875) HUESCA BOADILLA, RICARDO: «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, págs. 1192 a 1193, partidario de la postura mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 21 de mayo de 1988.

Este autor al tratar de interpretar las razones que motivaron al TEAC a dictar dicha resolución en dicho sentido expone que «...Si, por otro lado, se piensa que ante el silencio del Reglamento sobre los posibles acuerdos denegatorios expresos de suspensión, sería posible "reinterpretar el término insuficiente" del artículo 81.8 del Reglamento, no en un sentido estricto de insuficiencia de algo presentado como garantía en los términos del Reglamento, sino en un sentido amplio de "insuficiencia" para acordar la suspensión que puede motivar la denegación de la misma, puede considerarse bastante razonable esa solución dada por el TEAC, en clara contradicción con el fallo del TS», especialmente si el supuesto en que se basa la resolución del TEAC tiene origen una providencia del Secretario que concedía un plazo de diez días al interesado para corregir unos defectos de la garantía presentada, durante este plazo se presentó nueva garantía, donde el Secretario dicta nueva providencia «denegando» la suspensión solicitada ante el incumplimiento de los términos recogidos en el requerimiento efectuado. ¿estamos en un supuesto de insuficiencia o de denegación?».

(876) «Que el artículo 81.8 de la norma procedimental citada dispone que la providencia del Secretario delegado del Secretario de Sala o del Secretario del Tribunal declarando insuficiente la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental: recurso que habrá de presentarse ante el Tribunal Regional.

Considerando 3.º: Que, por ello, el referido acuerdo del Secretario del Tribunal Regional debió contener la indicación de tal recurso y no, como hizo, incluyendo la advertencia de la posibilidad de acudir en alzada ante este Tribunal Central; advertencia evidentemente errónea, por lo expuesto en el Considerando que antecede y que, vertida en la notificación, ha podido inducir a la entidad interesada a interponer indebidamente el presente recurso».

la suspensión de la ejecución, el TEAR admite el recurso incidental, por ejemplo, también, la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 1994(877).

b) Providencia declarando la insuficiencia de la garantía.

En el actual RPREA no se establece la posibilidad de interponer recurso frente al acto del órgano de recaudación que declara la insuficiencia de la garantía presentada por el solicitante de la suspensión requiriéndole la subsanación de la misma. Posibilidad que sí estaba prevista en el artículo 81.8 del RPREA de 1981, donde establecía que la providencia del Secretario del Tribunal «*podrá ser objeto de recurso por vía incidental*»(878). Debido a esta posibilidad se creó una situación desconcertante para los interesados en obtener la suspensión dada la falta de concreción de este recurso, lo que motivó, como puede ocurrir con la reglamentación actual, pronunciamientos muy dispares, que giraban en torno a que si la providencia declarando la insuficiencia de la garantía era un cuestión incidental y si su resolución era objeto de recurso de alzada o no.

En ocasiones, se establece que se trata de una cuestión incidental, debido a que la referencia del artículo 81.8 del anterior RPREA, significa configurar a tal «recurso» como una cuestión incidental no enumerada en el artículo 118 del RPREA de 1981, pero que tiene cabida dentro de la cláusula residual de dicho artículo, «*todos aquellos extremos que sin constituir el fondo del asunto reclamado se relacionen con él o con la validez del procedimiento...*», susceptible de recurso de alzada, según el artículo 129.2 del RPREA de 1981, al disponer que: «*Contra las resoluciones de cuestiones*

(877) Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 44, 1994. (JT 897). Págs. 499 a 500. En la narración de los hechos el interesado solicita la suspensión de la ejecución al tiempo de interponer la reclamación económico-administrativa y en providencia de 9 de septiembre de 1993, el Secretario del TEAR de Valencia deniega dicha petición, al no aportar aval bancario.

Contra dicha providencia denegatoria el contribuyente formuló cuestión incidental ante el TEAR, que fue admitida a trámite y resuelta el 30 de diciembre 1993, en los mismos términos que lo dictado por el Secretario del Tribunal.

(878) Incidente que será tramitado ante el pleno del Tribunal Económico-Administrativo que conoce sobre el fondo del asunto que resolverá declarando la suficiencia de la garantía y por tanto otorgando la suspensión, o ratificando la Providencia del Secretario, lo que conlleva la denegación de la suspensión.

En este sentido, HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994, pág. 43 y 47.

incidentales, excepto las que se refieran a la prueba, que pongan fin a reclamaciones susceptibles de alzada, con arreglo al apartado anterior, podrá igualmente recurrirse en alzada». En este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 1991(879) .

En otras ocasiones se ha manifestado que no tiene la consideración de cuestión incidental, pero al resolver el TEA sobre la suficiencia de la garantía, se pronuncia sobre el fondo del asunto por lo que será objeto de recurso de alzada, según el artículo 129.2 del RPREA de 1981, en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 1995(880), que considera que la resolución de las solicitudes de

(879) Rev. Carta Tributaria, núm. 163, Ref. 3881. Págs. 83 y sigs.

(880) SAN de 24 de enero de 1995, (JT 51), Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 54, marzo, 1995, pág. 124 y Rev. Impuestos, núms. 15-16, agosto, 1995, págs. 106 a 108. Ante la Audiencia Nacional se interpone recurso contencioso-administrativo impugnando la resolución del TEAC, de 9 de marzo de 1993, que declara inadmisibile el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del TEAR de Cataluña de 18 de marzo de 1992, que resuelve el recurso incidental planteado frente a la providencia del Secretario de 21 de septiembre de 1990, que declara la insuficiencia de la garantía otorgada por el interesado para obtener la suspensión de la ejecución de la correspondiente liquidación. Ante estos hechos la Audiencia Nacional niega el carácter de incidente de la cuestión relativa a la insuficiencia de la garantía aportada por el interesado para obtener la suspensión, siendo dicha resolución susceptible del recurso de alzada ante el TEAC, por lo que se revoca la Resolución del TEAC declarando su inadmisibilidad, por no ajustarse a Derecho.

«...Siendo evidente que la Providencia de 21 de septiembre de 1990 del Secretario delegado en Girona, del TEAR Cataluña, declarando insuficiente la garantía prestada por los actores, a efectos de obtener la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, no se refiere a ninguno de los supuestos enumerados en el art. 118.1 RPREA que se acaba de reproducir, ni se relacionan con el fondo del asunto reclamado o con la validez del procedimiento, y en consecuencia, TEAR Cataluña Resolución 18 de marzo 1992 sobre la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, no resuelve una de las cuestiones mencionadas; también resulta evidente que no nos encontramos ante uno de los incidentes admisibles a que se refiere el art.118.1 RPREA de 20 de agosto de 1981, cuya resolución por el TEAR, tendría que ser dictada en única instancia, porque de acuerdo con el art.129.2 RPREA no sería recurrible en alzada ante el TEAC, aunque la cuantía del asunto lo permitiese, sino que nos hallamos ante una resolución del TEAR Cataluña que, al amparo del art.129.1 RPREA, era recurrible ante el TEAC, y en definitiva, ante un recurso de alzada interpuesto por los actores que, en modo alguno podía entenderse que era inadmisibile, como declaró en su Resolución de 9 de marzo de 1993 dicho TEAC, porque una cosa es que una resolución se refiera a una cuestión incidental y otra muy distinta es que, de conformidad con el art.81.8 RPREA tantas veces invocado, la Providencia, en el caso de autos del Secretario delegado en Girona del TEAR Cataluña, sólo pueda ser objeto de recurso por vía incidental, lo que de conformidad con el art. 119.2 RPREA de 20 de agosto de 1981, sólo representa que la tramitación tiene que ajustarse a dicho precepto, y que la resolución corresponde al propio TEAR, en este caso el de Cataluña, cuyo Secretario delegado en Girona dictó la providencia declarando insuficiente la garantía prestada por los interesados, a efectos de la suspensión del acto administrativo impugnado.

Siendo de señalar que en este segundo caso, lo que constituye el fondo del asunto, resuelto por el TEAR Cataluña en su Resolución de 18 de marzo de 1992, era la insuficiencia o suficiencia de la garantía prestada por los actores, para obtener la suspensión de la ejecución del acto administrativo

suspensión que deben decidir sobre la suficiencia o insuficiencia de la garantía «constituye el fondo del asunto», por lo que una vez resuelto el recurso incidental por el TEAR o TEAL, su resolución será susceptible de recurso de alzada en base al artículo 129.1 RPREA.

Para otros no se trata de una cuestión incidental, por tanto, no le es de aplicación el régimen jurídico de estas cuestiones, sino que la referencia del artículo 81.8 del anterior RPREA, sólo se refiere a su tramitación, concretamente a lo establecido en el artículo 119.2 del anterior RPREA, que ante la declaración de insuficiencia de la garantía otorgada, podrá ser objeto de recurso incidental, el cual seguirá el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativa, reduciendo la duración de los plazos a la mitad, que será resuelto por el mismo órgano que conoce de la reclamación de fondo(881), y contra las resoluciones denegatorias dictadas en vía incidental solamente cabe acudir a la vía contencioso-administrativa y en ningún momento el recurso de alzada(882).

impugnado, y por ello, como ya se ha dicho, dicha resolución era susceptible del recurso de alzada interpuesto contra la misma ante el TEAC el día 21 de mayo de 1992, todo lo cual representa que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo deba, en este punto, revocar la resolución recurrida por no ajustarse a Derecho, lo que constituye la primera de las pretensiones deducidas por los actores»

En base a lo anterior ante la segunda pretensión del demandante de que se declare suficiente el aval prestado a efectos de la suspensión en vía económico-administrativa, la Audiencia Nacional decide reponer la actuaciones para que el TEAC se pronuncie sobre la suficiencia o insuficiencia de la garantía prestada por los actores en la vía económica-administrativa, en base a la siguiente argumentación:

«Sexto. En segundo lugar, la parte demandante pretende que la Sala declare la suficiencia del aval prestado, a fin de obtener la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado ante el TEAR Cataluña, y aunque a primera vista pudiera parecer que, una vez revocada la TEAC R. 9 de marzo 1993, que declaró inadmisibile el recurso de alzada interpuesto contra la TEAR Cataluña R 18 de marzo de 1992, queda expedita la vía para que esta Sala se pronuncie sobre dicha pretensión de los actores, lo cierto es que tratándose, como se ha dicho, de una resolución del TEAR, que por tener que haber sido dictada en primera instancia, no puso fin a la vía administrativa y, en su consecuencia no era recurrible ante esta Jurisdicción Contencioso-Administrativa, lo que procede es que sea el TEAC el que acuerde lo que sea procedente sobre la suficiencia o insuficiencia de la garantía prestada por los actores, contra cuya resolución, de conformidad con el art.129.3 RPREA y en su caso, procederá interponer recurso contencioso-administrativo, ante esta Sala de la Audiencia Nacional».

(881) En este sentido HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 54.

(882) En este sentido, HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994, págs. 43 y sigs. y 47. GUAITA Gimeno, Juan José: *Como Reclamar ante el Tribunal Económico-*

Ante estas distintas interpretaciones, debemos partir de la configuración de las cuestiones incidentales en el anterior RPREA, para después, analizar si lo dispuesto en el artículo 81.8 del RPREA de 1981, esta haciendo referencia o no a una cuestión incidental, finalizando el análisis, en si la resolución del recurso en vía incidental puede o no ser objeto de recurso de alzada.

El artículo 118 del RPREA establecía el régimen jurídico de las cuestiones incidentales, en desarrollo del artículo 33 del TAPEA(883), que indica que:

«1. Solo se admitirán como incidentales las cuestiones que se refieran a aquellos extremos que sin constituir el fondo del asunto reclamado, se relacionen con él o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

«2. La tramitación del incidente se acomodará al mismo procedimiento de las reclamaciones, sin más diferencia que la reducción de todos los plazos a la mitad de su duración».

El primer párrafo de ese artículo se desprenden las características que deben de reunir las cuestiones incidentales, siendo las siguientes:

administrativo. Edt. Ciss, monografías, Valencia, 1994, pág. 105.

(883) Todo procedimiento tiene un objeto determinado que es el que motiva su apertura, y que viene delimitado, en algunas ocasiones por el expediente administrativo, en otras por la reclamación o recurso planteado por el interesado..., pero que además de esta cuestión principal o de fondo, para llevar a cabo su resolución pueden surgir otras cuestiones, que guardan una conexión con el objeto principal, pero que tal cuestión exige un tratamiento específico. Pudiendo establecerse dos posibles soluciones, o bien, se resuelven a través del procedimiento principal o bien, se establece un procedimiento específico para su resolución. Donde cada sector del ordenamiento jurídico deberá de determinar o de concretar el régimen a seguir de las cuestiones incidentales. Las cuestiones incidentales se caracterizan por la existencia de nexo con la cuestión principal, pero que no lleva a confundirse una y otra, sino que normalmente la cuestión incidental afecta o se refiere a la validez de las actuaciones del procedimiento principal, por tanto determina la necesidad de su resolución previa a la cuestión principal. Mientras que en el proceso civil hay que distinguir entre las cuestiones incidentales *«entendiendo por tales las cuestiones que tengan relación inmediata con el asunto principal que sea objeto del pleito en que se promuevan, descartando como tales las que, no obstante tener esa relación, se refieren a la nulidad de las resoluciones judiciales, cuyos vicios serán hechos valer a través de los correspondientes recursos (Art. 742 LECivil)»*, PARADA RAMÓN: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 290.

En este sentido puede consultarse a GUASP, *Derecho Procesal Administrativo*, 2ª ed., Madrid, 1967, III, págs. 277 y ss. y a GONZÁLEZ PÉREZ: *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. 2ª ed., Madrid, 1992, págs. 527 y ss.

Así, con carácter general, la LRJPA establece en su artículo 77, la regla general de que no se suspenderán la tramitación del procedimiento principal, salvo en aquellas cuestiones incidentales de recusación (art. 29 LRJPA).

a) Que se susciten durante la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas en cualquiera de sus instancias.

b) Que sin constituir fondo del asunto reclamado, se relaciona con él o con la validez de las actuaciones que se desarrollan en el procedimiento principal.

c) Que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

Además el Reglamento a parte de establecer el concepto general siguiendo lo establecido en el TAPEA «*enumera en el mismo precepto, a título de ejemplo y sin carácter exhaustivo*»(884), unos supuestos que tendrán la consideración de cuestiones incidentales: los referentes a la personalidad de los reclamantes o interesados; abstención y recusación de los componentes de los órganos competentes para conocer de estas reclamaciones y de los funcionarios que intervienen en su tramitación; sobre la admisión de las reclamaciones y recursos; sobre la negativa de dar curso a los escritos de cualquier clase; sobre la admisión o denegación de pruebas.

De acuerdo con lo anterior, podremos hablar de cuestiones incidentales en el procedimiento económico-administrativo cuando se trate de uno de los supuestos enumerados anteriormente o algún otro supuesto que reúna las tres características anteriores, en caso contrario no se admitirá la cuestión incidental, aunque podrá alegarse, con posterioridad, una vez resuelta la cuestión principal, a través del recurso de alzada, (art. 118.2 RPREA), pero su rechazo no es susceptible de reclamación económico administrativa o de cualquier otro recurso.

El artículo 119 RPREA establece el procedimiento a seguir para resolver la cuestiones incidentales, que siguiendo los establecido en el artículo 33 TAPREA, establece que ante la admisión de la cuestión incidental se suspenderá la tramitación de la cuestión principal hasta que definitivamente se resuelva dicho incidente. Para su resolución se seguirá el mismo procedimiento establecido para las reclamaciones económico-administrativas pero con la particularidad de que los plazos se reducen a la

(884) SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento Económico-administrativo*. 3ª ed. Edt. I.E.F. Madrid. 1983, pág. 320.

mitad de su duración(885). La resolución de la cuestión incidental es llevada a cabo por el mismo órgano económico-administrativo competente de la cuestión de fondo; y que además, puede plantear de oficio o a instancia de parte(886).

Una vez resuelta la cuestión incidental, en caso de ser desestimada, está podrá ser objeto de recurso de alzada siempre que la resolución de la cuestión incidental ponga fin a la reclamación económica-administrativa(887) y que ésta, la cuestión principal, sea susceptible de alzada(888), salvo las cuestiones incidentales referentes a la admisión o denegación de la prueba(889).

Aunque en este punto tampoco existe mucha claridad, en el sentido de que hay autores que sugieren que con carácter general, las resoluciones de cuestiones incidentales, salvo las referentes a la prueba, son susceptibles de impugnación a través del recurso de alzada(890), otras mantienen que ante la resolución desestimatoria del incidente, no procede ningún tipo de recurso, *«sin perjuicio de que pueda plantearse de nuevo la cuestión al recurrirse en alzada contra el acuerdo que ponga fin a la*

(885) En aquellos casos donde los plazos son impares, en base a la protección del administrado, se deberá de reducir por exceso, en este sentido BENÍTEZ DE LUGO, en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XV, Vol. 2.º «El procedimiento económico-Administrativo», Edt. Edersa, Madrid, 1990, pág. 568.

(886) El artículo 120 RPREA establece un supuesto concreto y específico de cuestión incidental, la muerte del reclamante. También puede ocasionar una cuestión incidental en los casos de ejecución de las resoluciones, artículo 116 de dicho Reglamento.

(887) En este sentido SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento Económico-administrativo*. Edt. I.E.F, Madrid, 1983, 3ª edición, pág. 320.

(888) En los supuestos de abstención y recusación, de acuerdo con el artículo 30.10 del RPREA, *«contra las resoluciones adoptadas en esta materia no se dará recurso sin perjuicio de la posibilidad de alegar la recusación al interponer el recurso en vía económico-administrativa o contencioso-administrativa, según proceda, contra el acto que termite el procedimiento»*.

(889) Artículo 100 del RPREA: *«Contra los acuerdos de la admisión de pruebas propuestas por los interesados podrá recurrirse ante el respectivo órgano dentro del plazo improrrogable de diez días, contados desde el siguiente a la notificación de los acuerdos expresados. Contra la resolución que recaiga no se dará recurso alguno, sin perjuicio de que pueda reiterarse tal petición o proposición de prueba en la segunda instancia, si hubiera lugar a ella»*

(890) GUAITA GIMENO, Juan José: *COMO RECLAMAR ANTE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO*, Edt. CISS, Valencia, 1994, pág.147.

instancia»(891). Siendo la interpretación mayoritaria que ante la resolución desestimatoria se permite el recurso de alzada.

De acuerdo con lo anterior y para determinar nuestro posicionamiento sobre la cuestión de si la decisión del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo declarando la insuficiencia de la garantía, que «...sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental», (art.81.8), y frente a la resolución desestimatoria de esta cuestión por el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local, es susceptible o no del recurso de alzada, vamos a llevar a cabo una comparación entre el régimen jurídico de la suspensión y el régimen jurídico de la cuestiones incidentales y los actos susceptibles del recurso de alzada.

En primer lugar de acuerdo con el régimen establecido en el RPREA de 1981, se desprende que:

a) - La cuestión incidental se puede suscitar durante la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas en cualquiera de sus instancias, mientras que la declaración de insuficiencia de la garantía se podrá plantear al inicio de la reclamación económico-administrativa, que es el momento en que el reclamante solicita la suspensión y aporta la correspondiente garantía.

b) - Que mientras la cuestión incidental se encuentra relacionada con el fondo del asunto, pero sin llegar a confundirse con él, está cuestionando la validez de las actuaciones que se desarrollan en el procedimiento principal, a diferencia de la declaración de insuficiencia de la garantía, que aunque guarda una relación con la principal, ya que se está solicitando la suspensión de la ejecución del fondo del asunto reclamado, su resolución en nada afecta a la validez o a la resolución de la cuestión principal. Debido todo ello a que la suspensión trata de dar respuesta a una cuestión que guarda relación con la principal pero desde la perspectiva de no dejar la reclamación planteada sin sentido, debido a una ejecución previa a la resolución de la reclamación,

(891) BENÍTEX DE LUGO Y GUILLÉN, Félix, en la obra COMENTARIOS A LAS LEYES TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS, Tomo XV. Vol. 2º, «El procedimiento económico-administrativo», Edt. Edersa, Madrid, pág.569. Para después afirmar que «la STS de 29 de octubre 1988 nos declara que sólo son recurribles en alzada las resoluciones de los Tribunales provinciales (hoy Regionales y Locales) que dictadas en cuestiones incidentales inciden directa o indirectamente el fondo del asunto...», pág.647.

aspecto o fundamento de la suspensión que en nada afecta a la validez de las actuaciones seguidas por el Tribunal para la resolución de la reclamación planteada.

c) - En base a lo anterior, la resolución de las cuestiones incidentales se convierte en un requisito previo y necesario para la correcta tramitación de las reclamaciones, lo cual conlleva la necesidad de aplazar dicha resolución hasta que recaiga acuerdo sobre la cuestión incidental. En el supuesto de la declaración de insuficiencia de la garantía, no conlleva la paralización de la tramitación del asunto principal, ya que no va relacionada con la tramitación sino con el fundamento de la reclamación en sí misma(892).

De acuerdo con lo anterior, no podemos considerar que la alusión que realiza el artículo 81.8 al recurso por vía incidental significa que nos encontremos ante una cuestión incidental(893), además dicho artículo lo califica de «recurso», por tanto, se

(892) En este sentido HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 54, opina que «...la solicitud de suspensión y la reclamación sobre el fondo del asunto siguen cada uno su propio cauce sin obstaculizarse entre ellas. Por ello, la conclusión es que no es una cuestión incidental».

(893) En este sentido la Resolución del TEAC de 19 de junio de 1996, *Rev. Impuestos*, núm. 1, enero, 1997, págs. 101 a 102, comentada por HUESCA BOADILLA, Ricardo, considera que las cuestiones referentes a la suspensión en cuanto a la providencia del secretario declarando la insuficiencia de la garantía no tienen el carácter de incidente de los regulados en el reglamento aunque se aplique la vía incidental contra dichas providencias del Secretario.

«Consid. 2.º Juegan en esta cuestión dos preceptos distintos, ambos del citado Reglamento procedimental de 1981: en primer lugar, el art.118, en materia de incidentes admisibles, y otra parte el 81.8 relativo a la impugnación de providencias sobre insuficiencia de garantía. El primero definía el ámbito de los posibles incidentes como "todas las cuestiones que refieran... en general, a todas aquellas extremos que, sin constituir el fondo del asunto reclamado, se relaciona con él o con la validez del procedimiento, siempre que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto"; ordena a continuación este mismo artículo rechazar de plano los incidentes cuando no se hallen comprendidos en los anteriores casos. Pues bien, se deduce de esta definición -coincidente con la contenida en el art.113 RPREA 1996- que el incidente admisible a de plantear cuestiones cuya resolución sea previa a la del fondo reclamado; en concordancia con este carácter previo, disponía el art.119 -el art.114 en el nuevo Regl.- que se suspenderá la tramitación de la reclamación hasta la resolución del incidente. Pues bien, se deduce de lo anterior que las cuestiones relativas a la suspensión del acto impugnado no son, en rigor, cuestiones incidentales según la definición del art.118, ya que, como bien entiende el TEAR, no encajan en su ámbito por no ser requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones.

Consid.3º. Por otra parte, el art.81.8 RPREA 1981 disponía que "la providencia del Secretario... declarando insuficiencia la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental"; esta posibilidad de impugnación "por vía incidental" no esta refiriéndose, por tanto, a lo que propiamente son cuestiones incidentales, sino a algo distinto y a lo que queda asimilado junto a la posibilidad de

trata de un recurso que será tramitado por vía incidental, es decir, según lo establecido en el artículo 119.2, se tramitará como las reclamaciones económico-administrativas, pero con la particularidad de que los plazos se reducen a la mitad.

En este sentido, si llevamos a cabo una comparación entre el régimen jurídico de la suspensión de la ejecución de los actos reclamados, tanto en su redacción originaria del artículo 22 TAPREA como de su actual regulación tras la Ley 25/1995, así como de su desarrollo reglamentario, -sin olvidar que corresponde a una redacción modificada- del artículo 81 del RPREA de 1981, con el artículo 129, del actual Reglamento, que establece los supuestos que son susceptibles de plantearse el recurso de alzada, se desprende que(894):

a) - La resolución sobre la solicitud de suspensión no es una resolución sobre la declaración de competencia.

b) - No se trata de un supuesto de resolución sobre un trámite que decida directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, de tal modo que dicha resolución ponga término a la reclamación, o haga imposible o suspenda su continuación.

c) - Tampoco se trata de una cuestión incidental que ponga fin a la cuestión principal que originó la reclamación económico-administrativa y aunque a la suspensión le otorguemos el calificativo de cuestión incidental no pone fin a la reclamación, por lo que tampoco podrá ser objeto de recurso de alzada.

d) - Las resoluciones sobre las solicitudes de suspensión no afectan a la resolución sobre el fondo del asunto de la reclamación económico-administrativa, siendo aquella, de acuerdo con el artículo 129.1, la resolución de la cuestión principal la que posibilita

impugnación, precisamente porque así lo preveía expresamente dicho art.81.8; es decir, que si bien la controversia sobre la suficiencia de garantía no participa del concepto de cuestión incidental, sí es susceptible de impugnación como si de incidente se tratara, pero ello no permite olvidar su distinta naturaleza. Esta conclusión queda avalada por el régimen contenido en el nuevo Reglamento: las resoluciones en materia de suspensión habrán de adoptarse por el órgano de recaudación correspondiente y no por el TEA, lo que -teniendo en cuenta que el concepto de incidente no ha variado con respecto al antiguo Reglamento- evidencia que las cuestiones en materia de suspensión no eran incidentes propios de dicho procedimiento».

(894) En este sentido HUESCA BOADILLA, Ricardo: «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 64.

el recurso de alzada, una vez agotada la primera instancia, es decir una vez que el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local dicta su resolución sobre la cuestión planteada en la reclamación económico-administrativa. Por tanto, no sería susceptible de recurso de alzada debido a que la resolución por insuficiencia de garantía por el TEAR o TEAL no es referenciable a la resolución sobre el fondo del asunto de la reclamación económico-administrativa(895).

Aunque esa posibilidad dependerá de la naturaleza jurídica que le otorguemos a las solicitudes de suspensión, donde a pesar de su dependencia de la reclamación principal que trae causa, tiene entidad suficiente para considerarlas como un asunto independiente en relación con su tramitación o resolución(896), ya que se trata de determinar si se otorga o no la suspensión, siendo este el fondo del asunto, por lo que podrá ser objeto del recurso de alzada, en base al artículo 129.1. *«Las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos Regionales o Locales sobre el fondo del asunto...»*

(895) BAILANCHI ASPA, Joan-Carles: «Acerca de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 145 a 147: *«Este recurso incidental, según el RPREA, no podrá ser recurrido en alzada si no pone fin a reclamación susceptible de ser recurrida en alzada. Esto, en lo que se refiere a la suspensión, ocurre a menudo, puesto que la providencia del Secretario no suele poner fin a la reclamación»*.

(896) PONT MESTRES, Magín: «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 82 a 83: *«A tenor de este artículo, (art.118 RPREA), los incidentes afectan a cuestiones que surgen en el procedimiento y que impiden proseguirlo sin antes resolverlas.*

Con sólo esto se percibe con claridad que la suspensión es extraña a la noción legal de incidente, puesto que no obstaculiza la continuidad del procedimiento, por importante y trascendente que sea su consecución para el reclamante.

Cabe entender, si se trata de hallar alguna explicación a esa reconducción al recurso incidental de las providencias declaratorias de insuficiencia de garantía, que el redactor del Reglamento, obnubilado por su empeño de conseguir la mayor comodidad posible para el Tribunal, aunque fuere a costa de indefensión del contribuyente, recondujo, por burda analogía, esa situación a mero incidente, cuando en rigor plantea una cuestión de sustantiva importancia que ha de ser regulada con la atención que merece, puesto que al menos presenta la configuración jurídica de un procedimiento paralelo e independiente al de la reclamación propiamente dicha.

Con ese proceder lo que se ha conseguido es, pura y simplemente, devaluar la trascendencia de la suspensión».

Como consecuencia de esta situación era frecuente que «en la práctica, la jurisprudencia consultada pone de manifiesto que se producen casos en los que el Tribunal Provincial (antes) o el Regional declaran procedente el recurso de alzada y, posteriormente, el TEAC debe declarar la inadmisibilidad(897). Ello es muestra de la descoordinación existente en la Administración y entre los diferentes Tribunales Económico-Administrativos»(898), generando esta situación un gran desconcierto e inseguridad jurídica(899).

4.1.1.3.2.- Situación según el RPREA de 1996.

Lo expuesto nos servirá para comprender las distintas interpretaciones que se han dado sobre el artículo 75.5 del actual RPREA:

«La resolución por la que se deniegue la suspensión podrá ser objeto de recurso ante el órgano económico-administrativo que esté conociendo de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

Contra dicha resolución no cabrá ulterior recurso en vía económico-administrativa».

para llegar a las siguientes conclusiones:

1.- Imposibilidad de interponer el recurso de reposición ya que el artículo 75.5 del RPREA de forma expresa establece que el recurso se interpondrá frente al órgano

(897) Ver STS de 29 de octubre de 1988 y Resoluciones del TEAC de 6 de octubre y 8 de julio de 1992.

(898) BAILANCH I ASPA, Joan-Carles: «Acerca de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 145 a 147.

(899) BAILANCH I ASPA, Joan-Carles: «Acerca de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las Garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 147: «Desconcierto total del interesado ante la providencia del Secretario del Tribunal denegando la suspensión o comunicando la insuficiencia de garantías puesto que una y otra originan recursos y acciones diferentes.

- Desconcierto al ver que hay posturas divergentes en la jurisprudencia, sin hallar fórmula válida o vía sencilla de recurso de las providencias de los Secretarios de los Tribunales.

- Por último, inseguridad jurídica e indefensión ante un acto de trámite cuya finalidad es suspender la ejecución del acto administrativo».

económico-administrativo que esté conociendo del asunto. De esta forma se suprime el «trámite de reconsideración»(900) por parte del órgano de recaudación que no podrá volver a reconsiderar su posición sobre la denegación de la solicitud de suspensión.

2.- Dicho recurso no es una cuestión incidental, ya que como hemos comprobado no lo era con la anterior normativa, ni con la actual ya que esta mantiene idéntica regulación sobre la definición de dichas cuestiones incidentales, donde la principal diferencia entre las dos regulaciones es que en la actual el artículo 119.2 del RPREA, expresamente prohíbe el recurso de alzada frente a las resoluciones de las cuestiones incidentales.

La problemática surgía como consecuencia de que el artículo 81.8 del RPREA de 1981, establecía la posibilidad de interposición de un «recurso por vía incidental» contra las providencias del Secretario del Tribunal declarando la insuficiencia de la garantía, por lo que en algunas ocasiones se trató de otorgarle el mismo régimen jurídico de las cuestiones incidentales. Posibilidad que ha desaparecido en la actual normativa, al establecer solamente la interposición de «un recurso» contra las resoluciones de los órganos de recaudación denegando la solicitud de suspensión.

El actual «recurso», al no especificar cual debe de ser la tramitación a seguir, al desaparecer la expresión «por vía incidental», desaparecen los argumentos para que la tramitación de este recurso se deben de seguir la correspondiente a las cuestiones incidentales.

3.- Que nos encontramos con acto administrativo dictado tras la finalización de un procedimiento administrativo de solicitud de suspensión de la ejecución del acto tributario que ha sido objeto de la interposición de una reclamación económico-administrativa. Es decir, el actual RPREA, ha establecido que la competencia para resolver la solicitud de suspensión le corresponde a los órganos de recaudación y que su resolución podrá ser objeto de revisión por el propio TEA que está conociendo de la revisión del asunto que se solicita su suspensión.

(900) SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. La Jurisprudencia Del Tribunal Supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, pág.777.

4.- Nuevo acto administrativo que va a ser objeto de «recurso», es decir, consideramos que se trata de una nueva reclamación económico-administrativa, por lo que en su tramitación se seguirán las normas de dichas reclamaciones, con la única particularidad, que será en única instancia, al impedir el artículo 75.5 del RPREA de forma expresa la interposición de un nuevo recurso administrativo. Por tanto, una vez dictada la resolución por el TEA de la reclamación interpuesta contra la denegación de suspensión del órgano de recaudación, se entiende agotada la vía administrativa, pudiendo interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

5.- No se trata de un recurso de alzada. El recurso de alzada se caracteriza por ser un recurso jerárquico, *«que tiene por objeto, pues, someter al órgano superior en la jerarquía administrativa las cuestiones que ya hayan sido discutidas en grados inferiores»*(901), donde el superior jerárquico de los órganos de recaudación no son los Tribunales Económico-Administrativos, por lo que este recurso está previsto para los actos de los órganos inferiores ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, es decir, frente a las resoluciones dictadas por el TEAR o TEARL en primera instancia.

6.- Interpuesto el recurso contra el acto del órgano de recaudación por el que se deniega la solicitud de suspensión, debemos admitir una suspensión preventiva que se extienda hasta la definitiva resolución de este recurso(902).

(901) SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. La Jurisprudencia Del Tribunal Supremo*, Edt. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, pág.777.

(902) De acuerdo con el anterior RPREA, al disponer el artículo 81.7 que la ejecución no se verá afectada en los casos de denegación o insuficiencia de garantía, pudiendo ser ejecutado el correspondiente acto, aunque en algunas ocasiones, se ha admitido que la suspensión provisional se mantiene hasta que la vía administrativa finalice, en este sentido la Resolución de 18 de abril de 1990, TEAR de Cataluña: *«Que restan por delimitar los efectos de la petición de suspensión y de su denegación. Al respecto ya se ha indicado que la suspensión se entiende provisionalmente concedida hasta el momento de decidir sobre su petición. Ahora bien, una vez denegada la misma por este Tribunal Regional quedaría la duda sobre los posibles recursos a interponer y sus eventuales efectos suspensivos a efectos de determinar si debe atenderse el requerimiento y en qué plazo concreto. Aunque la cuestión debatida por la naturaleza del acto denegatorio ya hemos visto cómo el TEAC en R. de 30 de marzo de 1989 entra a conocer de un recurso contra la Providencia del Secretaria denegando la suspensión, lo que conduce a afirmar que cabe recurso de alzada contra la presente resolución del mismo modo que cabrá en su día contra la resolución que decida el fondo del asunto. En cuanto a los posibles efectos suspensivos de la interposición de dicho recurso y, consiguientemente, a la continuación de la suspensión provisional mientras el mismo se tramita, parece que debe asimismos aceptarse por regla general de no ejecutividad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos en tanto que no se agota el recurso jerárquico contra las mismas. Consiguientemente,*

4.1.1.4.- Resolución.

Frente a la decisión resolutoria de este recurso no se podrá interponer recurso alguno en vía económico-administrativa, tal y como expresamente señala el apartado 5 del artículo 75 del RPREA.

De acuerdo con la situación descrita, nos vamos a encontrar con dos resoluciones dictadas por la misma Sala del TEA correspondiente, que pueden ser revisadas por órganos judiciales distintos, debido a que el sistema de recursos frente a las mismas es diferente.

Así, por un lado, la resolución dictada en relación con la reclamación principal, si ha sido dictada en primera instancia por el TEAR O TEAL, se podrá interponer recurso de alzada ante el TEAC; en el caso de haber sido dictada en segunda instancia o en primera y única instancia, por el TEAC, cabrá el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional. Mientras que si es dictada en primera y única instancia por el TEAR o TEAL, se interpondrá recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia.

Y frente a la resolución dictada en revisión de la denegación de la suspensión de la ejecución no cabe ulterior recurso administrativo, por lo que será necesario interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (sí ha sido dictada por el TEAR O TEAL), o ante la Audiencia Nacional, (si ha sido dictado por el TEAC).

Por tanto, dependiendo de la existencia de recurso de alzada, los órganos judiciales para conocer de la cuestión principal y de los recursos contra los acuerdos

el requerimiento impugnado de la inspección deberá ejecutarse en los términos que, en su caso, determine el TEAC, o en caso de no interponerse recurso contra la presente resolución, en el plazo que instaba a la entidad requerida el día que quedó suspendido provisionalmente el requerimiento, contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiera firmeza esta resolución».

En este sentido, se muestra partidario GONZÁLEZ CARRERA, F.: «La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, 1993, pág. 165; de que se extienda la suspensión preventiva hasta la definitiva resolución de la vía incidental, en los supuestos del artículo 81.1 del RPREA de 1981.

denegatorios de la suspensión, van a ser distintos(903), aunque en relación con estos últimos consideramos que el órgano judicial puede pronunciarse sobre directamente concediendo o denegando la suspensión, por motivos de economía procesal.

4.2.- Suspensión no automática. (Art.76 del RPREA).

Con la anterior normativa, en aquellos supuestos en que el reclamante, ante la imposibilidad de prestar la garantía correspondiente, solicita la suspensión, en base no a lo establecido en el artículo 81 del RPREA e 1981, sino en base al artículo 116 LPA de 1958 o artículo 111 de la Ley 30/1992, tradicionalmente tal petición era resuelta por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo en sentido desestimatorio, por lo que el reclamante ante la denegación de la suspensión, de acuerdo con lo anterior, tenía dos opciones, plantear el recurso de alzada, si la cuantía del acto lo permitía, o el contencioso-administrativo.

Aunque la Resolución del TEAC de 5 de julio de 1995(904) establece que la competencia para resolver este tipo de solicitudes de suspensión basadas en la LPA no correspondía a los Secretarios sino al pleno del Tribunal Económico-Administrativo que conoce de la reclamación, *«ya que es indudable que el órgano competente para resolver el recurso era y es, al menos en primera instancia, el TEAR»*. Por tanto el TEAR sería el que resolvería la solicitud de suspensión y en el caso que su resolución denegatoria se podría interponer el recurso de alzada ante el TEAC, mientras que si se trata de una solicitud de suspensión basada en el artículo 81 RPREA, el competente era el Secretario del Tribunal, donde ante una providencia denegatoria de la suspensión podía plantearse el recurso de alzada ante el TEAC(905).

(903) Como indica NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico Administrativas. Comentarios al nuevo reglamento de procedimiento*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997, Pág.531: *«Estas disfunciones no son, en definitiva, sino una consecuencia lógica de haber dividido la competencia para conocer de una reclamación y de su "pieza separada" o incidente de suspensión»*.

(904) Comentada por HUESCA BOADILLA, Ricardo: «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, núm.3, febrero, 1995. Págs. 106 a 107.

(905) *«Considerando 5.º: Que respecto a la segunda cuestión relativa a si este TEAC debe entrar, o no, en el examen sobre la procedencia de la suspensión solicitada, también por razones competenciales hay que declarar que, al menos en la fase actual del procedimiento, no resulta procedente, porque éste no es el órgano que está resolviendo sobre la reclamación interpuesta contra la Providencia de apremio ante el TEAR Castilla y León. A mayor abundamiento, el recurso de alzada*

En el actual RPREA se establece la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo frente a los acuerdos de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión, o resolución que denieguen la suspensión o en la reconsideración de la suspensión del artículo 76.13 del RPREA.

5.- Tiempo de pago de las deudas tributarias suspendidas.

En este apartado se analizará el procedimiento a través del cual se va a llevar a cabo el ingreso o pago de las deudas tributarias que habían sido objeto de suspensión su ejecución como consecuencia de haber presentado el obligado tributario un recurso administrativo. Una vez que este recurso, bien de reposición o la reclamación económico-administrativa en primera o segunda instancia se dicta su resolución, los efectos de la suspensión desaparecen volviendo a recobrar la liquidación tributaria su carácter ejecutivo, por lo que el recurrente se ve otra vez en la necesidad de llevar a cabo el ingreso de la liquidación en la Administración Tributaria. Los órganos de recaudación va a solicitar el ingreso de una liquidación que ejecutiva, por haber cesado los efectos de la suspensión, pero que la misma no es aún firme, pues se halla en plazo para poder presentar el recurso contencioso-administrativo, siendo, una vez finalizado ese plazo, sin haber interpuesto el recurso, cuando alcanza firmeza la liquidación. En el caso de

se refiere a las resoluciones de los Tribunales Regionales o Locales, según se determina en el art. 129 RPREA. En cuando a la cita que hace el recurrente de la TS S 21 de mayo de 1988, analiza un supuesto en el que se recurre en alzada contra una Resolución del TEAP de Lérida resolviendo un recurso incidental interpuesto contra una Providencia del Secretario del Tribunal denegatoria de la suspensión del acto impugnado, y, efectivamente, distingue entre la "providencia declarando insuficiente la garantía prestada" -en cuyo caso estima procedente el recurso incidental-, y la "denegación de la suspensión del acto impugnado", en el que considera adecuada la interposición de un recurso de alzada si la cuantía del acto impugnado lo permite, pero se mueve siempre en la interpretación y aplicación del art.81 RPREA, sin que en la Sentencia se aluda a los preceptos de la LPA entonces vigente, que en ningún momento habían sido invocados por el entonces recurrente».

RTEAC de 28 de febrero de 1996, Rev. Jurisprudencia Tributaria, (JT 291), núm. 80, mayo, 1996, pág. 559: «...ni se inicia el procedimiento con el bastanteo de garantía alguna, ni se sigue con arreglo a lo previsto en el mismo art.81, y así, bajo la vigencia de la Ley Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 cabía formular la solicitud de suspensión al amparo de su artículo 116, cuyo carácter supletorio fue reconocido por este Tribunal en diversas resoluciones (11-9 y 9-10 de 1989, y 1 de abril 1993, entre otras), pero en tal caso era el propia Tribunal ante el que se reclamaba en única o primera instancia el único órgano competente para conocer de la solicitud que, si era en primera instancia, podía recurrirse en alzada ante este Tribunal Central (R. 17-5-1994), que además, en el presente caso, los interesados alegan la aplicación del artículo 22 TAPEA, modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, de donde se desprende la competencia de este Tribunal para resolver en alzada la cuestión suscitada, al ser el propio Tribunal de instancia el competente para decretar la suspensión».

interponer el recurso contencioso-administrativo la liquidación no será firme hasta que se agote la vía judicial, siendo ejecutoria la liquidación dependiendo de que los órganos jurisdiccionales, otorguen o no, la suspensión de la ejecución de la liquidación objeto de recurso.

De acuerdo con lo anterior, vamos a estudiar los plazos de recaudación con que cuenta el obligado tributario una vez agotada la vía administrativa, que de acuerdo con el Reglamento General de Recaudación, habrá que distinguir entre el período de ingreso voluntario y el período ejecutivo de recaudación, teniendo en cuenta en texto inicial del Reglamento de Recaudación, de entrada en vigor el 1 de mayo de 1991 y las modificaciones habidas en esta materia, por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, de entrada en vigor el día de 1 de mayo de 1995, junto con la reforma operada por la Ley 25/1995 de 20 de julio, de entrada en vigor el 23 de julio del mismo año, de la Ley General Tributaria.

Con la entrada en vigor del Reglamento General de Recaudación por Real Decreto 1648/1990, de 20 de diciembre, el tiempo de pago de las obligaciones tributarias se regulan con carácter general en su artículo 20 y en relación con los plazos de ingreso en el procedimiento de apremio en su artículo 108. De acuerdo con su redacción cuando se trate de deudas tributarias de liquidaciones practicadas por la Administración, -quedan excluidos los supuestos de deudas tributarias que se ingresen a través de declaración-liquidación o autoliquidación, que habrá de estar a lo plazos que determinen las normas de cada tributo-, el plazo voluntario de ingreso se inicia para las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes desde la fecha de notificación, hasta el día 5 del mes siguiente, mientras que si la notificación se practica entre los días 16 y último de cada mes, el inicio del periodo voluntario será desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente. Finalizados estos plazos sin que las deudas hayan sido satisfechas se exigirá su ingreso a través del procedimiento de apremio, según el apartado 5 del artículo 20, tanto en su redacción original como en la nueva redacción, donde el período ejecutivo se inicia una vez finalizado el plazo voluntario anteriormente determinado. Se distingue entre período ejecutivo o de apremio y el procedimiento de apremio, los dos se incluyen en el término vía de apremio, pero el segundo queda insertado dentro del primero. Esta distinción, como más adelante veremos tiene su importancia práctica en relación especialmente con la cuantificación de la deuda

tributaria -intereses de demora, recargo de apremio, que se desprende de la nueva redacción dada al artículo 128 de la Ley General Tributaria, y aún con mayor claridad en su nueva ubicación y nueva redacción del artículo 127, que más adelante comentaremos.

En este artículo 20 del RGR una vez establecido con carácter general cual van a ser los plazos de ingreso voluntario de las deudas tributarias en su apartado ocho específica cual será este plazo en el caso que el obligado tributario haya interpuesto el recurso de reposición, la reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo contra el acto tributario que puede proceder de los órganos de gestión, o de los órganos de la inspección y de los órganos de recaudación, habiendo obteniendo la suspensión de la ejecución del acto de tributario objeto de impugnación.

Como sabemos, una vez obtenida la suspensión del acto de liquidación el obligado tributario obtiene una «suspensión» para el cumplimiento de su obligación de efectuar el ingreso de la deuda tributaria hasta que se resuelva el recurso interpuesto, por tanto, la obtención de la suspensión de la ejecución del acto de liquidación significa también la suspensión del plazo de ingreso voluntario(906).

En el caso de haber obtenido una *resolución estimatoria* en relación con las pretensiones del obligado tributario, el órgano competente para la resolución del recurso debe de notificárselo al mismo, y además, reenviar el expediente al órgano que dictó el acto recurrido para que dicte un nuevo acto en ejecución de la resolución emanada del órgano revisor. Nuevo acto que deberá comunicar al obligado tributario, estableciéndose un nuevo plazo de recaudación, en período voluntario, que comenzará a contar a partir de la notificación del nuevo acto dictado de acuerdo con lo expuesto anteriormente (art.20.2 RGR).

En el caso de haber sido la *resolución no estimatoria*, sino que se ratifica el acto de liquidación impugnado, no se establecía un nuevo plazo de recaudación en período voluntario para ingreso de la deuda tributaria, sino que una vez notificado la decisión del órgano revisor, se reaviva el plazo de recaudación en voluntaria que había quedado en

(906) Según lo establecido en el artículo 20 apartado 8 del Reglamento General de Recaudación, en su redacción original, con entrada en vigor el día 1 de mayo de 1991, «Las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario suspenderán los plazos fijados en este artículo».

suspensio, como consecuencia de la interposición del recurso, quedando como plazo voluntario, el que restará desde el momento en que se obtuvo la suspensión del acto de liquidación(907). Por tanto, en el caso de una reclamación económico-administrativa si esta confirma el acto de liquidación impugnado al obligado tributario le restaba de plazo voluntario el número de días que iban desde el momento en que el Tribunal económico-administrativo le otorgaba la suspensión de la liquidación impugnada, retro trayéndose los efectos al momento de interponer la reclamación, ya que se concedía con carácter preventivo, convirtiéndose en firme, desde el momento del otorgamiento expreso hasta la finalización del plazo voluntario inicial, dependiendo del día que recibió la notificación de la liquidación; todo esto de acuerdo con el plazo general establecido en el artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación. En el caso de tratarse de un recurso de reposición también se reavivaba el plazo de ingreso en período voluntario, pero en este caso, nunca podría ser menor de quince días, de esta forma, el obligado al recibir la notificación desestimatoria del recurso de reposición, contaba con quince días para poder llevar a cabo el ingreso en período voluntario y, contaba con el mismo plazo para poder interponer reclamación económico-administrativa, haciéndose coincidir el inicio del período ejecutivo - finalizado el período voluntario sin que se haya practicado el ingreso- con el momento en que el acto de liquidación adquiría el carácter de firme, ya el plazo de recurribilidad también había finalizado, y en el caso, de interponer la reclamación económico-administrativa, el acto no adquiría firmeza, pero su ejecutividad podía quedar suspendida, si el Tribunal económico-administrativo la concedía, aunque mientras la otorgaba o no, el mero hecho de interponer dicha reclamación y solicitarla significaba su concesión preventiva hasta que dicho órgano revisor decidiera sobre la misma. Ello significaba que el período ejecutivo de recaudación no se iniciaba y, por tanto, tampoco se desplegaban los efectos jurídicos con conlleva su apertura.

Mientras que en el caso de las reclamaciones, el Tribunal económico-administrativo debía notificar su resolución al obligado tributario, en este caso, en sentido desfavorable a sus pretensiones, y es a partir de este momento, cuando recibe la

(907) De acuerdo con el artículo 20 apartado 8 del Reglamento General de Recaudación, en su redacción original, con entrada en vigor el día 1 de mayo de 1991: «... Resueltos el recurso o reclamación que dio lugar a la suspensión, si el acuerdo no anula la liquidación impugnada, deberá pagarse en el plazo voluntario que restaba en el momento de la suspensión. Si el recurso resuelto era de reposición, dicho plazo no será inferior a quince días hábiles».

notificación del órgano revisor, cuando se reavivaba o se reabría el período voluntario de recaudación, comentado anteriormente, y además era el momento que se tenía en cuenta para iniciar el cómputo del plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo. Ante esta situación era frecuente que el obligado tributario no llevara a cabo el ingreso de la deuda tributaria, por lo que finalizado el plazo de recaudación en período voluntario sin satisfacer la obligación de pago, se inicia el procedimiento de apremio, según lo establecido en la redacción original(908) del apartado primero del artículo 128 de la Ley General Tributaria:

«El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiese satisfecho la deuda tributaria»

En parecidos términos se pronunció el artículo 97 del RGR, pero con la particularidad que distingue entre período ejecutivo y el procedimiento administrativo de apremio, en base a la nueva redacción del artículo 128 de la Ley General Tributaria dada por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos General del Estado para 1988, que decía lo siguiente:

«El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiese satisfecho la deuda tributaria.

El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio establecido reglamentariamente y el devengo de los intereses de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria»(909).

(908) Este artículo ha tenido sucesivas modificaciones en su redacción, en el texto aparece la redacción original, a la cual se incorporó un segundo párrafo a este primer apartado por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado 1988 y, posteriormente, la Ley 31/1992, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992 añade los apartados segundo al cinco, siendo declarada inconstitucional esta incorporación de apartados por Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1994, por desbordar la función constitucionalmente reservada a la Ley de Presupuestos el art. 134.2 de la Constitución.

Volviendo a ser modificada su redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, pasando a ser el artículo 127 de dicha Ley.

(909) La finalidad de básica de esta incorporación del segundo párrafo era la de convertir en exigible el recargo de apremio de forma automática por la mera finalización del período voluntario de recaudación. A pesar de esta nueva redacción son muchos los pronunciamientos jurisprudenciales que no admiten esta automaticidad debido que para poder exigir el ingreso de dicho recargo al obligado tributario es necesario la expedición de la providencia de apremio, por lo que los ingresos de la deuda tributaria realizados una vez concluido el período voluntario pero antes de notificarle la providencia de apremio, por la que se inicia el procedimiento de apremio, no conllevarán el recargo de apremio.

Ante esta situación, el legislador vuelve a redactar nuevamente el segundo párrafo del apartado

Por tanto, el obligado tributario se encontraba en la situación de que se había iniciado el período ejecutivo pero no había finalizado el plazo para presentar el recurso contencioso-administrativo. Ante esta situación era frecuente, que el obligado tributario interpusiera dicho recurso solicitando al mismo tiempo la suspensión del acto de liquidación en sede judicial que se encontraba en apremio. Mientras que el órgano judicial resolvía la pieza de suspensión, los órganos de recaudación iniciaban sus actuaciones encaminadas a hacer efectivo el ingreso de la deuda tributaria aunque tuvieran que llevar a cabo la traba de los bienes del obligación, actuación que se encontraban refrendada por la normativa anteriormente expuesta, ya que el acto de liquidación aunque no es firme es totalmente ejecutivo. En este estado de cosas el Tribunal contencioso-administrativo dictaba el auto por el cual otorga la suspensión de la ejecución de la liquidación recurrida comunicándoselo a los órganos de recaudación para que cesarán en sus actividades. Como puede entender el obligado tributario que solicitaba la tutela judicial a los Tribunales de Justicia podía quedar desamparado debido que el embargo de sus bienes se podría haber practicado, también podía suceder que recibido el acuerdo de suspensión paralizando las actuaciones, en el caso de obtener un fallo desfavorable a sus pretensiones, se le exigirá el pago de la deuda tributaria con el recargo de apremio.

Con la nueva redacción del artículo 20 apartado 8 del RGR, dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo(910), que trata de resolver la cuestión anteriormente comentada, ¿qué ocurre en el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo donde una vez dictada la resolución económico-administrativa el acto vuelve a recuperar su ejecutividad?.

primero del artículo 128 de la Ley General Tributaria, con el siguiente tenor: «...El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará el devengo del recargo de apremio y de los intereses de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria».

A pesar de esta nueva redacción, los Tribunales de justicia siguen dictando pronunciamientos contrarios, igual que lo expuesto anteriormente, llegando de esta forma a la última redacción conocida de dicho artículo, que pasa a ser el artículo 127 de la Ley General Tributaria que más adelante comentaremos.

(910) Dada por el artículo 2 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia en materia de recaudación (BOE nº 74 de 28 de marzo de 1995), con entrada en vigor el día 1 de mayo de 1995.

En su primer párrafo se establece que *«las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario, interrumpirán los plazos fijados en este artículo»*, es decir, interpretamos que en el caso de concederse la suspensión solicitada en período voluntario se interrumpe los plazos de ingreso de dicho período, es decir, no se computarán para determinar el inicio del período ejecutivo, por lo que no conllevará el recargo que dicho el período ejecutivo conlleva, debiendo de estar a los resultados del recurso o reclamación para establecer los nuevos plazos.

Así, tratándose de una resolución desestimatoria de lo alegado por el obligado se establece que *«resuelto el recurso o reclamación económico-administrativa que dio lugar a la suspensión, si el acuerdo no anula ni modifica la liquidación impugnada, deberá pagarse en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo, según que dicha resolución se haya notificado en la primera o segunda quincena del mes»*, es decir, las notificaciones entre los días 1 y 15 de cada mes desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior y, en el caso, de las notificaciones entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o inmediato hábil posterior, donde la *«la resolución administrativa adoptada se notificará al recurrente con expresión de este plazo en el que debe ser satisfecha la deuda»*.

Si la resolución es estimatoria y además, *«si la resolución da lugar a la modificación del acto u ordena la retroacción del procedimiento, la deuda resultante del acto que se dicte en ejecución de dicho acuerdo habrá de ser ingresada en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo. La notificación del nuevo acto indicará expresamente este plazo»*.

Según lo anterior, cuando el reclamante obtiene una resolución desestimatoria total, dicha resolución será notificada al mismo con indicación del plazo en período voluntario que tiene para satisfacer la deuda, es decir, si la notificación la recibe entre el día 1 y 15 de cada mes, tendrá de plazo para ingresar desde que recibe la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior, -como lo ordena así el artículo 20.2.a) RGR para las deudas notificadas por la Administración; en el caso de que la notificación la recibe entre el día 16 y último de cada mes, el plazo voluntario abarcará

desde el día de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior, -artículo 20.2.b. RGR, en el mismo sentido-. En el mejor de los caso, suponiendo que la notificación la recibe el día primero o decimosexto de mes, contará con unos 35 días de plazo voluntario, que una vez finalizado el mismo, se inicia el período ejecutivo, en virtud del artículo 126.3.a) de la LGT, con los efectos que conlleva, artículo 127 de la LGT (ambos según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio), mientras que para la interposición del recurso contencioso-administrativo el sujeto cuenta con dos meses desde el día que reciba la notificación de la resolución administrativa.

La principal diferencia de la nueva redacción con la redacción originaria radica en que *«la disposición reglamentaria ha optado por un nuevo cómputo del período de ingreso voluntario, en lugar de reavivar el que restaba al tiempo de producirse la suspensión del acto de liquidación, cómputo que toma en consideración el instante en que se notifica la resolución del recurso al interesado»*(911). Por tanto se hace fundamental determinar el momento de la notificación para saber cuando se inicia el nuevo período voluntario. De acuerdo con la actual redacción del final del segundo párrafo del apartado 8 del artículo 20 *«...la resolución administrativa adoptada se notificará al recurrente con expresión de este plazo en el que debe ser satisfecha la deuda»* no especifica con claridad qué órgano, el de recaudación o el Tribunal económico-administrativo el que debe de llevar a cabo la notificación con la resolución administrativa adoptada con indicación del nuevo plazo para satisfacer la deuda. Según dicha redacción, la notificación, entre otros elementos, debe de contener la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que ha desestimado las pretensiones del recurrente, de acuerdo con el artículo 105 del RPREA, junto con la expresión del nuevo plazo de recaudación en período voluntario en el que debe ser satisfecha la deuda, por lo que será el Tribunal Económico-administrativo el que tiene la obligación de llevar a cabo dicha notificación, que según el artículo 106 del RPREA se notificará a los interesados en el plazo de días diez a contar desde la fecha de la resolución, donde la Secretaría de los Tribunales Provinciales conservaran en su poder todas las actuaciones hasta recibir el justificante de la notificación, que quedará incorporado al expediente, devolviéndose a

(911) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Tiempo de pago y suspensión de deudas tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 60, octubre, 1995. Pág. 71.

partir de ese momento, según el artículo 115 del RPREA, todas las actuaciones de gestión, con copia certificada de la resolución, a la dependencia de que procedan, la cual deberá acusar recibo de las mismas. Aunque la actual redacción de dicho artículo 115 del RPREA no especifica que en dicha notificación se deba hacer mención del nuevo plazo de recaudación en período voluntario.

De acuerdo con esta interpretación consideramos de que el órgano de recaudación no tiene «*el deber de notificarle también el sentido de la resolución adoptada en vía revisora y marcarle, expresamente, el plazo en el que ha de ser satisfecha la deuda*»(912), en sentido contrario, significaría que la dependencia de recaudación que le han devuelto el expediente con la resolución, será la que nuevamente se lo notificará al interesado, pero ya en este caso con la indicación del plazo de ingreso voluntario(913). De la anterior interpretación se desprende la no necesidad de llevar a cabo dos notificaciones, una por el TEA, comunicando la resolución del recurso y, otra notificación del órgano de recaudación, determinando el plazo de ingreso voluntario, de esta forma se evita una cierta inseguridad jurídica que conllevaría el tener que realizar dos notificaciones que se realizan en momentos distintos, de esta forma el TEA será el órgano encargado de notificar, tanto su resolución, como el nuevo plazo de recaudación, al interesado como también al órgano de recaudación, obteniéndose una mayor eficacia administrativa.

Esta situación no se produce en el caso de que el fallo del Tribunal Económico-administrativo sea favorable para el recurrente en el sentido que ha admitido sus pretensiones y es necesario que el órgano que dicto el acto recurrido dicte uno nuevo siguiendo las indicaciones de la resolución, una vez dictado será notificado al interesado con la indicación del nuevo plazo de ingreso.

Por tanto, en los supuestos de suspensión de liquidaciones tributarias se abre un

(912) Aunque se le podría imponer, según el Prof. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Tiempo de pago y suspensión de deudas tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 60, octubre, 1995, pág. 71.

(913) STSJ de Murcia de 24 de septiembre de 1997, *Rev. Quincena Fiscal*, núm.2, enero, 1998, pág.48, o STSJ de La Rioja de 7 de octubre de 1996 que frente a la liquidación cuya ejecución se encuentra suspendida no se produce automáticamente el apremio sino que el órgano de gestión debe notificar expresamente al interesado, advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión y señalando plazo para el ingreso en período voluntario.

período voluntario de ingreso *ex novo*(914) como dice el párrafo primero del apartado ocho del artículo 20 «*Las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario, interrumpirán los plazos fijados en este artículo*» para el ingreso de las cantidades adeudadas, «*de este modo, los plazos interrumpidos se reinician, mientras que los suspendidos se reavivan computándose, por ello, el tiempo ya transcurrido al instante en que quedó pendiente de pago aquella deuda tributaria*»(915), que serán, en el caso de suspensión en período voluntario, los del artículo 20.2 del RGR y, en el caso de haber obtenido la suspensión de la deuda apremiada, los plazos serán los recogidos en el artículo 108 del RGR.

Hasta ahora hemos tratado la nueva regulación del pago de la deuda tributaria cuanto ha estado en suspenso como consecuencia del recurso administrativo y hemos visto que una vez resuelto el recurso se habrá un nuevo período de voluntario de recaudación que se inicia a partir de la notificación recibida por el recurrente. Lógicamente una vez finalizado dicho período sin que se haya llevado a cabo el ingreso los órganos de recaudación iniciarán el procedimiento de apremio de recaudación, quedando por analizar lo que sucede cuando se interpone el recurso contencioso-administrativo. Para llevar a cabo el estudio de esta situación es conveniente hacerlo teniendo en cuenta los cambios legislativos:

a) Antes de la nueva redacción del artículo 128 de la LGT (en la actualidad artículo 127), donde se disponía que «*el procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria*», de acuerdo con esta redacción, los órganos de recaudación son competentes para que una vez finalizado el período de voluntario de ingreso que restará en el momento de la suspensión, según lo establecido en el artículo 20.8 del RGR en su redacción

(914) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 177, opina que «*La solución no es la más coherente con el instituto de la suspensión, ya que la hemos definido como aquella medida cautelar que paraliza la ejecución del acto tributario impugnado a solicitud del particular afectado. En definitiva, si la suspensión posibilita la transitoria paralización de la ejecutividad del acto tributario tiene sentido que se levante y deje a aquél en la misma situación que cuando fue concedida, no que le conceda un nuevo plazo, tal y como hace el precepto transcrito*».

(915) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Tiempo de pago y suspensión de deudas tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 60, octubre, 1995. Pág. 71.

original(916), se iniciaba el procedimiento de apremio. Como consecuencia de esta regulación era frecuente que este procedimiento se iniciará recibiendo en tal sentido el obligado al pago la correspondiente providencia de apremio y la certificación de descubierto, quedando sus bienes trabados, para el pago de la deuda tributaria, en sentido amplio, cuota tributaria, sanciones, intereses de demora y recargo de apremio, todo esto antes de haber finalizado el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo en sede jurisdiccional o de haber obtenido la resolución sobre la suspensión solicitada. De acuerdo con la redacción del artículo 81.3 del RPREA de 1981, la suspensión acordada por los Tribunales Económico-administrativos produce efectos a lo largo de las dos instancias, es decir, durante toda la fase administrativa de lo económico-administrativo, por lo que los órganos de recaudación una vez recibida la notificación que declara la suspensión estos deben de esperar a que cese los efectos de la misma, quedando interrumpida la eficacia del acto tributario que se pretendía ejecutar. Por tanto, una vez dictada la resolución en vía económico-administrativa y agotada esta, en el supuesto de que el recurso haya sido desestimado, vuelve el acto a recobrar la ejecutividad, y en base a esta situación los órganos de recaudación ponen en marcha la vía de apremio, en el caso de que el sujeto no ingreso en el período voluntario. Era frecuente que una vez iniciada la vía de apremio el interesado interpusiera el recurso contencioso-administrativa solicitando la suspensión de la ejecución del acto impugnado en base al artículo 122 de la anterior LJCA. En este momento nos encontrabamos con un período de tiempo que iba desde el momento en que se abría la vía de apremio hasta que el órgano judicial decidía sobre el otorgamiento de la suspensión, pudiendose generar el importante problema que durante este *lapsu* tiempo los obligados tributarios se encontraban inermes frente a los órganos de recaudación (917), sin que, de acuerdo con

(916) Artículo 20.8 del RGR en su redacción original: «Las suspensiones acordadas por órgano administrativo o judicial competente en relación con deudas en período voluntario suspenderán los plazos fijados en este artículo. Resueltos el recurso o reclamación que dio lugar a la suspensión, si el acuerdo no anula la liquidación impugnada, deberá pagarse en el plazo voluntario que restaba en el momento de la suspensión. Si el recurso resuelto era de reposición, dicho plazo no será inferior a quince días hábiles».

(917) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Las Reclamaciones Económico-administrativas*, Vol. I. Edt. Lex Nova. Valladolid, 1994, pág. 166 y 166/1: «es frecuente la tardanza de los órganos jurisdiccionales en pronunciarse sobre la suspensión, con lo cual existe un período temporal en que los obligados tributarios viven una situación de incertidumbre sobre si van a ser o no ejecutados, extremo éste que efectivamente puede tener lugar, lo que puede originar un perjuicio de difícil subsanación incluso cuando, en la hipótesis más favorable, el Tribunal contencioso, al decretar la suspensión, anulase

lo establecido en el artículo 110.3 original de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública, *«la interposición de recurso contencioso-administrativo contra actos que ponen fin a la vía administrativa requerirá comunicación previa al órgano que dictó el acto impugnado»*(918), dicho anuncio significará la paralización de la vía ejecutiva debido a los términos del artículo 122 de la anterior LJCA, que señalaba en su primer párrafo, que los actos administrativos son ejecutables salvo que el Tribunal competente hubiese acordado, a instancia del actor, la suspensión. Ante esta situación el obligado tributario se encontraba en la necesidad de volver a presentar el correspondiente recurso administrativo frente a la providencia de apremio y la diferencia de cuantía derivada del mismo, solicitando nuevamente la suspensión de la misma para evitar su ejecución, lo cual significa *«recorrer, pues, dos veces la vía previa y posteriormente la contenciosa, aunque todo traiga causa de una misma situación inicial»*(919). Ante esta situación la jurisprudencia y la doctrina ha reaccionado aportando diferentes soluciones, así se aconsejaba que a pesar de que los órganos de recaudación están facultados para iniciar la vía de apremio, una vez que recibido la notificación del obligado tributario de haber interpuesto el recurso contencioso-administrativo debería de paralizar las actuaciones de recaudación hasta que el órgano jurisdiccional decida sobre la oportunidad de otorgar la suspensión(920), otros

ulteriormente los eventuales actos de ejecución que se hubiesen producido».

(918) Nueva redacción de dicho artículo dada por el art.1 de la Ley 4/1999 de 13 enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, mientras que el apartado tercero fue derogado por la Disp. Derog. de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, habiendo sido interpretado por la STC de 30 de abril de 1996, declarando que los arts. 110.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 57.2.f) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, no son inconstitucionales interpretados en el sentido que señala el párrafo segundo del fundamento jurídico séptimo de la sentencia: *«... De todo ello deriva, en suma, que de entre las distintas interpretaciones posibles de las normas cuestionadas ha de prevalecer no la que sostienen los autos de planteamiento de las cuestiones aquí acumuladas y que determina la inadmisión del recurso contencioso-administrativo, impidiendo la resolución jurisdiccional de fondo, sino la que viene a hacer viable esta resolución con plena efectividad del derecho a la tutela judicial que recoge el art.245.1 de la Constitución y que se traduce en una configuración de la omisión de la comunicación previa como defecto subsanable».*

(919) Presentación de la Revista Jurisprudencia Tributaria, núm. 16, junio, 1993: *«a) La ejecución de garantías prestadas para obtener la suspensión»*, pág. 6.

(920) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *«Tiempo de pago y suspensión de deudas tributaria»*, Rev. Quincena Fiscal, núm. 60, octubre, 1995, pág. 701.

consideran extensible a la vía contencioso-administrativa lo dispuesto en el artículo 81.12 del RPREA de 1981 que por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, esta se entenderá otorga en la vía económico-administrativa con un carácter automático y preventivo hasta que el órgano competente resuelva. En este sentido no habría que esperar al momento en que, en su caso, la misma fuese admitida por el órgano jurisdiccional, ya que se entiende acordada ésta con carácter preventivo(921), recortándose así el tiempo durante el que el contribuyente está a expensas de que los órganos de recaudación decidan la ejecución; los partidarios de «*otra postura, de más amplio alcance, que es la de considerar, bajo el influjo del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que se debe mantener la suspensión obtenida en la vía administrativa hasta que sobre la misma se pronuncie, admitiéndola o rechazándola, el órgano jurisdiccional*»(922). Aunque mientras se aportaba la solución en la normativa, se admitía que en el caso de ser otorgada la suspensión por el órgano jurisdiccional, sus efectos se retrotraen al momento de la solicitud del interesado, por lo que todas las actuaciones que se hallan llevado a cabo para la recaudación, debían ser anuladas(923).

b) De acuerdo con la nueva redacción del artículo 127 LGT (antiguo artículo 128) y la del artículo 20.8 del RGR se resuelve el problema planteado de los actos de liquidación tributaria ejecutorios con inicio del procedimiento de apremio pero que aún no han alcanzado firmeza ya que está abierto el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo.

La solución adoptada por el legislador es la de extender los efectos de la suspensión hasta que finalice el plazo para poder interponer el recurso contencioso-administrativo, que como sabemos, es de dos meses desde el momento en que el

(921) En este sentido la Sentencia de 29 de noviembre de 1994 de la Audiencia Nacional que considera que «*debe entenderse que la suspensión pedida por la parte demandante, se hallaba concedida preventivamente...*», Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 19, enero, 1995, pág. 277.

(922) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Las Reclamaciones Económico-administrativas*, Vol. I. Edt. Lex Nova. Valladolid, 1994, pág. 166/1.

(923) En este sentido, la Sentencia de 29 de noviembre de 1994, de la Audiencia Nacional, que considera que «*...al ordenarse en el auto a la Administración Tributaria, que adoptara las resoluciones que procediesen y exigiera el cumplimiento de lo acordado, la misma, debió de anular las actuaciones de la vía administrativa de apremio que había iniciado*», Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 19, enero, 1995, pág. 277.

recurrente ha recibido la notificación del Tribunal económico-administrativo que expresa la resolución adoptada.

«No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, no reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión»(924).

De acuerdo con esta nueva redacción(925) se está prohibiendo a los órganos de recaudación iniciar o reanudar las actuaciones del procedimiento de apremio en tanto no concluya el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo, esto es así *«siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces»*, es decir la caución que se encuentra en poder del Tribunal Económico-Administrativo y que no ha sido devuelta al recurrente, manteniendo durante dos meses (plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo) su eficacia aunque ya ha sido dictada la resolución del recurso administrativo extendiendo de esta forma los efectos de la suspensión. En el caso de que dicha caución haya perdido su vigencia, que haya sido devuelta al titular o que carezca de eficacia, el órgano recaudador deberá de iniciar o reanudar los trámites del procedimiento ejecutivo. Para evitar los efectos y el inicio del mismo los órganos de recaudación deben de concretar los siguientes aspectos:

- durante el plazo de interposición: que la caución inicialmente aportada se mantenga hasta que concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-

(924) Redacción del artículo 20 apartado 8 párrafo cuarto del RGR dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo.

(925) Redacción posteriormente reproducida en el artículo 74.11 del RPREA, y en términos similares en el artículo 30.2 de la LDGC: *«cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión»*, o en el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre el mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa y el artículo 14.2.I).c) de la LRHL, en redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

administrativo. En caso contrario, la suspensión deja de tener efectos desde el momento de la notificación de la resolución desestimatoria, aunque los órganos de recaudación deberán esperar a la finalización del nuevo plazo voluntario de recaudación para iniciar el ejecutivo y comenzar este a producir efectos.

- una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo: a) que el interesado haya comunicado al órgano de recaudación la interposición del recurso; b) que haya solicitado la suspensión; c) que haya ofrecido garantía o caución para garantizar el pago de la deuda y, d) además, para mantener la paralización del procedimiento es necesario que conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa.

Si se dan todos los anteriores aspectos, los órganos de recaudación permanecerán inactivos hasta que el órgano judicial adopte una decisión en la pieza de suspensión, que si es estimatoria, continuará paralizado el procedimiento de recaudación, y en el caso de ser denegatoria, como la suspensión en vía administrativa ha continuado produciendo efectos, por tanto, permanecen interrumpidos los plazos de recaudación. Consideramos, que a partir del auto denegatorio de la suspensión obtenido en vía judicial, se tendrá que conceder un nuevo plazo voluntario para efectuar el ingreso de la deuda tributaria no pudiéndose iniciar el período ejecutivo y sus efectos hasta la finalización del anterior.

Sobre esta suspensión administrativa posterior a la resolución del TEA y previa a la adoptada por órgano judicial debemos añadir que: a) no se trata de una suspensión nueva, sino que se trata de la misma adoptada previamente en vía administrativa que extiende sus efectos hasta que el órgano judicial decida sobre la petición de suspensión, en virtud de lo establecido en el artículo 74.7 del RPREA, al establecer que «*la garantía tendrá duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender su efectos en la vía contencioso-administrativa*»; b) que la exigencia de la vigencia de la caución administrativa y la necesidad de aportar otra con la petición de suspensión en sede judicial emanada del artículo 20.8 del RGR, artículo 74.11 del RPREA y artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, se exceden de lo recogido en el artículo 30.2 de la LDGC y artículo 14.2.1.c) de la LRHL(926), ya que estos dos últimos artículos, exigen

(926) Como apunta MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*. Edt. Marcial Pons, 1999, este requisito de "ofrecimiento de garantía" es ilegal al carecer de respaldo legal, págs.98 y 173. En parecidos términos sobre la incesidad de ofrecer caución en sede contenciosa para mantener la suspensión, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La*

que la caución prestada en sede administrativa conserve su vigencia hasta que el órgano judicial decida sobre la petición de suspensión, no estableciendo la necesidad de aportar una nueva garantía, que por otro lado, tampoco demanda la normativa contencioso-administrativa, sino que será el juez, en el caso de admitir la suspensión, el que decidirá sobre la necesidad de prestar o no caución. c) Como hemos defendido en otros lugares de este trabajo, a pesar de las interpretaciones anteriores que se desprenden de los artículos comentados, consideramos que el procedimiento ejecutivo de recaudación no se puede iniciar aunque la caución ofrecida en vía administrativa no tenga carácter indefinido, sino solamente hasta el plazo que tiene el TEA para dictar su resolución; que además, aunque la vigencia de la caución no alcance hasta la decisión en vía jurisdiccional sobre la petición de suspensión tampoco se podrá efectuar la ejecución del acto hasta que el Tribunal jurisdiccional pueda revolver sobre la petición de suspensión para salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva(927), y aún más, aunque no exista caución vigente; y, por último, d) aunque el recurso contencioso-administrativo se interponga dentro del plazo de dos meses pero con posterioridad a la finalización del período voluntario de recaudación, de acuerdo con los artículo 126 y 127(928) de la LGT, -deudas de contrario previo- , según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de

Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía distinta del Aval. Edt. Aranzadi, 2001, pág. 191 y FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 22, 1996, pág.5 y 6.

(927) En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso.* Edt. Marcial Pons, 1999, pág. 173, considera que: «Por ello, hemos de entender que la suspensión concedida en vía administrativa se mantiene con carácter cautelar hasta que se resuelva sobre la misma en la vía contencioso», como ya se habían manifestado, ARIAS VELASCO, José: «El Nuevo Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones-económico-administrativas», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 38, julio-septiembre, 1997, pág.25-26; y GÓMEZ CABRERA, Cecilio: «Artículo 30», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.* Edt. McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág.230. Todo ello como consecuencia de la STC 78/1996, de 20 de mayo, (RTC 1996/78), comentada por FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional», editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 15, 1996, pág.6.

(928) «El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado tres de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo

3. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente...».

julio, el período ejecutivo se iniciará con carácter general una vez finalizado el plazo voluntario, aunque sus actuaciones no se podrán desarrollar hasta que haya finalizado el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo hasta que el órgano judicial resuelva sobre la pieza de suspensión, si se dan los requisitos comentados anteriormente. Según lo anterior, se podría interpretar que una vez finalizado el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo, o tras la denegación de la pieza de suspensión, al igual que ocurre cuando se efectúa el ingreso antes de recibir la providencia de apremio, se podría exigir el recargo del 10 por 100, sin los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, ya que para poder exigir el recargo del 20 por 100, junto con los intereses de demora, es necesario dictar y notificar la providencia de apremio, que da inicio al procedimiento de apremio. Consideramos que la suspensión continua produciendo efectos hasta la resolución de la pieza de suspensión en vía jurisdiccional e incluso, aunque la suspensión haya dejado de producir efectos y se está a la espera de la resolución de dicha petición no produciendo efectos el procedimiento de apremio, no se podrá exigir el recargo anterior, debido a que, en el primer caso, la suspensión vigente paraliza los plazos de recaudación, por lo que estos no se reiniciarán hasta que alcance firmeza la decisión sobre la suspensión, y para el segundo caso, aunque la suspensión no produzca efectos, está siendo sometida a la decisión de un tribunal de justicia, por lo que la ejecución, junto con sus efectos no se podrán iniciar hasta que finalice la decisión sobre la suspensión de la ejecución del acto, ya que la exigencia del recargo podría significar una especie de "sanción" para aquellas personas que decidan ir a la vía judicial, salvo que la solicitud de suspensión se presente con posterioridad al plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, ya que al igual que la vía administrativa, se puede solicitar en cualquier momento a lo largo de la tramitación del recurso.

Capítulo Sexto

LA SUSPENSIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

1.- LA SUSPENSIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA: EVOLUCIÓN.

Debido a las características de este trabajo, que tiene por objeto el estudio de la suspensión de la ejecución de los actos dictados por la Administración tributaria, podía haber quedado circunscrito a la propia normativa tributaria, pero hemos considerado conveniente incluir éste capítulo para llegar a comprender mejor las incidencias de esta figura en el ámbito de la revisión jurisdiccional de los actos tributarios, para de esta forma, tener una visión más completa de la misma, aunque signifique una invasión en otras disciplinas. Pero tenemos el convencimiento de que en el Derecho no existen compartimentos estancos sino que existe una conexión entre sus distintas parcelas donde convergen las distintas situaciones para lograr la unidad y coherencia de su conjunto.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y lo que puntualizaremos en las siguientes páginas, podremos ver que en relación con el tema de la suspensión de la ejecutividad de la materia tributaria se habría producido una desconexión entre la fase de revisión administrativa y la jurisdiccional, lo que ha producido, a través de los Tribunales de Justicia, en un principio, y después, por el propio legislador, un acercamiento entre ambas vías de revisión, estableciendo más puntos de conexión entre ellas. De esta forma, somos de la opinión que se ha producido un acercamiento al principio de Justicia, suprimiendo unas incongruencias, que a pesar de tener base normativa, carencian de justificación tras la entrada en vigor de la Constitución, pero siendo conscientes que los cambios más importantes están todavía por llegar.

El primer punto de partida es diferenciar la normativa que en esta ocasión debemos utilizar, si hasta ahora hemos estado haciendo referencia a la normativa tributaria, -LGT, LDGC, LAPREA, RPREA, LRHL- que regula la fase administrativa de la revisión de los actos tributarios, una vez finalizada esta, debemos de acudir a la vía jurisdiccional, donde para la revisión de los actos dictados por las distintas Administraciones Públicas habrá que estar a lo establecido en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa(929).

Concretamente, en relación con la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en esta vía, su regulación venía establecida en la Sección segunda del Capítulo V del Título IV -los artículos 122 a 125- de la LJCA de 1956; y en la actualidad en el Capítulo II del Título VI - los artículos 129 a 136 de la LJCA de 1998,. En ambas disposiciones 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 ha separado del tratamiento dado a otros actos de carácter administrativo. Una vez conocida y constatada esta evolución nos encontraremos con los elementos necesarios para saber si se podrá mantener la misma teniendo en cuenta lo dispuesto en la nueva LJCA, para después analizar esta última.

En este acercamiento de la suspensión en el derecho español, como hemos ido constando a lo largo de este trabajo, se pueden distinguir dos grandes grupos, que como regla general parten de que la interposición de un recurso no impedirá la ejecución del acto impugnado por parte de la Administración, por tanto, su no suspensión, para

(929) 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.

después establecer la posibilidad de suspensión, si se dan una serie de requisitos, donde la facultad del órgano resolutorio adquiere distinto matiz.

Así, en relación con ese primer grupo, podemos hacer referencia a la vía administrativa de revisión, donde tanto el art.116.1 de la LPA de 1958, como el actual art.111.1 de la Ley 30/1992, utilizan el término: «...,pero la autoridad a quien compete resolverlo **podrá** suspender de oficio o a instancia de parte la ejecución del acuerdo recurrido...»; y «...el órgano a quien compete resolver el recurso, ..., **podrá** suspender de oficio o a solicitud del recurrente,...», respectivamente.

Mientras al segundo grupo, referente al ámbito de la revisión judicial contencioso-administrativa, el art.122 de su Ley reguladora, utiliza el siguiente término: «**Procederá** la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil»; mientras en el el art.130.1 de la actual Ley de la Jurisdicción dispone que «... la medida cautelar **podrá** acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso».

Aunque hay que señalar que estos matices se van enriqueciendo, o mejor, ponen un mayor grado de confusión, si nos acercamos al ámbito tributario así, en el RPREA de 1981 dispone que: «la ejecución del acto administrativo impugnado se **suspenderá** a instancia del interesado sí...»(930); en el actual RPREA de 1996, en su artículo 74.2: «No obstante, a solicitud del interesado se **suspenderá** la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos...», en su artículo 75.1: «**Quedaré automáticamente suspendida** la ejecución del acto administrativo desde...», mientras que el art.76.1: «...la ejecución del acto impugnado **podrá ser, excepcionalmente, suspendida por...**»,

(930) En los mismos términos la Base Tercera.a) de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo y la redacción originaria del artículo 22 de Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo.

para finalizar el artículo 77.1: «El Tribunal competente para resolver... **podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando...**»(931).

Estos distintos matices, en relación con la facultad del órgano resolutorio sobre la solicitud de suspensión, no la configuran como discrecional; no solamente pueden suspender, sino que deben suspender, por lo que no podrá negarse la concesión de la suspensión, cuando se den los presupuestos necesarios para ello, alegando que nos encontramos con una facultad discrecional, «ya que de lo contrario nos encontraríamos con un poder de suspensión ilimitado»(932). Por tanto, nos encontramos con una actividad reglada desarrollada en unas ocasiones por órganos administrativos y, en otras, por órganos judiciales, donde el elemento esencial es la interpretación o apreciación que en cada momento se haga de los requisitos configuradores del otorgamiento de la suspensión; es ahí donde reside el arbitrio administrativo o judicial, el cuál, en términos de seguridad jurídica, habrá de tratar de delimitarlo, en base a una concreción más específica de los mismos, sin que ello deba significar una limitación o un obstáculo a la concesión o denegación de la suspensión.

En el presente capítulo se lleva a cabo el estudio de la suspensión de la ejecución del acto impugnado en sede jurisdiccional, con especial indicación de las particularidades, si existen en el ámbito tributario.

En este sentido, se podría afirmar que la normativa de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa es común para los actos impugnados en dicha vía judicial, en verdad es así, pero va a hacerse necesario distinguir varios grupos, uno, con carácter general que se refiera a los actos acogidos a la noción amplia de Derecho

(931) Términos utilizado en virtud de los establecido en la nueva redacción del artículo 22 de Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

(932) RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, pág.107. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.Javier: «La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía Contencioso-Administrativa, (A propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 64, septiembre, 1995, pág.17.

Administrativo(933) 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.

Como es sabido, la ejecutividad como privilegio de la Administración, se basa en que «sus acuerdos participan de una presunción de legitimidad que no se destruye por la simple impugnación, sino que hace falta la subsiguiente declaración formal de que la investidura presuntiva de legitimidad no exista, por ello los recursos interpuestos contra los actos administrativos, no tienen, efectos suspensivos, hasta tanto se decrete, para los cual precisa la concurrencia de los presupuestos exigibles»(934).

Pues bien, la distinta apreciación en la concurrencia de los presupuestos exigibles para conceder la suspensión conlleva la necesidad de llevar a cabo la distinción apuntada anteriormente. Ello viene motivado por el análisis de la evolución jurisprudencial que ha experimentado la vía contencioso-administrativa a la hora de otorgar la suspensión, 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 refiriendo(935).

(933) 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.

(934) Auto del TS de 18 de mayo de 1979. (RJ1995)

(935) 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*

En este sentido el Prof. GÓMEZ-FERRE(936) identifica cuatro líneas jurisprudenciales sobre el sentido y la interpretación de la suspensión como medida cautelar regulada en la Ley de la Jurisdicción, donde se parte de unas posturas verdaderamente rígidas a una flexibilización basándose en una revisión de la misma a luz del ordenamiento constitucional(937).

Desde esta perspectiva aprecia las siguientes líneas marcadas por la doctrina del Tribunal Supremo(938)

1.- La ejecución del acto como regla general.

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?».

(936) 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.

(937) 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.

(938)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.

- 2.- La ponderación de los intereses en presencia.
- 3.- El *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho.
- 4.- La inexecución del acto -suspensión como regla general- (nosotros añadimos; concretamente en materia tributaria): Suspensión automática con prestación de garantía.
- 5.- La nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. ¿mantenimiento, cambio o rechazo de la anterior postura en el ámbito tributario?.

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 nos estamos refiriendo a actos dictados por la Administración Tributaria que son objeto de impugnación.

Hemos de tener en cuenta lo expuesto en el segundo capítulo donde hemos configurado la técnica jurídica de la suspensión como una medida cautelar, como el resto de dichas medidas, tendentes a asegurar el objeto litigioso hasta que se dicta una decisión sobre la legalidad o validez del mismo. Los presupuestos tradicionales para poder adoptar una medida cautelar, es decir, aquellas circunstancias o cualidades que deben concurrir para poder adoptarse, que en caso contrario, su falta de concurrencia impedirían su adopción, eran 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 está limitando a exigir uno de los requisitos(939) que la doctrina procesal ha 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 privados(940), 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 art. 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».

(939) 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, esta doctrina y 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 otros 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.

(940) 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.

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(941) en su caso.

De este requisito legal se pueden distinguir tres aspectos que deben de concurrir de forma acumulativa para poder afirmar que concurren los presupuestos para poder adoptar dicha medida:

- a) Efectividad de un daño o perjuicio de la inmediata ejecución.
- b) Que dicho daño o perjuicio sea de reparación difícil o imposible.
- c) Que ambas circunstancias deben de ser probadas.

2.1.1.- Efectividad de un daño o perjuicio.

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»(942), 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»(943), sino que habrá que estar

(941) 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 jurisdiccional 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.

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

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

al caso concreto para comprobar que el pago de la deuda tributaria origina un daño o perjuicio relevante para el otorgamiento de la suspensión.

2.1.2.- Que el 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 imposible(944). Tal circunstancia se apreciará en los casos en que *«la previsión del daño irreparable parezca evidente»*(945) 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»*(946).

No tendrá 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»*(947)

Ante este requisito el Tribunal Supremo considera que la ejecución conllevaría unos daños de imposible o difícil reparación en los siguientes casos:

- Necesidad de vender unos inmuebles para hacer frente al pago de las liquidaciones. Auto de 10 de diciembre de 1983. (RJ. 6153), que ante las dificultades de Tesorería constatadas:

«...esta Sala aprecia la posible existencia de daños y perjuicios de reparación por lo menos difícil -si no imposible- ya que así como el cobro de la

(944) 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».*

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

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

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

liquidación y de sus intereses esta suficientemente garantizado mediante la prestación de esa garantía o aval, en cambio la exigencia del pago inmediato podría producir una situación o reversible en la Sociedad o productora de unos evidentes perjuicios de difícil reparación obligándola a la venta de inmuebles a precio inferior al normal, dada la urgencia con la que habría que proceder y la situación del mercado inmobiliario (hecho notorio)...».

- Ante años de reiteradas pérdidas, el pago de la deuda puede afectar a la existencia de la entidad deudora. Sentencia de 7 de noviembre de 1984, (RJ 5.522). Ponente: Martín Herrero, J.L.:

«... una Sociedad con pérdidas durante seis años seguidos por lo menos se ve obligada al pago de unas cantidades que pueden aún incidir más negativamente en su actividad, lo que podría producir una situación irreversible, e incluso la extinción de la entidad...»

- Comerciante individual en situación de suspensión de pagos. Auto de 25 de mayo de 1992, (RJ. 5.086). Ponente: Martín Herrero, J.L.:

«También es un hecho cierto que el recurrente es un comerciante individual, que solicitó la suspensión de pagos, celebrando con sus acreedores un convenio, parece que de espera, en virtud del cual está obligado a realizar unos pagos, a los que no podría atender en caso de verse obligado a pagar las liquidaciones tributarias giradas, lo que indudablemente produciría unos daños y perjuicios de reparación no ya difícil, sino imposible»(948).

- la cuantía de las liquidaciones impugnadas, 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

«...Interpretando este precepto, art.122 LJCA, esta Sala ha mantenido en reiteradas resoluciones, que si bien no basta la mera alegación del precepto, tampoco es precisa una prueba, absoluta y terminante, de estos daños y perjuicios, que muchas veces resultan evidentes de los propios términos en los que se plantea

(948) Con la particularidad de que el Auto de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 1989, que es objeto de apelación, acordó la suspensión, sin exigir al recurrente fianza de ninguna clase.

el litigio, y en este caso, la cuantía de las liquidaciones impugnadas -más de catorce millones de pesetas- el gran lapso de tiempo que puede transcurrir entre la fecha de pago de una liquidación, su posible nulidad que se menciona como mera hipótesis, 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, por lo que se da el primero de los requisitos que el precepto exige para solicitar la suspensión, y en su caso, para que ésta sea concedida.

Tercero. Esta Sala ha rechazado el segundo de los argumentos empleados por el apelante para impugnar el Auto apelado. Ciertamente, la Administración General puede ser solvente. Pero la Ley de la Jurisdicción no condiciona la suspensión a que el acto cuya suspensión se pide se haya dictado por un órgano con mayor o menor solvencia, sino a que la ejecución pueda ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, y si ya la Administración revestida de poderes que el ciudadano no tiene, encuentra las graves dificultades que el apelante conoce, para poder hacer efectivo el pago de ciudadanos solventes, la dificultad es evidente cuando quien intenta el cobro es quien carece de esos poderes que la Administración tiene. Condicionar, por otra parte, la imposibilidad o dificultad de la reparación, a la iniciación de una larga vía administrativa, y otra, aun más larga, judicial, es hacer prácticamente inoperante el art. 122 de la Ley de la Jurisdicción, que establece un procedimiento incidental y por ello de duración limitada, y que es también limitado, en cuanto a las cuestiones que en él se pueden debatir, que quedan reducidas, como antes se ha dicho, a si la ejecución de los actos impugnados hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil. Por ello, si bien la devolución de lo que se pague a un órgano solvente no es «imposible», sí es difícil, y lleva aparejada siempre, la imposibilidad de recuperar la totalidad de los perjuicios, por la diferencia de intereses anteriormente aludida, que además se agrava cuando para hacer el pago debe acudir a instituciones de crédito, que perciben intereses muy superiores a los legales que establecen las Leyes de Presupuestos.

CUARTO.-Un último argumento ha reiterado esta Sala, y éste es que, en caso de anularse las liquidaciones giradas -y se reitera que ello se aventura como mera hipótesis- la Administración vendría obligada al pago de intereses por los daños y perjuicios ocasionados al ciudadano, y ello afecta a la generalidad de los contribuyentes, lo que se evita utilizando el cauce que la Ley establece para ello, esto es, suspendiendo la ejecución, y evitando así que tales daños o perjuicios se causen».(949)

- Por el importe de la liquidación girada a una Empresa incurso en un Plan de Reconversión de un Sector determinado.

(949) STS de 10 de diciembre de 1991. (RJ 9.418). Ponente: Martín Herrero, J.L.

Argumentación que ha perdido su fundamentación como consecuencia de lo establecido en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en sus artículo 11.

«...Por otra parte, y abundando en la muy reiterada doctrina de esta Sala, no puede exigirse una prueba plena de estos daños y perjuicios alegados, ya que ni la Ley Jurisdiccional establece un periodo probatorio en esta clase de incidentes, ni ello aparece necesario en situaciones tan notorias como son el hecho de girar una liquidación por importe de casi cien millones de pesetas a un Empresa incurso en un Plan de Reconversión de un Sector determinado...»(950).

2.1.3.- Tales 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 impugnado:

«El carácter puramente económico de los perjuicios invocados no es en modo alguno un obstáculo para que pueda acordarse la suspensión. Pero desde luego para éste será necesario una acreditamiento de la situación patrimonial del recurrente que pueda arrojar luz sobre la incidencia que, en lo que ahora importa, el pago de una suma de dinero podría tener en los diferentes aspectos de su vida (Autos de 16-5-90, 20-11-92 etc). Falta en el supuesto litigioso esa probanza necesaria para el pronunciamiento de suspensión»(951).

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 ejecutado:

«deben de ser objeto de una mínima justificación, bien en orden a su probanza, bien en la necesidad de exteriorizar, de una manera razonable, las consecuencias nefastas que pueden derivarse de su ejecución, no aquéllas que puedan afectar a la salud económica de la persona física o jurídica sino a la reintegración de lo que constituye el elemento objetivo de la relación jurídica, materia del acto administrativo combatido»(952).

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 Supremo, como:

(950) STS de 18 de febrero de 1995. (RJ 3.285). Ponente: Martín Herrero, J.L.

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

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

- 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-».

Situaciones que podrán ser acreditadas por fotocopias de las declaraciones tributarias(953), por los Balances de la Entidad(954) o por las actas de la Inspección.

Pero esta necesidad de probanza va desapareciendo 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 1992(955), en base a la nueva interpretación del art. 122 considera que 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:

(953) 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».*

(954) 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...»*

(955) Auto del TS de 7 de mayo de 1992, (RJ 4169). Ponente: Llorente Calama, Ángel 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...».

Del requisito anterior se desprenden la siguiente evolución jurisprudencial.

2.1.4.- La ejecución del acto como regla general.

Una primera línea de actuación de nuestros tribunales(956) 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.

Al tratarse de un daño o perjuicio reparable, no se da uno de los requisitos recogidos en el art.122 LJCA, como es que su reparación sea imposible o difícil:

«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.»

(956) 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. De acuerdo con este autor, tomado de la obra de RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J: *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*». Edt. Montecorvo, Madrid, 1986, págs.105 y 106, se pueden resumir en:

«1.º Hay que distinguir entre perjuicios susceptibles de valoración económica de aquellos otros que no lo son.

2º. En el supuesto de que los perjuicios no sean susceptibles de evaluación económica debe, siempre decretarse la suspensión.

3º. Si los perjuicios se pueden valorar crematísticamente, debe decretarse la suspensión, salvo que evidentes razones de interés público impusiesen lo contrario en los siguientes casos:

- que tal evaluación ofrezca grandes dificultades.
- que aun no ofreciéndolas sea mucho más gravosa la reparación que la no ejecución.
- que sea presumible la insolvencia de la entidad que, en su día, debería indemnizar».

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»(957).

Criterio que ha sido defendido por el Tribunal Supremo en sus primeros momentos(958), y existen ejemplos muy posteriores en la misma línea:

(957) 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.

En el mismo sentido el Auto del TS de 6 de junio de 1982, (RJ 3.610). Ponente: Pérez Tejedor, M., por el cual se confirma el Auto de la Audiencia Territorial de Granada de 8 octubre 1980, por el que se denegaba la suspensión de la ejecución de liquidación por arbitrio de Plus Valía:«*Considerando: En relación con la cuestión planteada, que el art. 122 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción establece en términos imperativos que procederá la suspensión de los actos administrativos recurridos en vía contencioso-administrativa cuando su ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil; pero cuando, como en este caso ocurre 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*».

El Auto de 18 de mayo de 1979. (RJ 1.995). Ponente: Ruiz Sánchez, J.L., donde se desestima el recurso de apelación interpuesto contra el auto de la Audiencia Territorial de Madrid de 29 de abril de 1978, que no otorgó la suspensión, donde el recurrente alegaba que ante la indeterminación de la cantidad objeto de exacción, por haber sido revocado en parte dicha liquidación por el TEAP de Madrid, en base a

«que hace falta la subsiguiente declaración formal de que la investidura presuntiva de legitimidad no exista, por ello los recursos interpuestos contra los actos administrativos, no tienen efectos suspensivos, hasta tanto se decrete, para lo cual precisa la concurrencia de los presupuestos exigibles, que, en el supuesto concreto de autos, se trata de sustituir con una estimación de contenido esencialmente subjetivado, puesto que su reparación ni es difícil ni imposible, en cuanto tendría en su momento el adecuado resarcimiento económico, como contravalor de un interés también de esta misma naturaleza, por lo que procede la confirmación del auto apelado».

(958) 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.

«...Suspensión que viene acordada por la Sala de Granada, en el auto que nos ocupa, con el único fundamento de que, de llegarse a la ejecución de tal acuerdo, "podían ocasionarse a la parte recurrente perjuicios de varia índole y difícilmente determinables".

Segundo: con facilidad se observa que el lacónico fundamento empleado por el Tribunal de la Audiencia, como fundamento para decretar la suspensión del acto recurrido en el proceso principal, no encaja en las previsiones de la norma que pudiera respaldarlo -el ya citado art.122.1 de la L.J.-, pues si el acto en cuestión viene perfectamente delimitado y concretado en una determinada cantidad dineraria, los perjuicios no serían de "varia índole", sino exclusivamente económicos, lo que viene a dificultar su consideración de "difícilmente determinables".

Tercero: Por eso, el contenido del acto es uno más de los que, por el mismo, queda encasillado en la última doctrina sentada por este Tribunal que no hace más que seguir la que ha venido siendo aplicada tradicionalmente con algunas excepciones intermedias, basada en la consideración de que la Administración es siempre una entidad responsable y solvente, y que la determinación de los perjuicios, derivados de la ejecución de un acto, que a posteriori resulta improcedente, cuando este viene cifrado en una cantidad de dinero, no ofrece dificultades insalvables. De ahí, que, respectando el principio de unidad de doctrina, se imponga el denegar la suspensión interesada por la actora, con al consiguiente revocación del auto de la Audiencia, por no conforme a derecho...»(959).

Ante esta rígida interpretación del art.122 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:

«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

(959) 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 Montereal, J.M^a., por el que se revoca el Auto del TSJ de Canarias que decretó la suspensión, en base, no sólo a que la acreditada solvencia de la Administración es motivo para no conceder la suspensión de deudas dinerarias, sino también es causa para su no otorgamiento la no solvencia del llamado al ingreso: *«...sin que tampoco sea razonablemente sospechable cuando, por el exclusivo carácter pecuniario que el mismo ofrece, su reparación eventual consiste en el reintegro por la Administración ejecutante del importe de una exacción que por cualquier circunstancia pudiera resultar improcedente, mientras que, de suspenderse la ejecución del acto serían más bien los intereses públicos del Municipio los que podrían experimentar el manifiesto perjuicio que deriva de la no acreditada solvencia del destinatario de la liquidación practicada, por lo que, atendidas las razones que, en este sentido, se alegan por el Ayuntamiento apelante, es procedente la revocación del Auto objeto de impugnación».*

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»(960).

Este criterio mantenido por el Tribunal Supremo tiene 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 una 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 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 Administración, consiste en ocultar el trasfondo de los perjuicios que en muchas ocasiones es imposible fijar el importe de dicha indemnización en el caso que el administrado obtenga una resolución favorable en el fondo de la litis, como tendremos oportunidad de analizar y, especialmente consideramos que ante este criterio generalizado, se obtiene la tutela judicial, pero esta no será efectiva.

En este sentido, existen pronunciamientos que rechazan la valoración económica del daño y la solvencia de la valoración como causa para no otorgar la suspensión:

«...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»(961).

(960) Auto TS de 22 de junio de 1977. (RJ 2.998). Ponente: Gómez de Enterrería.

(961) 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.

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.

De acuerdo con lo anterior, se va a producir una generalización de pronunciamientos que abandonan como fundamento para denegar la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la solvencia de la Administración como motivo suficiente para excluir las dificultades de reparación de los daños y perjuicios derivados de la ejecución(962).

Pero, antes de continuar con esta evolución, es necesario puntualizar que el Tribunal Supremo se planteó la necesidad de llevar a cabo una nueva interpretación del artículo 122 de la LJCA en base a la entrada un vigor de la Constitución, donde por ejemplo, en el Auto de 13 de mayo de 1988(963), mantuvo que nada había cambiado después de la Constitución. Pero no podemos olvidar que el Tribunal Constitucional en sentencia de 66/1984, de 6 de junio(964), impone una reinterpretación de los textos

(962) 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-ARANDA

(963) «Primero. No es cierto que desde la entrada en vigor de la Constitución Española se deba suspender generalizadamente la ejecución de los actos administrativos, como sostiene la Sociedad apelante, ni tampoco lo es que nuestra jurisprudencia así lo venga proclamando. Basta ver que los autos... la suspensión sigue rigiéndose por el artículo 122 de esta última (Ley Jurisdiccional), como recuerda este Tribunal Supremo en sus más recientes resoluciones como las ya citadas más arriba y en el Auto de la Sala 5.ª de 23 de mayo de 1986 (RJ2996) que expone la conocida doctrina de que acorde con la ejecutividad de los actos administrativos que establece como regla general el artículo 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el párrafo primero del artículo 122...; estableciendo su párrafo segundo..., siendo la medida de suspensión excepcional, como destaca el propio auto de la Sala 5ª, citada, y corre a cargo del instante de la suspensión la prueba de los perjuicios irreparables o de muy difícil reparación que la ejecución habría de producirle - auto de la Sala 3ª de 18 de julio de 1986-; debiendo el que la pide acreditar los daños o perjuicios de reparación imposible o difícil- Auto de la propia Sala 3ª de 26 de mayo de 1986-; si bien, como también declaran los Autos de nuestra Sala de 20 de febrero de 1985 y 11 de julio de 1987, en la interpretación de las condiciones establecidas en el expresado artículo 122.2 de la Ley de la Jurisdicción no se debe partir de un criterio único y absoluto, sino que se ha de prestar atención preferente a las singularidades del caso debatido, lo cual implica un relativismo reñido con declaraciones dogmáticas y con criterios rígidos y uniformes».

(964) Se trata de un recurso de amparo contra resoluciones recaídas en el incidente de suspensión dimanante de proceso contencioso-administrativo seguido entre el recurrente y la Administración del Estado, que no dieron lugar a la suspensión de la ejecución de actos sancionadores, debido a que ésta se otorga cuando se acredite que los daños y perjuicios que tal ejecución hubiere de ocasionar sea irreversible o de difícil reparación, extremo este no probado en relación con las sanciones pecuniarias impuestas por infracciones en materia de viviendas. BJC 1984/38, págs. 846 y sigs.

normativos que contienen la regla de la ejecutividad, -en este caso particular, de los actos sancionadores-, donde el derecho a la tutela judicial efectiva puede quedar dañado si la regla de la no suspensión conlleva situaciones irreversibles o generadoras de una u otra forma de limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción. Además, la Sentencia conecta la medida cautelar con el derecho a la tutela judicial efectiva, por tanto, es parte integrante de la misma, y desde nuestro punto de vista, el derecho a la tutela judicial efectiva no queda solamente satisfecho «*facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión*», desde el mismo momento en que las normas que regulan la suspensión de la ejecución sean tan estrictas y su interpretación tan restrictiva que imposibilitan de forma generalizada el otorgamiento de la suspensión, por lo que la resolución de no suspensión por parte del Tribunal pueda ser correcta desde el punto de vista de la norma, o del derecho a la tutela judicial efectiva, -desde el mismo momento en que un Tribunal se pronuncia sobre la ejecutividad del acto-, pero no lo será desde el punto de vista del derecho a la tutela cautelar, desde el mismo momento en que puede significar una frustración para el recurrente que ha obtenido una sentencia con un pronunciamiento favorable a sus pretensiones.

«...La cuestión se centra, por tanto, en si el artículo 24.1 de la Constitución impone una reinterpretación de los textos que en nuestro Derecho contienen las reglas respecto a la ejecutividad. La ejecutividad de los actos sancionadores pertenecientes a la categoría de los de este recurso no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva. En el caso presente, estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son, junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es lo propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece. La rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción podrán dañar el derecho a la tutela judicial y justificarán que, desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución, se reintepreten los preceptos aplicables (entre ellos el artículo 122.2 de la LJCA). Sin embargo, no se podrá, acudiendo a la mención de aquel precepto constitucional, entenderse desaparecida la ejecutividad o, poniendo más el acento en uno de aquellos intereses que en otro, relegar o despreciar otros, tanto generales como de terceros. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión. El recurrente ha gozado de esta garantía en dos instancias».

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*»(965), 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».

2.2.- La ponderación de los intereses en presencia.

Mientras que 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, donde el habrá observar la incidencia del interés público, cuando manifiesta su oposición el Letrado del Estado a la medida cautelar de suspensión. Pero de mayor claridad resulta lo recogido en la Exposición de Motivos de dicha Ley, como criterio modulador de dicha medida cautelar, cuando dice en orden a la suspensión 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».

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

En este sentido, el Tribunal Supremo va a efectuar una reinterpretación del artículo 122 de la Ley, en el sentido de que habrá que tenerse en cuenta la ponderación de intereses a la hora de determinar el otorgamiento de la suspensión(966). Ponderación de interés, tanto para la denegación, como para su otorgamiento, en el caso de 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 afianzada:

«...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»(967).

(966) 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».

(967) 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 garantiza, 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.

De esta forma siempre el interés público prevalecerá sobre el interés particular, ya que se verá

En otros casos, ante la posibilidad de que el pago de unas cantidades puede incidir de forma negativa en la entidad, lo que podría producir daños irreversibles, prima el interés particular sobre el público:

«...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 está 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»(968).

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 reparación:

«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»(969).

Aunque esta ponderación de intereses es una solución más flexible(970) que la

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.

(968) 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.

(969) Auto del TS de 10 de octubre de 1987, (RJ 8.328).

(970) 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

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 prestada:

«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»(971).

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».

(971) Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1989. Rev. Carta Tributaria, núm. 106, de 1 de enero de 1990. Pág.76.

El Auto del TS de 18 de mayo de 1994. (RJ 3.520). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, J.M^a. 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.^a de la Sala

Donde a la hora de interpretar que interés debe prevalecer en relación a la adopción de la medida cautelar de suspensión debemos de partir de un interés público «concreto y específico»(972) que se verá afectado, -siendo alegado por la Administración, como dispone el artículo 123-, en el caso de que no se lleve a cabo la ejecución del acto. Por tanto, no se puede fundamentar una denegación de la suspensión de la ejecución de un acto impugnado en base a un interés público, de carácter genérico, fundamentado en el principio de legalidad o ejecutividad de los actos administrativos. Una vez que se inicia el incidente cautelar de suspensión, el órgano decidor deberá de ponderar ambos intereses, que en el caso de las deudas tributarias, la Administración impositora deberá de probar que el no ingreso de la correspondiente liquidación va a significar un perjuicio al interés público, no bastando con la alegación genérica de que todos deben de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el cuál se verá afectado como consecuencia de la adopción de la suspensión. Pero ese interés público, también se puede ver afectado si, el ingreso que lleva a cabo el particular, puede afectar a otros intereses públicos que deben ser defendidos o protegidos por los Entes Públicos, por ejemplo, si afecta a la actividad productiva que desarrolla el particular, etc., en definitiva la propiedad privada.

Este interés público, se puede ver afectado con distinta intensidad dependiendo del sistema de gestión tributaria que estemos haciendo referencia, es decir, si se trata de tributos gestionados a través de autoliquidaciones o liquidaciones giradas por la Administración. Mientras las primeras conllevan el ingreso y después su posterior recurso; las segundas conllevan el recurso previo al ingreso, por tanto, en un sistema tributario donde prima la gestión a través de autoliquidaciones, se verá poco afectado el interés general, entendido, como perturbación a las arcas públicas. Donde la perturbación va a ser mayor, como puede ocurrir en la Hacienda Municipal, si la gestión es a través de la

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».

(972) CHINCHILLA MARIN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág. 163.

correspondiente liquidación.

En definitiva, ¿qué debe prevalecer?, el interés público, consistente en el cobro de la liquidación en base a los principios de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos, para de esta forma evitar una posible «quiebra de las arcas públicas», o el principio de eficacia de la Administración, o el derecho fundamental, de la tutela judicial efectiva, en su vertiente del derecho cautelar, donde ante la puesta en duda de la legalidad del acto que se trata de ejecutar, puede hacer del mismo, sencillamente ilusorio. Ante el principio de eficacia de la Administración y el derecho a la tutela judicial, en el sentido, que el acto que se va a ejecutar ha sido ratificado por un órgano judicial de su correcta legalidad y ejecutividad, debe prevalecer este último, aunque que ambos son intereses públicos, el segundo lo consideramos de mayor importancia.

2.2.1.- 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, como tendremos oportunidad de comprobar, 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 tributario(973) ha introducido este nuevo presupuesto de

(973) 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

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 judicial(974).

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 Constitución.

- Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990(975):

«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:

«...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...»(976).

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...»

(974) 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.

(975) Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990, (RJ 10.412).

(976) Auto del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1991 (RJ 3.423), y el Auto de 17 de enero de 1991 (RJ 503).

- Auto del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1991, FJ 2.º:

«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»(977).

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 suspensión:

-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:

«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»(978).

c) Que el de 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

(977) Auto de 18 de junio de 1991 (RJ 5.190).

(978) Autos de 14 y 15 de junio de 1993. (RJ 4.575 y 4.576). Ponente: Martín Herrero, J.L.:

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 partes:

- 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».(979)

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 justicia:

- STS de 2 de julio de 1996 (980):

«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 sí, 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

(979) 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»

(980) STS de 2 de julio de 1996. Ponente: Enríquez Sancho. Rev. Impuestos, Tomo I, 1997, pág. 1239.

de nulidad de la liquidación tributaria que, en principio, no parezca suficientemente fundada».(981).

La doctrina del Tribunal Supremo sobre la «apariencia del buen derecho» no está todavía plenamente consolidada, sino que existen diferentes líneas de apreciación en relación con la ubicación conceptual y su apreciación en relación con el derecho a la tutela cautelar y la tutela judicial; ¿el *fumus boni iuris* basta para acordar la suspensión, con independencia de que exista o no el *periculum in mora*? ¿el recurrente tiene derecho a obtener la suspensión, como una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva según el artículo 24 de la Constitución?

La aplicación de la doctrina del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, ha significado una modificación en la postura del Tribunal Supremo a la hora de otorgar la suspensión en materia tributaria. Si hasta una época reciente en el criterio general era conceder la suspensión siempre que se prestará la fianza suficiente, con independencia de que las pretensiones de los sujetos tuvieran la apariencia de buen derecho, esta línea va cambiar, como apunta GÓMEZ-FERRER(982), «en los supuestos en que resulta que

(981) 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 exégisis 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».

(982) 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

la posición de la Administración o Corporación demandada es la que presenta una apariencia de buen derecho, y no la del recurrente. En estos casos la misma doctrina del fumus boni iuris debe conducir a la conclusión de que no procede acordar la suspensión».

2.2.2.- La suspensión como regla general en materia tributaria.

De acuerdo con lo visto hasta este momento observamos que se va produciendo una flexibilización en la apreciación de los requisitos exigidos por el art.122 de LJCA para el otorgamiento de la suspensión en los supuestos de deudas tributarias. Culminando esta nueva interpretación en el sentido que se produce una 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 vistos anteriormente; 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 impuesto, de acuerdo, con la STS de 6 de octubre de 1998(983).

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,

Pérez, Vol. II. «La jurisdicción contencioso-administrativa». Edt. Civitas. Madrid. 1993, pág. 1.166.

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

en el sentido de que la ejecución de los actos de liquidación tributarios siempre ocasionan este tipo de daños o perjuicios.

«...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...»(984)

«...y ya consolidada doctrina de esta Sala, que en materia tributaria ha declarado que no es precisa la prueba del perjuicio...»(985)

«Ya la antigua Sala 3.^a 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»(986).

Manifestamos nos opinión contraria a favor de esta afirmación al no poderse 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 liquidación(987) junto con la innecesidad inmediata de ejecutar el acto, al conceder la

(984) Auto de 7 de mayo de 1992. (RJ 4.169). Ponente: Llorente Calama, A.A.

(985) Dos Autos de 18 de abril de 1997 (RJ 3.150 y RJ 7.729). Ponente: Rodríguez Aribas, Ramón.

(986) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.

(987) 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.

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 está admitiendo la no ejecutividad del acto tributario si este es recurrido y garantizado.

b) Que el interés público en la ejecución del acto queda salvaguardado 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 garantía.

«...b) que los intereses públicos quedan suficientemente garantizados mediante la prestación del aval por el importe de la deuda tributaria»(988).

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».

(988) Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.

«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»(989)

«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 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»(990).

«De igual modo el auto, también de la antigua Sala 3.ª 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

(989) Auto TS de 30 de enero de 1989.

(990) Auto del TS de 15 de junio de 1994. (RJ4.681). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferran, J.Mª.

señalada por la Sala a quo... Procedente será por consecuencia la desestimación del recurso de apelación»(991).

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 vigente:

«...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 conducirlos a situaciones irreversibles, en perjuicio de quienes en ellas prestan sus servicios»(992)

«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»(993).

«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.

(991) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.

(992) Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.

(993) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.

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»(994).

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 garantía,

«...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...»(995).

«...a) que si esa suspensión es obligatoria para la Administración, cuando se pide la suspensión en vía administrativa o económico-administrativa, no parece

(994) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana.

(995) Auto de 7 de mayo de 1992. (RJ 4.169). Ponente: Llorente Calama, A.A.

lógico conceder esas facultades a la Administración que dictó el acto fiscalizado, y negárselas a la Jurisdicción que fiscaliza la actuación de la Administración»(996).

y ratificada en los siguientes términos:

«... 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»(997).

«...Creada en 22 Feb. 1989 la actual Sala 3.^a y encomendada a su Secc. 2.^a 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 —y el legislador ha sancionado— 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.

(996) Auto de 13 de julio de 1993. (RJ 6.226). Ponente: Martín Herrero, J.L.

(997) 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 causuística 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...»

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.

Tercero: 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»(998).

«...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»(999).

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

(998) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana, E.

(999) STS de 18 de febrero de 1998. (RJ 3285). Ponente: Martín Herrero, José Luís.

garantía por el Tribunal Superior de Justicia(1000) 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 dispone 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 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 Supremo(1001), afirmando que sobre la Administración no recae la carga de probar que la suspensión acarea perjuicios de reparación imposible o difícil(1002), y otro, la exigencia de caución es indeclinable,

(1000) 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.

(1001) 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.

(1002) 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

salvo en casos muy excepcionales(1003).

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

«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»(1004).

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».

(1003) STS de 1 de junio de 2000, (RJ 2000\4507), P. Gota Losada, Alfonso

(1004) STS de 6 de octubre de 1998. Ponente: Pujalte Clariana, E.: *«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

Pero a pesar de estas interpretaciones del Tribunal Supremo(1005), 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 magistrados(1006), ESEVERRI(1007), FALCÓN Y TELLA(1008) y

muy excepcionales y que constituye 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».

(1005) 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*. 2ª 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.

(1006) 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 conmixti3n 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 3rgano 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 auton3mica, 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».

(1007) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 45, julio, 1994, pág. 47: «Por otro lado, si en la vía administrativa la suspensión de los actos de liquidación cambia su automatismo por la exigencia de un juicio extraído del razonamiento, no existirá mayor inconveniente en que, también, en sede jurisdiccional ese mismo razonamiento sea tenido en cuenta, por ejemplo, para ratificar la suspensión del acto liquidatorio con todos sus efectos, entre otros, el mantenimiento de la garantía prestada en aquella instancia con lo que se evitan así conocidos problemas que sobrevienen como consecuencia de que el aval prestado al promover una reclamación económico-administrativa con petición de suspensión del acto liquidatorio, no surte efectos en la interposición del recurso contencioso-administrativo donde además de volver a pedir la suspensión, ha de constituirse de nuevo garantía del pago de las deudas.

Al mismo tiempo, la desaparición del automatismo en la vía administrativa puede variar el criterio mantenido por el Tribunal Supremo (STS de 3 de junio de 1991, Auto de 7 de noviembre de 1990, entre otros pronunciamientos) cuando razona que el propio comportamiento seguido por la Administración tributaria obliga a una interpretación del artículo 122.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en el sentido de que el pago de las cuotas tributarias puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquel cuando el importe de la deuda tributaria queda suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza, resultando contradictorio que las Autoridades tributarias suspendan la inmediata ejecutividad de los actos de gestión tributaria, en tanto que en vía jurisdiccional esa suspensión deba quedar limitada a los supuestos donde le contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación difícil o nada menos que imposible.

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»

(1008) 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

GÓMEZ-FERRER, en base a dos razones(1009):

«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»(1010).

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».

(1009) 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.1.161.

(1010) 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

Este resultado verdaderamente sorprendente, que nada tiene ya que ver ni con la regulación del artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción, ni con la ponderación judicial de los intereses en presencia(1011), consideramos que va a ser objeto de rectificación por el propio Tribunal(1012), tanto por las razones expuestas, sino además por la

Pérez, Vol. II. «La jurisdicción contencioso-administrativa». Edt. Civitas. Madrid. 1993, págs. 1.161 y 1.162: «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».

(1011) 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».

(1012) 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

doctrina de la apariencia de buen derecho y por la entrada en vigor de la nueva Ley de la JCA, Ley 29/1998, de 13 de julio, que 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, podrá, previa valoración circunstanciada de los intereses en conflicto(1013) separarse de la suspensión adoptada en vía administrativa, aunque lo normal será mantener el criterio interpretativo mantenido en relación con el artículo 122 de la anterior LJCA(1014).

2.3.- Tipos de garantías.

Como consecuencia de que la adopción de medidas cautelares pueden a su vez ocasionar perjuicios debido a que, tras el proceso, quede constatado lo injustificado 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.

(1013) 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.

(1014) 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 –no el de la suspensión en las vías de gestión o económico-administrativa que está regulado en las disposiciones acabadas de mencionar– 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. Quiere 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» –art. 130– 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» –art. 130.2–. 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 –de la suspensión, en el caso de autos–, «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» –art. 133.1–, «en cualquiera de las formas admitidas en Derecho» –art. 133.2–».

su adopción, se establece, como presupuesto previo para llevar a efecto las medidas cautelares, la adopción de las medidas adecuadas para evitar o paliar los posibles perjuicios o, en su caso, que queden garantizados.

Esta situación aparece recogida en la actual LRJCA en su art. 133.1, con el siguiente tenor:

«1. Cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos».

Esta situación venía recogida en el art.121.2 de la antigua LRJCA de 1956, según el cual:

«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».

A pesar de los aspectos novedosos de la nueva regulación se puede seguir manteniendo algunas de las notas de la regulación anterior(1015), como son: en primer lugar, el carácter eventual o el carácter no imprescindible para obtener la medida cautelar, en el sentido de que no siempre será necesario la adopción de estas contramedidas; en segundo lugar, que el hecho de garantizar los posibles perjuicios que pudiera ocasionar la medida cautelar no conllevan su adopción si no concurren los presupuestos para ello, es decir, *«que la ejecución del acto... pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso»*, (art.130.1 de la nueva LRJCA); y, en tercer lugar, que para poder adoptarse este tipo de medidas o poder exigir caución suficiente, la medida cautelar a aplicar debe de ocasionar *«perjuicios de cualquier naturaleza»*.

La redacción del art.124.1 de la LJCA de 1956 hacía depender la presentación de caución de si, al adoptarse la medida cautelar de la suspensión, pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, mientras que en la actual Ley se

(1015) OSORIO ACOSTA, Ezequiel: *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Edt. Marcial Pons.1995, págs. 63 y sigs.

ha producido una ampliación de las posibles medidas cautelares a adoptar, ya que el art.129.1 se refiere a «*cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia*». Así el art.136.1 se extiende a cualquier medida que sea adecuada para evitar o paliar los perjuicios que ocasiona la medida cautelar. Además, en relación con los perjuicios que se pueden derivar de la medida cautelar, éstos deben de recaer sobre el interés público o de terceros, mientras que en la nueva normativa recoge una expresión más amplia, como es: «*cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza...*»

El art.133.1 LJCA hace referencia a dos conceptos indeterminados, como son, «*perjuicios de cualquier naturaleza*» y «*medidas que sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios*», que una de ellas puede ser la exigencia de «*presentación de caución o garantía suficiente*». Por tanto, el Juez o Tribunal gozará de una gran discrecionalidad a la hora de apreciar los perjuicios que conlleva la adopción de la medida cautelar al no especificarse la clase de perjuicio o la importancia o intensidad del mismo, basta que exista cualquier perjuicio, con independencia de su naturaleza(1016). Centrándonos en el ámbito tributario, normalmente, la medida cautelar a adoptar será la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, aunque esta no es la única, como ha sido tradicional, medida que lógicamente va a causar unos perjuicios desde el mismo momento que la adopción de la misma conlleva la indisponibilidad de unos ingresos hasta la finalización del proceso. Por tanto, siempre que se adopte como medida cautelar la suspensión del ingreso de la liquidación se está produciendo un perjuicio, constatado el perjuicio, el Juez y Tribunal goza también de discrecionalidad a la hora

(1016) Dicho perjuicio puede ser hipotético, futuro o real, siendo necesario plantearse que para su apreciación se hace necesario alegarlo o probarlo, aunque sea de forma indirecta, para que el Juez o Tribunal adopte la correspondiente medida o se podrá apreciar el perjuicio sin la existencia de elementos objetivos sobre el mismo. Si es necesario constatar la existencia del posible perjuicio ¿en qué momento se efectuaría?, ¿durante la tramitación del incidente cautelar, según el art.131, que es el momento donde se decide sobre la adopción de la medida cautelar, o cabe la posibilidad de que en el caso de no haber alegado los posibles perjuicios que conllevaría la adopción de dicha medida, se pueden alegar en un momento posterior?. En base a la redacción del art.133.2 parece que dichas alegaciones se deben efectuar en el mismo momento en que se está decidiendo sobre la adopción de la medida cautelar, pero consideramos que si no ocurre de esa forma, el Juez o Tribunal adoptará la correspondiente contracautela al poder apreciar que la adopción de la medida cautelar va a ocasionar perjuicios de cualquier naturaleza.

apreciar la necesidad de adoptar o no otra medida que trate de evitar o paliar dicho perjuicio y, también, a la hora de decidir que medida adoptar. A pesar de dicha discrecionalidad consideramos que quien decide sobre la misma debe de sopesar las consecuencias que se derivan de la adopción de la medida cautelar, y constatados los perjuicios, podrá considerar su adopción o no, en caso de negativa, está debe ser motivada, debiendo acceder a la misma cuando su no otorgamiento, al igual que el presupuesto para adoptar la medida cautelar, pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso, en el sentido de que el recurso será inoperante cuando adoptada la medida cautelar, esta haya carecido de justificación, y el titular del derecho legítimo ratificado por el fallo judicial queda desprotegido al no haberse adoptado la correspondiente contracautela.

La medida a adoptar puede ser cualquiera siempre que «*sean adecuadas para evitar o paliar dichos perjuicios*» ocasionados por la medida cautelar adoptada por el órgano jurisdiccional, en el sentido de que «*se trataría de una medida de contención*» entendiéndose como «*medidas proporcionadas y útiles*» que «*se justificarán sólo por su utilidad si con ella se evitan, total o parcialmente*»(1017) los perjuicios o daños que se deriven de la medida cautelar.

Por tanto, se abre una nueva posibilidad en el sentido que el órgano jurisdiccional podrá adoptar frente a la medida cautelar otras medidas para evitar los perjuicios de su adopción distinta de la prestación de caución o garantía como tradicionalmente venía ocurriendo, que analizaremos a continuación. Debemos de preguntarnos qué otras medidas distintas de la presentación de caución se pueden adoptar cuando se otorga la suspensión del ingreso de una liquidación tributaria, ¿como evitar total o parcialmente el perjuicio que supone no disponer del importe de la deuda tributaria, a parte de la posible prestación de garantía?.

Si la adopción de la medida cautelar pudiera conllevar perjuicios o daños sera

(1017) Como acertadamente expone COLLADO GARCÍA-LAJARA, Enrique: «Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *Rev. La Ley*, núm.4682, lunes, 30 de noviembre de 1998.

necesario, como presupuesto para adoptar aquella, prestar una contracautela, que podrá consistir en una medida a determinar por órgano jurisdiccional, como hemos apuntado anteriormente, o en una medida ya determinada en el artículo 133.1 LJCA al decir:

«...Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos».

De acuerdo con esta redacción parece que el órgano jurisdiccional puede, o bien adoptar una medida que sea útil para evitar los perjuicios de la medida cautelar, o bien en su defecto, exigir la presentación de caución suficiente, o bien ambas medidas a la vez, cuando, por ejemplo, la primera medida no evita totalmente los perjuicios o daños ocasionados por la adopción de la medida cautelar, siendo necesario presentar garantía para responder de aquéllos. Por tanto, dependiendo del caso concreto, el órgano jurisdiccional deberá decidir sobre las medidas a adoptar, en sentido genérico, más útiles para no hacer perder la finalidad legítima del recurso.

Centrándonos en la presentación de caución o garantía suficiente para responder a los perjuicios de la adopción de la medida cautelar de suspensión que será lo más normal en el ámbito tributario, podemos hacer las siguientes consideraciones:

a) Formas de constituir la caución.

Se ha producido una importante novedad en relación a la situación anterior, así, mientras en la LJCA de 1956 se establecía en su art.124.2:

«La caución habrá de constituirse en metálico o fondos públicos depositados en la Caja General de Depósitos o en las sucursales de provincia, o en las de las Corporaciones locales, respectivamente; o mediante aval bancario»

en el art.133.2 de la actual LJCA de 1998 se amplía las posibilidades en la forma de constituir la caución:

«La caución o garantía podrá constituirse en cualquiera de las formas

admitidas en Derecho...»(1018).

La interpretación que se hacía del art.124.2 de la antigua LJCA en relación con las formas de garantías enumeradas en el mismo, era considerada como una lista cerrada o taxativa, donde no se admitía la posibilidad de presentar otras distintas a las mencionadas en el mismo(1019).

(1018) Sobre la gestación de la redacción de este apartado podemos indicar que en el proyecto de 1995, en su art.131.2, como en el proyecto de 1997, en su art.127.2 se establecía que la constitución de la caución se podría hacer en metálico, valores admitidos a cotización en mercado secundario oficial, aval prestado por entidad de crédito o seguro de caución. Aunque finalmente se ha optado por seguir los pasos del anteproyecto de 1986, en su art.141.2, que disponía: *«la caución podrá ser e de cualquiera de las clases admitidas en Derecho, con excepción de la personal, salvo aval bancario...»*, al igual que el art.1.428 de la L. E. Civil, tras su nueva redacción, dada por la Ley 34/1984, de 6 de agosto : *«...La fianza a que se refieren los apartados anteriores podrá ser de cualquiera de las clases admitidas en derecho, excepto la personal»*, aunque con el artículo que nos ocupa ha desaparecido, correctamente desde nuestro punto de vista, la exclusión de la fianza personal.

(1019) La enumeración de los medios de garantías recogidos en el art.124.2 era un *numerus clausus*, así venía entendiéndolo la jurisprudencia, así la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1995, (RJ 1995/5832) Ponente: Llorente Calama, Ángel Alfonso: *«El TS falla haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, que se revoca y, en su lugar, declara que procede la constitución de garantía en cualquiera de las modalidades que señala el art. 124.2 de la LJCA.*

PRIMERO.-Se formula por el Abogado del Estado un único motivo de casación, fundado en el artículo 95.1.4.º de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los dispuesto en el artículo 124.2 de dicha Ley de 27 diciembre 1956. Entiende el recurrente que el punto 2 de la parte dispositiva de la resolución recurrida infringe el precepto citado en cuanto establece que «la garantía de la cantidad indicada ... puede revestir cualquier formar de las admitidas en Derecho y no sólo la de aval bancario».

Ciertamente, el precepto que se cita como infringido establece que «La caución habrá de constituirse en metálico o fondos públicos depositados en la Caja General de Depósitos o en las sucursales de provincia, o en las de las Corporaciones locales, respectivamente; o mediante aval bancario».

Siendo así es evidente que si la expresión «cualquier forma de las admitidas en Derecho» se refiere a las admitidas en el proceso contencioso-administrativo, sólo podrán ser el depósito de metálico o de fondos públicos, o el aval bancario y es claro que no se habría infringido entonces el mencionado artículo 124.2 de la Ley Reguladora de este Orden Jurisdiccional. Más si, como parece lógico, la locución «cualquier forma de las admitidas en Derecho» hace referencia a otras distintas garantías permitidas por el ordenamiento jurídico (hipoteca, prenda, etc.) es evidente que el mencionado punto 2 de la resolución impugnada infringe el artículo 124.2 de la Ley Jurisdiccional, que sólo permite las modalidades de caución que han quedado indicadas. La Sala se inclina por entender que el pronunciamiento de instancia tiene este segundo alcance, puesto que, en otro caso, bastaría con que hubiera expresado que la garantía puede revestir cualquiera de las modalidades establecidas en el artículo 124, o en la Ley Jurisdiccional. Partiendo de lo que antecede, como se ha dicho, resulta claro que la resolución impugnada infringe el mencionado precepto, lo que determina haber lugar a la casación y revocación del auto recurrido».

La STS de 22 de junio de 1997 [(RJ 5450). Ponente: Ledesma Bartret, Fernando], declara que el artículo 124 de la antigua Ley de la Jurisdicción, establece que el Tribunal que acuerde la suspensión exigirá -fórmula imperativa- siempre que pudiera resultar daño o perjuicio a los intereses públicos o de

Consecuencia de esta interpretación, de forma indirecta, ha hecho surgir otro problema en el ámbito tributario, al tratar de continuar los efectos de la suspensión concedida en vía administrativa a la vía judicial, aunque breve en el tiempo, como tendremos oportunidad de comprobar.

Nos estamos refiriendo a que hasta la entrada en vigor del nuevo RPREA de 1996, las garantías a presentar en esta vía coincidían con las recogidas en la vía jurisdiccional, (art.124.2 LJCA de 1956), además, casi siempre se prestaba aval bancario, por lo que se producía una continuidad de los efectos de la suspensión en base a la interpretación que la jurisprudencia del Tribunal Supremo hace del art.122 LJCA de 1956 en el campo tributario, al conceder ésta casi de forma automática por el hecho de prestar esa clase caución. Pero con la entrada en vigor del nuevo RPREA de 1996, se establece la posibilidad de que se presente otros tipos garantías (hipoteca, prenda, etc) en el ámbito económico-administrativo, que en principio de acuerdo con la literalidad del artículo 124.2 de la LJCA no serán admisibles en vía jurisdiccional. Esto significaba que, por una parte, no existe continuidad de los efectos de la suspensión de una vía a otra, y por otra parte, la necesidad de prestar otro tipo de garantía distinta a la prestada en vía

terceros, caución suficiente para responder, que ha de ser precisamente una de las previstas en el apartado 2 del citado artículo 124, es decir «metálico o fondos públicos, depositados en la Caja General de Depósitos o en las Sucursales de Provincia, o en las de las Corporaciones Locales, respectivamente, o mediante aval bancario» lo que excluye la hipoteca inmobiliaria. Además sigue diciendo:

«...Ya hemos visto que la Ley exige caución y que la resolución impugnada ha establecido cabalmente una de las formas de caución previstas por dicha Ley. Antes de concluir esta parte de nuestro razonamiento no estará fuera de lugar indicar además que en el Proyecto de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativo, aprobado por el Gobierno el pasado 6 de junio de 1997, no se prevé entre las formas de caución a las que se subordina la suspensión de la ejecución, la de hipoteca inmobiliaria. Todas las que recoge el art.127 (metálico, valores admitidos a negociación en mercado secundario oficial, aval prestado por entidad de crédito o seguro de caución) tiene en común su fácil realización, requisito que desde luego no caracteriza la caución de hipoteca inmobiliaria por razones que no es preciso desarrollar en este momento».

Doctrina mantenida en la STS de 26 de junio de 1999, [(RJ 1999/4322). Ponente: Rodríguez Arivas, Ramón], que ante el Auto de la Sala del contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña concediendo la suspensión del acto administrativo impugnado con la condición de que se prestará garantía, en este caso, consistente en hipoteca inmobiliaria. Ante el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, el TS estima la casación, declarando que la garantía de la suspensión acordada sólo podía ser de alguna de las formas previstas en el artículo 124 de la LJCA de 27 de diciembre de 1956, por tanto, no admitiendo como garantía la constitución de hipoteca inmobiliaria y STS de 3 de diciembre de 1999. (RJ 1999/9605). P. Gotal Losada Alfonso, STS de 11 de marzo de 2000, (RJ 2000/2812). P. Mateo Díaz, José.

administrativa, es decir, una de las enumeradas en el art.124.2 de la LJCA de 1956, para de esta forma obtener la suspensión en la vía jurisdiccional.

Por tanto, con la nueva LJCA al establecer un sistema de *numerus apertus*, y seguir los criterios del RPREA, donde se permite otras formas de caución o garantía con la única limitación de su admisibilidad en Derecho, consideramos que se ha desaparecido el obstáculo para que los efectos de la suspensión concedida en vía administrativa puedan proseguir en vía contenciosa sin verse afectado por las distintas formas de caución que se podían presentar en una y otra, aunque, lógicamente el órgano jurisdiccional debe constatar los demás requisitos para la adopción de dicha medida.

Considerando oportuna esta ampliación en las formas de prestar caución, que como hemos podido constatar ha sido una reclamación constante de la doctrina y de parte de la jurisprudencia en relación con el anterior RPREA, deja abierto el siguiente interrogante: Hemos visto como la doctrina del Tribunal Supremo en la interpretación del antiguo art.122 de la LJCA de 1956 concede de forma automática la suspensión en el ámbito jurisdiccional si se presta la oportuna garantía, normalmente a través de la constitución de aval bancario. Esta interpretación ¿también se podrá extender a los supuestos en los que en la vía administrativa se ha concedido la suspensión mediante la prestación de otra garantía distinta o sin la prestación de garantía alguna, si se han dado los requisitos recogidos en el art. 76 del RPREA?, consideramos que el órgano jurisdiccional ante la petición de suspensión puede admitir la continuidad de la suspensión administrativa debido al margen de apreciación que le concede la nueva ley, aunque al mismo tiempo, también puede oponerse a la misma, basándose en los presupuestos recogidos en dicha norma.

3.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL.

A continuación se recogen algunos ejemplos a través de los cuales se puede observar la evolución experimentada por el Tribunal Supremo para otorgar o denegar la suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias recurridas en vía contencioso-administrativa.

3.1.- No otorgado la suspensión.

a) Debido a que se trata de deudas pecuniarias donde el perjuicio o daño que se pueda producir en el caso de pronunciamiento favorable sobre el fondo de la litis es de fácil restablecimiento o reparación debido a la solvencia de la Administración(1020).

b) No quedan acreditados los daños o perjuicios de la posible ejecución o que su reparación sea imposible o difícil(1021).

c) Se alega como causa para obtener la suspensión las causas de nulidad de pleno de derecho(1022).

d) Por no existir acto administrativo para ejecutar(1023).

e) Al no tratarse de deudas tributarias no le es de aplicación la nueva interpretación del art. 122 de la LJCA, sino la tradicional, es decir, debe de probar que los daños, de existir, son de difícil o imposible reparación(1024).

f) Por no haber prestado la oportuna garantía(1025).

(1020) Auto de 26 de febrero de 1979. (RJ 493). Ponente: Espín Cánovas, D.; Auto de 18 de mayo de 1979. (RJ 1.995). Ponente: Ruiz Sánchez, J.L.; Auto de 6 de junio de 1982. (RJ 3.610). Ponente: Pérez Tejedor, M.; Auto de 7 de noviembre de 1990. (RJ 8.807). Ponente: Martín del Burgo y Marchan, A.; Auto de 5 de marzo de 1991. (RJ 1.789). Ponente: Reyes Monterreal, J.M^a.

(1021) Sentencia de 10 de diciembre de 1979. (RJ 4188); Auto de 31 de marzo de 1980. (RJ 1.288); Auto de 28 de abril de 1980. (RJ 1.439); Auto de 26 de septiembre de 1980. (RJ 3.251); Auto de 11 de octubre de 1980. (RJ 3.743); Auto de 10 de mayo de 1989. (RJ 3.861). Ponente: Esteban Alamo, P.; Auto de 6 de junio de 1989. (RJ 4.509). Ponente: Bruguier Mante, A.; Auto de 21 de julio de 1989. (RJ 6.067); Auto de 9 de octubre de 1990 (RJ 7.848); Auto de 5 de marzo de 1991. (RJ 1.789); Auto de 26 de abril de 1993. (RJ 2.744); Auto de 23 de noviembre de 1993. (RJ 9.038).

(1022) Auto de 26 de mayo de 1991. (RJ 4.299).

(1023) Auto de 19 de noviembre de 1993. (RJ 8.452); Auto de 21 de diciembre de 1994. (RJ 10.445). Ponente: Martín Herrero, J.L.

(1024) Auto de 14 de junio de 1994. (RJ 5.246); Ponente: Cid Fontan, F.; Auto de 25 de junio de 1994. (Ars. 5.266, 5.267 y 5.268). Ponente: Cin Fonta, F.; Auto de 12 de septiembre de 1994. (Ars. 6.791 y 6792). Ponente: Martínez Sanjuan, B.

(1025) Auto de 10 de mayo de 1989. (RJ 3.861). Ponente: Esteban Alamo, P.; Auto de 2 de marzo de 1995. (RJ 2.447). Ponente: Llorente Calama, A.A.; Auto de 22 de marzo de 1995. (RJ 2.517). Ponente: Llorente Calama, A.A.

g) No nueva interpretación del artículo 122 de la antigua LJCA no es de aplicación para la suspensión de disposiciones de carácter general(1026)

3.2.Otorgando o ratificando la suspensión en vía jurisdiccional.

a) Concede la suspensión por la elevada cuantía de la deuda(1027).

b) En otras ocasiones debido a la crisis económica, o falta de disponibilidad o dificultades de tesorería(1028)

c) Por la exigencia del pago en un sólo año de las liquidaciones de cuatro años, más las del ejercicio(1029)

d) Por el lapsus de tiempo y el reintegro: son perjuicios evidentes(1030)

e) Cuando las alegaciones formuladas por el recurrente iban acompañadas del *fumus boni iuris*(1031).

(1026) Autos del TS de 20 de octubre de 1999, (RJ1999/9927). P. Gota Losada, Alfonso; de 6 de noviembre de 1999, (RJ 1999/9928). P. Mateo Díaz, José; de 23 de noviembre de 1999. (RJ 1999/9929). P. Gota Losada, Alfonso

(1027) Auto de 17 de junio de 1980. (RJ 2.449); Auto de 21 de septiembre de 1981. (RJ 3.286); Auto de 5 de julio de 1993. (RJ 6.124); Auto de 20 de diciembre de 1994. (RJ 10.441). Ponente: Martín Herrero, J.L.

(1028) Auto de 15 de marzo de 1982; Auto de 20 de octubre de 1982. (RJ 5.822); Auto de 10 de julio de 1982; Auto de 10 de diciembre de 1983. (RJ 6.153). Ponente: Martín Herrero, J.L.; Auto de 7 de noviembre de 1984. (RJ 5.522); Auto de 3 de febrero de 1989. (RJ 801); Auto de 18 de julio de 1989. (RJ 5.979); Auto de 25 de mayo de 1992. (RJ 5.086); Auto de 7 de mayo de 1992. (RJ 4.169); Sentencia de 10 de diciembre de 1991. (RJ 9.418).

(1029) Auto de 5 de julio de 1993. (RJ 6124).

(1030) Sentencia de 10 de diciembre de 1991. (RJ 9.418).

(1031) Autos de 20 de diciembre de 1990, de 17 y 23 de abril y 16 de julio y 27 de noviembre y 19 de diciembre de 1991; Auto de 24 de septiembre de 1985. (RJ 4226); Auto de 14 de junio de 1993. (RJ 4.575). Ponente: Martín Herrero, J.L.; - Auto de 15 de junio de 1993. (RJ 4.576). Ponente: Martín Herrero, J.L.; Auto de 3 de marzo de 1994. Rev. Impuestos, núm. 21, noviembre, 1994. Págs. 108 a 109.

f) De acuerdo con la nueva interpretación del art.122 de la LJCA(1032).

(1032) Sobre la nueva interpretación del art.122 de la antigua LJCA efectuada por el Tribunal Supremo, año 2000: S. de 21 de julio de 2000. (RJ 2000/7852). P. Gota Losada, Alfonso; S. de 22 de julio de 2000. (RJ 2000/7597). P. Mateo Díaz, José; S. de 10 de junio de 2000. (RJ 2000/4701). P. Mateo Díaz, José; S. de 2 de junio de 2000. (RJ 2000/4233). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 1 de junio de 2000. (RJ 2000/4507). P. Gota Losada, Alfonso; S. de 10 de mayo de 2000. (RJ 2000/4492). P. Gota Losada, Alfonso; S. de 6 de mayo de 2000. (RJ 2000/4488). P. Mateo Díaz, José; S. de 6 de mayo de 2000. (RJ 2000/4486). P. Mateo Díaz, José; S. de 27 de abril de 2000. (RJ 2000/4225). P. Pujalte Clariana, Emilio; S. de 27 de abril de 2000. (RJ 2000/3787). P. Gota Losada, Alfonso; S. de 7 de abril de 2000. (RJ 2000/3769). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 6 de abril de 2000. (RJ 2000/3767). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 30 de enero de 2000. (RJ 2000/2781). P. Gota Losada, Alfonso.

Año 1999: S. de 6 de febrero de 1999. (RJ 1999/1206). P. Sala Sánchez, Pascual; S. de 3 de abril de 1999. (RJ 1999/2965). P. Mateo Díaz, José; S. de 9 de abril de 1999. (RJ 1999/2968). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/2971). P. Rouanet Moscardó, Jaime; S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/2973). P. Mateo Díaz, José; S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/3579). P. Sala Sánchez, Pascual; S. de 17 de abril de 1999. (RJ 1999/3585). P.; Gota Losada, Alfonso; S. de 19 de abril de 1999. (RJ 1999/2983). P. Rouanet Moscardó, Jaime; S. de 29 de mayo de 1999. (RJ 1999/5348). P. Mateo Díaz, José; S. de 5 de julio de 1999. (RJ 1999/6374). P. Sala Sánchez, Pascual; S. de 22 de octubre de 1999. (RJ 1999/7131). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 27 de noviembre de 1999. (RJ 1999/9264). P. Mateo Díaz, José; S. de 28 de diciembre de 1999. (RJ 1999/9617). P. Gota Losada, Alfonso.

Año 1998: Auto de 29 de febrero de 1998. (RJ 1998/1098). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 12 de febrero de 1998. (RJ 1998/1382). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1998. (RJ 1998/2634). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2635). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1998. (RJ 1998/2636). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2645). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2646). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2647). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2648). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 16 de abril de 1998. (RJ 1998/2649). P. Pujalte Clariana, Emilio; S. de 15 de julio de 1998. (RJ 1998/6346). P. Pujalte Clariana, Emilio; S. de 6 de octubre de 1998. (RJ 1998/8807). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 18 de octubre de 1998. (RJ 1998/6659). P. Rodríguez Arribas, Ramón.

Año 1997: Auto de 24 de enero de 1997. (RJ 1997/590). P. Sala Sánchez, Pascual; Auto de 21 de febrero de 1997. (RJ 1997/795). P. Pujalte Clariana, Emilio; S. de 21 de marzo de 1997. (RJ 1997/2429). P. Mateo Díaz, José; Auto de 1 de abril de 1997. (RJ 1997/2968). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 3 de abril de 1997. (RJ 1997/2972). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 18 de abril de 1997. (RJ 1997/3150). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 9 de mayo de 1997. (RJ 1997/3749). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 9 de mayo de 1997. (RJ 1997/3750). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 23 de mayo de 1997. (RJ 1997/3779). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 30 de mayo de 1997. (RJ 1997/3790). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 31 de mayo de 1997. (RJ 1997/4179). P. Mateo Díaz, José; Auto de 18 de abril de 1997. (RJ 1997/7729). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 20 de noviembre de 1997. (RJ 1997/9266). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 29 de diciembre de 1997. (RJ 1998/1356). P. Sala Sánchez, Pascual; Auto del 29 de diciembre de 1997. (RJ 1998/1357). P. Sala Sánchez, Pascual

Año 1996: Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2145). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2146). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2147). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2148). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2149). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2150). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2151). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2152). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 15 de marzo de 1996. (RJ 1996/2153). P. Rouanet

Moscardó, Jaime; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2659). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2660). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2661). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2662). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2663). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2664). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2665). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2666). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 18 de marzo de 1996. (RJ 1996/2667). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2670). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2671). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2672). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2673). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2674). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 20 de marzo de 1996. (RJ 1996/2675). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2677). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2678). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2679). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2680). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2681). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2682). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 21 de marzo de 1996. (RJ 1996/2683). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 22 de marzo de 1996. (RJ 1996/2686). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 22 de marzo de 1996. (RJ 1996/2687). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 22 de marzo de 1996. (RJ 1996/2688). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 22 de marzo de 1996. (RJ 1996/2689). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 22 de marzo de 1996. (RJ 1996/2690). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2693). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2694). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2695). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2696). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2697). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2698). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 25 de marzo de 1996. (RJ 1996/2699). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2701). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2702). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2703). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2704). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2705). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2706). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2707). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2708). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2709). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 26 de marzo de 1996. (RJ 1996/2710). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2712). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2713). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2714). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2715). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2716). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2717). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2718). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2719). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 27 de marzo de 1996. (RJ 1996/2720). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2721). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2722). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2723). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2724). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2725). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2726). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2727). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2728). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 28 de marzo de 1996. (RJ 1996/2729). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2730). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2731). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2732). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2733). P. Rouanet

Moscardó, Jaime; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2734). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2739). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2740). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 29 de marzo de 1996. (RJ 1996/2741). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3123). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3124). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3125). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3126). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3127). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/3128). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 1 de abril de 1996. (RJ 1996/4280). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3130). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3131). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3132). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3133). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3134). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3135). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3136). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3137). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 2 de abril de 1996. (RJ 1996/3138). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3139). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3140). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3141). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3142). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3143). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3144). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3145). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3146). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 3 de abril de 1996. (RJ 1996/3147). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3150). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3151). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3152). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3153). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3154). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3155). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3156). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 9 de abril de 1996. (RJ 1996/3157). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3158). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3159). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3160). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3161). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3162). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3163). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3164). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 10 de abril de 1996. (RJ 1996/3165). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 11 de abril de 1996. (RJ 1996/3166). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 11 de abril de 1996. (RJ 1996/3167). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 11 de abril de 1996. (RJ 1996/3168). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 11 de abril de 1996. (RJ 1996/3169). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 11 de abril de 1996. (RJ 1996/3452). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3170). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3171). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3172). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3173). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3174). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3175). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3176). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3177). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 12 de abril de 1996. (RJ 1996/3178). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3453). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3454). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3455). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3456). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3457). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3458). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3459). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 15 de abril de 1996. (RJ 1996/3460). P. Ruiz-

4.- Suspensión en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

4.1.- La suspensión como medida cautelar.

Con la nueva LJCA 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 validos que trate de dar respuesta a la amplia gana 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

24 de abril de 1996. (RJ 1996/3540). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 24 de abril de 1996. (RJ 1996/3541). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 25 de abril de 1996. (RJ 1996/3543). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 25 de abril de 1996. (RJ 1996/3544). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 25 de abril de 1996. (RJ 1996/3545). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3553). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3554). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3555). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3556). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3557). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3558). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3559). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3560). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 30 de abril de 1996. (RJ 1996/3561). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 3 de mayo de 1996. (RJ 1996/4284). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 6 de mayo de 1996. (RJ 1996/4288). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 7 de mayo de 1996. (RJ 1996/4293). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 8 de mayo de 1996. (RJ 1996/4294). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 9 de mayo de 1996. (RJ 1996/4297). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 10 de mayo de 1996. (RJ 1996/4301). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 13 de mayo de 1996. (RJ 1996/4306). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 14 de mayo de 1996. (RJ 1996/4309). P. Rouanet Moscardó, Jaime; Auto de 16 de mayo de 1996. (RJ 1996/4313). P. Ruiz-Jarabo Ferrán, José María; Auto de 17 de mayo de 1996. (RJ 1996/4317). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 20 de mayo de 1996. (RJ 1996/4319). P. Gota Losada, Alfonso; Auto de 21 de mayo de 1996. (RJ 1996/4321). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 22 de mayo de 1996. (RJ 1996/4323). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 30 de mayo de 1996. (RJ 1996/4340). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 31 de mayo de 1996. (RJ 1996/4347). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 3 de junio de 1996. (RJ 1996/4920). P. Pujalte Clariana, Emilio; Auto de 4 de junio de 1996. (RJ 1996/4928). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 6 de junio de 1996. (RJ 1996/4930). P. Enríquez Sancho, Ricardo; Auto de 6 de junio de 1996. (RJ 1996/4934). P. Rodríguez Arribas, Ramón; Auto de 6 de junio de 1996. (RJ 1996/4936). P. Rodríguez Arribas, Ramón; S. de 2 de julio de 1996. (RJ 1996/5840). P. Enríquez sancho, Ricardo; S. de 21 de octubre de 1996. (RJ 1996/7293). P. Enríquez sancho, Ricardo; S. de 23 de diciembre de 1996. (RJ 1996/9637). P. Rodríguez Arribas, Ramón.

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, y por otro, su ingreso como medida adecuada a la financiación de los entes públicos, por lo que se hace necesario ponderar la necesidad de ejecución inmediata del acto y por otro 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 debería ser la suspensión automática(1033) y una vez oídas las partes, es decir, la Administración debiendo de probar que existe interés público en su ejecución(1034) o la necesidad de adoptar una contracautela(1035) ya que la nueva LJCA no ha establecido necesariamente la prestación de caución(1036), y de acuerdo con al doctrina del Tribunal Constitucional 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

(1033) 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».

(1034) 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».

(1035) 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.

(1036) 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.

Administración no puede, mientras aquéllos resuelven sobre la petición de tutela cautelar, ejecutar los actos a los que se refiere la pretensión, por lo que se puede afirmar que ha desaparecido el efecto no suspensivo de los recursos. Según lo anterior, llevado al ámbito tributario, será la Administración la que debería alegar que el interés general exige la inmediata ejecución del acto de liquidación, en caso contrario, se debería de conceder la suspensión, mientras que la caución vendrá exigida según el artículo 133.1 cuando de la medida pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, por lo que para su exigencia dependerá de la producción de dichos perjuicios de cualquier naturaleza, lo cual deberá ser acreditada por la Administración cuando considere 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 anteriormente aunque se puede interpretar de la nueva LJCA, 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 órgano 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.

4.2.- Procedimiento.

El procedimiento para la adopción de medidas cautelares o de suspensión de la ejecución no presenta peculiaridades en materia tributaria, constituyéndose en proceso incidental dentro del proceso contencioso-administrativo que se sustanciará en pieza separada.

4.2.1.- Solicitud de suspensión.

Los sujeto legitimados para solicitar la adopción de las medidas cautelares al poder solicitarse en cualquier estado del proceso (artículo 129 de la LJCA) serán los que tenga la condición de parte o sus causabientes, (artículo 19 y 22 de la LJCA), y que ante la falta de indicación sobre la forma a seguir para solicitar las medidas cautelares, se podrá solicitar la suspensión en el mismo escrito en que se interpone el recurso o mediante «otrosí», o mediante escrito separado.

En este escrito se acompañara con los elementos de prueba que traten de fundamentar los requisitos para la adopción de la medida cautelar, como son la apariencia de buen derecho, *el periculum in mora* y el equilibrio de intereses, que podrán pedirse en cualquier estado del proceso (art.129), por tanto, en cualquier de las fases del proceso, tanto en la primera o única instancia como el de apelación cuando proceda. La medida adoptada seguirá produciendo efectos aunque recaída la sentencia oportuna se entable una segunda instancia, aunque consideramos que en esta segunda instancias se debería a volver a analizar los motivos que conllevaron la adopción de dicha medida.

4.2.2.- Tramitación.

El procedimiento establecido para la tramitación de la petición de la medida cautelar viene recogido fundamentalmente en el artículo 131, que tras la presentación de la petición se procederá la apertura de la pieza separada de suspensión, dando audiencia a la parte contraria, debiendo presentar las alegaciones en el plazo de diez días, que serán presentadas por el órgano autor de la actividad impugnada en el caso en que la parte demanda no hubiera comparecido por el letrado correspondiente. El auto resolutorio de la pieza separada habrá de dictarse en el plazo de cinco días.

En los supuestos de urgencia el artículo 135 de la LJCA la medida cautelar provisionalísima se adoptará mediante auto con carácter automático y una vez iniciado el proceso sin necesidad de oír a la parte contraria y posteriormente se efectuará una comparecencia con las partes en el plazo de tres días siguientes para pronunciarse sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada.

4.2.3.- Terminación. Apelación de los autos de suspensión.

Se dictará el correspondiente auto tras la audiencia a las partes o tras la comparecencia en los supuestos de urgencia que podrán fin al incidente cautelar, debiendo alejarse su contenido de cláusulas de estilo vacías de contenido concreto, tan abstractas y genéricas que no se concretan en el supuesto concreto debatido, por tanto, motivado y dan respuesta a lo solicitado con la correspondiente argumentación jurídica. Este auto será notificado al órgano administrativo correspondiente que deberá disponer su inmediato cumplimiento y en el caso de no hacerse el órgano judicial podrá adoptar por los medios para la ejecución de sentencias el cumplimiento de tal medida cautelar.

Las medidas adoptadas podrán ser objeto de revocación o modificación, artículo 132 de la LJCA, tanto de oficio como a instancia de parte cuando hayan cambiado las circunstancias en virtud de las cuales se adoptaron y por los avances que se realicen en el proceso sobre las distintas cuestiones de fondo, por lo que la apariencia de buen derecho opera para la adopción no se utiliza para las modificaciones que comentamos, otorgando audiencia a las partes, igual que lo recogido en el artículo 131.

El régimen de impugnación de los autos dictados por los juzgados de lo contencioso-administrativo y por los juzgados centrales de lo contencioso-administrativo en procesos de los que conozcan en primera instancia sobre medidas cautelares procederá el recurso de apelación en un solo efecto, artículo 80.1.e) de la LJCA, en tanto los dictados en segunda instancia serán recurribles en casación

4.2.4.- Efectos jurídicos de la medida cautelar.

En la LJCA no establece que la mera solicitud de la suspensión conlleve aparejada una suspensión provisional, pero como hemos expuesto a lo largo de este trabajo y como recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional, la mera solicitud exige que el acto no se ejecute hasta que el órgano jurisdiccional haya decidido sobre la misma, ya que la ejecución prematura debido a un posterior otorgamiento de la suspensión conllevaría la anulación de lo ejecutado si fuese reversible, es decir, deberán de restaurarse las cosas al estado en que no se hiciese perder al recurso su finalidad legítima, lo que en muchas

En la LJCA no establece que la mera solicitud de la suspensión conlleve aparejada una suspensión provisional, pero como hemos expuesto a lo largo de este trabajo y como recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional, la mera solicitud exige que el acto no se ejecute hasta que el órgano jurisdiccional haya decidido sobre la misma, ya que la ejecución prematura debido a un posterior otorgamiento de la suspensión conllevaría la anulación de lo ejecutado si fuese reversible, es decir, deberán de restaurarse las cosas al estado en que no se hiciese perder al recurso su finalidad legítima, lo que en muchas ocasiones no será posible, siendo lo más aconsejable que la Administración no inicie actuaciones para llevar a cabo la ejecución del acto.

Por tanto, la solicitud de la suspensión deba significar como tal medida cautelar, la suspensión automática por la mera solicitud de la suspensión hasta que se resuelva sobre su procedencia, lo cual debería conlleva en el ámbito tributario que hasta que no se decida sobre la misma no debería existir el riesgo del devengo de apremio.

El levantamiento de la suspensión, como cualquier otra medida cautelar siempre que se haya producido se revocación o modificación se producirá cuando recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se haya acordado o hasta que éste finalice por cualquiera de las causas previstas en la propia LJCA.

Capítulo Séptimo

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN FRENTE A LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS DE TRIBUTARIOS

1.- INTRODUCCIÓN. DELIMITACIÓN DE SITUACIONES.

Dentro de los efectos que produce la concesión de la suspensión, debemos distinguir aquellos efectos que son propios o típicos de dicha institución, como es detener la eficacia del acto objeto de suspensión en el tiempo, hasta que ésta se levante, de aquellos efectos colaterales de dicha institución, que depende del resultado del procedimiento donde se ha otorgado la suspensión. Es decir, como este trabajo se centra básicamente en la suspensión de los actos tributarios objeto de reclamación o recurso, dependiendo de cómo concluye éste, las consecuencias serán distintas dependiendo si se ha obtenido la suspensión o no a lo largo de dicho procedimiento o proceso.

La Administración Tributaria también se verá afectada como consecuencia de lo anterior, en el sentido, que se van producir una serie de situaciones que van a situar a la misma en una posición deudora frente al obligado tributario que ha visto estimadas sus pretensiones en el procedimiento revisor, naciendo en estas ocasiones, a parte del deber de devolución, la responsabilidad patrimonial de dicha Administración.

En la actualidad son distintas las situaciones donde la Administración Tributaria se encuentra en una posición deudora, nos estamos refiriendo, básicamente, a los supuestos de devolución de ingresos indebidos, a los casos de devoluciones de oficio y aquellos, que tras ser estimado el recurso del obligado tributario, la Administración debe

restablecer la situación creada por el acto por ella dictado, siendo distintas sus consecuencias, dependiendo de si se ha obtenido o no la suspensión de la ejecución del acto.

Aunque la consecuencia final en la práctica, para las tres situaciones, es la misma, la Administración Tributaria debe satisfacer una cantidad de dinero en base a la necesidad borrar los efectos que se hayan producido al no tener el deber de soportarlos el correspondiente obligado tributario, (en el primer caso, la devolución del ingreso indebido efectuado, en el segundo, será la devolución del exceso del ingreso debido y, en el tercero, restablecer la situación que ha provocado el acto anulado). Las causas por las que se generan estas situaciones y su procedimiento son distintos, así por ejemplo, en el caso de la devolución de los ingresos indebidos, se enmarca en el procedimiento de devolución de los ingresos indebidos(1037), en el caso de las devoluciones de oficio, en la normativa propia de cada tributo(1038), y el tercer supuesto, dependerá del procedimiento revisor que se haya utilizado hasta alcanzar el pronunciamiento favorable(1039).

Debido a las distintas situaciones, nosotros partimos de la consistente en que el acto tributario va a ser objeto de revisión a través de las distintas posibilidades que ofrece el ordenamiento tributario, aunque más adelante sea necesario distinguir también entre las resoluciones dictadas por órganos administrativos y órganos judiciales.

Ante esta situación nos podemos encontrar básicamente que:

A) Que la resolución o sentencia se favorable para la Administración, donde habrá que diferenciar:

(1037) Artículo 155 de la LGT y el Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, desarrollado por la Orden de 22 de marzo de 1991.

(1038) Artículo 3.b), art.11 de la LDGC, junto el artículo 85 de la LIRPF, artículo 145 de la LIS y artículo 115 de la LIVA.

(1039) Concretamente en el ámbito tributo y en la actualidad se reconoce el derecho a ser reembolsado del coste de las garantía aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria cuando ésta ha sido declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa en el artículo 3.c) y 12 de la LDGC, junto con el artículo 81.4 de la LGT y su desarrollo recogido en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

a.1.- Que la deuda haya sido ingresada previamente por el obligado tributario.

En este caso no se ha producido un daño no deseado por el ordenamiento jurídico, por lo que no puede existir una lesión que pueda ser objeto de indemnización, ya que el daño «-cumplimiento con el deber de contribuir»- ha sido soportado por la persona que en virtud del mandato de la ley reúne los requisitos para satisfacer la correspondiente obligación tributaria. Donde además, el titular del derecho de crédito, la Administración Tributaria, ha visto satisfecho el mismo, y el obligado tributario, ha visto también satisfecho el suyo, haber obtenido un pronunciamiento en justicia, con independencia de no haber obtenido uno favorable(1040).

a.2.- Que el acto objeto de revisión se encuentra suspendida su ejecución.

En este caso puede hablarse de un daño o perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública, -que en definitiva, un daño a los intereses del resto de contribuyentes que cumplen sus obligaciones correctamente-, desde el mismo momento en que se dejó de ingresar el importe de lo debido correctamente. En este sentido, la AEAT llevará a cabo la ejecución de la garantía presentada para obtener la suspensión, en el caso que el obligado tributario no satisface la deuda tributaria en el plazo concedido en la notificación de la resolución (art.20.8 RGR), junto con el importe de los intereses de demora devengados durante el tiempo transcurrido hasta el momento en que se efectúe el ingreso.

(1040) Así, la tutela judicial o la obtención de un pronunciamiento en justicia se encuentra satisfecho una vez que se obtiene el mismo con independencia que este sea favorable o no, de acuerdo con la interpretación, en relación con el contenido del derecho fundamental a la tutela judicial, dada por el Tribunal Constitucional, así su Sentencia 9/1981: «En lo que aquí interesa el art.24.1 reconoce el derecho de todos a la jurisdicción, es decir, a promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas, en el bien entendido que esa decisión no tiene por qué ser favorable a las peticiones del actor, y que aunque normalmente recaiga sobre el fondo puede ocurrir que no entre en él por diversas razones. Entre ella se encuentra que el órgano judicial instado no se considere competente. Ello supone que el art.24.1 no puede interpretarse como un derecho incondicional a la prestación jurisdiccional, sino como un derecho a obtenerla siempre que se ejerza por las vías procesales legalmente establecidas, tal y como declaran los Autos de 30 de octubre de 1980 y 18 de febrero de 1981», GARCÍA MORILLO, Joaquín: *La justicia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (recopilación, sistematización e introducción)*. Vol. III, Edt. Ministerio de Justicia, Secretaria General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987, pág.956.

Siendo necesario articular alguna formula que trate de evitar aquellas solicitudes de suspensión que solo tratan de obtener una demora en el pago de su obligación tributaria(1041).

a.3.- Que la deuda no haya sido ingresada y tampoco haya sido objeto de suspensión su ejecución.

En estos casos, la Administración habrá iniciado el procedimiento de apremio para hacer efectivo el ingreso de la deuda tributaria, materializandose en el embargo y subasta de los bienes del obligado tributario(1042).

B) Que la resolución o sentencia se favorable a las pretensiones del obligado tributario, anulándose el acto administrativo tributario que provocaba la posición pasiva del mismo. En estos casos nos podemos encontrar que:

b.1.- Si la deuda ha sido previamente ingresada.

(1041) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo*, Edt. Civitas, Madrid, 1983. Pág. 703 a 704. «Tan injusto es que el contribuyente que pagó la deuda tributaria y, al lograr una resolución estimatoria, únicamente obtenga como indemnización el pago de los intereses de aquélla desde que verificó el ingreso hasta que obtuvo la devolución, como que el que logró la suspensión y fue desestimada su reclamación, únicamente tenga que pagar después de varios años el importe de la deuda tributaria y los intereses de demora.

La única forma de que impere la Justicia, de evitar al recurrente temerario que sólo persigue la suspensión y de evitar que el que pagó la deuda tributaria sufra una auténtica confiscación, es con una regulación adecuada de la resolución, que parta de realidades y no de ficciones.

Bien está el abono del interés de demora, en uno u otro sentido. Pero previamente a ello, es imprescindible actualizar la deuda tributaria, traducirla a valores actuales. De tal modo que cuando pague el que obtuvo la suspensión, pague el valor real. Y cuando le sea reintegrada la que pagó, reciba, asimismo, el valor real.

Sólo así podrá evitarse que se acuda al procedimiento con el fin bastardo de demorar el pago de la deuda tributaria y evitarse, también que el recurrente que pagó sufra una confiscación».

(1042) Como una manifestación de la autotutela ejecutiva, la Administración podría concluir el procedimiento de apremio antes de la finalización de la revisión del acto que es objeto de ejecución, lo que en muchas ocasiones podía producir daños o perjuicios de imposible reparación, en el caso que la posterior decisión fuera contraria al acto dictado y ejecutado por la Administración. Esta situación todavía se puede producir en la actualidad aunque ha sufrido una modificación sustancial a través de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que consideramos como una de las medidas más importantes incorporadas en la misma, recogida en su artículo 31.2: «La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación».

Significa que se ha llevado a cabo el ingreso de una deuda tributaria, que por distintos motivos, no se adecua a lo exigido por la norma. Estableciendo el ordenamiento tributario el procedimiento a seguir para llevar a cabo la reparación del daño ocasionado al obligado que ha llevado a cabo el ingreso de una deuda tributaria, donde el acto que lo legitima ha sido declarado contrario a derecho, consistiendo en la devolución de lo ingresado junto con el interés de demora, según la nueva redacción del art.155.1 de la LGT y artículos 3.b) y 10 de la LDGC. Basándonos en las dos normas anteriores debemos de entender modificados también los artículos 36, del Real Decreto Legislativo 2795/1980, LBPEA y 110.4 RPREA, los cuales continúan haciendo referencia al interés legal del dinero(1043), aunque no se ha producido también, el cambio, en relación con la variabilidad del tipo de interés de demora, sino que será el vigente cuando se realizó

(1043) Ha sido a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, cuando se producido la equiparación de tipos de intereses, el demora, a satisfacer por la Administración a los contribuyentes, situación recogida en su art.10, para los supuestos de devolución de ingresos indebidos y para los supuestos devoluciones de oficio, art.11, de dicha disposición, anteriormente la Administración tributaria venía obligada a satisfacer el interés legal del dinero, mientras los contribuyentes el interés de demora.

Estas modificaciones han conllevado la incorporación de una nueva redacción del art. 155.1 de la LGT dada por la Dispos. Final. Primera.1 de la Ley 1/1998 y la nueva redacción del artículo 2.1.b) del Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Pero que ocurre en el caso comentado, es decir, cuando, como consecuencia de la estimación de la reclamación hubiera que devolver cantidades ingresadas, ¿sigue vigente el art.36 de LBPEA?.

Mientras que el art.4.3 de la Ley 1/1998, incorpora como uno de los derechos de los obligados tributarios, que ha sido demandado por unanimidad por la doctrina, como es que: *«Las Leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas, logrando una mayor seguridad jurídica en el ámbito tributario. Pero para mayor sorpresa, la propia Ley en su Disp. Transitoria única.1. nos dice que: «Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en esta Ley».*

Al no recoger entre la relación de normas derogadas el art.36 de la LBPEA ni art.110.4 del RPREA, ¿habrá que suponer que permanecen en vigor?, a pesar de la modificación del art.155.1 de la LGT y del contenido de sus arts. 10 y 11 de la LDGC o, ¿están derogados?, debido a que se oponen a lo establecido en sus propios artículos.

A pesar de esta contradicción y esperando en el futuro el propio legislador asuma sus propios mandatos, debemos considerar que la satisfacción del interés de demora en favor del obligado tributario no se puede suscribir únicamente en los casos de devoluciones de oficio o para los casos de devolución por ingresos indebidos, conceptuado este último en sentido estricto, es decir, los casos enumerados en el art. 7 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, sino en un sentido amplio, es decir, en cualquier situación donde la Administración tributaria tenga una posición deudora frente al obligado tributario, como es el caso en que se deba efectuar la devolución de lo ingresado al ser estimado el recurso o reclamación.

el ingreso(1044), aunque hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo(1045).

b.2.- Si se obtuvo la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación.

Al obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado se esta evitando el ingreso de la deuda tributaria o la ejecución del patrimonio del deudor hasta que el acto sea declarado conforme a derecho. Normalmente, la obtención de la suspensión se hace depender de la prestación de la correspondiente garantía, por lo que, como en el caso anterior, se ha producido un daño o perjuicio al obligado tributario no deseado por el ordenamiento, en uno, la privación durante un tiempo determinado de la cantidad ingresa, en otro, el coste económico ocasionado por la garantía prestada.

En este caso, como tendremos oportunidad ver, el ordenamiento tributario ha guardado silencio hasta la Ley 25/1995 y posteriormente, la Ley 1/1998, que en un sentido más amplio, ha efectuado el reconocimiento a la indemnización de dichos daños,

(1044) Aunque el tipo ha satisfacer por la Administración será el mismo, el interés de demora, cuando ocupa una posición deudora debido a alguna de las circunstancias descritas en la nota anterior, pero este mismo tratamiento no alcanza a la cuantificación de dicho interés de demora, es decir:

a) cuando la Administración resulte se acreedora, se optado por la variabilidad de tipos, es decir, el interés de demora vigente a lo largo del período en el que se vaya devengado, art.58.2.c) LGT, según nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

b) cuando la Administración resulte ser deudora:

1.- Se ha optado por la variabilidad de tipos en dos casos: - En materia de ingresos indebidos, art.2.1.b) del RD 1.163/1990, se abonará el interés de demora vigente a lo largo del período en que dicho interés se devengue, según la nueva redacción dada por el RD 136/2000.- En el caso de devoluciones de oficio del artículo 11 de la LDGC.

2.- No se ha optado por la variabilidad de tipos, sino el tipo vigente en el día en que se efectuó el ingreso con independencia de que hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo, situación acaecida cuando la estimación de una reclamación conlleva la devolución de la cantidad previamente ingresada, art.110.4 del RPREA.

(1045) Somos contrarios a este distinto tratamiento va en contra de la propia naturaleza y finalidad de los interés de demora, por lo que su cuantificación debería ser la misma en todos los supuestos en que se devenga, la variabilidad de tipos. Aunque partiendo de la STS de 22 de febrero de 1996, (RJ 1996/7663). P. Gota Losada, Alfonso, se han mostrado partidarios de esta distinción, constatando los perjuicios que puede ocasionar a la Hacienda Pública, FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La aplicación del tipo de interés vigente en el momento del ingreso en caso de estimación de la reclamación o de sentencia favorable al contribuyente», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.2, enero, 2000, pág.8; o sus beneficios CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.233.

habiendo sido hasta ese momento la jurisprudencia y la doctrina las que venían reconociendo y demandando dicha posibilidad(1046).

b.3.- Por último, la posibilidad de no haber ingresado, o de no haber obtenido la suspensión de la ejecución del acto.

En estos casos, normalmente, antes de la finalización del procedimiento revisor o del proceso judicial, se habrán ejecutado los bienes del obligado tributario a través del procedimiento de apremio, por lo que será necesario restablecer el daño o perjuicio sufrido por el obligado tributario al momento inicial, junto con el recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio. Siendo en estos casos donde tras la enajenación de los bienes de contribuyente por el procedimiento de recaudación ejecutivo puede conllevar unos daños irreparables o de difícil reparación cuando se deseaba restablecer la situación tras la declaración de nulidad del acto de tributario que legitimaba el actuar administrativo. Situación que en la actualidad, aunque todavía se puede producir, se han limitado sus consecuencias perjudiciales como ilación de la previsión contenida en el artículo 31.2 de la LDGC, por la cual, *«la Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme...»*, salvo en algunos casos particulares(1047).

(1046) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Edt. Civitas, Madrid, 1983, págs.703 a 704. *«La decisión de un recurso contra una resolución de los órganos económico-administrativos, aparte de los efectos ordinarios, puede producir otros indirectos o reflejos. El más importante es la posible responsabilidad patrimonial de la Administración; por ejemplo, por el costo del aval bancario prestado en garantía de la suspensión del acto impugnado, durante la tramitación del recurso, si éste es estimado»*.

BANACLOCHE PALAO, Carmen: *«Indemnización por gastos de aval»*, *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1995, pág.1.519. CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Las reclamaciones económico-administrativas*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 148. IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: *«La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas»*, *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.18, 1992, pág. D-410. HERRANZ DÍAZ: *«La indemnización de los gastos de mantenimiento de aval»*, en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.193.

(1047) Hemos distinguido una serie de situaciones que pretenden tener carácter globalizador, ya que podemos encontrar otras, pero que perfectamente podemos integrarlas en alguna de las anteriores, así por ejemplo, en el caso de la estimación parcial de las alegaciones del interesado o, el caso de actos tributarios carentes de contenido económico, o cuando se ha obtenido previamente la

Como hemos podido observar, los efectos, en caso de obtener el obligado tributario un pronunciamiento favorable por el órgano revisor, van a ser diferentes en relación con la restauración de la situación creada por el acto que ha sido declarado contrario a Derecho, dependiendo de dos situaciones básicas:

- La primera, que se haya efectuado previamente el correspondiente ingreso en virtud del cumplimiento del acto administrativo que lo impone, por tanto, se trataría de un ingreso debido, pero desde el mismo momento en que el órgano revisor ha declarado que el acto que exige el ingreso es ilegal, él mismo se convierte en indebido, teniendo derecho a la devolución del ingreso no debido;

- La segunda, cuando no se efectúa el ingreso, sino que tras la presentación de la oportuna garantía, se ha obtenido la suspensión de la ejecución del acto, garantizándose el importe y el cumplimiento de la obligación tributaria exigida por el acto objeto de reclamación, en estos casos no se podrá hablar de un ingreso no debido, ya que el mismo no se ha producido(1048), sino de los gastos que ha conllevado la prestación de la garantía para obtener la suspensión de un acto administrativo que ha sido declarado contrario a Derecho, donde el interesado podrá solicitar de la Administración el resarcimiento de dichos gastos que ha tenido que soportar como consecuencia de una actuación incorrecta de la Administración. Lógicamente el resarcimiento de dichos gastos vendrá condicionado a la hora de determinar su importe por el tipo de garantía prestado por el obligado tributario para obtener la suspensión (fianza, depósito, aval, hipoteca...)(1049).

suspensión de la ejecución del acto y después, antes de la finalización del procedimiento revisor se decide ingresar el importe de la deuda tributaria, etc.

(1048) SAN de 26 de octubre de 1992 (JT 439), «...En definitiva, la invalidez del acto administrativo de liquidación es presupuesto inexcusable de la devolución de las cantidades ingresadas en virtud de tal liquidación...». En este caso, al no existir cantidades ingresadas, por haber obtenido la suspensión del acto, se convierte también en presupuesto necesario para la posible solicitud de resarcimiento de los daños causados por acto administrativo, es que éste haya sido previamente invalidado, para después ver si concurre los presupuestos o requisitos necesarios de ese resarcimiento o indemnización.

(1049) Hasta ahora hemos estado haciendo referencia a los supuestos donde el obligado tributario debe de ingresar el importe de la deuda tributaria, pero existe, otra serie de deberes, que no consistentes en la entrega de dinero, como son las deberes de prestación de información requerida por la Administración Tributaria, donde habrá que analizar las posibilidades que tiene el obligado en relación al resarcimiento del daño causado por dichos actos.

Común a ambas situaciones nos encontramos también con otro tipo de gastos que ha tenido que soportar el ciudadano debido a la actuación incorrecta de la Administración, lo que normalmente se conoce con el nombre de costas judiciales o, los gastos de asesoramiento de profesionales, siendo necesario analizar las posibilidades de resarcimiento de estos gastos en base a las situaciones descritas anteriormente.

En resumen, una vez que los órganos administrativos o los jurisdiccionales declaran contrario a Derecho el acto por el cual se exige la deuda tributaria, es necesario que se restablezca la situación creada como consecuencia de dicho acto, es decir, el obligado tributario ha sufrido en su patrimonio unos efectos que no tenía el deber jurídico de soportarlos por lo que a continuación analizaremos el alcance de las medidas existentes el ordenamiento tributario para restablecer el patrimonio del afectado a su situación inicial.

1.2.- Devolución de un ingreso declarado no debido.

Es necesario a la hora de determinar las consecuencias jurídicas que se producen debido al ingreso de una deuda tributaria donde el acto que lo impone ha sido declarado contrario a Derecho, donde el interesado tendrá derecho a la devolución del mismo de otra serie de situaciones que dan derecho a devolución tributarias, pudiendo distinguir entre la «devolución directa» de ingresos indebidos o ingresos indebidos *ab origine* y la «devolución indirecta» de ingresos indebidos(1050).

Así, por un lado, nos encontramos con la definición clásica de ingresos indebidos en materia tributaria, ofrecida por la prof^a. PRAENA(1051), como toda entrega de dinero al Tesoro sin que éste tenga derecho a percibirla, pero de acuerdo con la normativa tributaria, nos encontramos por un lado con la «devolución directa»(1052) de ingresos

(1050) STS de 10 de junio de 1994, (RJ 4664), que lleva a cabo la distinción entre la «devolución directa», fundada en el art. 155 de la LGT, y la «devolución indirecta» como consecuencia de la anulación del acto de liquidación, fundada de acuerdo con los hechos debatidos en el art. 118 del RPREA de 1924, en la actualidad, art.110.4 del RPREA.

(1051) PRAENA REQUENA, Antonia: «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Hacienda Pública*, núm. 16,1972, pág. 268.

(1052) En sentido estricto el concepto de ingresos indebidos «-y sobre todo el procedimiento a que se refiere el art.155 LGT- queda reservado a los casos en que la devolución se deriva de una anomalía en el procedimiento de gestión...» PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero. Parte*

indebidos o ingresos indebidos *ab origine* fundada en el art.155 de la LGT, donde se reconoce el derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos, desarrollado por el RD 1163/1990, de 21 de septiembre y la Orden de 22 de marzo de 1991, que van a tener el calificativo de indebidos aquellos ingresos que estén motivados en la duplicidad de pago, un ingreso excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada, y cuando se lleva a cabo el ingreso de tributos ya prescritos(1053). En estos casos nos encontramos con unos ingresos que no eran debidos cuando se efectuaron, *«que guardan en común el que son actuaciones del obligado sin acto administrativo ni norma que les exija ese ingreso, y ello los convierte en indebidos desde su origen»*(1054). Se trata de un procedimiento que si se dan los presupuestos para ejercitar el derecho a la devolución, se entra en las dos fases sucesivas del procedimiento: la de declaración o reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso presuntamente indebido y la de su ejecución, es decir, que se lleve a cabo la devolución del ingreso ya declarado como indebido(1055).

Por otro lado, nos encontramos con la «devolución indirecta» de ingresos indebidos como consecuencia de la anulación del acto o norma que lo imponía, donde, por ejemplo *«...cabe que el ingreso indebido se haya producido como consecuencia de una liquidación, practicada por la Administración, no ajustada a derecho, y, respecto a la cual, quien haya efectuado el ingreso (esto es, la entrega al erario público de la*

General. Edt. Civitas.7^a edc. Madrid, 1997, pág. 321.

(1053) Solamente tienen la calificación de ingresos indebidos los supuestos enumerados en el art.7.1 del RD 1163/1990, aunque la doctrina y la jurisprudencia consideran que no se trata de una lista cerrada, sino que existirán otros supuestos que tendrán el mismo calificativo y podrán acogerse al procedimiento descrito en dicha norma.

(1054) MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *Curso De Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, sexta edición, 1995, pág.516.

(1055) Al tratarse de la devolución de ingresos indebidos en el sentido estricto del término, el procedimiento a seguir es el establecido en el Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, que se podrá iniciar de oficio o a instancia del interesado, donde se distingue entre un plazo de prescripción del derecho a reclamar el reconocimiento de la devolución y el plazo de prescripción del derecho a la ejecución de la devolución, siendo cada uno de cuatro años, debido a la redacción del art. 24 «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: ... d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos», de la Ley 1/1998, de 26 de septiembre, y la nueva redacción del art.64 de la LGT, dada por la Dispos. Final. Primera.1 de la anterior Ley y recogido este nuevo plazo de prescripción en el art.3 del RD 1.163/1990, tras la nueva redacción dada por la Dispos. Final segunda del RD 136/2000, de 4 de febrero.

suma liquidada en concepto aparente de deuda, aunque ésta realmente no exista o no debiera haber existido) ha de impugnar el acto administrativo y obtener una resolución o sentencia en la que se declare el carácter indebido del pago realizado»(1056). En estos casos el reconocimiento del derecho a la devolución no se rige por el procedimiento de art.155.2 de la LGT y el Real Decreto que lo desarrolla, sino que se va a seguir por el cauce específico establecido al efecto, dependiendo del camino seguido para obtener la anulación del acto que exige el ingreso efectuado, así, nos encontramos que dicha anulación se ha llevado a cabo a través de una resolución o de un fallo judicial como consecuencia de la utilización de las vías de revisión típicas (recurso de reposición, reclamaciones económico-administrativas, recurso contencioso-administrativo), o en el caso de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, por vía del art. 156 LGT, siendo el órgano que dictó el acto el que corrige el error y declara el derecho a la devolución, o el caso de los supuestos de revisión de oficio de los arts.153 (nulidad de pleno derecho), 154 (anulabilidad) y 171 (recurso extraordinario de revisión) de la LGT(1057). También en los supuestos de solicitud de rectificación de autoliquidaciones

(1056) STS de 10 de junio de 1994, (RJ 4664), F.J. segundo.

(1057) Ello en base a la Disposición Adicional Segunda del RD 1.163/1990 que declara la posibilidad de que el obligado tributario inste el inicio de alguno de estos procedimientos aunque el acto en cuestión haya ganado firmeza, con la finalidad de obtener el reconocimiento del derecho a la devolución. Se trata de una excepción al principio general de que los actos administrativos que han ganado firmeza no son susceptibles de ser revisados, en virtud del principio jurídico de seguridad jurídica. Así la jurisprudencia reitera que contra la liquidaciones firmes no puede instarse el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, salvo que sea a través de los procedimientos especiales de revisión: en este sentido la SAN de 26 de octubre de 1992 (JT 439), «Cuarto.- La invalidación del acto administrativo de liquidación -presupuesto, como se ha advertido, de la devolución de ingresos indebidos- sólo puede tener lugar en sede administrativa a través de dos vías: o bien a través de la interposición de los recursos administrativos en tiempo hábil, en cuyo caso los actos administrativos deben ser anulados cuando incurren en cualquier infracción del Ordenamiento Jurídico, o bien si se hubieren transcurrido los plazos de interposición de los recursos administrativos, como en el caso también efectivamente aconteció, a través del cauce de la revisión de oficio, en cuyo caso los actos administrativos únicamente podrán ser invalidados cuando incurren en los vicios de nulidad de pleno derecho previstos en el art.153 LGT (en cualquier momento, a salvo siempre el plazo de prescripción quinquenal de los derechos económicos derivados de la declaración de nulidad) o cuando incurriesen en vicios de anulabilidad siempre que infrinjan manifiestamente la ley, conforme a lo dispuesto en el art.154 de la propia Ley Tributaria (durante un plazo en este caso de cinco años y en el que, a diferencia de los supuestos del art. 153, sólo cabe la iniciación de oficio y no a instancia del interesado)».

Sentencia que se enmarca en aquellas que son partidarias de la tesis que el procedimiento de revisión del ar.154 no puede ser instado por el interesado sino que siempre será a instancia de la Administración.

(art.8 y 9 de RD 1.163/1990), en los casos de ingreso de la obligación tributaria o en los casos de retenciones o repercusiones, respectivamente, siempre que la Administración no haya girado una liquidación definitiva, o en el caso, de ser provisional el motivo de la rectificación en que se basa la devolución sea distinto al tenido por la Administración en la liquidación provisional.

En todos estos casos, los plazos para el reconocimiento del derecho a la devolución serán los establecidos para cada procedimiento utilizado para obtener dicho reconocimiento(1058). Donde a su vez, podemos distinguir:

a) El interesado ha obtenido la declaración de nulidad del acto liquidatorio, pero en la petición inicial del recurso no ha solicitado, que en caso de estimarse sus pretensiones, se le reconozca el derecho a la devolución, por lo que tendrá que iniciar el procedimiento de reconocimiento del derecho a la devolución. Esto será así, sí el órgano revisor no se pronuncia de manera expresa reconociendo ese derecho, ya que en principio, tanto en recurso de reposición como en la reclamación económico-administrativa, el órgano revisor tiene la facultad para poder someter a su conocimiento «...todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso» (Art.13.1 del RD 2244/1979, de 7 septiembre), como el artículo 169 LGT en relación con las reclamaciones económico-administrativas donde se atribuye la revisión de todas las cuestiones, hayan sido o no planteadas por los interesados(1059), debiendo pronunciarse sobre la declaración del derecho a la devolución(1060). Aunque en base

(1058) Existe un tercer grupo donde la Administración Tributaria efectúa la devolución de cantidades ingresadas que son consecuencia de la propia mecánica o funcionamiento de determinados impuestos. Así ocurre en el IRPF cuando los pagos a cuenta son superiores a la cuota líquida o en el IVA cuando las cuotas con derecho a deducción son superiores a las cuotas devengadas por el sujeto pasivo, es decir, las denominadas devoluciones de oficio.

(1059) Nuevas cuestiones que se expondrá a los interesados para poder formular las correspondientes alegaciones en el plazo de quince días según lo establecido en el art.17 del TAPEA (RDLegis. 2795/1980, de 12 de diciembre), desarrollado en el anterior RPREA (RD 1999/1980, de 20 de agosto) en su art.44 y en el actual Reglamento aprobado por el RD 391/1996, de 1 de marzo, en su artículo 40.

(1060) Como ha declarado la doctrina, GARCÍA NOVOA, Cesar: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Edt. I.E.F./ Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 336 y 339.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976, pág.320; SILVA LAPUERTA, R.: «Recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *Derechos y garantías del contribuyente*, Edt. I.E.F.,

al art.155 de la LGT, a pesar de la falta de petición por el recurrente, consideramos que la anulación del acto lleva de forma automática la devolución de lo ingresado junto con la indemnización del interés devengado.

b) En otras ocasiones, si la petición aparece en el recurso, el órgano revisor se pronunciará sobre ese derecho, y si lo hace en sentido afirmativo, se deberá iniciar el procedimiento de ejecución de la devolución de lo no debido en base a la resolución administrativa o judicial(1061).

Por tanto, comprobamos que en la actualidad existe un procedimiento para solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente, tanto el reconocimiento del derecho, como para la ejecución de la devolución una vez reconocido el derecho.

1.3. Reembolso del coste de las garantías.

Mientras que para la situaciones de solicitud de resarcimiento de los daños ocasionados como consecuencia de la prestación de las oportunas garantías para la obtención de la suspensión del acto mientras este se encuentra en fase de revisión, no ha existido un reconocimiento expreso del derecho al reembolso de dichos gastos en las normas tributarias, -cuando la jurisprudencia llevaba tiempo concediéndolo-, hasta que se efectúa la modificación de Ley Codificadora por la Ley 25/1995, pero para un caso muy concreto y específico: suspensión de sanciones cuando la garantía aportada consistía en aval bancario. Pero ante lo injustificado de ese reconocimiento tan limitado, posteriormente, en el art.12 de la Ley 1/1998, se reconoce dicho derecho, extendiéndolo

Madrid, 1983, pág.133; y GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972, pág.165.

(1061) Nos referimos «...aquél en que el reconocimiento del derecho a la misma (devolución) se efectúa al margen de la Administración que debe devolver. A estos casos se refiere el párrafo 2.º, en sus letras b) y c), del artículo 10 del Real Decreto citado. De ellos se deduce que toda resolución ordinaria, administrativa o judicial, que sea firme y, lógicamente, en la que se reconozca tal derecho, implica la apertura directa del trámite de ejecución de las devoluciones tal como está regulado en dicha norma. A estos efectos deben de considerarse firmes las sentencias judiciales no apelables, ya por razón de la cuantía, ya por haber precluido el recurso, y las resoluciones de los TTEEAA en los mismos casos». NAVAS VAZQUEZ, Rafael: *La devolución de los ingresos tributarios*. Edt. Civitas, Madrid, 1992, pág.184, extendiendo estos efectos, para poder fundamentar el derecho a la devolución, siguiendo a este autor, a pesar de la omisión del RD 1163/1990, a la resolución del recurso de reposición, en caso de devenir firme.

a cualquier elemento de la deuda tributaria y cualquier tipo de garantía aportada para obtener la suspensión de la obligación tributaria.

Al no existir dicho reconocimiento expreso en las normas tributarias tampoco existía un procedimiento tributario específico, sino que se había tenido que acudir al genérico, al establecido en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones del Estado y de Procedimiento Administrativo Común, como tendremos oportunidad de analizar, y además, no pudiéndose aplicar con carácter subsidiario, el procedimiento del Real Decreto 1163/1990, debido que éste está configurado para aquellos supuestos donde se ha llevado a cabo el ingreso de una determinada cantidad en el Tesoro Público, y no para los supuestos, que por falta de ingreso, se deba resarcir el daño ocasionado.

El mandato recogido en el artículo art.12 de la Ley 1/1998, en el sentido de que *«reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval»*, ha sido plasmado en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero(1062). De esta forma, en el ámbito tributario se ha positivizado un nuevo derecho de los obligados tributarios, básicamente desde la reforma de la LGT, con la Ley 25/1995, que a pesar de lo limitado del reconocimiento, los Tribunales de Justicia le estaban dando el mismo alcance que el recogido en el art.12 de la Ley 1/1998, consistente en el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario que es objeto de impugnación cuando es declarado contrario a derecho.

Pero para llevar a la situación actual ha sido necesario un largo camino, teniendo que superarse los numerosos obstáculos, que tanto la Administración Tributaria y, en especial, como consecuencia del silencio del ordenamiento tributario, se estaba encontrando la solución aportada por la jurisprudencia y la doctrina, hasta que el legislador ha positivizado dicho derecho en normas tributarias. Consideramos que para poder comprender el camino transcurrido, y en especial, los méritos o lagunas que

(1062) Llevando por rúbrica, *«se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria»*, (BOE, núm. 40, de 16 de febrero de 2000, corrección de errores, BOE, núm.51, de 29 de febrero de 2000).

conlleva la actual regulación es necesario analizar cual ha sido el mismo. Para tal fin, nos vamos a centrar en tres aspectos fundamentales, el primero, averiguar cuál es el fundamento del derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas en un procedimiento de revisión administrativo o en un proceso judicial para obtener la suspensión de la ejecución del acto; en segundo lugar, cuáles son los requisitos que deben de concurrir para poder declarar la existencia de este derecho; en tercer el lugar, el procedimiento a seguir, para obtener su declaración y ejecución.

A la hora de analizar estos puntos nos basaremos básicamente en la jurisprudencia recaída sobre este tema, lo que nos podrá servir para extraer una serie de conclusiones que nos ayudará para comprender mejor la normativa actual y, si se han dado soluciones a los problemas que tradicionalmente se producían. Teniendo en cuenta, que por el hecho de aparecer el derecho de reembolso en el art.12 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no significa que hayan desaparecido los problemas sobre el mismo, sino, simplemente que se ha concluido una etapa, iniciándose otra nueva, apasionante, que tratará de poner más alto el listón de la eficacia administrativa y potenciar los derechos de los contribuyentes, que debería ser extendido a todo acto administrado.

2.Fundamentación jurídica.

A la hora buscar el fundamento de las situaciones descritas anteriormente, observamos que esta también es diferente dependiendo de la que hagamos referencia.

En ocasiones la Administración Tributaria se ve en la obligación de devolver determinadas cantidades previamente ingresadas al obligado tributario, por tanto, se trata de un derecho de éste, debido a la inexistencia de la obligación de ingreso y, en otras, en que si existe obligación de ingreso, pero no en la forma o medida en que el acto que lo legitima se há realizado. En ambos casos y, a pesar de la distinción, el fundamento de la devolución es la misma, donde la doctrina ha aportado distintas tesis, desde los que opinan, que la fundamentación de la devolución se encuentra en el propia artículo 155 LGT, ya que declara el derecho a la devolución, mientras aquellas que ven necesario obtener una fundamentación por encima de la normal legal, basándose en algunas ocasiones en principios generales del Derecho,-principio general del enriquecimiento

injusto o enriquecimiento sin causa-, como en la propia Constitución, -responsabilidad patrimonial de la Administración-, donde, en definitiva, es el lugar donde se debe encontrar el acomodo de la fundamentación de las diferentes instituciones jurídicas.

La fundamentación de la devoluciones que estamos comentando se basan desde nuestro punto de vista en distintos preceptos de la Constitución dependiendo de la óptica en que nos acercamos a la misma: es decir, se puede basar en el principio general del enriquecimiento injusto, desde el mismo momento en que la Administración posee una determinada cantidad de dinero que fue ingresada en base a un acto de liquidación que ha sido declarado contrario a Derecho, por tanto, al no existir causa que justifique el ingreso, la Administración se ve en la necesidad de devolverlo, para evitar su enriquecimiento y al mismo tiempo, el empobrecimiento del obligado tributario al no existir causa que lo legitime.

También como consecuencia de las exigencias del principio de legalidad tributaria, en el sentido que si el acto tributario por el cual el destinatario se ve en la necesidad de efectuar un ingreso en favor de la Administración Tributaria, no esta revestido de las notas que preceptúa el ordenamiento para producir esos efectos -entre el que se encuentra el principio de ejecutividad-, dicho acto deja de estar cubierto de fuerza declarativa y ejecutiva que envuelven a todo acto de la Administración, por lo que el interesado, si lleva a cabo el ingreso, tendrá derecho a la devolución del mismo, si el acto es modificado o revisado.

Es necesario distinguir entre la devolución de lo ingresado y las consecuencias accesorias de la misma, es decir, junto con la devolución habrá que efectuar el abono del interés correspondiente, basándose este último, en la responsabilidad patrimonial de la Administración, en el sentido de indemnizar la lesión que ha producido el daño del ingreso efectuado en base a un acto administrativo carente de los requisitos materiales o formales que los legitiman(1063).

(1063) No siendo necesario acudir a ese principio para su exigibilidad desde el mismo momento que el pago de intereses se ha convertido en una obligación ex lege; STS de 24 de mayo de 1996, (RJ 9574). P. Gota Losada, Alfonso: «DÉCIMO.-En cuanto a la petición de devolución con intereses e indemnización por los gastos del aval, formulado por don Eladio L. C., aunque no es necesario pronunciarse expresamente sobre la obligación de pagar los intereses correspondientes a la cantidad que se devuelva, como consecuencia de la anulación de la liquidación del ejercicio 1985,

Mientras que en los supuestos en que el acto ha sido anulado por el órgano de revisión correspondiente sin haberse efectuado ingreso, debido a que el recurrente obtuvo la suspensión de la ejecución de dicho acto con la aportación de la garantía preceptiva, es necesario que sea resarcido en los gastos que le han ocasionado el mismo al carecer de eficacia el acto que motivó su prestación(1064).

Esta situación significa que el contribuyente ha sufrido un daño en el sentido que ha tenido que reaccionar ante un acto que ha sido declarado contrario a derecho por defectos materiales o formales, produciéndose una lesión en su patrimonio que no tiene el deber jurídico de soportar, al no existir causa que lo legitime, como consecuencia del normal o anormal funcionamiento de la Administración Pública, debiendo ésta, reestablecer la situación creada a la situación inicial antes de la existencia del acto, lo cuál deberá conllevar en la mayoría de los casos la correspondiente indemnización.

Es decir, el fundamento de esta situación lo localizamos en el principio general de responsabilidad patrimonial de la Administración(1065) consagrado en el art. 106.2

porque dicha obligación es «ex lege», es decir, nace por ministerio de la Ley, concretamente por las disposiciones del artículo 155 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 abril, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria y del artículo 2.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos, que claramente preceptúa que «2. También formarán parte de la cantidad a devolver: ... b) El interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la propuesta de pago (...)\», de manera que la Administración Pública está obligada a reconocer y pagar dichos intereses, como una consecuencia más de la devolución que en su caso proceda practicar...»

(1064) Cuando el interesado ha obtenido una resolución o fallo favorable a sus pretensiones, si se dan los presupuestos necesarios, la Administración deberá de reintegrar al obligado de los perjuicios que, o bien, le haya ocasionado la ejecución del acto recurrido, o bien, el coste de las garantías prestadas para poder obtener la suspensión de la ejecución del acto, en función de la garantía presentada, o bien, ver si le corresponde también indemnización como consecuencia de haber obtenido la suspensión sin haber necesitado presentar garantía para asegurar el cumplimiento de la futura resolución o fallo, o por los gastos ocasionados en la interposición de los recursos, o por otros posibles perjuicios que ello le ha significado, como por ejemplo, en los supuestos de sanciones no pecuniarias, la imposibilidad de contratar con la Administración, el recibir subvenciones etc...

(1065) ARIAS VELASCO, José: «Las responsabilidades de la Hacienda Pública por impropia aplicación de la vía de apremio», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, Edt. Aranzadi, 1992, pág. 66: «El privilegio de ejecutoriedad de que goza la Administración, como depositaria de la tutela del interés colectivo, tienen como contrapartida la más estricta sumisión a las normas jurídicas en el ejercicio de dicho privilegio.

La infracción de las normas que garantizan los derechos de los sujetos pasivos y de los demás interesados en el procedimiento puede determinar responsabilidad patrimonial de la Administración y

del Texto Constitucional:

«Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos»(1066).

Este principio constitucional se encuentra materializado en un procedimiento general recogido en los artículos 139 y 144 de la Ley 30/1992, de LRJAP y PAC, que anteriormente estaba regulado en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de 26 de julio de 1957, en su artículo 40.

Ante esta regulación de carácter general, cada rama del ordenamiento jurídico público se ha visto en la necesidad de establecer su propio procedimiento para dar cumplimiento al mandato constitucional, siendo de aplicación supletoria el previsto con carácter general.

En el artículo 106.2 de la Constitución se constitucionalidad la responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, por lo que en principio, con independencia de que a continuación analicemos los requisitos concurrentes que deben darse para poder el particular exigir dicha responsabilidad, debemos de llevar a cabo una aproximación a la noción de «*servicio público*», ya que dicho artículo condiciona nacimiento de dicha responsabilidad a que tenga su origen en la prestación de un servicio público. Dependiendo del concepto que aceptemos del servicio público podremos determinar si la actividad que desarrolla la Administración (estatal, autonómica y local) en el ámbito tributario, a través de los servicios de gestión, inspección, recaudación, puede generar responsabilidad patrimonial del Estado, por tratarse de verdaderos servicios públicos.

de los funcionarios».

(1066) Este apartado segundo, después de una larga evolución legislativa, se encuentra inspirado en el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957, que ha significado una superación de las tesis existentes en el siglo pasado; «*aunque Laferrière dijera al término del siglo pasado, en frase que se hizo célebre, que "lo propio de la soberanía es imponerse a todos sin compensación", lo cierto es que por aquellas fechas ya se encontraba en crisis declarada el viejo principio de la Monarquía absoluta, conforme al cual "el Rey no puede hacer ilícito" y, en consecuencia, el Estado era irresponsable por los perjuicios que hubieran ocasionado sus servidores públicos a los particulares*», en la obra de ALZAGA VILLAAMIL, Oscar: *Comentario sistemático a la Constitución Española de 1978*, Ediciones del Foro, Madrid, 1978, pág. 655.

Así, en relación con el concepto de servicio público debemos de partir que se trata de una expresión polivalente de contornos confusos, siendo la doctrina administrativista la que se ha dedicado a perfilar la figura jurídica del servicio público. Expresión de la cual se desprende fundamentalmente dos sentidos, uno orgánico, que identifica al servicio público con los organismos o entidades administrativas encargadas de prestar el servicio, y otro, al conjunto de actividades que tienen unas características comunes, como son: «*primera, se trata de una actividad estatal, esto es, asumida en su titularidad por el Estado; segunda, se trata de una actividad destinada al público, a la utilidad de los ciudadanos; tercera, se trata de una actividad de reconocida necesidad, indispensable para la vida social (lo cual es distinto a decir que sea actividad necesaria para la vida del Estado; para la vida del Estado no es necesaria), y cuarta, se trata de una actividad cuya gestión no supone el ejercicio de poderes soberanos, de acuerdo con estas características quedan excluidas de la noción de servicio público aquellas actividades ejercitadas por la Administración en virtud del ejercicio coactivo de autoridad (defensa, justicia, hacienda...)*»(1067).

Es difícil encontrar un concepto de servicio público, pero proponemos el aportado por ARIÑO Gaspar(1068), que aunque lo califica como provisional, se recogen las notas definitorias del mismo, conceptuándolo de manera estricta o reducida, como, «*aquella actividad propia del Estado o de otra Administración pública, de prestación positiva, con la cual, mediante un procedimiento de Derecho público, se asegura la ejecución regular y continua, por organización pública o por delegación, de un servicio técnico indispensable para la vida social*».

De acuerdo con lo anterior se dejaría al margen de la noción de servicio público aquellas actividades ejercidas por la Administración que son impuestas de forma coactiva, excluyéndose, la defensa, la justicia, la hacienda. Pero no debemos confundir, se trata de unas actividades que la Administración ejerce de forma coactiva que no van

(1067) ARIÑO ORTIZ, Gaspar: «El servicio público como alternativa», *Rev. Española de Derecho Administrativo*. Civitas, núm. 23. octubre-diciembre, 1979, pág.546. En idéntico sentido, ARIÑO, Gaspar: *Economía y Estado (Crisis y reforma del sector público)*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág.294.

(1068) ARIÑO, Gaspar: *Economía y Estado (Crisis y reforma del sector público)*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág.299.

a generar responsabilidad patrimonial de la Administración, en el sentido que cuando de forma coactiva se exige el pago de un tributo o de forma coactiva se impone una pena, se esta causando un daño pero no genera una lesión que sea indemnizable en base a dicha responsabilidad, debido a que el daño no es antijurídico, en el sentido que existe una justificación que legitima al mismo, siendo además dichas situaciones indispensables para la vida social.

La responsabilidad nace desde el mismo momento en que el ejercicio de esas actividades, como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos recaen sobre aquellas personas que no tienen la obligación o deber de soportar esas actuaciones de forma coactiva.

La jurisprudencia ha interpretado la noción de servicio público recogida en el artículo 106.2 de la Constitución en sentido amplio, identificandolo con «...*cualquier hecho enmarcado dentro de la gestión pública. Sea lícito o ilícito, resultando por ende indiferente que esté o no ajustado al ordenamiento*»(1069); «...*puede proceder de un hecho o de un acto administrativo*»(1070), y concretamente «...*a los fines del artículo 106.2, de la Constitución la jurisprudencia, ha homologado como servicio público toda actuación, gestión, actividad o tareas propias de la función administrativa que se ejerce, incluso por omisión o pasividad con resultado lesivo*»(1071). Ante esta interpretación podemos afirmar que no se produce ninguna exclusión en relación con la forma de actuación de la Administración, sino que lo importante, al encontrarnos un actuar de la Administración, es la concurrencia de unos requisitos para que nazca el derecho a la indemnización.

Por tanto, en el ámbito tributario nos movemos en un concreto actuar administrativo, que tiene sus propias peculiaridades como tal, pero que no se sustrae de

(1069) STS de 3 de mayo de 1995. (RJ 1995/3598). Ponente: Mateos García.

(1070) STS de 28 de febrero de 1995. (RJ 1995/1280). Ponente: Sieira.

(1071) STS de 25 de mayo de 1995. (RJ 1995/4031). Ponente: Hernando Santiago.

las normas reguladoras de la responsabilidad de la Administración(1072), así cuando la Administración tributaria nos notifica una liquidación, bien como consecuencia del procedimiento de gestión (liquidación provisional de oficio) o del procedimiento inspector, o la providencia de apremio del procedimiento ejecutivo, se esta prestando un servicio público, ya que todos ellos responden, tienen como finalidad o objeto, satisfacer o dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a través del ejercicio de funciones administrativas -gestión, inspección, recaudación, revisión-, con competencia del Ministerio de Hacienda, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o de la Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales(1073).

De acuerdo, con la interpretación anterior, la Administración Tributaria esta prestando un servicio público, por lo que, cuando se produce un daño sobre un obligado tributario que no tiene el deber jurídico de soportarlo, la lesión que haya causado, debe ser reparada, en base a la responsabilidad patrimonial de la Administración, con lo que se trata de compensar el privilegio de la autotutela administrativa(1074), y conseguir de

(1072) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación, Aspectos sustantivo y procedimentales*. Edt. CISS. Valencia. Segunda. edic. 1993, pág.681.

(1073) Así, en relación con la actividad recaudatoria, «nos hallamos ante un servicio público, que en este caso tiene por objeto o finalidad, la recaudación de los impuestos y restantes ingresos del Estado, lo que es definido en el Reglamento General de Recaudación... como el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos que constituyen el haber del Estado», STS de 2 de febrero de 1988. (RJ 1988/645).

(1074) STSJ de Valencia, de 12 de septiembre de 1996, (JT 1996/1171). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.

«Los argumentos expuestos conducen -como se anunció- a una solución estimatoria de la demanda, y ello tanto en lo que se refiere a la liquidación practicada (en la cual se han apreciado los defectos enunciados), como en cuanto a la sanción, pues palmario resulta que si la liquidación se anula, ha de anularse la sanción dimanante de la misma.

En lo que se refiere al resarcimiento de los gastos de aval necesarios para obtener la suspensión, el criterio unánimemente sostenido por esta Sala -e incorporado en la actualidad al ordenamiento positivo- es el de que el mismo se incardina plenamente dentro de la cláusula resarcitoria general recogida en el artículo 106.2 de la Constitución Española -plasmado en el nivel normativo ordinario en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992- y, así, si la actuación administrativa ha producido al particular la necesidad de efectuar un gasto de aval para obtener la suspensión de la ejecución del acto administrativo objeto de impugnación, dicho gasto debe de ser resarcido, como perjuicio irrogado a quien -por la declaración de invalidez del acto- no tenía el deber jurídico de soportarlo.

esta forma una manifestación más del principio de igualdad(1075), cumpliendo en este caso, la indemnización del coste de las garantías idéntica función a la de los intereses cuando lo que se hace es ingresar la cantidad liquidada(1076).

Pero además de fundamentar el la indemnización de los costes de las garantías en la responsabilidad patrimonial del Estado no podemos olvidar que la lesión patrimonial se produce como consecuencia de la impugnación de un acto que es declarado contrario a derecho, pero con esta declaración se esta restableciendo parte de la situación que ha creado dicho acto, siendo necesario restablecer la situación creada en su totalidad, compensado los daños y perjuicios que le ha ocasionado el solicitar el auxilio judicial. Es decir, nos estamos refiriendo al principio de la tutela judicial efectiva, la cuál no sería tal,

A mayor abundamiento, la imposición de esta carga resarcitoria a la Administración se incluye plenamente en el esquema conceptual del instituto de la suspensión, ya que compensa -en cierto modo- el privilegio de la ejecutividad, en cuanto que el costo de la exclusión de la misma (si el acto resulta finalmente ilegal) corresponde a la Administración que en cuyo favor se establece».

(1075) STS de 30 de abril de 1997. (1997/RJ 3475). P. Rouanet Moscardo, Jaime. «A mayor abundamiento, y como arguye, en esencia, la parte apelante, si el Tribunal «a quo» hubiera desestimado el recurso contencioso-administrativo y no hubiera anulado la liquidación impositiva cuestionada, sería obvio que, al sujeto pasivo sustituto recurrente, no le asistiría el derecho de reclamar los daños que ahora se examinan, porque el causante de los mismos sería el propio recurrente y tendría, incluso, en principio y potencialmente, que responder al Ayuntamiento de los perjuicios causados por la demora en el pago de la deuda, pudiendo la Corporación, en consecuencia, recargar la cuota tributaria con la cuantía correspondiente a los intereses de demora.

Y, a tenor del artículo 14 de la Constitución, de igual forma que el recurrente hubiera tenido que reparar el mencionado daño causado, en igual forma y por semejante motivo el Ayuntamiento debe indemnizar el daño por él generado, porque, de no ser así, no se actuaría en un plano de «igualdad», pues, de no responder las Corporaciones, en los casos como el presente, de la indemnización que ahora se analiza, se provocaría, en la práctica, una clara indefensión de hecho de los administrados, al verse obligados, la mayor parte de las veces, a desistir del planteamiento o seguimiento de sus recursos, en cuanto, en el mejor de los casos, siempre la merma en su patrimonio, por los gastos aquí cuestionados, sería superior que el hacer efectivas las liquidaciones ilegales practicadas (dando lugar a un injustificado enriquecimiento injusto de la Corporación exaccionante)».

(1076) STSJ de Madrid, de 13 de julio de 1995, (JT 1995/1000). P. Garzón Herrero, Manuel V.: «SEGUNDO.-La pretensión de este recurso es que se condene a la Administración al pago de los gastos de aval, petición que, formulada en vía administrativa, no fue resuelta por la resolución impugnada. Es evidente la procedencia de la petición pues los gastos de aval cumplen idéntica función a la de los intereses cuando lo que se hace es ingresar la cantidad liquidada. Si el Reglamento de las Reclamaciones prevé que cuando las resoluciones recurridas sean anuladas habrá de abonarse el interés correspondiente a las cantidades que resulten indebidamente ingresadas desde la fecha del ingreso, cuando, en lugar de ingresar cantidad alguna, se avala su importe, para evitar la ejecución, habrá de indemnizarse, en justa reciprocidad, de los gastos que se ocasionan. A la misma conclusión ha de llegarse si lo que se pretende es dejar indemne al administrado de los perjuicios que le origina un acto al que es ajeno».

si ésta no restablece en su totalidad la lesión que ha causado el acto declarado contrario a derecho(1077), junto co el principio general del Derecho procesal por el cual «*la necesidad del proceso para obtener la razón no puede tormarse en un perjuicio para quién la tiene*»(1078).

Hemos hecho referencia a tres fundamentos que nos sirven para justificar la necesidad de reembolsas el coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: la responsabilidad patrimonial de la Administración, el principio de tutela judicial efectiva y el proceso no puede ser un perjuicio para quien tiene la razón, aunque desde nuestro punto de vista, los dos últimos van a influir más sobre el importe de la indemnización, que en el nacimiento del derecho a la misma, que lo localizamos, como ha ocurrido básicamente en todos los pronunciamientos jurisprudencias que reconocen dicho derecho en la responsabilidad patrimonial del Estado, siendo necesario un acercamiento al régimen jurídico de esta institución para comprobar el alcance de la misma sobre la situación que analizamos(1079).

(1077) En este sentido, CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 1993. Pág. 1.105: «...el criterio jurisprudencial que nos ocupa no es más que un trasunto del principio constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, que se traduce en la indemnidad económica de la actuación judicial para quien ha necesitado invocar el auxilio de los tribunales en reconocimiento de un derecho o en evitación de un daño consecuencia de una actuación irregular de los poderes públicos. La reparación económica no debe ceñirse a anular el importe de la cuota, intereses y, eventualmente, recargo y costas, sino que se extiende al importe total al que se haya elevado la formalización de la garantía.

Es sabido que la jurisprudencia invoca la teoría del funcionamiento anormal de los servicios públicos para defender el restablecimiento del ciudadano al que se le reconoce judicialmente su derecho o interés legítimo en la situación anterior a la creación irregular de una obligación».

(1078) En este sentido, FABRA VALLS, Modesto: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos, Madrid, 2001, pág.172.

(1079) Ante la falta inicial de un reconocimiento legal en el ámbito tributario de la existencia de este derecho de reembolso del coste de las garantías aportada para obtener la suspensión de la ejecución de los actos anulados, la jurisprudencia ha tenido que acudir al texto constitucional para su admisión, así por ejemplo, la STS de 24 de mayo de 1996, (RJ 9574), P. Gota Losada, Alfonso: «DECIMO.-...Respecto de los gastos de aval, la Administración Pública está obligada de conformidad con lo que dispone el artículo 106.2 de la Constitución y artículos 139 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común 30/1992, de 26 noviembre, a indemnizar a don Eladio L.C. por los gastos de aval en que ha incurrido por la suspensión de la deuda tributaria de los ejercicios 1984 y 1985, que ha sido anulada por esta sentencia, según ha mantenido esta Sala en doctrina ya consolidada».

3.- Indemnización por daños y perjuicios por la responsabilidad patrimonial de la Administración. Reembolso del coste de las garantías.

A continuación analizaremos los avatares seguidos por la jurisprudencia para configurar este derecho de reembolso ante la falta de reconocimiento legal tributario expreso tomando como elemento de partida, como no podía ser de otra forma, el régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de la Administración, al ser este el fundamento que ha dado entrada a este nuevo derecho a los contribuyentes. Para llevar a cabo el análisis de esta cuestión llevaremos a cabo una serie de distinciones: a) Evolución histórica, legislativa y construcciones dogmáticas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración. b) Los presupuestos necesarios que debe concurrir para apreciar la obligación por parte de la Administración de tal responsabilidad patrimonial. c) El procedimiento a seguir para obtener el reconocimiento de dicha responsabilidad.

3.1.- Evolución histórica, legislativa y construcciones dogmáticas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración.

Son diferentes las etapas en la evolución de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en las relaciones extracontractuales con los ciudadanos, que podemos resumir en las siguientes: una primera caracterizada por la irresponsabilidad total de la Administración; segunda, se reconoce la responsabilidad pero solo para aquellos supuestos donde el actuar es imputable al agente de forma exclusiva (por tanto una responsabilidad muy limitada, ya que la acción se dirige frente al agente público); una tercera, donde la Administración se responsabiliza de los daños causados por sus funcionarios, pero siempre que este haya sido ilegal y culpable; para finalmente, una cuarta etapa, donde se reconoce con carácter general la responsabilidad de la Administración siempre que existan daños ocasionados por su actuación, con independencia que este sea lícito o ilícito, o culpable o no culpable.

Sin poder negar la existencia de un sustrato común en la institución de la responsabilidad, es necesario, antes de incidir sobre la teoría de la responsabilidad en el

Derecho Público, constatar la diferencia con la existente en el ámbito del Derecho Civil(1080).

Así el fundamento legal en el ámbito civil de la responsabilidad patrimonial se encuentra en el art.1.902 del Código Civil: *«El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado»* donde, además de la realidad del daño causado, el título jurídico para poder exigir la indemnización se asienta en la actividad culposa o negligente de la persona que causa el daño(1081).

En relación con la responsabilidad del Estado, el artículo 1.903 apartado 5, hace referencia a la responsabilidad de éste, pero cuando actúe a través de un agente especial, (culpa in vigilando), pero no cuando el daño es causado por el funcionario que tiene atribuida la actividad realizada, en este caso, el administrado tendrán que dirigirse frente al funcionario, para exigir responsabilidad, pero no frente al Estado.

Por tanto, ante estas dos premisas apuntadas, -la exigencia de culpa o negligencia, y demandar al funcionario causante del daño para obtener el resarcimiento-, no son válidas para apoyar la exigencia de una responsabilidad de la Administración Pública, así se ha apuntado que *«el sistema del Código Civil significa prácticamente la negación de la responsabilidad patrimonial del Estado, ya que se partía de un fundamento jurídico que la hacía imposible: el Estado como persona pública no puede*

(1080) No vamos a estudiar aquellas situaciones en que actúa la Administración en relaciones de Derecho Civil, donde la exigencia de responsabilidad por daños y perjuicios causados se regirá desde esa perspectiva, por ejemplo, los casos de responsabilidad contractual. Se va hacer especial mención a los supuestos de responsabilidad extracontractual, donde la Administración actúa en ejercicio de las potestades que le asigna el ordenamiento jurídico, que se articulan a través de diferentes procedimientos administrativos, donde en ese actuar, como persona jurídica de Derecho Público, entra en la esfera personal y patrimonial de los administrados.

(1081) Que en la actualidad, debido a los avances de la actividad económico, se ha extendido a los supuesto de lo que se ha denominado responsabilidad del riesgo, es decir, tendrán responsabilidad aquellas personas que aún sin haber actuado sin culpa o negligencia, han ocasionado un daño debido al desarrolla de actividades que generan un riesgo, que por ser él el titular de la actividad que genera dicho riesgo debe de resarcir los daños ocasionados en virtud de la misma.

delinquir, ni actuar culpable o negligente. Cualquiera de estas cosas sólo pueden hacerlas los funcionarios a título personal»(1082).

Ante esta situación se va penetrando en el reconocimiento de la responsabilidad de la Administración, siendo ésta la que debe soportar la indemnización que debían tolerar los funcionarios como consecuencia de una decisión judicial(1083), o para el caso de obras públicas(1084), ect. Estos reconocimientos de responsabilidad de la Administración sirvieron para llevar a establecerla como principio de alcance general en el ordenamiento español, así nos encontramos con el art.41 de la Constitución de la II República, el art.405 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955(1085), el art.121.1 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954(1086), el art.3.b) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956(1087) y el art. 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 27 de julio de 1957(1088).

(1082) GARRIDO FALLA, Fernando, en la obra colectiva: *La Administración en la Constitución*, Edt. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, pág.37.

(1083) Fórmula que devenía inoperante cuando no se podía determinar el funcionario responsable del daño.

(1084) Diferenciando entre los supuestos de expropiación, que si venían reconociéndose como consecuencia que el beneficio que generaba la expropiación para la mayoría de los ciudadanos no debían de soportarlo solamente unos pocos, de aquellos, daños o perjuicios que se ocasionan al paralelo de la realización de obras públicas.

(1085) *«Las entidades locales responderán civilmente en forma directa o subsidiaria, según se especifique en el artículo siguiente, de los perjuicios y daños que al derecho de los particulares irroge la actuación de sus órganos de gobierno o la de sus funcionarios o agentes en la esfera de sus atribuciones respectivas.*

El daño habrá de ser efectivo, material e individualizado».

(1086) *«Dará también lugar a indemnización con arreglo al mismo procedimiento toda lesión que los particulares sufran en los bienes y derechos a que esta Ley se refiere, siempre que aquella sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, o de la adopción de medidas de carácter discrecional no fiscalizables en vía contenciosa, sin perjuicio de las responsabilidades que la Administración pueda exigir de sus funcionarios con tal motivo».*

(1087) *«La jurisdicción contencioso-administrativa conocerá de: b) Las cuestiones que se susciten sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública».*

(1088) *«1. Los particulares tendrán derecho a se indemnizados por el Estado de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que aquella lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos o de la*

En definitiva, se ha convertido el resarcimiento en un derecho constitucionalmente garantizado, donde «*el primer dato, por tanto, que hay que tener en cuenta en el sistema español de responsabilidad administrativa, aquél que fundamenta, organiza y da sentido a la entera institución, es el dato objetivo de la lesión antijurídica, entendida como el daño que un particular sufre en sus bienes o derechos sin tener la obligación legal de soportarlo*»(1089), con independencia de que la actuación administrativa sea lícita, legítima e inculpable, lo transcendental es la existencia de un daño como consecuencia de dicha actuación administrativa carente de un título legal de cobertura del mismo que permita que el daño lo soporte el sujeto de manera individual, donde «*si los beneficios de las funciones administrativas alcanzan potencialmente a todos, también los perjuicios deben repartirse entre todos*»(1090).

3.2.- Los presupuestos necesarios que debe concurrir para apreciar la obligación por parte de la Administración de tal responsabilidad patrimonial.

En esta línea, existe una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo donde se establece la necesidad de concurrir una serie de requisitos para poder apreciar la obligación por parte de la Administración de su responsabilidad patrimonial. Requisitos

adopción de medidas no fiscalizables en vía contenciosa.

2. *En todo caso, el daño alegado por los particulares habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas. La simple anulación en vía administrativa o por los Tribunales contenciosos de las resoluciones administrativas, no presupone derecho a indemnización. Esta podrá pedirse en vía contenciosa con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción, o en la vía administrativa prevista en el párrafo siguiente.*

3. *Cuando la lesión sea consecuencia de hechos o de actos administrativos no impugnables en vía contenciosa o, opte por la vía administrativa, la reclamación de indemnización se dirigirá al Ministro respectivo, o al Consejo de Ministros si una Ley especial así lo dispone, y la resolución que recaiga será susceptible de recurso contencioso-administrativo en cuanto a la precedencia y cuantía de la indemnización. En todo caso, el derecho a reclamar caducará al año del hecho que motivó la indemnización».*

(1089) LEGUINA Jesús: «El fundamento de la responsabilidad de la Administración», *Civitas. Rev. española de Derecho Administrativo*, núm. 23. octubre-diciembre, 1979, pág.534.

(1090) LEGUINA Jesús: «El fundamento de la responsabilidad de la Administración», *Civitas. Rev. española de Derecho Administrativo*, núm. 23. octubre-diciembre, 1979, pág.524. Donde se lleva a cabo un estudio comparativo de la situación de la responsabilidad patrimonial de la Administración den diferentes países de la Europa continental, constandose el estado avanzado de dicho tema en España.

que se deben dar de forma acumulada y que han sido especificados tanto por la Administración(1091), como por la propia doctrina(1092).

Desde esta perspectiva la propia jurisprudencia ha ido configurando la responsabilidad patrimonial de la Administración, que se caracteriza por los siguientes notas:

- a) Se trata de una responsabilidad objetiva de la Administración.
- b) Se trate de un daño evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o grupo.
- c) Que no se haya producido el daño o el perjuicio debido a causa de fuerza mayor.
- d) Debe darse en nexo causal entre el daño o el perjuicio y la actuación de la Administración.

(1091) Dictamen del Consejo de Estado de 15 de diciembre de 1988, que lleva por título «Lesión económica producida por el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos: reclamación de indemnización», publicado en la Rev. Impuestos, Tomo II, 1989, pág.901, establece cuales son los requisitos que deben de concurrir para la exigencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración, como son:

a) *La efectiva realidad de un daño evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.*

b) *Que el daño o perjuicio, o lesión originada al particular reclamante en sus bienes o derechos, sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.*

c) *Que no se hay producido por fuerza mayor.*

(1092) Para PONT I CLEMENTE, Joan Francesc: «Daños y perjuicios producidos por la actuación de la Administración tributaria. Garantías del contribuyente y responsabilidad patrimonial del Estado», en la obra colectiva: *El Contribuyente ante las Anomalías en la Actividad de la Administración Tributaria*, Edt. Aranzadi, 1992. Págs. 85 y 86; la responsabilidad de las Administraciones Públicas se caracteriza por las siguientes notas:

1. *Responsabilidad directa de la Administración, no subsidiaria.*

2. *Se trata de una responsabilidad objetiva, independiente de la idea de culpa o negligencia.*

3. *Tiene que darse un daño o lesión individualizable en un apersona o grupo de personas y evaluable económicamente.*

4. *Debe darse un nexo de causalidad; debe ser consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos».*

3.2.1.- Responsabilidad objetiva de la Administración.

Se trata de una responsabilidad objetiva de la Administración que abandona los anteriores postulados que exigían la concurrencia de culpa o de negligencia(1093), tomándose como presupuesto la existencia de un daño antijurídico sufrido por un tercero(1094), y no la antijuridicidad de la conducta subjetiva del agente causante del daño(1095).

Por tanto, de una exegesis de la normativa actual, los artículos 139 a 146 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en desarrollo del artículo 106.2 de la Constitución(1096), se desprende que a efectos de la responsabilidad patrimonial, es indiferente que nos hallemos ante un funcionamiento normal o anormal del servicio público, ya que, en primer lugar esa distinción ha desaparecido del precepto constitucional y segundo lugar, es reflejo de una doctrina jurisprudencial constante. Es evidente que un funcionamiento anormal de un servicio público dejará más patente la

(1093) «promoviéndose por los recurrentes una acción de responsabilidad patrimonial de la Administración, es preciso tener en cuenta, con carácter previo, que, como ha declarado la jurisprudencia -entre otras, SS. de 23 enero y 22 mayo 1970, 23 enero y 9 junio 1976, 4 y 31 octubre 1978, 2 febrero 1980, 5 junio 1981, 25 junio 1982, 20 septiembre 1983-, no es admisible hoy en nuestro sistema exigir para la viabilidad de la pretensión indemnizatoria de daños y perjuicios la concurrencia de los requisitos clásicos: realidad del daño, culpa o negligencia y relación de causa a efecto». Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 22 de diciembre de 1989.

(1094) LEGUINA Jesús: «El fundamento de la responsabilidad de la Administración», *Civitas. Rev. española de Derecho Administrativo*, núm. 23. octubre-diciembre, 1979, pág.535.

(1095) «deslindando implícitamente el concepto específico de la responsabilidad patrimonial de la Administración, del general de la indemnización por daños, han desplazado el fundamento jurídico de aquélla, desde los elementos de "ilicitud" y "culpa" basados únicamente en la antijuridicidad de la conducta subjetiva del agente material donde la había situado la doctrina y derecho positivo anterior, para fundarla en el elemento de "lesión" como determinante de dicha responsabilidad patrimonial, trasladándola al dato objetivo del patrimonio dañado del particular por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, de forma que, todo daño o detrimento patrimonial en sus bienes y derechos que sufran los particulares a causa de referida actividad imputable a la Administración, sin encontrar su causa en una fuerza mayor ajena a aquélla será una lesión o perjuicio injusto que, por su propia virtualidad, tenderá a su necesaria reparación, generando en principio en la Administración un deber de resarcimiento material o económico...». Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1989.

(1096) Característica que no podemos considerar novedosa, ya que la misma, también se desprendía del análisis de los artículos 40 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, en armonía con la preceptuado por el artículo 121 y concordantes de la Ley de Expropiación Forzosa, que en la actualidad se encuentran derogados por la normativa recogida en el texto.

responsabilidad patrimonial, pero no influirá en el resultado, siempre que se den los elementos que la Jurisprudencia ha precisado que deben concurrir para que proceda declarar esa responsabilidad(1097).

A la hora de constatar la concurrencia de este requisito en el reembolso de los gastos de las garantías prestadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto objeto de impugnación comprobamos que es indiferente si el funcionamiento de la Administración Tributaria ha sido normal o anormal, es decir, existen pronunciamientos jurisprudenciales que llevan a cabo la anulación del acto, pero no por un funcionamiento incorrecto, sino por la nulidad posterior de la norma que daba cobertura al acto impugnado. En estos casos la Administración Tributaria ha dictado un acto de liquidación de acuerdo con la legislación existente en ese momento, el cual fue objeto de impugnación y se obtuvo la suspensión de su ejecución. Pasado el tiempo, debido peregrinaje de nuestra justicia, se anula el acto, no por defectos formales o materiales de dicho acto, sino debido a que con posterioridad a ser dictado, se declaró nulo la norma de cobertura en otro proceso distinto. Por tanto, ante un funcionamiento normal de la Administración, que aplicó correctamente la normativa existente en ese momento, se ve en la necesidad de reembolsar el coste de la garantía, por existir un daño antijurídico, desde el mismo momento que el patrimonio del obligado tributario ha sido lesionado al tener que desembolsar unas cantidades en relación con la garantía prestada(1098), como

(1097) «La indemnización de los gastos por mantenimiento de avales procede en todo caso, siendo sus únicos presupuestos la constitución de aquella garantía y la estimación del recurso contencioso-administrativo. Da lugar, por tanto, a una responsabilidad objetiva, independiente del mayor o menor grado de incorrección de la actuación administrativa anulada en vía jurisdiccional», HERRANZ DÍAZ, Miguel: «La indemnización de los gastos de mantenimiento de aval», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Coordinador: Pont Mestres, Magín. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.194.

(1098) En este sentido, nos sorprende la STSJ de Madrid de 3 de diciembre de 1996 (JT 1580). Ponente: Maldonado Muñoz, Pilar, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 96, marzo, 1997, pág.806, que tras anular la liquidación, al considerar que la base imponible es inexistente, debido a que el Ayuntamiento giro unas liquidaciones del IMIVTNU aplicando unos índices de valores que habían sido aprobados sin observar el procedimiento establecido, al tener una vigencia inferior al año, por lo que debería aplicarse el índice vigente en el bienio anterior. Pues ante la petición de reembolso del coste de las garantías, se pronuncia en el siguiente sentido: «el principio general que ha de tenerse en cuenta es el de que son resarcibles los perjuicios ocasionados por la necesaria constitución del aval exigible para evitar el pago de un impuesto que se exige indebidamente.

En el supuesto debatido, no se estima prudente y adecuado a las circunstancias efectuar el pronunciamiento indemnizable solicitado, al no existir anormal funcionamiento de la Administración».

consecuencia de la nulidad de la norma que daba cobertura jurídica al acto.

Basándose en este carácter objetivo de la responsabilidad de la Administración se abre la puerta para exigir una indemnización como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de las normas tributarias, debido que estos fallos judiciales solamente extienden sus efectos a los sujetos que interpusieron el recurso y obtuvieron ese pronunciamiento, teniendo derecho a la devolución de lo ingresado. Para el resto de contribuyentes que bien, interpusieron recurso pero el Tribunal competente no considero la necesidad de entablar la cuestión de inconstitucionalidad o no declaró la nulidad de la norma, o bien no interpusieron recurso, no se veían beneficiados por una declaración de inconstitucionalidad o nulidad posteriores de las normas que justificaban el ingreso de la deuda tributaria. Ante esta situación solamente les queda la posibilidad de iniciar el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, como se desprende de la STS de 30 de septiembre de 2000(1099), tanto para los que impugnaron

(1099) STS de 30 de septiembre de 2000. P. Peces Morate.: «Quinto: En nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto en el art.40 de la LO 2/1979, del Tribunal Constitucional que ejercitar, como en este caso ha procedido la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley.

Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado art.102 de la Ley de Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes.

En síntesis, a la entidad demandante, al estar basada en autoridad de cosa juzgada la declaración de no ser procedente la devolución de lo ingresado por el concepto de gravamen complementario en las arcas de la CA Valenciana, no le quedaba otra opción que la ejercitada acción de responsabilidad patrimonial por acto del legislador.

Sin embargo, en los supuestos en que no exista el valladar de la cosa juzgada, cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida LRJAP y PAC, sin perjuicio de que, como en el proceso terminado con nuestra S de 13 de junio de 2000, o como en este caso respecto de gran parte de lo satisfecho por el concepto de gravamen complementario a la Generalidad Valenciana, el interesado promueva directamente la acción de

jurisdiccionalmente las liquidaciones, como para los que no impugnaron la liquidación en vía judicial(1100).

No va a condicionar la existencia de dicha responsabilidad el comportamiento culpable o negligente del autor del acto administrativo que tras un procedimiento o proceso revisor es anulado o modificado, lo verdaderamente importante es constatar la existencia de un daño antijurídico sobre una persona que no tiene el deber de soportarlo al no existir causa que legitime el mismo, por lo que la lesión ocasionada deberá ser reparada. Responsabilidad objetiva al no atenderse para su constatación al comportamiento normal o anormal del actuar administrativo sino a que el resultado del mismo produzca un daño ilegítimo, aunque para el caso aquí debatido siempre se va fundamentar en el funcionamiento anormal de la Administración Tributaria, debido a que el acto que motivo la reclamación y la prestación de la garantía para obtener su suspensión es declarado contrario a Derecho.

Una vez constatada la existencia de responsabilidad, sería necesario plantearse a la hora de determinar el alcance de la misma, si ésta debería venir influenciada por el comportamiento normal o anormal de la Administración a la hora de dictar el acto de liquidación y, en correlación, examinar el comportamiento del destinatario del acto, en sentido de que hasta que punto ha motivado la necesidad del dictar el acto o ha podido influir en la irregularidad cometida por la Administración.

3.2.2.- Se trata de un daño evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o grupo.

Lo primero a destacar es la existencia de un daño y que la *«realidad objetiva del daño que ha ser evaluado económicamente e individualizado en relación con una*

responsabilidad patrimonial, derivada de actos del legislador, dentro del plazo legalmente establecido».

Sigue la doctrina contenida en las sentencias de 13 de junio y 15 de julio de 2000.

(1100) Sobre estas dificultades para obtener la devolución de los ingresos realizados en virtud de actos administrativos firmes dictados en aplicación de una norma declarada nula se ha pronunciado PALAO TABOADA, Carlos: «Nulidad de reglamentos y devoluciones de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm.195, mayo, 1999, págs. 3 y sigs., o, SEGOVIA DE LA CONCEPCIÓN, Bella: «La devolución de ingresos tributarios por efectos de la nulidad del reglamento que amparaba la exacción. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 3 de marzo de 1997)», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.102, abril-junio, 1998, págs. 323 y sigs.

persona o grupo de personas»(1101) debido a que «la legislación ha estatuido una cobertura patrimonial de toda clase de daños que los administrados sufran en sus bienes a consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, fórmula que abarca la total actividad administrativa,...de ahí que siempre que se produzca un daño en el patrimonio de un particular sin que éste venga obligado a soportarlo en virtud de una disposición legal o vínculo jurídico, hay que entender que se origina la obligación de resarcir por parte de la Administración, si se cumplen los requisitos para ello, ya que al operar el daño o el perjuicio como meros hechos jurídicos, es totalmente irrelevante para la imputación de los mismos a la Administración, que ésta haya obrado en el estricto ejercicio de una potestad administrativa, o en forma de mera actividad material o en omisión de una obligación»(1102).

En relación con la aportación de avales para obtener la suspensión existe claramente un daño perfectamente individualizable y cuantificable, en este sentido la STS de 3 de abril de 1990(1103):

«TERCERO.-Reitera el apelante en esta instancia la petición que ya formuló en la anterior de que para el restablecimiento de su situación jurídica individualizada, además de decretarse la nulidad de la liquidación y por el concepto de indemnización de daños y perjuicios, se condene al Ayuntamiento al pago de la comisión satisfecha al Banco por el aval prestado por el mismo, en su favor, y que presentó ante aquél para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada; petición que tiene que ser acogida dado que el artículo 42 de la Ley Jurisdiccional autoriza al Tribunal a adoptar las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada del recurrente y entre ellas la relativa a la indemnización de daños y perjuicios cuando procediese, y esta Sala ya ha declarado en Sentencia de 2 de febrero de 1988 que la prestación de avales o garantías producen gastos resarcibles por estar en relación causal con el acto suspendido, pudiendo, ahora, añadirse que si bien es cierto que la simple declaración de la nulidad de un acto administrativo no presupone ni genera inexorablemente un derecho a la indemnización, por surgir ésta de la existencia de un daño o lesión patrimonial sufrida por un particular como consecuencia del actuar de la Administración, no lo es menos, que si la lesión existe y por añadidura el acto o actuación resulta ilegal, la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el caso presente en el que la Fundación apelante está sufriendo y seguirá sufriendo hasta la cancelación del aval un perjuicio representado

(1101) Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1988.

(1102) Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1989.

(1103) Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi. Ref. 2774.

por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber jurídico de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal del Ayuntamiento que ha practicado una liquidación que era nula ab initio (pues como hemos dicho ninguna norma legal ampara la formación de un expediente de contribuciones especiales con la única y exclusiva finalidad de resarcirse del importe del justiprecio de unas expropiaciones), por lo que en consecuencia y teniendo en cuenta, también, lo dispuesto en los artículos 405, 406 n.º 2 y 407 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, y el artículo 54 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, el Ayuntamiento de Valencia debe ser condenado a pagar a la Fundación apelante el importe de las cantidades que ésta haya satisfecho al Banco por el concepto de comisión o precio del aval hasta que se proceda a su cancelación por el Ayuntamiento...».

Es evidente la existencia de un daño de carácter económico, pues los interesados debieron satisfacer una serie de cantidades a una entidad bancaria que le concedió el aval para poder obtener la suspensión de la ejecución, como también la pérdida del interés legal de la cantidad de dinero depositada, como el rendimiento de los valores públicos o el coste de formalizar cualquier otro tipo de garantía válida para obtener la suspensión de la ejecución del acto, daño que existe y que no tiene la obligación de soportar el interesado, desde el mismo momento que es el acto administrativo el que provoca que el obligado tributario deba de efectuar esos desembolsos, en este caso el coste de la garantía prestada para obtener la suspensión de la ejecución de dicho acto, ha sido declarado contrario a Derecho, por tanto, ha sufrido un daño en su patrimonio como consecuencia del funcionamiento de la Administración, el cual no tiene el deber jurídico de soportar.

De acuerdo con esto, sorprende algunos pronunciamientos jurisprudenciales que consideran que el importe de dichas garantías no es un daño, sino todo lo contrario, desde el momento que a través de ellas ha obtenido un beneficio:

STSJ de Castilla y León (Burgos), de 20 de diciembre de 1996:

«...y al no estimar la existencia de daños y perjuicios por el hecho de prestar aval para suspender la ejecución de las liquidaciones recurridas, pues el coste del aval no necesariamente supone un daño cuando, con él, se obtiene, a su vez, el beneficio de no hacer frente a las liquidaciones y así poder disponer de su importe»(1104).

(1104) STSJ de Castilla y León (Burgos), de 20 de diciembre de 1996, (JT 1996/1779). P. Marínez Tristan, Francisco Gerardo. Lleva a cabo la anulación de la liquidaciones a declarar el derecho a una reducción del 95% en la base imponible del IBI que no se tuvo en cuenta, para después negar

STSJ de Murcia, de 28 de marzo de 1994:

«...ya sólo resta conocer de la prestación de resarcimiento, y que reduce a los intereses, comisiones y gastos del préstamo bancario obtenido para hacer frente a los gastos de ejecución de los avales. Y sobre este particular habrá que distinguir lo que afecta al principal garantizado, es decir, la suma de ambas liquidaciones, que arroja la cantidad de 39.717.763 ptas., y cuyos gastos no pueden ser indemnizados al haberse constituido tal garantía en beneficio exclusivo del sujeto pasivo...»(1105).

Sobre estos dos pronunciamientos no sería necesario hacer ningún comentario por lo erróneo de los mismos, simplemente comentar que *«curioso beneficio el de liberarse de hacer frente a un pago ilegal y no debido»*(1106), o recordar que la prestación de una garantía no se efectúa en beneficio exclusivo del interesado, sino todo lo contrario, lo beneficioso para el recurrente es la obtención de la suspensión, mientras que la prestación de la garantía para poder obtener ese beneficio, se convierte en una contracautela, establecida en beneficio de la Administración, que a través de la misma se esta protegiendo y asegurando el cobro de lo reclamado, en el caso que el fallo le sea favorable, y además, se facilita de manera notable su recaudación, especialmente en aquellos casos de suspensiones automáticas. Y lógicamente, al declararse contrario a Derecho el acto suspendido que se encuentra garantizado, lo que era beneficio para la Administración se convierte en un daño para el recurrente, que debe ser reparado.

Lógicamente y a *sensu contrario*, no existirá daño indemnizable, cuando la actuación administrativa, materializada en el acto administrativo que ha sido objeto de suspensión, es declarado conforme a Derecho, por tanto, al reputarse correcta la actuación administrativa, significa que su destinatario se encuentra obligado por el

el derecho a la indemnización.

(1105) STSJ de Murcia, de 28 de marzo de 1994, (JT 1994/310). P. Abellan Murcia, José. En este caso, se lleva a cabo la anulación de las liquidaciones del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos al ser errónea la superficie de las fincas transmitidas tenida en cuenta en las liquidaciones, y además, declara contrario a Derecho la providencia de apremio, al no ser aún, al tiempo de dictarse, firmes y consentidas las liquidaciones combatidas, y haberse garantizado la suspensión de su ejecutividad mediante la prestación de sendos avales.

(1106) Equipo de Dirección de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, Presentación: *«e) Indemnización del coste del aval denegada, porque no constituye un daño»*, núm. 4, mayo, 1997, pág.17.

ordenamiento a cumplir el acto, por lo que el posible «perjuicio o daño»(1107) que ocasiona la prestación de la garantía, no es antijurídico, se convierte junto con la obligación que garantiza, en el deber de soportarlo, por tanto, sobre su patrimonio debe recaer el cumplimiento de la obligación y el coste de la garantía aportada, que se establece como medida para satisfacer el cumplimiento del acto y en definitiva, para mejor cumplimiento de la resolución o fallo que lo ha declarado conforme a Derecho.

En otras palabras, la actitud o el proceder del sujeto ha motivado la necesaria actuación de la Administración, la cual, se ha mantenido suspensa en su ejecución mientras el Tribunal competente a petición del interesado, decide sobre la legalidad o no de dicha actuación, para lo cual se debe proteger el derecho de crédito reclamado mediante la prestación de la correspondiente garantía. Por lo que desde el mismo momento que se verifica su legalidad, el interesado deberá ingresar la cantidad debida y, en caso contrario, proceder a ejecutar la garantía prestada, ya que esa era su finalidad, siendo a cargo del interesado el coste del mantenimiento de la garantía, como todos los otros gastos que se hayan podido ocasionar:

«SEGUNDO.-La otra cuestión a que se contrae este recurso se refiere a la petición de indemnización de daños y perjuicios, así como el abono de los costes financieros del aval prestado, que postula la apelante, fundamentalmente y en esta alzada, en mérito a que el Tribunal Económico-Administrativo Central erróneamente declaró extemporáneo el recurso de alzada ante él promovido. Sin embargo, desde el momento que, como declaró el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y la Sala de la Audiencia Nacional y aquí reitera este Tribunal Supremo, el sujeto pasivo estaba obligado al pago del tributo cuya exacción ha discutido, resulta evidente que ningún daño o perjuicio puede derivarse de las reclamaciones administrativas o los procesos judiciales infundadamente promovidos, ni del costo financiero de una garantía o aval que le ha permitido no ingresar en el Tesoro una cantidad que es debida a éste; a todo lo cual para nada obsta que el Tribunal Económico-Administrativo Central dictara una resolución que, tanto si fue interlocutoria como si hubiera sido de fondo, hubiese concluido con la declaración de obligatoriedad de pago del tributo que el contribuyente ha pretendido

(1107) SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces S.a., Madrid, 1989, pág.693: «El concepto de lesión se distingue, pues, del de daño por la nota de la antijuridicidad: siempre que existe una lesión existe un daño, pero no siempre que existe un daño estamos en presencia de una lesión en sentido técnico. A su vez, el daño es antijurídico, no porque la conducta de quien lo causa sea contraria a Derecho, sino porque el perjudicado no tiene el deber jurídico de soportarlo, dado que no existen causas de justificación que lo legitimen».

eludir»(1108).

El daño consiste en los gastos ocasionados por la prestación de la garantía con independencia que estos se hayan prestado en fase administrativa o en fase jurisdiccional, o en ambas, abarcando la totalidad de los mismos, por lo que sorprende el fallo de la STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 19 de enero de 1995, que a pesar de anular las liquidaciones por incorrecta determinación de la superficie transmitida, deniega la indemnización en base a siguiente argumentación:

«Séptimo. Igualmente rechazable es la petición de daños y perjuicios que se pide como consecuencia del coste del aval bancario presentado en fase administrativa para obtener la suspensión de la liquidación recurrida, y ello dado que la medida cautelar aseguradora, nunca solicitada en vía jurisdiccional, corresponde a la fase administrativa»(1109).

Sorprende este escueto fundamento jurídico séptimo por el cual se deniega la solicitud de gastos del aval prestado en vía administrativa, en el sentido que parece afirmar que en vía contencioso-administrativa solamente se podrá conceder dicha indemnización en relación con aquellos gastos de aval aportados para suspender la ejecución en vía jurisdiccional y no en relación con el resto gastos ocasionados en vía administrativa,

(1108) STS de 9 de septiembre de 1992, (RJ 1992/7061). P. Pujalte Clariana, Emilio. En el mismo sentido la STS de 9 de octubre de 1996 (RJ 1996/7255). P. Pujalte Clariana, Emilio.

(1109) STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 19 de enero de 1995, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 54, marzo, 1995. (JT 85), pág.193.

La sentencia trata sobre la impugnación del recurso de reposición desestimatorio sobre la liquidación girada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo llevando a cabo la anulación de dicha liquidación por incorrecta determinación de la base imponible. De donde parece desprenderse que el sujeto pasivo solicitó la suspensión en vía administrativa, al interponer el recurso de reposición y no al presentar el recurso contencioso-administrativo, por lo que se desprende del fundamento de derecho séptimo reproducido anteriormente, que este Tribunal opina que la reparación de los daños ocasionados por el aval que hubo de prestarse para obtener la suspensión del acto administrativo solamente se podrá conceder cuando esta, la suspensión, halla operado también en la fase jurisdiccional. Tal distinción carece de cualquier apoyo jurídico, en el sentido que el art.84 de la LJCA dice que la sentencia declarará el derecho al resarcimiento de daños o a la indemnización de perjuicios en el supuesto de que hayan sido causados, sin establecer distinción alguna sobre el momento o la fase del procedimiento en que se hayan producido.

En cambio, la STS País Vasco, ref. 451, Rev. Jurisprudencia Tributaria, 1995, vol. II, lleva a cabo la anulación del acto, reconociendo el derecho a la indemnización por los avales prestados en vía económico-administrativa, a pesar no haberse obtenido la suspensión en vía judicial, junto con la devolución de la cantidad ingresada.

aunque tenían la misma finalidad(1110). Aunque de forma mayoritaria se reconoce al actor el derecho a obtener de la Administración el importe de los gastos ocasionados por la prestación y mantenimiento de los avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación practicada, tanto en la vía administrativa como en la vía jurisdiccional(1111).

3.2.3.- No se haya producido el daño o el perjuicio debido a causa de fuerza mayor.

Que el daño o perjuicio no se halla producido como consecuencia de una fuerza mayor, ya que, en éste caso, nos encontramos con unas las causas que excepcionan o

(1110) Presentación: «Denegación de indemnización de gastos de aval prestado en vía administrativa», Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 54, marzo, 1995, pág. 12: «El argumento provoca una cierta perplejidad, pues no ese comprende el motivo por el que en el proceso contencioso-administrativo sólo pueda postularse la reparación de los daños causados durante su sustanciación. El art. 84 de la LJCA dice que la sentencia declarará el derecho al resarcimiento de daños o a la indemnización de perjuicios en el supuesto de que hayan sido causados, sin establecer distinción alguna sobre el momento o la fase del procedimiento en que se hayan producido».

(1111) «TERCERO.-La misma suerte desestimatoria debe correr el segundo de los motivos de casación aducidos por la representación del Estado -infracción del art. 124.4 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable por haber dispuesto la sentencia el resarcimiento de los gastos de prestación y mantenimiento de los avales para la obtención de la suspensión de la liquidación impugnada, tanto en vía administrativa de revisión como en vía jurisdiccional fuera del incidente que en dicho apartado se prevé-.

En efecto; el art. 124.4 de la Ley Jurisdiccional de referencia, lo mismo que el art. 133.3 de la vigente, se refiere a la indemnización de los daños causados por la suspensión, es decir, por la no ejecución del acto tributario, en este caso, objeto del recurso. Los perjudicados, a quienes la Ley legitima para pretender tener derecho a la indemnización de daños ocasionados por esa causa son, o bien la Administración de que proceda el acto recurrido, o bien los terceros interesados en su ejecución, pero no el recurrente, a quien la suspensión por él solicitada nunca podría perjudicar.

La indemnización acordada, aparte de responder a la previsión contenida en el art. 42 de la citada Ley Rectora de esta Jurisdicción -adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada pretendida por el recurrente, entre ellas, específicamente, «la indemnización de los daños y perjuicios cuando proceda», hoy art. 31.2 de la vigente Ley Jurisdiccional-, se inscribe en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria por el funcionamiento anormal de los servicios de gestión tributaria o, si se quiere y en términos más amplios, por un funcionamiento que causa un daño al administrado que éste no tiene el deber jurídico de soportar. Obedece, como esta Sala tiene reconocido -Sentencias de 12 de los corrientes y demás en ella citadas- al fundamento mismo de la responsabilidad patrimonial -art. 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957 o arts. 139 y 141 de la vigente de 26 de noviembre de 1992- que ha sido expresamente reconocido en el ámbito tributario, primero en la reforma operada en el art. 81.5 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio, para el resarcimiento del coste de los avales prestados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones, y después, y en términos generales, por el art. 12.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». STS de 30 de julio de 1999. (RJ 1999/6391). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

exoneran la responsabilidad de la Administración, es decir, en caso de concurrir fuerza mayor, queda exenta de responsabilidad la Administración.

Según la jurisprudencia, se define a la fuerza mayor como «*aquellos hechos que, aun siendo previsibles, sean sin embargo inevitables, insuperables e irresistibles, siempre que la causa que los motiva sea independiente y extraña a la voluntad del sujeto obligado*»(1112), donde el hecho determinante de la fuerza mayor «*ha de ser de todo punto independiente o venir fuera del círculo de actuación de a quien se atribuya la responsabilidad, es decir, acontecimientos no dependientes del hecho en sí del deudor, de la imposibilidad de evitar los efectos dañosos con la máxima diligencia empleada por el responsable, o bien de ser suceso que excede de los antecedentes tenidos en cuenta en el curso normal de la vida*»(1113), siendo «*imputable a la Administración la carga referente a la existencia de fuerza mayor, cuando se alegue como causa de exoneración*»(1114).

No nos estamos refiriendo al caso fortuito, -caracterizado por la indeterminación de la causa productora del daño y directamente conectada con el funcionamiento del servicio productor del daño- el cual, si genera responsabilidad, sino a los casos de fuerza mayor, que se caracteriza por ser una causa extraña, exterior al funcionamiento del servicio que causa el daño, imprevisible, insuperable e irresistible, aun en el supuesto de haber podido ser prevista, ajena al ámbito dominado del sujeto obligado(1115), siendo necesario hacer una serie de puntualizaciones en el sentido de poder considerar como un caso de fuerza mayor aquellos supuestos donde el Tribunal lleva a cabo la anulación del correspondiente acto administrativo como consecuencia de cambios legislativos o por

(1112) Concepto dado por la STS de 29 de mayo de 1987, (RJ 5899), y que además menciona otras SsTS como con la de 25 de junio de 1982, (RJ 4852); 4 de marzo de 1981, (RJ 894), y 2 de febrero de 1980, (RJ. 743).

(1113) STS de 15 de febrero de 1968, (RJ 1970). P. Leguina Jaurez. Citada por MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 50.

(1114) SsTS de 29 de mayo de 1987, 14 de julio de 1986, 25 de septiembre de 1984 y 16 de septiembre de 1983, etc.

(1115) MESEGUER YEBRA, Joaquín: *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas: el nexo causal*, Edt. Bosch, enero 2000, pág.19.

declaraciones de inconstitucionalidad, o nulidad de pleno derecho - por extralimitación del poder ejecutivo en su potestad normativa, tanto en la delegación receptiva o como reglamentaria-.

En estos casos, partimos de la premisa que el órgano administrativo correspondiente dicta el acto de acuerdo con la normativa en vigor en cada momento, pero con posterioridad, como consecuencia de un acto «inevitable, insuperable e irresistible» como puede ser la declaración de inconstitucionalidad de una norma que queda fuera del círculo de actuación del órgano que genera el acto, siendo un hecho que proviene de un ámbito externo del suyo propio, provocando la anulación de su actuación o como consecuencia del cambio legislativo.

3.2.3.1.- Modificación de la liquidación por aplicación del nuevo régimen sancionador sin haber prosperado las pretensiones de los recurrentes.

Aunque se reconoce el derecho genérico a la indemnización por el abono de los gastos de formalización de garantías para obtener la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones impugnadas, pero en este caso concreto no accede a conceder dicha pretensión, a pesar que se declara la necesidad de practicar una nueva liquidación. Pero esta nueva liquidación a practicar no es por el incorrecto actuar de la Administración o por la admisión de algunas de las pretensiones del recurrente -que son desestimadas-, sino debido al cambio legislativo de la Ley 25/1995, que modifico el régimen sancionador, que para el supuesto debatido es más beneficioso el nuevo régimen que el anterior, por ese motivo es necesario volver a cuantificar el importe de las sanciones.

«...y aunque las sanciones impuestas a la actora en las liquidaciones impugnadas son ajustadas a Derecho, procede su revisión en aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, dado que "la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza", y en el presente caso, el nuevo régimen sancionador sí resulta más favorable a la recurrente...

...Ahora bien, cuando procede desestimar la pretensión de la actora, o incluso en un supuesto como el presente, de estimación parcial, pero no por un incorrecto actuar administrativo, sino por una causa sobrevenida que ha modificado (en beneficio de la actora) uno de los elementos de la liquidación tributaria girada (las sanciones), es evidente que no cabe restitución alguna, dada la adecuación a

derecho de la actuación administrativa», (1116).

La necesidad de dictar un nuevo acto no es fruto de la estimación de las pretensiones del recurrente sino de un hecho, un cambio normativo del régimen sancionador, por lo que la actuación y el acto dictado por la Administración es legítimo y correcto, por lo que no podrá generar responsabilidad alguna.

3.2.3.2.- Liquidaciones dictadas bajo el amparo de normas que con posterioridad son declaras nulas.

En algunas ocasiones son declaradas improcedentes las liquidaciones como consecuencia de que la norma en que se basan ha sido declarada nula por el exlimitación del Gobierno al dictar el Real Decreto-Legislativo(1117) o, se declara inconstitucional la norma en que se fundamentaba el actuar administrativo(1118), o se

(1116) SsAN de 4 de julio de 1997, (JT 802) y 10 de junio de 1997, (JT 642). P. Moreno Fernández, Juan Ignacio. En mismo sentido la STSJ de Cataluña, de 5 de junio de 1997, (JT 1167). P. Pérez Borrat, María Luisa. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 17, enero, 1998, págs. 1232 a 1233: *«No obstante la reducción de la sanción no puede acceder a la pretensión de resarcimiento por los gastos del aval soportado atendido que la parte de la sanción reducida no deriva del proceder de la Administración sino de un cambio legislativo».*

(1117) STS de 9 de abril de 1997, (RJ 1997/3127). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

Se anulan la liquidación para que se practique otra que aplique el coeficiente corrector mínimo y no el aplicado del 2,5 en concepto del Impuesto de Radicación, ya que procede aplicar el índice corrector mínimo cuando la empresa goce del beneficio de exención del Impuesto de Licencia Fiscal sobre Actividades Comerciales e Industriales. Aplicación de la exención que se opone el Ayuntamiento pero que es reconocida su vigencia por el Tribunal de Justicia como consecuencia de la exlimitación que incurrió el Gobierno al dictar el Real Decreto Legislativo 781/1986, respecto a la delegación legislativa otorgada en la Ley 7/1985.

(1118) STS de 13 de octubre de 1990, (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo.

Un Ayuntamiento notifica unas liquidaciones en concepto de Contribución Territorial Urbana aplicando el tipo impositivo del 36,8% en base a la autorización contenida en el art.13.2 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que dejaba en libertad a los Ayuntamientos para fijar el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana Rústica y Pecuaria a partir del ejercicio de 1984. Liquidaciones que son impugnadas por el sujeto pasivo, que tras la desestimación de la reclamación económico-administrativa por el Tribunal Económico Administrativo Provincial, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Provincial, pero antes de que este dictara sentencia el Tribunal Constitucional, en sentencia de 17 de febrero de 1987 declaró la inconstitucionalidad, y por tanto, la nulidad de la norma que fue utilizada para fijar el tipo impositivo aplicado en la liquidaciones correspondientes.

SAN de 5 de marzo de 1997, (JT 1997/150). P. Pedraz Calvo, Mercedes.

Anula las liquidaciones en concepto de gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego en aplicación de la STC 173/96, de 31 de octubre, que declara inconstitucional el art.38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

anulan los artículos por extralimitación del ejecutivo al dictar el reglamento que desarrolla una ley(1119).

Ante estas circunstancias suele ser frecuente que los Tribunales reconozcan la pretensión de indemnizatoria ya que la lesión existe y el acto o actuación es ilegal:

«la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el presente caso en que el apelado está sufriendo y seguirá sufriendo hasta la cancelación de los avales un perjuicio, representado por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal de la Administración, que ha practicado una serie de liquidaciones que han de ser consideradas nulas ad initio como lo era la norma en cuya virtud se practicaron en el extremo concerniente al tipo de gravamen»(1120).

STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/333). P. García Gonzalo, Tomas.

Liquidación anulada, junto con la sanción que a la misma se incorpora, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en aplicación del art.74 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aprobado pro Real decreto 1018/1967, de 6 de abril, el cuál para el Tribunal, al establecer que las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes en favor de los descendientes se liquidarían por la tarifa del Impuesto de Sucesiones ha de entenderse derogado por la entrada en vigor de la Constitución, al ser contrario a los arts. 14 y 31.1 CE. Tratándose de una norma preconstitucional entra en juego la disposición derogatoria 3 de la Constitución de 1978, cuya efectividad puede y debe ser declarada directamente por esta Sala según doctrina consagrada, entre otras, en SSTC 2 febrero y 8 abril 1991.

(1119) SAN de 2 de julio de 1996, (JT 1996/997). P. Alvarez-Cienfuegos Suarez, José María.

Se anula la liquidación que había sido ratificada por el TEAC en base a que con posterioridad a la fecha de la liquidación y de la resolución, el TS en sentencia de 27-12-1990 anulo los artículos en los que se baso la inspección para girar dicha liquidación.

«Quinto.-La consecuencia es que, el cálculo de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y el cálculo de la bonificación de intereses de empréstitos, realizados por la Sociedad actora, eran los correctos por haber deducido al efecto el importe de los gastos específicamente imputables, sin deducir, además, la parte correspondiente de los gastos generales, omisión en la que, precisamente, se fundó la Oficina Nacional de Inspección de Madrid el 6 de junio de 1989, para acordar la práctica de la liquidación impugnada, si bien es cierto, con evidente anterioridad a que el Tribunal Supremo dictase la Sentencia 27 diciembre 1990, así como el Tribunal Económico-Administrativo Central al dictar la resolución impugnada el 19 de diciembre de 1990, también lo hizo con anterioridad a la repetida Sentencia del Tribunal Supremo.

Sexto.-Se desprende en este caso con claridad, la procedencia de que el recurso interpuesto por la parte demandante, deba ser estimado por lo que a la cuestión de fondo se refiere, y solicitado por la misma que le sean resarcidos los perjuicios derivados del procedimiento traducido en el coste de los avales prestados para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada...»

(1120) STS de 13 de octubre de 1990, (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo.

STSJ de Madrid, de 8 de septiembre de 1994, (JT 1994/1108). P. Garzon Herrero, Manuel V.:
«SEGUNDO.-Uno de los preceptos legales a que viene supeditada la legalidad del recargo impugnado es el de la constitucionalidad de la adscripción obligatoria a las Cámaras Oficiales de Industria y Navegación de los Comerciantes, Industriales y Nautas. La adscripción obligatoria si es ilegal convierte en ilegal el recargo exigido, pues es evidente que si comerciantes, industriales y nautas no están

En las anteriores circunstancias consideramos que la responsabilidad existe, que el daño sufrido por el obligado tributario debe ser indemnizado, pero otra cosa distinta es determinar cuál va a ser el órgano que debe hacer frente a dicha responsabilidad, ¿se le puede imputar al Ayuntamiento el funcionamiento anormal de los servicios públicos prestados, -práctica de una liquidación tributaria incorrecta-, cuando la misma se fundamentaba en una norma dictada por el Gobierno que posteriormente el Tribunal considera que ha exlirmitado en la delegación otorgada? ¿Podrá el Ayuntamiento dirigirse al Gobierno para que le reembolse el importe de la indemnización a satisfacer?(1121).

obligados a pertenecer a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, tampoco podrán ser obligados a pagar recargos que no sean expresamente consentidos por ellos.

TERCERO.-Esta Sección, y pese a las sentencias del TS declarando lo contrario, ha venido manteniendo dudas sobre la constitucionalidad de esta adscripción obligatoria a las Cámaras de Comerciantes, Industriales y Nautas, así como de otros extremos a los que también está supeditado el recargo combatido en este recurso. Prueba de ello ha sido la larga serie de recursos en los que se ha tramitado el incidente de inconstitucionalidad con la consiguiente suspensión de los Autos.

CUARTO.-La cuestión ha sido, finalmente, resuelta por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 16 junio 1994 declarando la no conformidad con la Constitución, y concretamente con el Derecho de Asociación en su vertiente negativa de Derecho a no asociarse de la Adscripción obligatoria a las Cámaras de «comerciantes, industriales y nautas».

QUINTO.-En cuanto a los perjuicios causados por los gastos del aval presentado para la suspensión de la ejecución que se solicita, se ha de dar lugar al resarcimiento por ellos, de conformidad con el art. 40 de la Ley de Régimen Jurídico, en armonía con lo preceptuado por el art. 121 de la Ley de Expropiación y art. 106.2 de la Constitución, al ser un daño valuable individualizado, consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos, con relación de causa a efecto por lo que se ha de acceder a lo solicitado.

SEXTO.-Lo expuesto determina la necesidad de estimar el recurso que examinamos y sin que de lo actuado se aprecien méritos suficientes para hacer una expresa imposición de las costas causadas.

FALLAMOS: Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por Procurador, actuando en nombre y representación de «Roldán, SA», contra las resoluciones a que estas actuaciones se contraen, cuyos acuerdos por no ser conformes a Derecho debemos anular y anulamos, dando lugar al resarcimiento de los gastos causados por el aval presentado; y sin hacer expresa imposición de las costas causadas».

(1121) Esta situación es algo parecido con lo que ocurre con en los supuestos donde el TEA ha tardado más de cinco años en dictar la resolución como consecuencia de la paralización del procedimiento económico-administrativo por causas no imputables a sujeto pasivo. En estos casos se declara la prescripción de la Administración de su derecho para liquidar la obligación tributaria, pero sin entrar a juzgar la legalidad o ilegalidad del acto original que dio lugar a dicha reclamación.

El problema se plantea en aquellos casos donde el órgano que dicta el acto pertenece a otra Administración distinta de los Tribunales Económico-Administrativos, es decir, el caso normal, los Ayuntamientos, que ven prescrito su derecho como consecuencia de la actividad de otra Administración, en este caso la Central, a la que pertenecen los Tribunales Económico-Administrativos. El problema será determinar qué Administración debe asumir su responsabilidad, ¿la que dicta el acto que es objeto de revisión, o la causante de la prescripción?. Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 7.9 del Capítulo Tercero.

Aunque aquí no es el momento para su desarrollo, las situaciones anteriores necesitan de un estudio más detenido para no quedar calificadas como fuerza mayor y de esta forma surgir el deber de reparar el daño causado, más cuando con la nueva redacción del artículo 141.1 de la Ley 30/1992, dada por la Ley 4/1999 se incluyen nuevos supuestos que excepcionan la responsabilidad objetiva de la Administración, cuando dice expresamente que: «...no serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos...». Aunque el legislador consideramos que estaban pensando entro situaciones, ¿no se podría aplicar dicha limitación de responsabilidad a los supuestos del acto declarado nulo debido a que la norma que lo legitima es declarada inconstitucional?. En el momento que se dicta la norma, ¿es posible prever que los actos que dicta pueden provocar un daño ya que posteriormente es declarada inconstitucional?, ¿a qué actos puede afectar?, ¿a los firmes, que no fueron objeto de recurso?, ¿a los recurridos, pero han adquirido el carácter de cosa juzgada? o ¿los recurridos que todavía no han adquirido dicho carácter?.

Consideramos que en los supuestos descritos la responsabilidad existe y debería recaer sobre la Administración autora de la norma "anulada", lo que conllevaría la necesidad de iniciar un procedimiento o proceso para determinar el nexo causal entre el acto anulado por la irregularidad de la norma en que se fundamentaba y la Administración autora de la misma que debe satisfacer la indemnización. Aunque esta situación descrita iría en perjuicio del contribuyente por lo que estos casos se debe de entender a la Administración como Administración Pública en general, debiendo satisfacer el daño la Administración autora del acto, situación que se puede recocer en la misma resolución o fallo que anula el acto, como independencia que pueda establecerse una vía de repetición entre las Administraciones implicadas, pero dejando al margen a la persona que ha sufrido el daño.

3.2.4.- Nexos causal entre el daño o el perjuicio y la actuación de la administración.

Debe de existir una «relación de causalidad entre el daño y el funcionamiento del servicio público, sea éste normal o anormal, en relación directa, inmediata y exclusiva de

causa a efecto, sin intervención de circunstancias extrañas que pudieran alterar el nexo causal»(1122), donde «servicio público viene a ser sinónimo de actividad administrativa y para su calificación hay que atender, más que a una tipificación especial de alguna de las formas en que suelen presentarse, al conjunto que abarca todo el tráfico ordinario de la Administración...cualquiera que sea su origen (reglamento, acto administrativo legal o ilegal, simple actuación material o mera omisión)»(1123).

Lógicamente es necesario para que la Administración debe hacer frente a la indemnización de los daños ocasionados, de que exista una relación de causa a efecto, entre el actuar administrativo y el daño ocasionado, en este caso, el importe de los gastos ocasionados por la prestación de una garantía para evitar la ejecución del acto notificado por la Administración al interesado.

Éste, el obligado tributario, al recibir la notificación del acto tributario, si es de liquidación, se ve en la necesidad, en base al principio de ejecutividad de los actos dictados por la Administración, de cumplir el contenido del acto, mediante el ingreso de la correspondiente deuda, o presentar, por regla general, una garantía, con la finalidad de suspender la ejecución del acto, previa impugnación del mismo, ya que en caso contrario la Administración Tributaria llevará a cabo su ejecución, en base al principio de ejecutoriedad. Ante estas distintas situaciones y una vez declarada la nulidad del acto tributario, que no debemos olvidar es el causante o generador de las distintas situaciones anteriores, donde el obligado tributario ha tenido que soportar sobre su patrimonio una disminución como consecuencia del ingreso de la deuda, o por el importe de la constitución de la garantía, o por la ejecución sobre su patrimonio del acto; algo que no hubiera ocurrido si dicho acto o actuación administrativa no se hubiera producido, por tanto, podemos concluir, que el nexo causal entre la actuación administrativa y el daño que produce la misma, existe, con independencia de que el aquélla sea declarada contraria o no a Derecho, generando el derecho a la indemnización, si el daño tiene carácter antijurídico, o lo que es lo mismo, que el perjudicado no tiene el deber jurídico de soportarlo.

(1122) Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1988.

(1123) Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1989.

Lo expuesto anteriormente podría ser en resumen de nuestra postura sobre estas circunstancias, pero debemos analizar con detenimiento los distintos argumentos que se han vertido para romper el nexo causal entre el actuar administrativo y las consecuencias derivadas del mismo para de esta forma evitar la declaración de responsabilidad de la Administración.

3.2.4.1.- Acto declarado conforme a derecho.

Lógicamente cuando es declarado conforme a derecho la actuación administrativa, además de no existir daño indemnizable(1124), se rompe el necesario nexo de causalidad, existiendo éste cuando es declarado contrario a derecho la actuación administrativa.

«Pero es lo cierto que no optó por tal pago, sino por interponer reclamación económico-administrativa contra la liquidación, y solicitar la suspensión de su ejecutividad. Indudablemente, ésta es una alternativa obligatoria al pago (o si ingresa o se reclama pidiendo la suspensión, ya que en otro caso es ejecutada forzosamente la deuda), que sólo tiene carácter opcional para el sujeto pasivo, en cuanto a las modalidades de garantía a que se refiere el art. 81.4 del Reglamento de Procedimiento de 1981: el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancario, en este supuesto.

El nexo causal está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositada, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p. ej.: constitución del aval) porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda.

Ahora bien, esta doctrina que rubrica la tesis de la sentencia de instancia queda sin efecto cuando, como sucede en esta casación, se resuelve estimando ajustado a Derecho el acto administrativo impugnado, toda vez que en tal caso quiebra el nexo causal entre funcionamiento anormal de los servicios públicos y daño causado al ciudadano.

En consecuencia, por el motivo de ser casada y anulada la sentencia de instancia, que no por los motivos que invoca el Abogado del Estado, procede declarar

(1124) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.74, 1995, pág.25: «La caución prestada afianzando el cumplimiento de la deuda tributaria para el caso en que se confirme por la instancia a quien corresponda la validez y eficacia del acto impugnado ocasiona unos gastos al recurrente que, desde luego, debe soportar pues ese fue el riesgo que asumió al solicitar la suspensión del acto de liquidación»

improcedente la obligación de indemnización por los gastos del aval bancario que en la misma se reconoce»(1125).

3.2.4.2.- La suspensión como opción libre y voluntaria.

Para romper este nexo causal entre el daño y el acto tributario cuando éste es anulado por decisión administrativa o judicial, como consecuencia de que el interesado, en el caso de haberse ejecutado el acto, tenía la posibilidad de suspender dicha ejecución y no lo hizo; y en el caso de haber optado por la suspensión de la ejecución, lo hizo de manera libre y voluntaria.

Ante la configuración jurídica de una responsabilidad objetiva de la Administración, ésta para quedar exonerada de la misma le recae la carga de probar la ruptura del nexo de causalidad. En este sentido, son clásicas las alegaciones utilizadas por la Administración para exonerarse de su responsabilidad patrimonial en relación a dos supuestos concretos: a) para cuando la Administración ejecuta el acto con anterioridad a ser anulado en el correspondiente procedimiento revisor; b) cuando el interesado ha obtenido la suspensión de la ejecución el acto impugnado mediante la prestación de la correspondiente garantía. En ambos casos, la Administración pretende romper el nexo causal basándose en que el daño producido ha sido como consecuencia del actuar del interesado, el primer caso, pudiendo evitar la ejecución del acto y no lo hizo; y en el segundo, que al evitarlo con la suspensión, lo hizo de manera libre y voluntaria.

Como puede observarse, ante el requisito de la existencia de una relación de

(1125) STS de 9 de octubre de 1996, (RJ 1996/7255). P. Pujalte Clariana, Emilio. En este sentido la STS de 9 de septiembre de 1992 (Ar.7061):

«SEGUNDO.-La otra cuestión a que se contrae este recurso se refiere a la petición de indemnización de daños y perjuicios, así como el abono de los costes financieros del aval prestado, que postula la apelante, fundamentalmente y en esta alzada, en mérito a que el Tribunal Económico-Administrativo Central erróneamente declaró extemporáneo el recurso de alzada ante él promovido.

Sin embargo, desde el momento que, como declaró el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y la Sala de la Audiencia Nacional y aquí reitera este Tribunal Supremo, el sujeto pasivo estaba obligado al pago del tributo cuya exacción ha discutido, resulta evidente que ningún daño o perjuicio puede derivarse de las reclamaciones administrativas o los procesos judiciales infundadamente promovidos, ni del costo financiero de una garantía o aval que le ha permitido no ingresar en el Tesoro una cantidad que es debida a éste; a todo lo cual para nada obsta que el Tribunal Económico-Administrativo Central dictara una resolución que, tanto si fue interlocutoria como si hubiera sido de fondo, hubiese concluido con la declaración de obligatoriedad de pago del tributo que el contribuyente ha pretendido eludir».

causalidad entre el daño y el funcionamiento del servicio se pretende romper esa relación, evitando de esta forma la responsabilidad de la Administración mediante unos fundamentos que crean un círculo vicioso, imposible de romper, manifiestamente injusto, que ha sido superado por la jurisprudencia y la doctrina.

Es decir, por un lado se alega que ante aquellas situaciones que la Administración en base a su potestad ejecutoria, ejecuta el acto de liquidación a través del procedimiento de apremio, y posteriormente a la ejecución, dicho acto es declarado contrario a derecho y por tanto, anulado, no nace la responsabilidad de la Administración como consecuencia de su actuación porque el sujeto afectado es el único responsable del daño que ocasiona la ejecución del acto, ya que pudo evitar el daño, mediante el pago de la deuda tributaria o mediante la prestación de garantía o afianzamiento (como máximo, el daño quedará reparado con la devolución del precio que por la finca de su propiedad, que fue subastada, obtuvo la Administración en la subasta). Quedando de esta forma roto el nexo causal, cuando el interesado teniendo la posibilidad de presentar la correspondiente garantía o afianzamiento para evitar la ejecución del acto, por lo que en el caso de no hacerlo, él será el único responsable de los daños que le puede haber ocasionado la ejecución, que pudiendo paralizarla, no lo hizo. Y para el caso de paralizarla mediante la presentación de la oportuna garantía, lo hace de manera libre y voluntaria, evitando el nexo causal, ya que el daño, si existe, ha sido causado por obligado tributario, al no venir obligado a presentar dicha garantía, ya que él decide libremente solicitar la suspensión.

Debido a la falta de nexo causal no surge la obligación por parte de la Administración de indemnizar el importe de los gastos que ocasionado el prestar y mantener la correspondiente garantía(1126). En este sentido, se aceptada tal

(1126) En este sentido, la STS de 10 de diciembre de 1992, (RJ 1992/9851). P. Baena del Alcázar, Mariano.

Mediante sentencia del Tribunal Supremo de 19-10-1987 se anulo la sanción por infracción urbanística impuesta por el Ayuntamiento. Tras dicha anulación solicitan la indemnización por los perjuicios patrimoniales que le ha ocasionado el afianzamiento de la sanción mediante aval, la cual es desestimada.

«...Se plantea por tanto una cuestión de responsabilidad de la Administración municipal, denegada por el Tribunal de instancia basándose únicamente en el inciso segundo del art.40.2 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, a tenor del cual la simple anulación en vía administrativa o por los Tribunales de Jurisdicción Contenciosa de las resoluciones administrativa no

argumentación, la Sentencia de 25 de mayo de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura(1127):

«Pues bien, en el caso de autos no es dudosa la existencia de un daño de carácter económico pues el hoy actor tuvo que satisfacer a una entidad bancaria la cantidad que ahora se reclama como gastos de aval. Pero es cuestión distinta la existencia de un nexo causal entre este daño y la actuación administrativa. Para que dicho nexo exista, el perjuicio o lesión debe derivarse necesariamente de la actuación administrativa, lo que no sucede en el supuesto de autos pues no era obligado afrontar la suspensión en su día obtenida mediante la presentación de un aval pudiendo haberse hecho frente a la situación de algún otro modo, pues haya que considerar que no existe un nexo causal, y por consiguiente responsabilidad, ante una forma de actuar no preceptiva sino elegida libremente por el hoy recurrente (en idéntico sentido STS de 10-12-1992 dictada en un supuesto de reclamación de gasto abonados por la obtención de un aval para suspender un acto administrativo posteriormente anulado)».

o la STSJ de Castilla y León, (Valladolid), de 14 de marzo de 1997:

«Por último, hemos de referirnos a la petición... relativa a la indemnización de

presupone el derecho a indemnización. Entiende sin embargo la Sala, de conformidad con las alegaciones del apelante, que la interpretación del precepto no debe hacerse de forma indiscriminada, pues que la anulación de un acto no presuponga necesariamente el derecho a la indemnización tampoco implica que automáticamente la excluya. Aplicando esta consideración al caso de autos, si bien hay que partir de que, como ha declarado la Sentencia de este Tribunal de 21-5-1991, de la simple ejecución de una resolución administrativa sancionadora no se deriva sin más una lesión antijurídica para el ejecutado, es preciso examinar las circunstancias del caso de autos y determinar si se dan en él los supuestos necesarios para exista responsabilidad administrativa según se encuentran establecidos en nuestro Derecho... Tercero. Como es sabido estos requisitos consisten en que se haya producido una lesión o daño efectivos e individualizados, existiendo un nexo causal entre ese daño y la conducta de la Administración. En el caso de autos no es dudosa la existencia de un daño de carácter económico, pues se desprende del expediente que los apelantes debieron satisfacer a una entidad bancaria la cantidad que ahora se reclama como gastos del aval. Pero es cuestión distinta la existencia de un nexo causal entre este daño y la actuación administrativa... Sin embargo tras el estudio de la pretensión de los actores la Sala entiende que no puede apreciarse la existencia de nexo causal. Para que dicho nexo exista el perjuicio o lesión debe derivarse necesariamente de la actuación administrativa, lo que no sucede en el caso de autos. Pues no era obligado afrontar la sanción mediante la presentación de un aval, pudiendo haberse hecho frente a ella de algún otro modo. Los apelantes plantean su actuación como si fuera obligada, como si se tratase de una necesidad objetiva teniendo en cuenta las circunstancias, pero ello es así sólo relativamente en función de su situación patrimonial. Por tanto hay que considerar que existe un nexo causal entre la sanción como acto y el pago efectivo de la misma, la consignación u otro medio empleado, pero no entre la sanción y los gastos derivados de una forma de afrontarla como fue el aval, que no era obligatoria y que se eligió libremente por los recurrentes. De aquí se deduce que al no existir el nexo causal no debe apreciarse tampoco la existencia de responsabilidad, por lo que debe desestimarse el recurso de apelación interpuesto».

(1127) Sentencia recogida en la Rev. Estudios Financieros, núm. 140, noviembre de 1994. Págs. 102 y 103, o, en la Rev. Jurisprudencia Tributaria, (JT 1994/607). P. Andrés Fuentes, Santiago de.

las costas del aval bancario que la sociedad actora tuvo que pagar para obtener la suspensión de la liquidación recurrida, petición que no puede ser acogida porque no se trata de menoscabos patrimoniales ligados necesariamente al acto impugnado sino determinados por una decisión voluntaria de la actora y una exigencia legal para la obtención de aquella suspensión»(1128).

o la STSJ de Navarra de 1 de septiembre de 1999.

El instituto de la "responsabilidad patrimonial" no ampara tal pretensión en tanto que los daños y perjuicios reclamados en función de la misma han de ser consecuencia directa y necesaria del actuar administrativo, como referidos en el anterior fundamento. La constitución de aval bancario es un acto puramente voluntario y no necesario que probablemente pudo ser evitado mediante el pago, como después se hizo; es un acto unilateral que genera, además, mayores gastos no imputables a la Administración»(1129).

Argumentos que han sido rechazados por la jurisprudencia ya que se esta confundiendo la ejecución del acto con el resultado de la actuación administrativa. Se trata de una posibilidad que ofrece el ordenamiento al interesado para poder evitar la ejecución del acto objeto de recurso, pero que la adopción de esa posibilidad es no independiente del resultado de la actuación administrativa, en el sentido en que ambos casos, es decir, si se ejecuta el acto por la vía de apremio, o, acogéndose a esa otra posibilidad, se suspende la ejecución como consecuencia de la presentación de la garantía, en ambos casos, sí el acto que legitima a la Administración para poder exigir un determinado comportamiento al interesado es anulado, nace la responsabilidad patrimonial de la Administración, si se dan los requisitos. En este sentido, es bastante clarificadora la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1988, donde se declara el derecho del recurrente a ser indemnizado por los daños y perjuicios sufridos como consecuencia de haber sido privado de una finca de su propiedad, embargada y vendida en pública subasta, al haber sido apremiada la liquidación girada al recurrente, que con posterioridad fue anulada por no estar sujetos a Impuesto los hechos relacionados

(1128) STSJ de Castilla y León, (Valladolid), de 14 de marzo de 1997, (JT 1997/277). P. Rivera Temprano, Ezequías, aunque posteriormente, en la Sentencia de 30 de septiembre de 1997, (JT 1230). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.18, enero, 1998, págs. 121 a 125, si se acoge la petición de indemnización, donde además, en ambos casos coinciden los presupuestos de hecho y de derecho, declarándose la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria.

(1129) STSJ de Navarra de 1 de septiembre de 1999. (JT 1999 /1615). Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 18, enero, 2000. Ponente: Rubio Pérez, Antonio.

por la Inspección en el Acta levantada al recurrente:

«Sexto:... ha de sentarse que si la Administración procede a la ejecución, en condiciones normales de un acto que posteriormente es anulado, causando con ello un daño, expone a responder de los daños y perjuicios que esta ejecución origine y al abono de los correspondientes intereses, por lo que con mayor razón esa responsabilidad afecta a la ejecución de un acto, legal o ilegal, en condiciones irregulares. Es cuestión distinta que esa ejecución pueda ser suspendida mediante el pago o paralizada mediante la prestación de una garantía, porque ello no afecta a la esfera de la responsabilidad, la cual va aparejada a la ejecución, no a su resultado, por que incluso la paralización del procedimiento mediante el pago o el afianzamiento originaría una responsabilidad patrimonial, en el caso de que los actos fueran anulados posteriormente. El quantum de la reparación sería inferior, pero su procedencia es, en ambos casos, evidente...»

En conclusión: no pueden aceptarse los argumentos de que los daños y perjuicios proceden de no haber paralizado el deudor la subasta, sino que éstos se han originado precisamente por haber ordenado la subasta de unos bienes, en pago de algo que nunca se debió, y como los actos que dieron lugar tanto a la declaración de la deuda, como a la obligación de pagarla, en dinero o mediante el precio de los bienes del deudor, proceden de la Administración, todos cuantos perjuicios se deriven de estos actos, son imputables a ella y por ella deben ser satisfechos, con independencia de que el deudor suspenda o no el procedimiento de apremio, ya que ello no elimina la relación de causa a efecto entre el acto y el daño, sino simplemente la suspende o la hace disminuir, puesto que la prestación de avales o garantías también produce elevados gastos, igualmente resarcibles, y si éstos son resarcibles, porque están en relación causal con los actos suspendidos, igualmente existe esa relación cuando existe imposibilidad material de prestar los avales o garantías, ya que si limitan los medios de defensa frente a los privilegios de la Administración, la consecuencia es que cuando mediante ello se causen perjuicios éstos deben ser reparados»(1130).

Argumento que ha sido rebatido por la jurisprudencia en sentido favorable a los intereses de aquellas personas que recurren y obstan por la suspensión, ya que en verdad, no nos encontramos con un actuar voluntario y libre del recurrente a la hora de solicitar la suspensión, no quedando roto el nexo causal entre esta elección y el actuar de la Administración, ya que en el caso de no solicitar o no obtener la suspensión de la ejecución, la Administración Tributaria ejecutará de manera forzosa la deuda tributaria. El recurrente de ve en la necesidad de elegir entre el pago, o entre solicitar la suspensión, ya que si no se ejecutará por la Administración el crédito tributario. Tres posibilidades que ocasionan sus respectivos daños o perjuicios al recurrente, de diferente intensidad según

(1130) STS de 2 de febrero de 1988, (RJ, 1988/645). P. Martín Herrero, José Luis.

los casos, desde el mismo momento en que el acto tributario requiere la practica de unas actuaciones es declarado contrario a Derecho, por tanto, en ningún momento el obligado tributario debió tomar ninguna de las decisiones anteriores y tampoco soportar los perjuicios ocasionados por una actuación administrativa irregular.

En este sentido, puede considerarse como jurisprudencia consolidada, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1995, que señala:

«...Pero es lo cierto que no optó por tal pago, sino por interponer reclamación económico-administrativa contra la liquidación, y solicitar la suspensión de su ejecutividad. Indudablemente, ésta es una alternativa obligatoria al pago (o se ingresa o se reclama pidiendo la suspensión, ya que en otro caso es ejecutada forzosamente la deuda), que sólo tiene carácter opcional para el sujeto pasivo, en cuanto a las modalidades de garantías a que se refiere el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento en 1981: el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancario, en este supuesto.

El nexo causal está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado el ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositada, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p. ej.: constitución del aval) porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda»(1131).

3.2.4.3.- Comportamiento del obligado tributario.

En otras ocasiones el nexo de causalidad se considera roto atendiendo a la actuación del sujeto pasivo que provoco la actuación de la Administración, en este sentido la Sentencia anterior del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 15 de mayo de 1994:

«...A igual solución desestimatoria de la responsabilidad pretendida conducía el hecho de que el acto suspendido en su día, como se destacó en el Fundamento anterior, no era nulo ab initio ni en su totalidad, de tal manera que existió un actuar

(1131) STS de 18 de enero de 1995, Ponente: D Emilio Pujalte Clariana, Rev. de Estudios Financieros, núm. 144, marzo, 1995. Págs. 126 a 128.

En el mismo sentido las SsTS de 9 de octubre de 1996, (RJ 1996/7255). P. Pujalte Clariana, Emilio; y la de 25 de marzo de 1995, (RJ 1995/2538). P. Rouanet Moscardo, Jaime; o la de 1 de octubre de 1997, (RJ 1997/7741). P. Gota Losada, Alfonso. STS de 24 de julio de 1999. (RJ 1999/7107). P. Rodríguez Arribas, Ramón. STS de 13 de marzo de 1999. (RJ 1999/2519). P. Mateo Díaz, José.

que es posible imputar al hoy actor... , que produce una intromisión o ruptura de nexo causal que excluye el derecho pretendido, motivos por los que, en definitiva, procede desestimar el recurso entablado»(1132).

El condicionar la existencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración dependiendo de la clase de conducta que el afectado haya seguido en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, que provocaran necesariamente el actuar administrativo, las consideramos incorrecta, desde el mismo momento que dicha responsabilidad nace por la existencia de un daño que el lesionado no tiene la obligación de soportar como consecuencia del actuar administrativo, lo que no ocurrirá cuando el afectado haya participado en la producción de dicho daño, es decir, no cuando él es el causante de la actuación administrativa, sino cuando ha participado en el motivo por el cual se anula el acto.

Según lo anterior, es necesario distinguir dos situaciones atendiendo a la conducta del interesado que podrá afectar al nacimiento de dicha responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de sus actuaciones.

Una primera conducta del obligado tributario que no afectará al nexo causal de dicha responsabilidad, que es aquella que provoca el inicio de actuaciones por parte de la Administración Tributaria, con independencia de que estas sean de liquidación, inspección o recaudación. En estos casos la conducta del obligado tributario puede haber sido de cumplimiento o de incumplimiento total o parcial de sus deberes y obligaciones tributarias, pues bien, esta conducta no romperá ese nexo causal.

En cambio, aquella conducta activa u omisiva del ciudadano que provoque la situación por la cual se anula la actuación administrativa consideramos que si puede dar lugar a la ruptura del nexo de causalidad requerido. En este caso, lógicamente existe un daño para el interesado como consecuencia del actuar de la Administración, pero con la particularidad de que el motivo por el cual se ha anulado el acto ha sido provocado por el mismo. En estos casos consideramos se produce la ruptura del nexo causal entre el acto administrativo y el daño causado, debido a que la nota de antijuridicidad del daño ha sido propiciada por el interesado. Solamente nacerá la responsabilidad de la

(1132) STSJ de Extremadura recogida en Rev. Estudios Financieros, núm. 140, noviembre de 1994, págs.102 y 103.

Administración en aquellas actuaciones que su anulación o modificación es consecuencia del actuar administrativo y no del actuar previo a las mismas del interesado, con independencia de que esta haya incumplido con sus deberes o obligaciones tributarias provocan el actuar administrativo(1133).

Un ejemplo de lo expuesto anteriormente los encontramos en la STSJ de Andalucía de 5 de septiembre de 2000, que anula la liquidación practicada por al Administración, reconociéndole el derecho a la aplicación de la reducción de la base imponible por tener una minusvalía, pero no le reconoce el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada para suspender la liquidación ya que no alegó la reducción por minusvalía ni en su autoliquidación, ni en el recurso de reposición, sino que fue planteada por primera vez en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa.

«Quinto. Por último, debe rechazarse la pretensión del actor de que se le reconozca derecho a indemnización por los gastos derivados de los avales prestados para suspender la deuda tributaria, dado que podrá procederse por la Administración a efectuar la liquidación definitiva; y en segundo lugar, que le propio declarante, dejó de incluir en su autoliquidación la reducción postulada, y tan sólo la alegó en vía de reclamación económico-administrativa, pero no en la de gestión, pro lo que no es imputable a la Administración haber girado al recurrente una liquidación que no contemplaba la reducción en cuestión, puesto que no podía conocer tal circunstancia»(1134).

(1133) Aunque consideramos que en algunos supuestos sería conveniente limitar la responsabilidad de la Administración por los gastos derivados de la prestación de garantías teniendo en cuenta la actuación de la Administración y la del obligado tributario, junto con el motivo que conlleva la anulación de la actuación Administrativa, por ejemplo, la SAN de 30 de noviembre de 1999, Rev. Impuestos, tomo I, 2000, pág.1.421 a 1.423, que declara improcedente el reembolso de los gastos derivados de la prestación de un aval para obtener la suspensión aunque se habían declarado prescritas las deudas tributarias debido a que las actuaciones inspectoras habían estado interrumpidas por más de seis meses en aplicación de la nueva doctrina del Tribunal Supremo cuando *«de la actas se infiere, y no hay prueba en contrario, que las mismas fueron levantadas porque el recurrente no justificó determinados incrementos de patrimonio o no declaró determinadas cantidades»*.

(1134) Para continuar diciendo: *«No existe por tanto una actuación anormal en vía de gestión tributaria pro parte de la Administración; y por otra parte, la cuestión suscitada, que conlleva la aplicación de resoluciones dictadas por países extranjeros, y normas de su ordenamiento es compleja, e impide entender que la postura sostenida por la Administración sea irrazonable y arbitraria, por lo que no se está en el caso de declarar la existencia de un funcionamiento anormal pro parte de la Administración (art.139.1º y 2º de la Ley de bases de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas) ya que no cabe sostener que en todo caso la anulación de un acto administrativo conlleve de forma automática el derecho a indemnización para el recurrente (sentencias del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1998 y 16 de febrero de 1999.»* STSJ de Andalucía (Granada) de 5 de septiembre de

Ante esta situación, la liquidación girada sin contemplar dicha reducción no es imputable a la Administración sino es fruto de la propia actuación del obligado tributario, por lo que sí el único motivo que se fundamenta la anulación de la liquidación es la necesidad de aplicar la reducción desconocida por la Administración que fue omitida en su autoliquidación por el obligado, no se puede imputar el error a la Administración(1135).

3.2.5.- ¿Procede el derecho a la indemnización en los supuestos de estimación parcial?.

De acuerdo con lo anterior, si resolución del procedimiento de revisión administrativo o de la sentencia judicial es confirmatoria de la legalidad del acto, la Administración queda exonerada de responsabilidad. Mientras si lo que se confirma es el incorrecto actuar de ella, nacerá dicha responsabilidad. ¿Pero que ocurre cuando dicho actuar administrativo no es correcto o incorrecto desde el punto jurídico en su totalidad, sino parcialmente? ¿nacerá dicha responsabilidad o no?.

Es decir, existen pronunciamientos que tratan de limitar el derecho a la indemnización por el importe de la prestación de la garantía dependiendo del número o de la entidad de las pretensiones alegadas por el reclamante admitidas por el Tribunal, o lo que es lo mismo, lo hacen depender según el grado o la trascendencia de la irregularidad cometida por la Administración en su actuación.

En este sentido, nos encontramos una serie de decisiones judiciales que niegan el derecho a ser indemnizados por el importe de los gastos ocasionados por la prestación de una garantía (normalmente, siempre referentes al aval) para obtener la suspensión del acto que por distintas causas que podemos agrupar en los siguientes motivos:

- a) No procede en los supuestos de estimación parcial, en unos casos, porque no

2000, (JT 2000/1623). P. Toledano Cantero, Rafael. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.19, febrero, 2001, pág. 1146.

(1135) A pesar de rechazar la pretensión de que se le reconozca el derecho a indemnización por los gastos derivados de los avales prestados para suspender la deuda tributaria deja abierto un camino para su reconocimiento: «*Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de solicitar de la Administración el reembolso de los costes de garantías, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, pro tanto como pretensión autónoma sujeta a un régimen normativo específico*», ya que esta limitación no viene recogido en dicha normativa.

se pone en duda la procedencia de la liquidación sino que se discute la cuantía de la misma(1136):

«...pero en todo caso, en la fundamentación esgrimida por la entidad recurrente, no aparece comprendida la pretensión, puesto que no se solicita en la demanda la invalidez completa del acto, pues la liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales es procedente, y así se reconoce por la demandante, y solicita una anulación o invalidez en parte, por lo que el abono del importe de la liquidación siempre sería procedente, aunque se discuta la cuantía de la misma por los motivos que expresa, y, además, la sentencia no concede la totalidad de las pretensiones actoras, por lo que al faltar el fundamento alegado por el recurrente, ha de ser rechazada esta pretensión contenida en el suplico de la demanda, en los términos antedichos»(1137).

En otros, porque se requiere la estimación íntegra del recurso:

«NOVENO.-... Por lo demás, no procede acceder a la pretensión que por medio de otrosí se formula en la demanda puesto que la indemnización de los costes del aval bancario por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado sólo procede según la propia doctrina invocada en los supuestos de estimación íntegra de un recurso y ante la plena evidencia de un actuar improcedente de la Administración»(1138).

(1136) Como apunta BLASCO DELGADO, Carolina: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág.108, en algunos supuestos de estimación parcial no se reconocía el derecho al reembolso del coste de las garantías prestadas *«ya que en contra de la esta posibilidad hubiera sido posible argumentar que dado que la actuación de la Administración que se impugna no ha sido incorrecta en su totalidad -la Administración reconoce que se ha equivocado en la liquidación de la deuda tributaria pero, sin embargo, el administrado también ha actuado de manera incorrecta-, desaparece el fundamento de la indemnización, que se encuentra, precisamente, en que el obligado tributario no tiene por qué soportar los perjuicios que le causa el funcionamiento anormal de los servicios públicos»*.

(1137) SAN de 27 de marzo de 1990. P. Falcón Dancausa. *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, pág.529.

(1138) SAN de 19 de diciembre de 1995, (JT 1995/1606). *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 74, febrero, 1996, págs. 763 y sigs. P. Salvo Tambo, María Asunción.

«FALLO: En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido: Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de «Enagas, SA», contra Acuerdo 27 marzo 1993 del TEAC confirmatorio de la liquidación practicada por la Oficina Nacional de Inspección en fecha 5 de diciembre de 1989, a que las presentes actuaciones se contraen y anular los expresados actos administrativos en lo referente únicamente al año 1984, confirmándolos en todo lo relativo a 1985 (cuota e intereses de demora); y, en consecuencia, ordenar la práctica de una nueva liquidación para el año 1984 en la que se determine la cuota del período comprendido entre los días 11 de abril y 30 de junio, manteniéndose la correspondiente al tercer y cuarto trimestre así como los intereses de demora al tipo de 8% para las cuotas correspondientes entre el 11 de abril y el 30 de septiembre y al 11% para el último trimestre, aplicándose sin variación».

b) Procede en casos de estimación parcial del recurso, pero no cuando sea muy limitado en cuanto al número de pretensiones alegadas por el recurrente y estimadas.

FJ Octavo:«*Tampoco cabe admitir la pretensión de la entidad recurrente de que se condene al Ayuntamiento al pago de los gastos necesarios para el mantenimiento del aval prestado para conseguir la suspensión provisional de las liquidaciones impugnadas porque aunque éstas han sido anuladas la estimación del recurso interpuesto por ella ha sido muy limitada, habiendo planteado pretensiones que no han sido acogidas por la Sala, por lo que en este caso no concurren las condiciones necesarios para imputar a la Administración los gastos originados al sujeto pasivo por la suspensión acordada*»(1139).

En este caso se esta haciendo depender la indemnización por daños y perjuicios del número y de la entidad de las pretensiones del sujeto admitidas por el Tribunal, sin tener en cuenta que la admisión de una de ellas ha significado la nulidad de las liquidaciones giradas en concepto del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, donde se declara que el Ayuntamiento de imposición debe de girar tantas liquidaciones nuevas como parcelas resultantes según el Plan Parcial aprobado para la urbanización de esos terrenos, de las que habrá que excluir 25.643 metros cuadrados cedidos al Ayuntamiento y descontar de las nuevas liquidaciones lo ya satisfecho por la tasa de equivalencia, rechazando el resto de pretensiones alegadas por el sujeto pasivo.

Por tanto, se trata de una estimación parcial del recurso interpuesto por el interesado pero no se admite la pretensión de indemnización por gastos del aval prestados para obtener la suspensión de la ejecución, a pesar de la anulación de las liquidaciones tributarias, debido a que la estimación del recurso es muy limitada, existiendo pretensiones que no han sido acogidas.

c) Procede en casos de estimación parcial del recurso, aunque no se reconoce el derecho a la indemnización, ni en la parte proporcional de lo estimado, debido a la desestimación de las pretensiones esenciales sobre fondo alegadas.

(1139) STS de 5 de mayo de 1995, (RJ 1995/3663). P. Enríquez Sancho, Ricardo. Siguiendo la línea la sentencia TSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/336). P. Saban Godoy, Alfonso:

«Quinto.-Con relación a los costes del aval prestado para impedir la ejecución del acto recurrido, no procede la indemnización por el mismo por tratarse de una estimación parcial del recurso conforme señala la STS 5 mayo 1995».

«SÉPTIMO.-Vistas las conclusiones a que se ha llegado en los precedentes Fundamentos, y a pesar de la modulación del «quantum» de la sanción de multa que debe imponerse a «Inmobiliaria Luis Caballero, SA» por la infracción grave cometida, es obvio que no puede estimarse, como pertinente, el reconocimiento de la pretensión (promovida por la misma) de que se le abone, en concepto de indemnización de daños y perjuicios, la parte proporcional de los gastos de prestación y mantenimiento del aval constituido para la suspensión de la ejecutividad de la liquidación, en cuanto, en definitiva, ninguna de las peticiones esenciales de fondo propugnadas por la citada Inmobiliaria ha podido ser aceptada o admitida en los concretos términos con que han sido formuladas»(1140).

d) Por subsistencia de la liquidación aunque se anularen las actuaciones encaminadas a su ejecución:

«No puede prosperar la pretensión de abono de los gastos de publicación de edicto y de constitución y mantenimiento de aval, pues, si bien existe una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (sentencias de 29 abril y 24 de mayo 1996, entre otras muchas), favorable a conceder el resarcimiento de los gastos de que se trata, ello se subordina a la anulación de la liquidación correspondiente, circunstancia que no concurre en el presente caso, donde ni siquiera se ha solicitado, por lo que la deuda tributaria sigue subsistente»(1141).

(1140) STS de 8 de octubre de 1994, (RJ 1994/7568). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

STSJ de Navarra de 29 de septiembre de 2000, (JT 2000/1608). P. Pueyo Calleja, Francisco Javier. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 18, enero, 2001, pág.1121 a 1122:

«Por todo ello debe estimarse la pretensión articulada subsidiariamente y con carácter parcial en el sentido de anular el acto impugnado condenar a la Administración demandada a que practique nueva liquidación del impuesto de conformidad al valor catastral vigente a fecha 29-1-1997 (que era el valor catastral vigente anterior a la ponencia de valoración urbana publicada en fecha 18-4-1997).

Cuarto. Dados los términos de la estimación parcial de las pretensiones deducidas en la demanda en los términos que han quedado expuestos y el fundamento de la pretensión (nulidad de la cuota girada) a que anuda el actor el abono de los gastos derivados del aval presentado (como responsabilidad de la Administración), y teniendo en cuenta que la mera anulación de un acto administrativo no genera “per se” derecho a indemnización (debiéndose estar en cada caso a las circunstancias de hecho y de derecho que sirvieron de fundamento al acto administrativo impugnado y a la pretensión deducida en la demanda) es procedente denegar el abono de los gastos derivados del aval solicitado por el actor».

(1141) STSJ Andalucía (Málaga), de 22 de septiembre de 1997, (JT 1126). P. Hernández Pardo, Raúl. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 17 enero 1998. Págs. 1148 a 1149.

Cuestión que ya fue resuelta en sentido estimatorio por la STS de 18 de marzo de 1995 (RJ 1995/2501). P. Rouanet Moscardo, Jaime. Se estimó parcialmente el recurso de contencioso-administrativo por el que se anula la providencia de apremio por falta de notificación reglamentaria del acto de liquidación, pero se rechaza la pretensión del recurrente de entrar a examinar y dilucidar el fondo del asunto, es decir, sí se trata de un supuesto de no sujeción del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. A pesar de tratarse de una estimación parcial del recurso el abono de los gastos desembolsados para obtener y mantener el aval formalizado por el recurrente para obtener la suspensión del acto liquidatorio se extiende a la totalidad de los mismos, ya que existe un funcionamiento anormal de los servicios públicos, en este caso, la práctica de una notificación de

En este caso se limita a solicitar la nulidad del procedimiento de apremio al no haber sido notificada a la actora la providencia de apremio, sin alegar nada sobre las deudas tributarias no pagadas. Constatada por el Tribunal dicha omisión declara la nulidad del inicio del procedimiento de apremio y de los actos de ejecución posteriores declarando la procedencia de las liquidaciones a las cuales no se opone la actora.

Como bien apuntaron(1142), el Tribunal olvida que para poder haber obtenido la suspensión de la providencia de apremio se tuvo que prestar garantía sobre la deuda tributaria, pero que a pesar de que seguiría subsistiendo, la Administración llevo a cabo una actuación incorrecta al girar una providencia de apremio no ajustada a derecho que afecta al montante de la deuda, al tener que excluir el recargo de apremio.

Siendo indemnizables no solamente los actos de liquidación sino cualquier otro acto que exija para su suspensión la constitución de una garantía y desde el mismo momento en que el acto es declarado contrario al ordenamiento, significa que el obligado tributario ha soportado unos gastos que no habría incurrido si el acto se hubiera expedido conforme a Derecho, por lo que habrá que reconocerle la indemnización y restablecer la situación jurídica creada al momento antes del actuar administrativo.

En los pronunciamientos anteriores se refieren a supuestos concretos que se separan de la regla general a la hora de admitir la responsabilidad de la Administración, que se fundamenta en un funcionamiento anormal de la Administración que se plasma en la anulación del acto que es objeto de revisión. No considero que el nacimiento de la obligación de indemnizar se obtenga en el número de pretensiones o por la estimación íntegra del recurso, si no que bastará una estimación parcial que signifique la nulidad o anulabilidad del actuar administrativo el que genera el nacimiento de dicha

liquidación tributaria incorrecta.

(1142) Editorial de la Rev. Jurisprudencia Tributaria «a) Cuestiones polémicas sobre la indemnización por los costes del aval constituido para obtener la suspensión del acto impugnado», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998, pág.10: «El restablecimiento de la situación jurídica individualizada antes del actuar administrativo, que está en el origen del reconocimiento de la indemnización, exige que se proceda a la restitución de esos gastos, en los que no habría incurrido el recurrente de no haberse expedido la providencia no ajustada al ordenamiento».

En el mismo sentido, FABRA VALLS, Modesto, J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos,, Madrid, 2001, pág.260 a 261.

indemnización. Lógicamente esa irregularidad o esa burla al ordenamiento jurídico cometida como consecuencia del actuar de la Administración, en algunas ocasiones será patente y notoria y otras sutil, pero en ambas nos encontramos con un actuar contrario a Derecho por la Administración, y todas significan que un ciudadano ha soportado una actuación administrativa contraria a Derecho, la cual, no tenía el deber de soportar. En todos estos caso, sea una estimación íntegra o una estimación parcial, debe surgir el derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración, con independencia de en algunos casos se actuación carezca de toda cobertura jurídica, y en otras, teniendo dicha cobertura, ha incurrido en una irregularidad que conlleva retrotraer sus actuaciones ha ese momento, en ambos casos el administrado ha tenido que reaccionar ante esas actuaciones y, en ambos casos, se obtiene la anulación del acto dictado por la Administración.

Por tanto, no es necesario la estimación total del recurso, o la estimación parcial del recurso, ya que nace el derecho a ser resarcido por los daños ocasionados -coste de las garantías- por la necesidad de solicitar el auxilio judicial:

Séptimo: Dado el tenor estimatorio parcial del presente recurso, y siendo así que la parte recurrente ha tenido que efectuar, durante la tramitación de las actuaciones, una serie de gastos y desembolsos originados por la constitución y mantenimiento del aval (o avales) que preceptivamente tuvo que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada, es obvio que la Corporación debe indemnizar los daños y perjuicios determinados por dichos costos financieros...ya que esta condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de situación jurídica individualizada...»(1143).

y constatar la existencia de un daño antijurídico causado por la Administración tributaria, cualquiera que sea el grado de ilicitud de su actuación:

«Es obvio que los contribuyentes están obligados jurídicamente al pago de los tributos, pero sólo en la medida que la Administración Tributaria haya dictado los actos administrativos de liquidación con absoluto respeto al Ordenamiento Jurídico, por ello, contrariamente, los contribuyentes no están obligados a pagar los tributos, ni a incurrir en gasto alguno derivado de las actuaciones de la Administración Tributaria, cuando sus actos infringen dicho Ordenamiento, cualquiera que sea el grado de ilicitud de sus actos, ya haya incurrido en ilegalidad manifiesta, en ilegalidad no manifiesta o se trate de un caso discutible, en el que la Administración Tributaria haya utilizado argumentos consistentes y razonables, sin incurrir por tanto

(1143) STS de 16 de julio de 1994, (RJ 6592).

en negligencia, ni siquiera simple, lo que importa destacar es que el daño se produce siempre que el contribuyente se vea obligado a ingresar, y así lo haga, un tributo indebido, o por el contrario opte por solicitar y obtener la suspensión del ingreso, previa prestación del aval bancario o de otra garantía reglamentariamente admitida, incurriendo en los correspondientes costes financieros, que es el caso de autos, pues en ambos supuestos, si la liquidación tributaria se anula, es claro que el contribuyente no estaba obligado jurídicamente, ni a ingresar, ni avalar, por lo que es incuestionable que ha experimentado un daño o lesión económica de la cual debe ser indemnizado, por ello, si ha pagado debe devolverse el ingreso indebido, con los intereses correspondientes, y si no ha pagado, porque ha obtenido la reglamentaria suspensión, debe resarcirse de los gastos del aval, o de los gastos en que haya incurrido por la garantía prestada»(1144).

ya que la idea consiste en que el obligado tributario solamente viene obligado a satisfacer las obligaciones tributarias, cuando éstas son conforme a Derecho, y no esta obligado a soportar las obligaciones tributarias ilegales o los daños derivados de las mismas, como consecuencia de los actos o actuaciones contrarias a Derecho de la Administración:

«La idea esencial consistente en proclamar que el contribuyente sólo está obligado a pagar las obligaciones tributarias, cuando éstas son conformes a Derecho, y por el contrario no está obligado a soportar obligaciones tributarias ilegales, ni daño alguno derivado de ellas, como consecuencia de los actos ilegales de la Administración Tributaria, no sólo se proclama por el Real Decreto 1163/1990, citado, cuando el contribuyente cumple con el Ordenamiento Jurídico, aunque no esté conforme con la liquidación que se le ha practicado, bien ingresando, bien obteniendo la suspensión en vía administrativa, previa la prestación de las garantías reglamentarias, sino también, y esto es muy importante, cuando lleva su disconformidad con la liquidación tributaria al máximo, prescindiendo del principio de presunción de legalidad de los actos de la Administración, negándose al ingreso, e incurriendo por tanto, en ejecución forzosa, porque en este caso, si se demuestra que la obligación era contraria a Derecho, la Administración Pública debe indemnizarle del recargo de apremio, de las costas del procedimiento ejecutivo y de los intereses satisfechos durante dicho procedimiento de apremio, de donde se deduce que con más razón deberá el contribuyente ser indemnizado de los gastos de aval, cuando respetuosamente ha cumplido con la Ley, pidiendo la suspensión, previa garantía, aunque haya ejercitado el derecho legítimo a recurrir en vía administrativa y en última instancia a los Tribunales de Justicia, donde reside la tutela judicial efectiva»(1145).

(1144) STS de 1 de octubre de 1997, (RJ 1997/7741). P. Gota Losada, Alfonso.

(1145) STS de 1 de octubre de 1997, (RJ 1997/7741). P. Gota Losada, Alfonso. Doctrina también recogida en el Auto de 8 de julio de 1998. (RJ 1998/9893). P. Matero Díaz, José.

3.3.- Jurisprudencia que concede la indemnización por el importe de los gastos que ha ocasionado la prestación de la oportuna garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario objeto de impugnación.

Analizados los requisitos que la jurisprudencia exige para la concurrencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración y puestos en relación con el coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución, previa impugnación, de los actos dictados por la Administración Tributaria que son declarados nulos o anulados, se puede observar, como nos dice CHECA GONZÁLEZ(1146) que «*hasta hace relativamente poco tiempo era bastante confusa*» la problemática de quién es el que debe soportar el coste del aval, si la Administración o la persona que interpone el recurso.

Como hemos observado la jurisprudencia de nuestros Tribunales ha tenido que recorrer un largo camino para decantarse claramente a favor de la persona que interpone el recurso, debiendo soportar los gastos de las garantías prestadas la Administración Pública(1147). Pero a pesar de este reconocimiento, la Administración se ha opuesto al

(1146) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «Aspectos controvertidos en relación con las actuaciones de los órganos económico-administrativos: algunas cuestiones», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222 de 1992, pág.1.237.

(1147) Aunque lógicamente existen supuestos que opinan lo contrario, recogemos a continuación las sentencias que declaran improcedente la indemnización por gastos del aval prestado para obtener la suspensión de su ejecución a pesar de declarar la nulidad del acto.

- STS de 24 de enero de 1997, (RJ 1997/2384). P. Gota Losada, Alfonso; STS de 9 de octubre de 1996, (RJ 1996/7255). P. Pujalte Clariana, Emilio; STS de 5 de mayo de 1995, (RJ 1995/3663). P. Enríquez Sancho, Ricardo; STS de 8 de octubre de 1994, (RJ 1994/7568). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 10 de diciembre de 1992, (RJ 1992/9851). P. Baena del Alcázar, Mariano.(sanción urbanística); STS de 14 de septiembre de 1992, (RJ 1992/7062). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

- SAN de 4 de julio de 1997, (JT 802). P. Moreno Fernández, Juan Ignacio; SAN de 19 de diciembre de 1995, (JT 1995/1606). P. Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 27 de marzo de 1990. *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1991, pág.529.

STSJ de Castilla y León, (Valladolid), de 14 de marzo de 1997, (JT 1997/277). P. Rivera Temprano, Ezequías; STSJ de Castilla y León (Burgos), de 20 de diciembre de 1996, (JT 1996/1779). P. Marínez Tristan, Francisco Gerardo; STSJ de Andalucía (Granada) de 5 de septiembre de 2000. (JT 2000/1623). P. Toledano Cantero, Rafael. *Rev. Jurisprudencia tributaria*, núm. 19, febrero, 2001; STSJ Andalucía (Málaga), de 22 de septiembre de 1997, (JT 1126). P. Hernández Pardo, Raúl. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17 enero 1998, págs. 1148 a 1149; STSJ de Cataluña, de 5 de junio de 1997, (JT 1167). P. Pérez Borrat, María Luisa. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, enero, 1998, págs. 1232 a 1233; STSJ de Madrid, de 3 de diciembre de 1996, (JT 1996/1580). P. Maldonado Muñoz, Pilar; STSJ de Madrid, de 19 de octubre de 1996, (Jt 1996/1258). P. Maldonado Muñoz, Pilar; STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/336). P. Saban Godoy, Alfonso; STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 9 de enero de 1995, (JT 1995/85). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio

reconocimiento de este derecho(1148), que básicamente se inició con la Sentencia de la Audiencia Territorial de Santa Cruz de Tenerife de 17 de octubre de 1987, confirmada por la STS de 3 de febrero de 1989, que desestima el recurso de apelación contra la misma, reconociendo que es la propia Administración la que debe soportar los coste del aval(1149):

«FJ Cuarto: Debe también de confirmarse la sentencia en cuanto condena a la Administración, en concepto de indemnización de daños y perjuicios a abonar al apelado los gastos originados por la prestación y mantenimiento del aval que preceptivamente tuvo que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada...».

Dejando el campo abonado para que se dictasen otras sentencias en el mismo sentido:

«...Pretende el apelante... la indemnización a los gastos de los avales en la parte que garantizaban las sumas resultantes de aplicar el tipo impositivo superior al 20% en las liquidaciones impugnadas, refiriendo la indemnización a los devengados o producidos -en la cuantía indicada- en el período comprendido entre la prestación de los respectivos avales y la fecha de 20 de noviembre de 1985 en que se notificaron el hoy apelado las resoluciones del TEAP Santa Cruz de Tenerife...Cuarto. En orden a la revocación del reconocimiento por la Sala de instancia de la pretensión indemnizatoria que formuló el hoy apelado, cabe recordar que ya esta Sala en la Sentencia de 3 de abril de 1990, ha declarado que la prestación de avales o garantías producen gastos resarcibles por estar en relación causal con el acto suspendido y que si bien es cierto que la simple declaración de nulidad de un acto administrativo no presupone ni genera inexorablemente un derecho a la indemnización, por surgir ésta de la existencia de un daño o lesión patrimonial sufrida por el particular como consecuencia del actuar de la Administración, no lo es menos, que si la lesión existe y por añadidura el acto o actuación resulta ilegal,

Jesús; STSJ de Extremadura, de 25 de mayo de 1994, (JT 1994/607). P. Andrés Fuentes, Santiago de; STSJ de Murcia, de 28 de marzo de 1994, (JT 1994/310). P. Abellan Murcia, José; STSJ de Navarra de 29 de septiembre de 2000, (JT 2000/1608). P. Pueyo Calleja, Francisco Javier. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, enero, 2001.

(1148) Como demuestra, que hasta hace poco, se interponían recursos de casación por parte de la Administración poniendo en duda el resarcimiento de los costes de las garantías prestados para obtener la suspensión de los actos de liquidación declarados no conformes por sentencia o resolución administrativa. De forma reiterada estos recursos han sido desestimados, y además, la Administración ha recibido la condena en costas, así por ejemplo, las SsTS de 13 de marzo de 1999, (RJ 1999/2519). Ponente: Mateo Díaz, José; de 16 de abril de 1999. (RJ 1999/2976), Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón; de julio de 1999, (RJ 1999/6142). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime y de 3 de julio de 1999. (RJ 6371), Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

(1149) STS de 3 de febrero de 1989, (RJ 847).

la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el presente caso en que el apelado está sufriendo y seguirá sufriendo hasta la cancelación de los avales un perjuicio, representado por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal de la Administración, que ha practicado una serie de liquidaciones que han de ser consideradas nulas ad initio como lo era la norma en cuya virtud se practicaron en el extremo concerniente al tipo de gravamen. Y aunque la aplicación de esta doctrina traería para el apelado consecuencias, aún más beneficiosas que las reconocidas por la sentencia de instancia, la declaración contenida en esta sobre tal extremo debe ser mantenida por razones de congruencia procesal, sin que pueda admitirse la petición del apelante de una limitación temporal del período del tiempo que ha de tenerse en cuenta para la cuantificación de la indemnización, pues el aval sigue produciendo su eficacia, aun después de la vía de la reclamación económico administrativa en tanto que no sea cancelado y tal cancelación no es posible hasta que se ingrese el importe de lo avalado o se decrete definitivamente por los órganos jurisdiccionales la nulidad de las liquidaciones»(1150).

A continuación haremos referencia a algunos supuestos donde se ha reconocido el derecho al reembolso del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión del acto tributario declarado no conforme a Derecho, y por tanto, anulado, reconociéndose el mismo con independencia de que la anulación se haya debido por infracción de normas materiales o formales.

Se reconoce el derecho al reembolso como consecuencia de la anulación de la liquidación debido por aplicación de una norma que fue anulada como consecuencia de la extralimitación que incurrió el Gobierno al dictar el Real Decreto Legislativo 781/1986, respecto de la delegación legislativa otorgada en la Ley 7/1985(1151) o, se reconoce el derecho cuando efectuada una liquidación en concepto de Contribución Territorial Urbana aplicando el tipo impositivo del 36,8% en base a la autorización contenida en el art.13.2 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que dejaba en libertad a los Ayuntamientos para fijar el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana Rústica y Pecuaria a partir del ejercicio de 1984. Liquidaciones que son impugnadas por el sujeto pasivo, que tras la desestimación de la reclamación económico-administrativa por el Tribunal Económico Administrativo Provincial, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Provincial, pero antes de que esta dictara sentencia, el Tribunal Constitucional, en

(1150) STS de 13 de octubre de 1990. Rev. Impuestos Tomo II 1990, pág. 835.

(1151) STS de 9 de abril de 1997, (RJ 1997/3127). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

sentencia de 17 de febrero de 1987 declaró la inconstitucionalidad y por tanto la nulidad de la norma que fue utilizada para fijar el tipo impositivo aplicado en la liquidaciones correspondientes(1152). También en los casos de anulación de unas liquidaciones, que habían sido ratificadas por el TEAC, en base a que con posterioridad a la fecha de la liquidación y de la resolución, el TS en sentencia de 27-12-1990 anuló los artículos en los que se basó la inspección para girar dicha liquidación(1153), o por la derogación de las normas tras la entrada en vigor de la Constitución(1154).

(1152) STS de 13 de octubre de 1990, (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo.

De acuerdo en estas circunstancias el Tribunal reconoce la pretensión de indemnizatoria ya que la lesión existe y el acto o actuación es ilegal, *«la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el presente caso en que el apelado está sufriendo y seguirá sufriendo hasta la cancelación de los avales un perjuicio, representado por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal de la Administración, que ha practicado una serie de liquidaciones que han de ser consideradas nulas ad initio como lo era la norma en cuya virtud se practicaron en el extremo concerniente al tipo de gravamen»*.

La SAN de 5 de marzo de 1997, (JT 1997/150). P. Pedraz Calvo, Mercedes, por la que se anulan las liquidaciones en concepto de gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, en aplicación de la STC 173/96, de 31 de octubre, que declara inconstitucional el art.38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

STSJ de Madrid, de 8 de septiembre de 1994, (JT 1994/1108). P. Garzon Herrero, Manuel V., que declara la no exigibilidad del pago de los recargos de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación que no sean expresamente consentidos por los comerciantes, industriales y nautas, debido a que *«el Tribunal Constitucional en Sentencia de 16 junio 1994 declarando la no conformidad con la Constitución, y concretamente con el Derecho de Asociación en su vertiente negativa de Derecho a no asociarse de la Adscripción obligatoria a las Cámaras de «comerciantes, industriales y nautas»*.

(1153) SAN de 2 de julio de 1996, (JT 1996/997). P. Alvarez-Cienfuegos Suarez, José María.

«Quinto.-La consecuencia es que, el cálculo de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y el cálculo de la bonificación de intereses de empréstitos, realizados por la Sociedad actora, eran los correctos por haber deducido al efecto el importe de los gastos específicamente imputables, sin deducir, además, la parte correspondiente de los gastos generales, omisión en la que, precisamente, se fundó la Oficina Nacional de Inspección de Madrid el 6 de junio de 1989, para acordar la práctica de la liquidación impugnada, si bien es cierto, con evidente anterioridad a que el Tribunal Supremo dictase la Sentencia 27 diciembre 1990, así como el Tribunal Económico-Administrativo Central al dictar la resolución impugnada el 19 de diciembre de 1990, también lo hizo con anterioridad a la repetida Sentencia del Tribunal Supremo.

Sexto.-Se desprende en este caso con claridad, la procedencia de que el recurso interpuesto por la parte demandante, deba ser estimado por lo que a la cuestión de fondo se refiere, y solicitado por la misma que le sean resarcidos los perjuicios derivados del procedimiento traducido en el coste de los avales prestados para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada...»

(1154) STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/333). P. García Gonzalo, Tomas.

Liquidación anulada, junto con la sanción que a la misma se incorpora, del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en aplicación del art.74 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Real decreto 1018/1967, de 6 de abril, el cual para el Tribunal, al establecer que las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes en favor de los descendientes se liquidarían por la tarifa del Impuesto de Sucesiones ha de entenderse derogado por

También como consecuencia de la anulación de las liquidaciones por irregularidades en el procedimiento exaccionador, por falta de inscripción de la finca en el Registro Municipal de Solares en relación con el Impuesto municipal sobre solares(1155), por inexistencia del hecho imponible en concepto de contribuciones especiales(1156); por tratarse de supuesto de no sujeción(1157); por anulación de la liquidación al reconocerse la aplicación de exenciones(1158) [exención del Impuesto de Plusvalía de inmueble destinado a residencia sacerdotal por aplicación del Acuerdo entre España y la Santa Sede(1159)] o bonificaciones(1160) o deducciones [deducción por

la entrada en vigor de la Constitución, al ser contrario a los arts. 14 y 31.1 CE. Tratándose de una norma preconstitucional entra en juego la disposición derogatoria 3 de la Constitución de 1978, cuya efectividad puede y debe ser declarada directamente por esta Sala según doctrina consagrada, entre otras, en SSTC 2 febrero y 8 abril 1991.

(1155) STS de 3 de abril de 1997, (RJ 1997/2974). Ponente: Rouanet Moscardo, Jaime y la STS de 23 de mayo de 1994, (RJ 1994/3537). P. Ruiz-Jarabo Ferran, José María.

(1156) STS de 3 de abril de 1990, (RJ 1990/2774). P. Madrigal García, Carmelo, dado que la liquidación se estableció con la exclusiva finalidad de resarcimiento del importe del justiprecio de unas expropiaciones y no por la realización de una obra pública, establecimiento o ampliación de un servicio público.

(1157)- STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1992, (JT 1992/214). P. Arozamena Laso, Angel.

(1158) STS de 19 de julio de 1995, (RJ 1995/6041). P. Pujalte Clariana, Emilio, anulación de la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al ser de aplicación la exención que la Administración denegaba su aplicación.

La STSJ del País Vasco, de 21 de junio de 1996, (JT 1996/1024). P. Murgoitio Estefania, Luis Javier.

Reconocimiento de la exención: Entidad deportiva no declarada de utilidad pública: procede su exención al amparo del art. 5.2.f) LIS, al tener la citada entidad el carácter de asociación sin ánimo de lucro y cumplir todos los requisitos a éstas exigidos, sin que pueda entenderse que tras la entrada en vigor de la Ley Vasca 5/1988 de Cultura Física y Deportes la única vía de exención de las entidades deportivas sea la del art. 5.2.e) LIS, pese a la mención que en la citada Ley se hace a este precepto.

(1159) STSJ de Madrid, de 19 de marzo de 1994, (JT 1994/450). P. Lescure Ceñal, Gustavo.

(1160) STS de 3 de abril de 1997, (RJ 1997/2975). P. Rouanet Moscardo, Jaime. Anulación de la liquidación en concepto del Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos por no aplicación de la bonificación del 90% por la construcción de viviendas de protección oficial.

La SAN de 22 de abril de 1997, (JT 1997/485). P. García Paredes, Jesús Nicolás. Se estima el recurso en el sentido que las entidades exentas salvo por la renta derivada de operaciones económicas de una sociedad privada de capital íntegramente municipal que tiene por actividad la gestión y administración del servicio público de aparcamientos municipales, subterráneos y vigilados de superficie, la realización de retirada con la grúa de vehículos y la regulación de las zonas azules, le corresponde la tributación al tipo del 25% y la bonificación del 99% de la cuota, según el art.25.a).1. LIS de 1978.

adquisición de segunda vivienda no habitual(1161); deducción por doble imposición de dividendos(1162)] o aplicación del límite conjunto de la cuota líquida(1163), por incorrecta determinación del período impositivo(1164), por considerar el Tribunal que la renta obtenida ha de tributar como renta irregular y no como renta regular(1165); por incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías(1166).

Por incorrecta determinación de la base imponible, por ejemplo, se anula la liquidación en concepto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por incluir en su base imponible las partidas correspondientes a los honorarios profesionales del arquitecto y aparejador(1167); el IVA, los gastos generales y el beneficio industrial(1168), en las obras públicas se debe partir del presupuesto de licitación sino del presupuesto de adjudicación contratado, excluyéndose junto las partidas anteriores

(1161) STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (JT 1996/1480). P. Saez Domenech, Abel Angel.

(1162) Las sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 1996, (JT 1996/284). P. González Aparicio, Ernesto; de 5 de marzo de 1996, (JT 1996/278). P. Salvo Tambo, María Asunción; de 14 de noviembre de 1995, (JT 1995/1445). P. Castillo Castillo, Juan; de 14 de febrero de 1995, (JT 1995/103). P. Salvo Tambo, María Asunción; y de 14 de junio de 1995, (JT 1995/752). P. Castillo Castillo, Juan.

(1163) STSJ de Madrid de 13 de febrero de 1997, (JT 1997/89). P. Calvo Rojas, Eduardo. Acoge la interpretación del recurrente sobre la aplicación del límite conjunto del 20% de la cuota líquida del ejercicio establecida en el art.97.4 de la Ley 33/1987 de PGE para 1988, en el sentido que el citado «límite conjunto» del 20% de la cuota sólo opera sobre las deducciones por inversiones realizadas en el propio ejercicio pues las deducciones procedentes de ejercicios anteriores no estarían afectadas por dicho límite sino por el establecido en cada caso en la normativa aplicable en el momento de realizarse la inversión.

(1164) STS de 14 de octubre de 1996, (RJ 1996/7272). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

(1165) STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 21 de octubre de 1997, (JT 1231), P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 18, enero, 1998, pág. 127.

(1166) STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1994, (JT 1994/952). P. Parada Vazquez, José Ignacio.; STSJ de Madrid, de 3 de junio de 1993, (JT 1993/812). P. Parada Vazquez, José Ignacio.

(1167) STS de 21 de febrero de 1995, (RJ 1995/1370). P. Enríquez Sancho, Ricardo.

(1168) STSJ de Castilla-La Mancha, de 6 de junio de 1996, (JT 1996/765). P. Iranzo Prades, Raquel; STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 31 de enero de 1996, (JT 1996/122). P. López Muñiz, José Luis

la partida presupuestada por el concepto de seguridad e higiene(1169), debiendo identificarse, en los demás casos, la base imponible del impuesto con el presupuesto de ejecución material de las obras, lo que ha significado un cambio de criterio seguido por el Tribunal hasta en ese momento(1170). Estos ejemplos anteriores nos sirven para ilustrar como la responsabilidad, por tanto, el derecho al reembolso, surge a pesar de que el Ayuntamiento actué de acuerdo con la interpretación que en ese momento se podría efectuar sobre «el coste real y efectivo» que define la base imponible del ICIO, -por falta de doctrina legal al respecto-, no pudiéndose alegar para romper el nexo causal que el Ayuntamiento no puede ser responsable del daño causado por el acto de liquidación, al ser perfectamente jurídico en el momento en que fue dictado, aunque “antijurídico” por el cambio de interpretación efectuado por los Tribunales de Justicia.

También por incorrecta determinación del valor final sobre el IIVTNA(1171) o por incorrecta fijación de la superficie transmitida(1172) o por no ser admisible el porcentaje del 90% por contribuciones especiales, no pudiendo ser superior al 50%(1173).

(1169) STSJ de Castilla-La Mancha, de 29 de marzo de 1995, (JT 1995/276). P. Rouco Rodríguez, Vicente.

(1170) STSJ de Castilla-La Mancha, de 15 de abril de 1996, (JT 1996/425). P. Frias Ponce, Emilio

Ante la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, el TSJ Castilla-La Mancha modifica su criterio inicial e identifica la base imponible del Impuesto con el presupuesto de ejecución material de las obras.

«El tema debatido ha sido resuelto por nuestro Tribunal Supremo, en el sentido que postula la parte actora, entre otras, en las Sentencias de 1 febrero y 29 junio 1994 y 16 enero y 20 y 21 febrero 1995, que ha obligado a este Tribunal a modificar su criterio inicial sentado, precisamente en la línea que mantiene el Ayuntamiento demandado. Ante la doctrina jurisprudencial establecida debe acudirse al presupuesto de ejecución material, que en este caso asciende a 123.480.978 pesetas, con la consiguiente estimación del recurso...»

(1171) STS de 16 de julio de 1994, (RJ 1994/6592). P. Rouanet Moscardo, Jaime y STS de 25 de marzo de 1995, (RJ 1995/2538). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

(1172) STSJ de Canarias, (Santa Cruz de Tenerife), (JT 1995/44). P. Moscoso Torres, Pablo José.

«Estimamos el recurso interpuesto y anulamos los actos y liquidaciones impugnadas, por no ser conformes a Derecho, debiendo practicarse otras en las que se tenga en cuenta, como superficie transmitida, la señalada en el párrafo tercero del fundamento de derecho segundo de la presente resolución, condenando a la Administración demandada a abonar a las recurrentes los gastos derivados del aval prestado para suspender el apremio de las liquidaciones anuladas, que se determinarán en ejecución de sentencia, sin hacer declaración expresa sobre las costas del presente procedimiento».

(1173) STSJ de Valencia, de 1 de diciembre de 1993, (JT 1993/1600). P. Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.

Procede el derecho de reembolso en el caso de la anulación de las sanciones(1174) o por anulación de la liquidación debido a que el recargo del 50% del artículo 61.2 de la LGT, según redacción dada por la Ley 18/1991, tiene naturaleza sancionadora, de acuerdo con la interpretación llevada a cabo por el Tribunal Constitucional, en sentencia 164/1995, de 13 de noviembre(1175) o por anulación de la liquidación por el recargo del 10% en base al art.61.2 LGT en su redacción dada por la Disp. Adic. 31 de la 46/1985, por considerar que tiene naturaleza sancionadora(1176).

(1174) STS de 19 de junio de 1997, (JT 1997/6181), P. Gota Losada, Alfonso.

STSJ de Cataluña, de 10 de octubre de 1996, (JT 1996/1676). P. Vives de la Cortada Ferrer-Calbeto, Joaquín.

STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 30 de septiembre de 1997, (JT 1230). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.18, enero, 1998. Págs. 121 a 125 y STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/335). P. Saban Godoy, Alfonso.

(1175) SAN de 10 de junio de 1997, (JT 720). P. Salvo Tambo, María Asunción. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 262 a 265: «...Así, se da el presupuesto básico que, de acuerdo con la primera de las citadas sentencias del Tribunal Constitucional,... para que el recargo del artículo 61.2 de la LGT según redacción por Ley 18/1991 deba ser considerado, pese a su "nomen iuris", una sanción administrativa, pues superando con creces aquel otro recargo sobre el que se pronunció el Tribunal Constitucional (lo cierto es que pasó a multiplicarse por cinco) alcanza el importe mínimo de las sanciones pecuniarias proporcionales, nada más ni nada menos que de las infracciones graves... haber sido impuesta en este caso por la Administración la sanción de plano, ha de ser reputado el correlativo acto administrativo sancionador nulo de pleno Derecho...

Y ello sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda previa la tramitación del oportuno procedimiento con la preceptiva audiencia del interesado, adoptar la resolución que en su caso proceda en orden a la aplicación del recargo que corresponda».

De igual forma se ha pronunciado en las Ss de 24 de marzo y 15 de abril de 1997.

(1176)- STSJ de Madrid, de 15 de septiembre de 1994, (JT 1994/1032). P. Arizmendi Ballester, Antonio: «QUINTO.-Se hace necesario, por tanto, determinar cuál es la naturaleza de la cantidad exigida, en lo que excede del interés de demora, fijado por el artículo 58.2.b LGT. En este sentido la Sala estima que la finalidad «disuasoria», a que el Abogado del Estado se refiere en su contestación, tiene una denominación en derecho público, y no es otro que el ejercicio de la potestad sancionadora... SEXTO.-En este punto del razonamiento, y aceptada la naturaleza sancionadora de la cantidad reclamada en lo que excede del interés de demora, la Sala no tiene dudas de la capacidad del legislador para establecer la infracción y sanción que analizamos, y, por tanto, de su plena y completa legalidad. Lo que ocurre es que tal sanción ha sido impuesta de plano, sin sujetarse al procedimiento sancionador establecido al efecto, y donde no ha sido oído el interesado....SÉPTIMO.-De lo razonado se deduce la necesidad de estimar parcialmente el recurso, en todo lo que la cantidad reclamada excede del interés legal del dinero fijado conforme a lo establecido en el artículo 58.2 LGT y sin hacer expresa imposición de las costas causadas. OCTAVO.-En cuanto a los perjuicios causados por los gastos del aval presentado para la suspensión del acto, que se solicita, se ha de dar lugar al resarcimiento por ellos, de conformidad con el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico, en armonía con lo preceptuado por el artículo 121 de la Ley de Expropiación y artículo 106.2 de la Constitución, al ser un daño valuable individualizado, consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos, con relación de causa a efecto por lo que se ha de acceder a lo solicitado».

También por irregularidades cometidas durante las actuaciones de los órganos de la Administración de carácter formal, como la notificación del acto de liquidación practicada de forma incorrecta(1177), por improcedencia de la estimación indirecta debido a que del examen del expediente administrativo se observa que la actividad instructora en orden al análisis del comportamiento o conducta de los sujetos inspeccionados y de la documentación que la presenta ha sido nula(1178); por declarar la prescripción del artículo 64 de la LGT(1179), o la prescripción por suspensión e interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras(1180) o la prescripción debido a que han transcurrido más de cinco años durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa(1181); por incorrecta aplicación de la comprobación de

(1177) STS de 18 de marzo de 1995 (RJ 1995/2501). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

Se anula la providencia de apremio por falta de notificación reglamentaria del acto de liquidación, siendo necesario retrotraer las actuaciones al momento de dicha frustrada notificación -con anulación de las actuaciones intermedias- y practicar, de nuevo, pero reglamentariamente, la notificación de la liquidación cuestionada, ofreciendo los pertinentes plazos de ingreso voluntario de las cuotas resultantes.

(1178) STSJ La Rioja, de 29 de septiembre de 1997, (JT 1151). P. Díaz Roldán, José Luis. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 17 enero de 1998, Págs. 1198 a 1200; STSJ La Rioja, de 31 de julio de 1997, (JT 1239). P. Meneses Vicente, Pedro. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 18, enero, 1998. Págs. 147 a 149; STSJ La Rioja de 18 de julio de 1997, (JT 1143). P. Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 17, enero, 1998. Págs.1180 a 1182.

(1179) STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 30 de septiembre de 1997, (JT 1230). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm.18, enero, 1998. Págs. 121 a 125 y STSJ de Madrid, de 14 de septiembre de 1995, (JT 1195/1130). P. Benito Moreno, Fernando.

(1180) STSJ de Aragón, de 5 de abril de 1997, (JT 1997/602). P. Chanchas Martínez, Flor María L.; SAN de 29 de abril de 1997, (JT 1997/421). P. Valenzuela Poblaciones, José Ignacio; SAN de 8 de abril de 1997, (JT 1997/412). P. Salvo Tambo, María Asunción.

(1181) SAN de 19 de diciembre de 1995, (JT 1995/1604). P. Castillo Castillo, Juan.; STSJ de Valencia, de 14 de marzo de 1994, (JT 1994/226). P. Lorente Almiñana, Juan Luis: el recurso de alzada ante el TEAC, según le había sido indicado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Pontevedra al notificarle su fallo de 7 de marzo de 1986, fue interpuesto el 16 de abril de 1986; que el 3 de noviembre de 1992 dirigió un escrito al TEAC, poniendo de manifiesto el transcurso de un período superior a cinco años entre la presentación de la reclamación ante dicho Tribunal y el día en que se registra el citado escrito, por lo que había prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria.

«...Como en el presente caso es un hecho irrefutable que la prescripción alegada por la parte demandante ha tenido lugar, y que de ello se deriva que no se producirá en definitiva la posible estimación de las pretensiones de la sociedad actora en un pronunciamiento que entre en el fondo de las mismas, es necesario reconocer el derecho de la sociedad actora a ser resarcida de los gastos ocasionados por el aval prestado...».

valores(1182) o por la falta de notificación y de motivación de la comprobación de valores(1183); por improcedencia de la providencia de apremio, cuando se notifica después que el deudor satisface la deuda aunque tardíamente(1184), o cuando no se ha notificado la finalización de los efectos de la suspensión y ni el período de pago voluntario(1185); anulación de la liquidación y de la sanción dimanante de la misma debido a la indefensión en que se ha encontrado el sujeto pasivo al no aparecer en la liquidación paralela cálculo o razonamiento alguno que justifique la cuantificación de la rectificación realizada y, además, por la extralimitación de la actuación administrativa en el ámbito de sus atribuciones de los órganos Gestores, pues ha empleado facultades

(1182) STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (Jt 1996/1478). P. Saez Domenech, Abel Angel: «...llevan a esta Sala a entender que en las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio en dinero, marcado por la Ley o determinado por Autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base impositiva que corresponda al acto gravado. En el presente caso consta acreditado que la entidad recurrente consignó en su autoliquidación el precio de remate por el que se adjudicó el bien en la subasta judicial. Por lo tanto éste es el valor real al que se refiere el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (arts. 10 y 49 TRITP de 30 diciembre de 1980, reformados por la disposición adicional 2.ª de la Ley 29/1987, de 18 diciembre) según la doctrina jurisprudencial expuesta y no el superior establecido por la Administración en el expediente de comprobación de valores, lo cual determina la procedencia de estimar el recurso sin necesidad de entrar a examinar las demás cuestiones planteadas...».

STSJ de Murcia, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/462). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano: no procede la comprobación de valores en el supuesto de viviendas de protección oficial al no poder ser su valor real mayor que el precio máximo oficialmente fijado para su venta.

(1183) STSJ de Murcia, de 10 de julio de 1996, (JT 1996/970). P. Saez Domenech, Abel Angel: «Sexto.-En razón de todo lo expuesto procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto la resolución del TEARM impugnada y la liquidación complementaria de la que trae causa, respondiendo el procedimiento de gestión al momento oportuno, con el fin de que la Dirección General de Tributos proceda a valorar de forma motivada la vivienda y a notificar dicha valoración al interesado, con información de la posibilidad de poder solicitar una pericial contradictoria; condenando a la Administración demandada a indemnizarle en los daños y perjuicios originados como consecuencia de la citada nulidad, consistentes en los intereses y comisiones que el mismo haya tenido que pagar como consecuencia de la prestación del aval presentado para obtener la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados;...».

(1184) STSJ de Galicia, de 21 de octubre de 1996, (JT 1996/1287). P. D' amrin Vieitez, Francisco, Javier; STSJ de Murcia, de 15 de febrero de 1995, (JT 1995/137). P. Saez Domenech, Abel Angel; STSJ de Madrid, de 29 de septiembre de 1994, (JT 1994/1043). P. Arizmendi Ballester, Antonio; STSJ de Madrid, de 5 de mayo de 1994, (JT 1994/556). P. Martínez Ruiz, Luis F; STSJ de Galicia, de 4 de febrero de 1993, (JT 1993/151). P. Vesteiro Pérez, Antonio.

(1185) STSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996, (JT 1996/1196). P. Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio.

asignadas a los servicios de Inspección(1186); por falta de motivación de la propuesta de liquidación(1187); por los defectos de contenido del acta y la falta de su entrega al contribuyente que no se puede subsanar por el informe ampliatorio(1188); por ser nulas las actas al no especificar los elementos esenciales del hecho imponible ni expresar de dónde surge la rectificación(1189); por incorrecto el cálculo de los intereses de demora(1190); por defecto de las liquidaciones nulas de pleno derecho, en este caso liquidación practicada por órgano manifiestamente incompetente, al ser insubsanable(1191); por resolución de un recurso incurriendo en «reformatio in peius»(1192).

(1186) STSJ de Valencia, de 12 de septiembre de 1996, (JT 1996/1171). P. Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.

(1187) STSJ de La Rioja, de 30 de septiembre de 1996, (JT 1996/1116). P. Meneses Vicente.

(1188) STSJ de Castilla-La Mancha, 2 de junio de 1995, (JT 1995/771). P. Irazo Prades.

(1189) STSJ de Cataluña, de 4 de marzo de 1994, (JT 1994/206). P. Pérez Borrat.

(1190) STSJ de Cataluña, de 11 de abril de 1996, (JT 1996/801). P. Salvedo Velasco, Andrés.
Se anula la liquidación debida a la reiterada doctrina de este tribunal que no es siendo posible considerar correcta la aplicación de un único tipo, sino que procede calcular los intereses aplicando a cada tramo o parte de el anual, el concreto interés que para ese ejercicio se fija en las respectivas Leyes Presupuestarias, debiendo por ello anularse en este punto las resoluciones combatidas a fin de que sea recalculado.

(1191) STSJ de Madrid, de 28 de abril de 1994, (JT 1994/484). P. Arizmendi Ballester, Antonio; STSJ de Castilla-La Mancha, de 25 de marzo de 1993, (JT 1993/161). P. Frias Ponce, Emilio.

(1192) STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1994, (JT 1994/954). P. Saban Godoy, Alfonso.
«...En cuanto al fondo del asunto planteado éste consiste en una donación de acciones con mención expresa a dos cargas, a saber, la pignoraticia con el Fondo de Garantía de Depósitos y la de responder el donatario de la cantidad imputable a los donantes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en razón a las plusvalías que se concretan en la transmisión y cuyo pago es responsabilidad de los donantes. Las autoliquidaciones tuvieron en cuenta ambas partidas económicas como deducción de lo donado. Frente a ello se giraron liquidaciones que excluyeron del gasto la cantidad de la garantía pignoraticia y, como consecuencia de recurso de reposición, se anuló tal exclusión, es decir, se estimó que fuese computada pero se introdujo la nueva de la carga económica expresamente citada que se refería al importe del tributo sobre la renta.

TERCERO.-Las resoluciones impugnadas incurren manifiestamente en «reformatio in peius» y han de ser por ello anuladas por suponer una flagrante vulneración del principio de respeto a los actos propios. Las liquidaciones originarias imponen, jurídicamente, unas obligaciones y una declaración de derechos. Aquélla es la parte sometible a recurso y ésta es la parte de la liquidación que aquélla acepta. Frente a esto sólo son oponibles los recursos y las acciones anulatorias de oficio contempladas en los arts. 153 y 154 LGT. Sostener lo contrario, es decir, que por vía de resolución de recursos la Administración puede ocultar la anulación de oficio de los derechos declarados no es sino la palpable demostración de empeorar la condición del recurrente, es decir, la «reformatio in peius», proscrita por

4.- Reconocimiento legal en el ámbito tributario del derecho de reembolso.

Tras la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se producen unos cambios significativos, por una lado, se da nueva redacción a la dada por la Ley 25/1995 al art.81.5 del la LGT, superando las limitaciones que contenía, coincidiendo dicha redacción con la contenida en el art.12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero y por otro lado, ha significado un avance, en el sentido, que se han superado las limitaciones anteriores, en cuanto al reconocimiento y al procedimiento en el ámbito tributario va a ser el mismo, con independencia de los elementos de la deuda tributaria anulados y la garantía aportada.

En la Ley General Tributaria, desde se aprobación, se ha guardado un silencio expreso sobre la posible responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria en el desarrollo de la gestión(1193), en sentido amplio, de los recursos tributarios. Siendo a través de la normativa general de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública el cauce seguido para que los Tribunales de Justicia declaren dicha responsabilidad, siendo el ejemplo más claro la indemnización por lo daños sufridos por la prestación de garantías en los supuesto de anulación de actos tributarios.

Debido a la existencia de un cuerpo jurisprudencia consolidado sobre el derecho a la indemnización, no sobre otros aspectos de la misma, llevó al legislador, ha incorporar en la Ley General Tributaria dicho derecho en favor de los contribuyentes. Pero para

el principio de la vinculación a los actos propios a su vez derivación del se seguridad jurídica consagrado constitucionalmente. A ello no puede oponerse la provisionalidad de la liquidación pues ésta, como es sabido y expresa claramente el art. 120.2.a) LGT, sólo afecta a la comprobación de los hechos imponibles y su valoración, no a los elementos jurídicos del cálculo de la base. Lo contrario es confundir la provisionalidad con el carácter de trámite o definitivo del acto y no explicaría que una liquidación provisional pudiese ser impugnada cuando sus razonamientos jurídicos no son definitivos. En el caso de ambos admitida, como deducible, la carga cuantitativa, tal cuestión sólo puede ser objeto de revisión de oficio por los cauces expresos que para tal procedimiento establece la ley pero no en el recurso de reposición y ello al margen de que lo contrario también suponga la resolución de cuestión no planteada sin haberla sometido a las partes. El hecho de que la Administración resuelva sobre todos los elementos del expediente no excluye que en los expedientes de recurso haya de estarse a las pretensiones y cuestiones advertidas, según dispone el art. 13.2 del Real Decreto 2244/1979, de 7 septiembre».

(1193) PONT i CLEMENTE, Joan Francesc: «Daños y perjuicios producidos por la actuación de la Administración tributaria. Garantías del contribuyente y responsabilidad patrimonial del Estado», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, Edt. Aranzadi, 1992, plantea su crítica ante los privilegios desorbitantes de la Administración y la necesidad de exigir responsabilidades.

comprender mejor esta evolución legislativa tributaria es necesario distinguir dos etapas, una primera, de un reconocimiento cicatero, a una segunda, con un reconocimiento pleno.

4.1. Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

Como consecuencia de la modificación de la LGT, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, se da nueva redacción al art.81.5, incluyendo, por primera vez, en su apartado número quinto, el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial de la administración por ilicitud de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria:

«5. La Administración Tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía, en la parte correspondiente a la sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza».

A pesar de la *«técnica legislativa no muy perfecta, se ha incluido el precepto en el artículo dedicado a regular las sanciones tributarias»*(1194), su reconocimiento conlleva la necesidad de distinguir entre dos grupos:

a) - Un primer grupo, recogido en la LGT, referente a la solicitud de reembolso del coste de los avales aportados como garantía de la suspensión de sanciones tributarias que son declaradas improcedentes, y

b) - Un segundo grupo, que a su vez podíamos hacer una doble distinción, que sobre los mismos guardaba silencio la LGT: por un lado, las solicitudes de reembolso del coste de otras garantías distintas del aval aportadas para obtener la suspensión de la sanción declarada ilícita y, por otro, las solicitudes de indemnización como consecuencia del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de otros elementos de la deuda tributaria declarados contrarios a Derecho, distinto de las sanciones tributarias.

Distinción que sólo tiene validez o relevancia desde el punto de vista procedimental, -que es diferente para cada una de las situaciones-, porque desde el punto de vista material carece de fundamento tal distinción, ya que ambos grupos

(1194) STS de 1 de octubre de 1997, (RJ 1997/7741). P. Gota Losada, Alfonso.

responden a una misma necesidad, el reintegro por parte de la Administración del coste de las garantías aportadas por el obligado tributario para poder obtener la suspensión de la ejecución del acto que es anulado en vía de revisión, y que, como consecuencia de ello, como hemos visto anteriormente, nace el derecho a la indemnización en favor del obligado, debido a la responsabilidad patrimonial de la Administración y al derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que limitar dicho reconocimiento solamente en la LGT para los casos de anulación de las sanciones, carece de fundamento, y además, el procedimiento para la solicitud de la indemnización tendría que ser el mismo.

Así, a pesar de lo novedoso de dicha medida, el legislador «lo hizo tan cicateramente»(1195) que desde un principio y de forma generalizada la doctrina(1196) puso de manifiesto que las limitaciones que contenía dicha redacción del artículo 81.5 de la LGT carecían de justificación, debiendo rechazarse cualquier interpretación que tratará de limitar este derecho del reembolso de las garantías solamente para los casos de las sanciones declaradas contrarias a Derecho, impidiéndose dicho reembolso para cuando se trate de otras partidas de la deuda tributaria declaradas también improcedentes(1197).

Además, también carece de fundamento que solamente se estableciera un reconocimiento específico para el reembolso del coste de una determinada garantía, en el caso de suspensión de sanciones declaradas improcedentes: el aval bancario, y no se

(1195) Expresión utilizada por la STS de 3 de diciembre de 1999, (JT 1999/9607). P. Gota Losada, Alfonso. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, marzo, 2000, pág.1.041.

(1196) ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio, en la obra colectiva: *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Edt. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 166; BANACLOCHE PALAO, Carmen: «Indemnización por gastos de aval», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1995; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995; GUERRA REGUERA, Manuel: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999, pág.185 y sigs.

(1197) Así desde un principio la propia jurisprudencia rechaza tal limitación: «pero de él se infiere (art.81.5 de la LGT), aunque la Ley 25/1995, de 20 de julio, que igual conducta debe seguir la Administración Tributaria respecto de los avales aportados como garantía del resto de los elementos que componen la deuda tributaria, según el art.58 de la LGT, pues la ratio decidendi es la misma, en la medida que se fundamenta en la responsabilidad de la Administración, cuyas normas vigentes en la fecha de la promulgación de la Ley 25/1995 (art.106.2 y arts. 139 y ss. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC) no distinguen en absoluto sobre los distintos orígenes del daño experimentado por los administrados», STS de 1 de octubre de 1997, (RJ 1997/7741). P. Gota Losada, Alfonso.

extendiera también a otro tipo de garantías, que la normativa sobre la suspensión de la ejecución admitía(1198), tras la reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de los artículos 20 y 21 del Real Decreto-Legislativo sobre el procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

4.2. La 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Con la aprobación de esta nueva Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente(1199) en relación con el tema que estamos analizando ha representado una mejora en la posición del obligado tributario, como tendremos oportunidad de comprobar, si ponemos en comparación, el silencio inicial de la LGT, su posterior reconocimiento limitado, con el texto definitivo aprobado en dicha Ley.

En el borrador del anteproyecto de la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente de 28 de octubre de 1996 se prevé como novedad la extensión del reembolso de los costes de los avales prestados a los incurridos para afianzar las deudas tributarias y no sólo como hasta ese momento, en relación con las sanciones declaradas improcedentes.

«Art.17. Reembolso de los costes de aval.

La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto dicha deuda sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza».

Pero se mantiene la limitación del derecho de reembolso para aquellos supuestos donde se haya prestado como garantía el aval bancario, no extendiéndose a otro tipo de garantías. Al carecer de justificación, esta situación fue corregida en el Proyecto de Ley presentado en las Cortes Generales, donde en sus artículos 2.c), incluido en el Capítulo

(1198) MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, en la obra Colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 603.

(1199) Nueva Ley que viene a integrar el amplio campo normativo tributario, que en vez de dar claridad y coherencia al sistema, viene a enturbiar el mismo, ya que en la misma se incorporan una serie de derechos que ya estaban recogidos en otras normas tributarias, salvo algunas puntuales novedades, lo que hace más farragoso el estudio y comprensión de dichos derechos al tener que ponerlos en conexión con distintos aspectos que figuran en la Ley General Tributaria. Debiendo haberse incorporado esos derechos en esa norma que pretende tener el carácter codificador, pero que en definitiva no se lleva a cabo por razones meramente electorales.

Primero, dedicado a los «Principios Generales», y en su art. 11, dentro del Capítulo Tercero: «Devoluciones y reembolsos», desapareciendo tal limitación, aunque cuando se trate de otro tipo de garantías distintas de los avales parece hacerlo depender del correspondiente desarrollo reglamentario.

«Art.2. Principios generales.»

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma prevista en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme».

«Art.11. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

Reconocimiento del derecho de reembolso que fue mejorado durante la tramitación de la Ley en las Cortes Generales, mediante la presentación a dicho artículo de cuatro enmiendas en el Congreso de los Diputados y tres en el Senado, siendo la redacción definitiva la que sigue:

«Artículo 12(1200). Reembolso de los costes de las garantías.

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

(1200) El artículo que originariamente en el proyecto era el número 11 pasa a ser el 12 debido a la aceptación de la enmienda núm.33 del Grupo Parlamentario Catalán que divide el texto que recogía el art.2 del Proyecto en dos artículos, el número dos que se refiere a los principios generales en que debe basarse la ordenación del sistema tributario, y nuevo artículo, el tercero, que recoge la relación de derechos y garantías que se recogen en esta Ley. En el proyecto figuran ambas situaciones enunciadas exclusivamente en su artículo 2.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente».

5.- RÉGIMEN JURÍDICO DEL DERECHO DE REEMBOLSO.

5.1.- Ámbito subjetivo de aplicación.

En relación con el ámbito subjetivo afectado por el derecho de reembolso nos vamos encontrar por una parte, a la Administración Tributaria que tiene la obligación de satisfacer el coste de los avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias y, por otra, al contribuyente que tiene el derecho a percibirlo.

En primer lugar, será la «*Administración Tributaria*» la que tiene el deber de reembolsar de forma imperativa siempre que se den los requisitos enunciados en dicho artículo los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria declarada improcedente.

Esta Administración Tributaria no es exclusivamente la Estatal(1201), sino que se trata de un derecho que afecta a todos los obligados tributarios con independencia del titular del poder tributario, es decir, esta responsabilidad afecta también a las Comunidades Autónomas, como las Corporaciones Locales. Esto va a significar que cada Comunidad Autónoma deberán de dictar la correspondiente norma donde se reconozca dicho derecho(1202) y el procedimiento a seguir para su reconocimiento, afectando tanto a los impuestos cedidos, como a tributos propios. Aunque este reconocimiento y su desarrollo no se produzca, no será motivo para negar la existencia de dicho derecho que es reconocido en favor de todos los obligados tributarios con independencia del ente titular del poder o competencia tributaria, a pesar de que la LDGC no especifique en virtud de que título competencial se ha dictado ya que el mismo se fundamenta en una

(1201) La propia Ley 1/1998, en su artículo 1 rubricado «*Objeto y ámbito de aplicación*» en su apartado primero establece que: «*La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas*».

(1202) Un ejemplo lo encontramos en el artículo 149 de la Ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, de la Comunidad Foral de Navarra, (BOE núm.45, de 21 de febrero de 2001), que se reproduce literalmente el artículo 12 de la LDGC.

competencia exclusiva del Estado, artículo 149.1.18.º de la Constitución(1203), como es la responsabilidad de todas las Administraciones Públicas(1204), siendo de aplicación supletoria la normativa estatal a falta de normativa autonómica. Si lo anterior sirve para constatar la necesidad de preservar y hacer valer el derecho de reembolso por todas las Administraciones Tributarias en los términos aprobados por la normativa estatal(1205), esto no debe ser un obstáculo para que las Comunidades Autónomas puedan hacer un reconocimiento del derecho más beneficio del mismo en favor de los obligados tributarios que se ven afectados por sus actuaciones, prevaleciendo su normativa propia, tanto para

(1203) «...un precepto nunca suficientemente destacado, que trata de establecer y garantizar un tratamiento igualitario de los derechos constitucionales. En su virtud, el sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas será único y así lo expresan también el artículo 12.2 de la Ley del Proceso Autonómico, de 14 de octubre de 1983 (“También será de aplicación a la Administración de las Comunidades Autónomas la legislación sobre expropiación forzosa y sobre el sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración”),..., en la misma media en que lo hace para la Administración Local el artículo 54 de la LRBRL de 2 de abril de 1985 (“La Entidades Locales responderán directamente de los daños y perjuicios causados a los particulares en sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos o de la actuación de sus autoridades funcionarios o agentes, en los términos establecidos en la legislación general sobre responsabilidad administrativa”)). En este sentido MARTÍN REBOLLO, Luis: «Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de las Administraciones Públicas», en la obra colectiva: *Estudios sobre la Constitución Española*. Vol. III. *La Corona. Las Cortes Generales, del gobierno y de la Administración Pública*. Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría. Edt. Civitas, Madrid, 1991, pág.2.788.

(1204) En este sentido se ha manifestado GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El Derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de Ley 17/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero». *Rev. Fiscal. Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pág.70, opinando además la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran regular este derecho separándose del criterio establecido en la normativa estatal basándose en las competencias exclusivas que la constitución otorga al Estado, como son: art. 149.1.18.º, competencia estatal sobre responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, art.149.1.1.ª, la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; y, el art.149.1.18.º que otorga al Estado la competencia exclusiva sobre el procedimiento administrativa común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas.

(1205) En esta línea nos sorprende la Orden de 23 de julio de 1998, de la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla y León, por la que se modifica la Orden de 7 de marzo de 1996, por la que se desarrolla la estructura orgánica de los Servicios Centrales de tal Consejería, (BOC y L, de 29 de julio de 1998), al disponer que: «1. Tramitar y resolver, a propuesta de la Sección de Recursos Administrativos, las solicitudes de reembolso del coste de los avales y demás garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria declarada improcedente, siempre que ésta se encuentre en período ejecutivo de pago y la recaudación de la misma se efectúe mediante gestión indirecta». A parte de no saber que significan estas dos condiciones, las mismas no figuran en la regulación estatal sobre el derecho de reembolso, por lo que se trata de un obstáculo innecesario e ilegal.

sus tributos propios, como para los impuestos cedidos, ya que para estos últimos, aunque la competencia para su revisión se la ha reservado el Estado, la responsabilidad se imputa al órgano que dicta el acto declarado no conforme a Derecho y no al órgano que la declara(1206).

En relación con el ámbito tributario local, aunque se llevó la modificación el artículo 14 de la LRHL referente a la revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria por la Ley 59/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, no se aprovechó la ocasión para reconocer de forma expresa este derecho de reembolso, que se debería haber efectuado, pero que a pesar de lo anterior, el derecho es exigible a las Corporaciones Locales debido a lo dispuesto en la Disp. adicional única de la LDGC o en la remisión genérica que efectúa el artículo 12 de la LRHL a la LGT y a la LDGC y a las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como a las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En segundo lugar, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 1/1998, es un derecho del «contribuyente», letra c) el «derecho a ser reembolsado...», no pudiendo interpretar dicha expresión subjetiva de forma técnica, de acuerdo con el artículo 31 de la Ley General Tributaria, (-Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible-), ya que significaría excluir a un nutrido grupo de ciudadanos que ocupan una posición deudora frente a la Hacienda Pública, y no precisamente por la realización del hecho imponible(1207). Sino que el propio legislador, donde indican el alcance de dicha denominación, sin matización alguna, en su artículo 1, párrafo 3.º: «las referencias que en esta Ley se realizan a los

(1206) En este sentido, Presentación: «a) Cuestiones polémicas sobre la indemnización por los costes del aval constituido para obtener la suspensión del acto impugnado», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998, pág.12: «Admitida la existencia del daño, éste no puede ser resultado de la actuación del TEAR, que en cumplimiento del ordenamiento exigió la garantía oportuna para acceder a la suspensión del acto impugnado, sino de quien dictara éste, pues en la incorrección jurídica del mismo reside el funcionamiento anormal que provoca el daño». Comentando la STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), de 25 de septiembre de 1997, (1997/1141). P. Román García Fernando. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998, pág.1.173, que se pronunció en el mismo sentido.

(1207) Sobre los posibles motivos de la utilización de la expresión «contribuyente», -más por motivos de propaganda política- y no otras, como «obligados tributarios», o, «ciudadanos», o «interesados en el procedimiento tributario», más correctas desde el punto de vista jurídico, FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Edt. Tro, Valencia, 1998, págs. 60 a 61.

contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria»(1208).

5.2.- Requisitos objetivos.

A continuación se analizarán los requisitos que se desprenden del artículo 12 de la LDGC, teniendo en cuenta, para la mejor comprensión de los mismos, las enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria de dicha Ley, cuatro enmiendas a su paso por el Congreso de los Diputados(1209) y tres durante su tramite en el

(1208) Por tanto, se trata de un derecho de los particulares como de las Administraciones Públicas o entes públicos en cuanto ellos pueden ser sujetos pasivos de los tributos establecidos por otros entes públicos. Aunque se ha puesto de manifiesto la carencia de legitimación de los entes públicos para exigir a otros una hipotética responsabilidad pues el derecho a indemnizar se circunscribe a los particulares según la redacción de los artículos 139 y siguientes de la LRJAP y PAC, también se ha manifestado la posibilidad de que las Administraciones Públicas se incluyan dentro de los posibles sujetos pasivos de la responsabilidad de la Administración. En este sentido, MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág.46 y MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: «Prólogo» de la obra de MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 12: *«Pues bien, creo que en base al principio de igualdad ante al Ley o, sin se quiere, con mayor precisión, al principio de generalidad tributaria, no debe existir obstáculo alguno para que un ente público, sujeto pasivo del tributo de otro, impugne la pertinente liquidación y exija la correspondiente reparación de los posibles daños y perjuicios causados, no conocemos precepto alguno en nuestro ordenamiento tributario que vete tal posibilidad».*

(1209) Durante su tramitación en el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley, en relación con su artículo 11, se presentaron cuatro enmiendas que solo prosperaron, con apoyo de CIU, las presentadas por el PP, como fueron la enmienda núm.86 y 88, una sobre el alcance del reembolso a la parte correspondiente del coste de la garantía presentada en caso de estimación parcial y, la segunda, a la reducción proporcional de la garantía aportada en caso también de estimación parcial.

En el Informe de la Ponencia de 20 de octubre de 1997 se mantiene la redacción del proyecto sin incorporar ninguna modificación, siendo en la Comisión donde se aceptaron las enmiendas núm. 87 y núm. 88, aprobadas - La enmienda núm.174 del G.P. IU-IC fue rechazada tras la votación (votos emitidos 271; a favor, siete; en contra, 263; abstenciones, uno). La enmienda núms. 87 y 88 del G.P. Popular fueron aprobados tras la votación favorable (votos emitidos 271; a favor, 264; abstenciones, siete). Mientras la enmienda núm. 47 del G.P. Catalán no fue objeto de votación debido a que fue retirada-. En el Pleno del Congreso de los Diputados el 20 de noviembre de 1997, quedo redactado el artículo 12. El artículo que originalmente en el proyecto era el número 11 pasa a ser el 12 debido a la aceptación de la enmienda núm.33 del Grupo Parlamentario Catalán que divide el texto que recogía el art.2 del Proyecto en dos artículos, el número dos que se refiere a los principios generales en que debe basarse la ordenación del sistema tributario, y nuevo artículo, el tercero, que recoge la relación de derechos y garantías que se recogen en esta Ley. En el proyecto figuran ambas situaciones enunciadas exclusivamente en el art.2 del Proyecto-, de la siguiente forma:

Senado(1210).

Texto del Proyecto «Art.11. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

Texto aprobado por el Congreso de los Diputados. «Art. 12 Reembolso de los costes de las garantías.

1. La administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiere firmeza.

Cuando la deuda tributaria se declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente».

(1210) Enmienda núm.21 del Grupo Mixto (GPMX), que viene a coincidir y por tanto, se trata de una reproducción de la enmienda núm.174 formulada por el Grupo Federal IU-IC en el Congreso de los Diputados, donde se propone una nueva redacción del artículo 12 aprobado en el Congreso de los Diputados, que no fue admitida durante se tramitación:

«Art.12. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por resolución administrativa. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

Volviendo a justificar tal enmienda en el deseo de «limitar al ámbito administrativo la responsabilidad de la Administración, en cuanto ésta no sostenga unidad de criterio con perjuicio para el obligado tributario».

La enmienda núm.68 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CiU), que a pesar de introducir importantes novedades, la justificación que hace de la misma coincide con la realizada con su enmienda núm. 47 presentada en el Congreso de los Diputados.

«Art.12. Reembolso de los costes de las garantías.

La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea anulada por resolución judicial o administrativa. Esta medida se extenderá a los gastos incurridos en la prestación no de garantías distintas de las anteriores, así como a los derivados, en su caso, de las medidas cautelares adoptadas o de la ejecución del acto recurrido. Todo ello sin perjuicio de las otras exigencias de responsabilidad de la Administración o de sus funcionarios que sean procedentes conforme a las disposiciones generales de Derecho administrativo.

2. En los supuestos en que, una determinada instancia, se produzca una estimación parcial de las pretensiones del contribuyente se procederá en el plazo máximo de seis meses a la devolución de la parte proporcional de los costes mencionados en el apartado anterior aun cuando no haya recaído sentencia o resolución administrativa firme, pro no haber finalizado la vía jurisdiccional correspondiente».

Una tercera enmienda, la núm. 80, presentada por el Grupo Parlamentario Popular, (GPP), de carácter formal, donde se pretende mejorar la redacción del primer párrafo del artículo 12, mediante

5.2.1.- Deuda tributaria.

Este derecho(1211) se reconoce en relación con las garantía aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de una «*deuda tributaria*», por tanto, según el significado de esta expresión, dará lugar al reembolso del coste de la garantía presentada para suspender la ejecución de alguno de los tributos recogidos en el artículo 26 de la LGT, -impuesto, tasas o contribuciones especiales- junto con alguno de los elementos que integran la deuda tributaria recogidos en el art.58 de la LGT: cuota tributaria, recargos, interés de demora ..., situación que también se debe de extender a las garantías presentadas para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones obtenida en sede jurisdiccional, ya que en sede administrativa no se requiere la presentación de garantía para obtener sus suspensión, especialmente a partir del artículo 35 de la LDGC y artículo 81.3 y 4 del LGT, tras su nueva redacción dada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

A sensu contrario ¿significa que queden excluidos de este derecho, los actos tributarios de contenido no económico y, las deudas no tributarias?

Existen una serie de actos de carácter tributario que no tienen el calificativo de deuda tributaria, como pueden ser aquellos deberes tributarios de contenido no económico que se ven obligados a cumplir los sujetos que se relacionan con la Administración Tributaria. En estos casos siempre que se halla obtenido la suspensión de la ejecución de este tipo de actos mediante la prestación de la oportuna garantía, a pesar de no tratarse de una deuda tributaria, darán derecho al reembolso siempre que haya sido anulado.

En el caso de haber obtenido la suspensión de su ejecución sin prestación de garantía o no habiéndolas obtenido o por la adopción de medidas cautelares, una vez

una nueva redacción del párrafo tercero del mismo:

«Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval».

(1211) Aunque durante la tramitación parlamentaria en el Senado se presentó la enmienda núm.68 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU) por la que se pretendía extender este derecho a otros supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria que pueden surgir en el desarrollo de su gestión, como son: la adopción de medidas cautelares, (art.128 LGT), o la ejecución del acto recurrido.

declarada la nulidad del acto, se podrá exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por los perjuicios causadas, pero no a través del cauce del art.12 que comentamos, sino a través del procedimiento genérico de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC.

En el caso de otros ingresos que puedan obtener los entes públicos que no tengan la naturaleza de tributarios quedan excluidos de dicho derecho de reembolso, según una interpretación literal del artículo, pero consideramos que esta limitación carece de sentido debido a que el derecho de reembolso del coste de las garantías es una concreción del principio de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, surgiendo la misma siempre que se den los requisitos analizados al principio de este capítulo, por tanto, siempre que se lleva a cabo la anulación de un acto administrativo y este haya causado un perjuicio al interesado que no tenía el deber jurídico de soportar, deberá ser indemnizado. De acuerdo con esta idea, el actual artículo 12 significa que se excluye de su procedimiento el resarcimiento del coste de las garantías presentadas para suspender la ejecución de los actos no tributarios, no pudiendo interpretarlo como una negación o una limitación de mismo, por tanto, habría que acudir al procedimiento genérico.

Esta separación la consideramos incorrecta, donde el alcance del art.12 debería haber sido más amplio, a todo recurso gestionado por la Administración Tributaria, por tanto, precios públicos, prestaciones patrimoniales de carácter público, multas, etc.

Siendo aún más ambiciosos en la extensión de dicho derechos, en sentido, que se debería de incluirse en la Ley 30/1992, como un derecho no exclusivamente tributario, sino que es propio de toda persona que se relacionan con la Administración y de esta forma, que se llegue al reconocimiento a otras ramas del ordenamiento, como puede ser las cotizaciones a la seguridad social.

5.2.2. Anulación por resolución administrativa o por sentencia judicial.

La anulación del acto debe venir declarada en una sentencia judicial o por una resolución administrativa, por tanto, por cualquiera de los medios de revisión de los actos tributarios, en su fase administrativa, como por decisión judicial, van a dar lugar a la posibilidad del nacimiento de dicho derecho, no estableciéndose ninguna limitación sobre el alcance de la responsabilidad dependiendo del órgano que anula el acto.

Durante la tramitación parlamentaria se presentaron dos enmiendas que deseaban «limitar al ámbito administrativo la responsabilidad de la Administración, en cuando ésta no sostenga unidad de criterio con perjuicio para el obligado tributario»(1212).

Con estas enmiendas, como se desprende de la justificación aportada a la misma, se pretende limitar el alcance de la responsabilidad a aquellos temas anulados en un procedimiento revisor administrativo, no cuando la misma se produce en sede jurisdiccional. Se trata de una cautela en beneficio de la Administración, en el sentido que solamente es responsable cuando no existe unidad de criterio en la actuación llevada a cabo por la Administración Tributaria, pero no cuando ese criterio es anulado por los órganos jurisdiccionales. De esta forma, la Administración no responderá de los cambios de interpretación que la jurisprudencia pueda llevar a cabo en cada momento, donde una actuación repetida y aparentemente conforme a la legalidad no puede generar responsabilidad si ese es el criterio seguido y mantenido por la Administración.

Aunque parece razonable tal cautela en defensa de los intereses de la Administración que en definitiva tratan de proteger los intereses generales, toda actuación administrativa, y especialmente en el ámbito tributario, se rige por el principio de legalidad, y cuando esta legalidad es conculcada por la Administración, y la misma es puesta de manifiesto por los Tribunales de Justicia, si se admite que la anulación del acto produce un daño antijurídico que no tiene el deber de soportarlo el interesado, este debe ser indemnizado. No se puede entender que el daño exista en vía administrativa y no se produzca en vía jurisdiccional, cuando en ambos casos se esta declarando la ilegalidad

(1212) Enmienda núm.174 del Grupo Federal IU-IC, formulada en el Congreso de los Diputados: «Art.11. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada imprócedente por resolución administrativa. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

Enmienda núm.21 del Grupo Mixto (GPMX), que coincide con la enmienda núm. 174 anterior, formulada en el Senado, donde se propone una nueva redacción del artículo 12 aprobado en el Congreso de los Diputados: «Art.12. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada imprócedente por resolución administrativa. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

de un acto administrativo que ha ocasionado unos perjuicios a su destinatario.

Además, según el razonamiento de esta enmienda si el interesado no opta por la suspensión sino por el ingreso previo y posterior recurso, obteniendo la anulación del acto, ¿los intereses que debe satisfacer la Administración Tributaria al devolver el ingreso efectuado solamente se devengaría hasta la resolución administrativa?. Claramente no.

5.2.3. Imprudencia de la deuda tributaria.

Es necesario un actuar anormal de la Administración localizado en que el acto objeto de impugnación es declarado «*improcedente*» por sentencia o resolución administrativa.

La interpretación que se lleve a cabo de este requisito marcará la extensión con que se concederá el derecho de reembolso, es decir, el problema surge debido a lo que entendamos por «*improcedente*», en el sentido que solamente se procederá al reembolso del coste de las garantías en aquellos casos de anulación de la deuda tributaria por ser improcedente su exigencia, debido, por ejemplo, a que nunca existió, o que el contribuyente era otra persona, etc, por lo que no dará derecho al reembolso en aquellos casos en que declarándose también la anulación de la deuda, su exigencia por parte de la Administración si era procedente o correcta, aunque se hubieran cometido algunas irregularidades procedimentales, bien en la forma o el fondo. Frente a esta situación la doctrina se manifiesta partidaria de una interpretación no excesivamente literal y restrictiva(1213), y desde un primer momento se propuso la necesidad de llevar a cabo la sustitución de la expresión «*...en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa...*», por «*en cuando ésta sea anulada por resolución judicial o administrativa...*» como se puso de manifiesto en la tramitación parlamentaria del proyecto de la LDGC(1214) y la propia doctrina(1215), cambios que

(1213) GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Fiscal, Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pág.75.

(1214) Enmienda núm. 47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU): «*Art.11. Reembolso de los costes de garantía.*

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los

aunque no se han producido, consideramos acertados, debido a la confusión que puede generar el primero, y por ser más correcto desde punto de vista jurídico el segundo término(1216), debiendo entenderse que la responsabilidad puede surgir como consecuencia de una nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, es decir, siempre que el acto sea contrario a Derecho o conforme a Derecho, «por razón de su fondo o de su forma» (Art.142.4 de la LRJAP y PAC). Por tanto, no será de aplicación la tesis mantenida en algún momento por el Tribunal Supremo que solamente reconocía la obligación de responsabilidad en los casos de nulidad de pleno derecho.

Además en las vías de revisión de los actos tributarios donde se debe declarar lo «improcedente» de la deuda tributaria, ese término no es el utilizado, así en el recurso

avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea anulada por resolución judicial o administrativa y dicha resolución deba ser ejecutada por la Administración. Esta medida se extenderá a los gastos incurridos en la prestación o no de garantías distintas de las anteriores.

Asimismo, se deberá reembolsar, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales necesarios para defensa de los intereses.

2. En los supuestos en que, en una determinada instancia, se produzca una estimación parcial de las pretensiones del contribuyente se procederá en el plazo máximo de seis meses a la devolución de la parte proporcional de los costes mencionados en el apartado anterior aun cuando no haya recaído sentencia o resolución administrativa firme, por no haber finalizado la vía jurisdiccional correspondiente».

Viniendo justificada esta enmienda en los siguientes términos:

En primer lugar, eliminar expresiones que pueden confundir como los de «improcedencia» de la deuda tributaria y la «firmeza» de la declaración.

En segundo lugar, los costes que debe soportar el contribuyente en un procedimiento en el que al final un Tribunal le da la razón no se circunscriben únicamente a los puramente financieros, sino que debe incluir todos los gastos necesarios para la obtención de la suspensión con o sin garantías distintas del aval y los derivados de la defensa de sus intereses.

Además, es frecuente que se produzca una estimación parcial de las pretensiones del contribuyente, por lo que resulta completamente lógico que el contribuyente tenga derecho a percibir de forma anticipada los costes soportados aun cuando no haya recaído sentencia o resolución administrativa firme, lo que permitirá continuar recurriendo el resto de la liquidación».

Aunque presenta la enmienda para modificar la expresión «improcedente» por la de «anulada», no se reitera dicha petición cuando en la enmienda núm.33 en relación con el art.2 se recogen los derechos generales de los contribuyentes, y entre ellos, en la letra c) «Derecho de ser reembolsado, en la forma prevista en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme».

(1215) PALAO TABOADA: «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 171, 1997.

(1216) Expresión utilizada también en el art.142.4 de la LRJAP y PAC: «La anulación en vía administrativa o, por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas...».

de reposición, en el artículo 16 del Real Decreto 2.244/1979, de 7 de septiembre, en su resolución se «*expresará de forma clara las razones por las que se confirma o revoca total o parcialmente el acto impugnado*»; en las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 101 de su RPREA, preceptúa que el fallo debe de contener alguno de los pronunciamientos siguientes, entre otros: «...*b) Estimación total o parcial de la reclamación o recurso, declarando no ser conforme a derecho y anulando total o parcialmente el acto reclamado o recurrido. En su caso, especificará las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso. c) Desestimación de la reclamación o recurso...*» Y el artículo 71 de la LJCA establece que cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo se «*a) declarará no ser conforme a derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada*».

Esto significa que la estimación total o parcial o la desestimación de la reclamación o recurso dependerá del número de pretensiones alegadas por el actor admitidas por el Tribunal, así, si se aceptan todas, será una estimación total, si se admiten unas y se rechazan otras, la estimación será parcial y, si no se admite ninguna, la reclamación será desestimada.

En el caso de ser estimatoria la reclamación o recurso, en primer término se declarará no ser conforme a Derecho la actividad o acto administrativo impugnado y en segundo lugar se pronunciará sobre la anulación total o parcial del acto o actuación impugnada. La pretensión de nulidad o anulación se fundamenta en una infracción de normas materiales o de normas procedimentales, en el caso de llegar a la conclusión de que ha existido dicha infracción se llevará a cabo la declaración de su no conformidad a Derecho, anulando en ambos casos en todo o en parte el acto recurrido y declarando la nulidad de las actuaciones y en el caso de infracción de normas procedimentales, el fallo estimatorio irá seguido de una retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al que se cometió la infracción(1217).

(1217) HUESCA BOADILLA, Ricardo, «Comentarios a Título IV, Capítulo I, Secciones 7.^a, 8.^a y 9.^o», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*. Edt. Aranzadi, 1998, págs.618 a 621. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Segunda edición, Edt. Civitas, 1994, pág.1.064.

Según lo anterior, en ningún caso se habla de «improcedencia», sino en todo caso, de anulación total o parcial por no ser conforme a Derecho el acto revisado, lo que significa, que se ha producido un funcionamiento anormal de la Administración que debe dar lugar a la reparación del daño que se haya podido ocasionar(1218). Así en el caso de anulación total o, utilizando la expresión del artículo 12 de la Ley 1/1998, cuando la deuda tributaria sea declarada improcedente, el obligado tributario tendrá derecho a la indemnización que alcanzará el total de los costes soportados por la prestación de la caución.

5.2.3.1. Deuda tributaria declarada parcialmente improcedente.

En el caso de deudas declaradas parcialmente improcedentes el reembolso será parcial, es decir, solamente alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías del acto parcialmente anulado(1219).

Pero surgen una serie de dudas, ¿qué debemos entender por deuda tributaria parcialmente improcedente?. Cuando el obligado interpone la correspondiente reclamación o recurso alega una serie de pretensiones que tratan de evitar el pago de la deuda, o hacerlo en una menor cuantía o que esta se efectúa de acuerdo con el procedimiento preestablecido. El Tribunal juzga la legalidad de actuación administrativa que ha dictado el acto de liquidación, pudiendo ser que la misma se ajusta a la normativa

(1218) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995, pág.25: «Ahora bien, si revisado el acto de liquidación tributaria el Tribunal ad hoc declara su nulidad y lo revoca, es lógico entender que ha de ser la Administración quien indemnice los gastos ocasionados por la caución prestada para impedir la ejecución de un acto que, a lo postre, resultó nulo e ineficaz.. Esto hay que entenderlo así, por un elemental principio que permite imputar las responsabilidades patrimoniales que correspondan a los órganos de la Administración cuando de su proceder deriven perjuicios para el ciudadano».

(1219) Este reembolso parcial se introdujo mediante la aprobación de la Enmienda núm.86 del Grupo Popular: «Art.11. Reembolso de los costes de garantía.

La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza; cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de los avales. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

Justificandola en el siguiente sentido: El reembolso de los avales debe producirse no sólo en los casos en que la ejecución de una deuda tributaria sea declarada totalmente improcedente, sino también cuando sólo lo es en parte.

correspondiente, siendo en este caso procedente el acto de liquidación, desestimando la reclamación o recurso. En el caso que acepte alguna de las alegaciones del recurrente, nos encontraremos con una estimación parcial del recurso, declarando que no es conforme a derecho y declarando su anulación total, -en este caso el acto desaparece del mundo jurídico- o parcial, siendo dos las interpretaciones sobre la subsistencia del acto anulado: a) el acto de liquidación subsiste en los aspectos no anulados pero con la modificaciones que procediesen; b) anulación parcial conlleva la nulidad total del acto, siendo necesario dictar un nuevo acto que sustituya en su totalidad al anterior, tanto para la parte anulada como la no anulada.

Basándose en esta distinción nos encontramos con distintas posturas a la hora de determinar el importe a reembolsar por las garantías prestadas para obtener la suspensión:

a) Si el acto anulado parcialmente, subsiste pero con la necesidad de modificarlo en el sentido que se haya pronunciado la resolución o el fallo, la indemnización solamente alcanzará a la parte anulada.

b) Si entendemos que la anulación, aunque sea parcial, conlleva la anulación del acto, debiendo dictarse otro nuevo, el importe de la indemnización alcanzará al total de los costes que ha generado la garantía prestada para obtener la suspensión del acto, a pesar del correcto actuar de la Administración, aunque haya sido en parte.

Basándose en la anterior distinción nos encontramos con parte de la doctrina contraria a la indemnización(1220), otros partidarios de una responsabilidad patrimonial

(1220) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995, pág.25: «Respecto de ese nexo causal, interesa destacar que para que se entienda producido efectivamente, es necesario que el daño sea, totalmente, imputable a la Administración por lo que quedará roto en la medida en que alguna parte de la culpa sea achacable al sujeto recurrente. Quiere decir esto que si el recurso es admitido sólo en parte y la deuda tributaria se hallaba suspendida, los gastos ocasionados por la caución prestada correrán a cargo del recurrente sin que sea posible solicitar indemnización a la Administración pues el daño sobrevenido no deriva, solamente, de la actuación administrativa y una parte del mismo es reprochable al interesado».

De la misma opinión participa, GUERRA REGUERA, Manuel: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*. Edt. Comares, Granada, 1997, pág.494: «El hecho de que el recurso hubiese sido admitido sólo en parte sería expresivo de que el daño o la lesión provocada no corresponde exclusivamente a la Administración: una parte sería imputable al ciudadano», y en otra de sus obras se muestra más rotundo: *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999, pág.182: «El hecho de que el motivo del recurso hubiese sido aceptado parcialmente

de la Administración tributaria proporcional a la estimación parcial de su pretensión(1221), mientras otra parte de la doctrina, considera que las liquidaciones efectivamente anuladas, aunque esta haya sido parcialmente, la indemnización debe abarcar la totalidad de los gastos(1222), con independencia de que la Administración puede dictar o no otra liquidación en sustitución de la anulada, todo ello a pesar de lo recogido en el párrafo segundo del artículo 12 de la Ley 1/1998, ya que, siguiendo a FALCÓN Y TELLA(1223), la desafortunada redacción de la norma se deba a un error de apreciación que posibilita una interpretación correctiva, argumentado que:

o sólo en algunos puntos concretos, revelaba que el daño o la lesión provocada por la Administración no era tan incuestionable -al menos un parte era imputable al ciudadano-, por tanto, no había obligación de reparar».

(1221) En este sentido se han manifestado, IBAÑEZ GARCÍA, Isaac: «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.18. D-27, 4 - 10 de mayo de 1992., pág.414; DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F.: «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núm. 194, 1 de enero 1994, pág.8; MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág.113; BLASCO DELGADO, Carolina: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág.107. PASO BENGUA, Jesús María de y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*. Edt. CISS, 1998, pág.150.

(1222) Partidarios de que, si como consecuencia de la improcedencia parcial se anula la liquidación y se emite otra, la indemnización puede exigirse del total de la deuda impugnada: FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II): Especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y la indemnización de los costes del aval», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 7, 1998, pág. 8 y «Reembolso de los costes de garantía (artículo 12 y disposición final primera, 2: artículo 81.4 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Centro de Estudios Financiero, 1999, pág. 276. HUESCA BOADILLA, Ricardo: «Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1998, pág. 1.283. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.203 y «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, pág.117. FABRA VALLS, Modesto J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edt. Tecnos, 2001, pág.259. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, págs. 234 a 235.

(1223) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Reembolso de los costes de garantía (artículo 12 y disposición final primera, 2: artículo 81.4 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Centro de Estudios Financiero, 1999, págs. 276 a 278.

- Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, la jurisprudencia la venía reconociendo en los casos de estimación parcial del recurso la devolución de la totalidad de lo ingresado, con intereses, sin que pueda retenerse cantidad alguna a cuenta de la nueva liquidación que haya de dictarse, por lo que en el caso de suspensión no se ve como es posible limitar en estos casos el resarcimiento de los costes que la misma haya originado.

- Que de la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, se deduce que la voluntad de Ley era claramente la de ampliar el derecho a indemnización del recurrente, si bien en realidad no se amplía o mejora nada, ya que limita la indemnización a un reembolso parcial cuando la estimación del recurso es parcial, mientras que la jurisprudencia venía reconociendo de modo reiterado el derecho al resarcimiento del coste originado pro la suspensión en relación con la totalidad de la deuda, y ello incluso en los supuesto de estimación parcial. Precisamente por ello resultaría absurdo que una Ley dictada con la finalidad de mejorar la situación del recurrente acabase por restringir su derecho a la indemnización de los costes de la garantía.

- En nuestro ordenamiento procesal, las sentencias recaídas en vía contenciosa no declaran la procedencia o improcedencia, total o parcial, de la "deuda" tributaria, sino la adecuación o no al ordenamiento del acto de liquidación, o más precisamente de la resolución económico-administrativa que la haya confirmado. El fallo se limitará siempre a anular la liquidación o el acto de que se trate, pues el Tribunal no tiene competencia para sustituir la liquidación anulada por otra ajustada al ordenamiento, que en su caso ha de ser dictada por la Administración en ejecución de la sentencia(1224).

(1224) Para finalizar recogiendo dos ejemplos que integrarán el párrafo segundo del artículo 12 de la Ley 1/1998, según la interpretación correctiva que realiza: *«Todo lo cual nos permite entender que el párrafo segundo del artículo 12.1 de la Ley 1/1998, así como el párrafo segundo del artículo 81.4 Ley General Tributaria, se refieren al caso en que, pro ejemplo, el contribuyente haya firmado un acta de conformidad respecto a un aparte de la deuda, obteniendo un aplazamiento con garantía de la misma, y haya impugnado la liquidación girada de disconformidad respecto al resto de la deuda, en cuyo caso obviamente la estimación del recurso sólo conlleva el reembolso de los gastos que haya originado la garantía prestada para obtener la suspensión, y no en cambio de los costes del aval que ha permitido el aplazamiento; o bien a los supuestos de impugnación de varias liquidaciones (por distintos conceptos, o distintos ejercicios) que se hayan acumulado a efectos de reclamación o recurso, en cuyo caso también parece legítimo limitar la indemnización de los costes del aval a al parte que corresponda a las liquidaciones efectivamente anuladas. Pero respecto a estas últimas, como se ha dicho, la indemnización debe abarcar la totalidad de los gastos, con independencia de que la Administración pueda dictar o no otra liquidación en sustitución de la anulada»*. FALCÓN Y TELLA, Ramón:

- No puede ser un impedimento para el nacimiento de la indemnización el hecho que puedan dictarse otras nuevas liquidaciones, ya que la consecuencia de la estimación de la reclamación y, por tanto, la anulación de las liquidaciones es la devolución de los garantías a quien las presto para garantizar una obligación que ha dejado de existir. Mientras que las futuras liquidaciones serán también susceptibles de impugnación, de suspensión y de anulación.

Junto a lo anterior, consideramos que el punto a tener en cuenta a la hora de dar respuesta a la pregunta del reembolso total a pesar de ser una anulación parcial del acto recurrido se encuentra en que:

a)- De lo recogido en la Exposición de Motivos y la limitación contenida en el párrafo segundo del artículo 12.1 del Ley 1/1998, la intención del legislador es clara, por un lado, se amplía el derecho de indemnización del recurrente en comparación con el reconocido en el artículo 81.5 de la LGT, por la Ley 25/1995 y, por otro lado, se desea limitar su reconocimiento a aquella donde se ha producido el incorrecto actuar de la Administración. Redacción desafortunada, sí, pero por su redacción confusa, ya que es legítimo graduar la responsabilidad según el grado de irregularidad cometido.

b)- Con las modificaciones llevadas a cabo en el ordenamiento procesal si cabe la posibilidad de que el fallo de la sentencia declare la anulación parcial del acto, por ejemplo, se anulan los intereses de demora pero se confirma la legalidad del acto de liquidación respecto del resto de componentes de la deuda tributaria. Otra cosa es que dicha anulación conlleve la necesidad de dictar otro acto de liquidación que sustituya al anterior, por tanto, se puede defender que la responsabilidad de la Administración solamente alcance a aquella parte del acto anulado y no al resto, y sobre aquélla, fijar la indemnización.

c)- Aunque lo importante, consideramos, no va a ser si la anulación es total o parcial, sino, determinar que posibilidades ha tenido el obligado tributario a la hora de impugnar el acto y solicitar la suspensión del mismo, es decir, sí no se opone a la

«Reembolso de los costes de garantía (artículo 12 y disposición final primera, 2: artículo 81.4 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Centro de Estudios Financiero, 1999, pág.278.

totalidad del acto de liquidación ¿tiene la posibilidad de solicitar la suspensión sobre la parte impugnada o debe de extenderse a todo el acto de liquidación?. Al ser la deuda tributaria única (1225), por el principio recaudatorio de integridad del pago(1226) y al no permitir la Administración Tributaria el ingreso parcial de lo no discutido, conlleva la necesidad de solicitar la suspensión sobre la totalidad de la deuda, aunque parte de ella no se discuta, por lo que, aunque la anulación sea parcial, el resarcimiento debe abarcar la totalidad del coste de las garantías aportadas(1227). Siguiendo con este razonamiento,

(1225) Presentación: «a) Cuestiones polémicas sobre la indemnización por los costes del aval constituido para obtener la suspensión del acto impugnado», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998, pág.11:«Dado que la deuda tributaria es única, aunque con diversos componentes, la impugnación del acto de liquidación que la determina ha de extenderse a todo él, y por eso su suspensión ha de pedirse y, en su caso, obtenerse en bloque, sin perjuicio de que posteriormente la resolución o la sentencia estime la pretensión parcialmente», por lo que la indemnización debe de alcanzar al total de los costes soportados por el la garantía. Comentario realizado al hilo de la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 30 de septiembre de 1997. (JT 1997/1135). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998, pág.1.164, que se muestra favorable a la pretensión de la indemnización deba alcanzar el total de los costes soportados en lo supuestos de estimación parcial.

(1226) STS de 3 de diciembre de 1999, (JT 1999/9607). P. Gota Losada, Alfonso. *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.21, marzo, 2000, pág.1.041, que aplica la doctrina interpretativa anterior a las disposiciones que reconocen este derecho de indemnización (Ley 25/1995 y Ley 1/1998) «que mantenía la obligación de indemnizar por la totalidad de los gastos del aval, si la Administración Tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de "integridad del pago"».

En esta sentencia se reconoce como la Ley 1/1998 «limita el resarcimiento, en el caso de estimación parcial de las reclamaciones a la parte proporcional de los costes de los avales, norma que no se discute», pero, no la aplica porque carecen de efecto retroactivo, en cuanto sean restrictivas respecto de la doctrina interpretativa anterior de las disposiciones que regían en la fecha de autos, es decir, las normas generales sobre responsabilidad patrimonial de la Administración.

Principio de integridad del pago recogido en el artículo 21 del RGR de 14 de noviembre de 1968 y en el mismo artículo pero del RGR de 20 de diciembre de 1990, definiéndolo del siguiente modo: «1. Para que el pago produzca los efectos que le son propios, tratándose de recaudación en período voluntario, ha de ser de la totalidad de la deuda», lo cual conlleva una dificultad para la admisión de pago parciales, como a la vez, para acordar la suspensión de la parte restante de la deuda tributaria que se desea impugnar.

(1227) Como ha apuntado NUEZ SÁNCHEZ, Elisa de la y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág. 243: «Esto puede conducir a situaciones injustas cuando el interesado sólo pretendía la nulidad de esa parte, habiendo impugnado el todo por no ser susceptible de liquidación separada. Nada impide realizar una interpretación de este precepto que vite este efecto, considerando que sólo se declara parcialmente improcedente lo que de tal manera llegó al recurso. Cuando la impugnación debe abarcar un todo para discrepar de uno de sus elementos es porque la nulidad de uno de éstos vicia todo el conjunto, de manera que para sanarlo no basta extraer el elemento viciado sino que es necesario dictar un nuevo acto», para continuar diciendo en la pág.388: «Cuando no haya sido posible reducir el acto administrativo a la discrepancia del contribuyente, debe entenderse que la parte anulada es toda la que ha debido recurrirse -y

el párrafo segundo del artículo 12.1 de la Ley 1/1998 solamente sera de aplicación en aquellos casos en que el obligado tributario oponiéndose a parte de la deuda y pudiendo solicitar la suspensión sobre la parte discutida, no lo hace(1228). Pero esta situación se va a producir en pocas ocasiones(1229) debido a que haría falta una liquidación que excluyera la parte discutida para saber cual es la parte de la deuda que no se opone y desea ingresar, liquidación que no esta prevista en el ordenamiento tributario, aunque podemos hacer referencia a dos casos:

- el artículo 50.2.a) del RGIT, sobre la incoación de actas previas, prevé la posibilidad que se acepte parcialmente la propuesta de regularización, debiendo en este caso, documentarse en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado presta conformidad expresa e instruyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. También para los casos en que el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos los elementos determinantes de la deuda tributaria.

- el artículo 10 del Real Decreto 136/2000, que prevé, a efectos de la reducción proporcional de garantías, que el órgano gestor dicte la liquidación que hubiera resultado de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente. Este caso, no nos sirve para lo que estamos comentando ya que es posterior

garantizarse- para hacer viable el recurso y la suspensión...»

(1228) NUEZSÁNCHEZ, Elisa de la y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág. 388: «...en cambio, si se recurre y suspende toda la liquidación habiendo podido reducir el ámbito de impugnación, ya en el recurso ya en el procedimiento de liquidación anterior, la estimación parcial no justifica más que el reembolso de las garantías en esa medida».

(1229) Aunque la STS de 28 de enero de 1999, (RJ 1999/1196). P. Gota Losada Alfonso, *Rev. Técnica Tributaria*, núm.45, 1999, pág.45 a 46, en relación con las solicitudes de suspensión de la ejecución cuando sólo se discute una parte de la deuda tributaria expone que: «...cuando la reclamación o recurso de reposición en vía administrativa no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión sólo debe referirse a la diferencia que sea objeto de impugnación, e igual conclusión debe de mantenerse en la vía jurisdiccional, y así debe interpretarse el art.122, siempre claro está que se conozca la cuantía de tal diferencia, bien entendido que corresponde a la Administración o en el caso de autos al Ayuntamiento interesado si desea oponerse a la suspensión total del débito, pero no a la parcial, determinar la cuantía concreta de la parte del débito tributario que se impugna, mediante una liquidación practicada a estos solos efectos».

a la primera resolución y no previo a la interposición de la reclamación que sería el momento oportuno para determinar la liquidación que resultaría excluyendo la parte que se opone el obligado para de esta forma determinar el importe de deuda a garantizar.

De todo lo anterior, se desprende que el legislador ha deseado limitar el reembolso del coste de las garantías, cuando en el artículo 12, de forma expresa, dice que: *«cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías»*(1230). Esta plasmación del derecho en la norma jurídica es distinto al que hasta ese momento la jurisprudencia estaba reconociendo y la doctrina estaba demandado, pero el legislador esta legitimado para configurar el derecho de reembolso como lo ha hecho, por lo que los Tribunales, en acatamiento al mismo, deberán de modificar la extensión de su reconocimiento. Otra cosa distinta, es que ante lo incorrecto de la redacción y la falta de aclaración en la norma reglamentaria que lo desarrolla, RD 136/2000, se van a producir distintas interpretaciones sobre el mismo, como ha puesto anteriormente de manifiesto, lo que seguramente será un nuevo motivo de conflictividad tributaria. Aunque esta limitación en el importe del reembolso también sera de aplicación limitada, ya que de acuerdo con lo defendido anteriormente, no dependerá del número de pretensiones alegadas por obligado tributario, sino de la cuestión pretendida y de la posibilidad de efectuar la Administración una liquidación previa al recurso o reclamación que separe lo discutido de lo no discutido por el futuro actor, para poder efectuar el pago de la parte aceptada. Veamos algunos ejemplos:

- si alega la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, en este caso, si el obligado desea beneficiarse de la suspensión no tiene más

(1230) El desarrollo reglamentario de este artículo, RD 136/2000, tampoco clarifica nada sobre como aplicar lo deseado por el legislador, solamente añade la necesidad del carácter firme de la sentencia o resolución que declara la improcedencia de la deuda tributaria, algo que se deducía del artículo 12 de la LDGC, aunque de esta forma aclara la incorrecta redacción de dicho artículo, como había puesto de manifiesto, BLASCO DELGADO, Carolina: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág.111. al indicar que: *«...de otro modo, las situaciones en las que se estima parcialmente una reclamación o recurso recibirán un tratamiento más satisfactorio que los supuestos de estimación total de la pretensión... Por consiguiente, se debería haber respetado la misma redacción que se utiliza en el párrafo precedente y se tendría que haber especificado que la declaración parcial de improcedencia de la deuda tributaria debe ser firme para que se pueda reembolsar la parte proporcional del coste de las garantías prestadas para su suspensión»*

remedio que garantizar el importe total de la liquidación, ya que la pretensión obedece a la existencia o no de la propia obligación exigida, por tanto, en el caso de estimarse, conllevará la anulación expresa de la liquidación por su disconformidad a Derecho, teniendo derecho a reintegro total de los gastos satisfechos, en concepto de garantía prestada para la suspensión de la ejecución de la liquidación(1231).

- Ante la anulación de la liquidación impugnada, ordenando a la oficina gestora la practica de una nueva liquidación en los términos declarados en la resolución que declara la procedencia de la bonificación del 99 por 100. Se concede el reembolso de los gastos del aval en los siguientes términos: *«La proporción en que debe ser indemnizada, dada la estimación parcial del recurso dealzada y la declaración de la obligación del 99 por 199 sobre la parte proporcional de cuota, correspondiente a las adquisiciones efectuadas por la actora (de las ampliaciones de la red de suministro y evacuación de agua) y de los suministros, debe fijarse en dicho porcentaje: de forma que el importe de la indemnización, y a falta de normativa específica sobre la materia, será el correspondiente al 99 por 100 de la totalidad de los gastos justificados por la recurrente, y que en ejecución de sentencia se acreditarán»*(1232). Pero suponiendo que esta hubiera sido la única pretensión del contribuyente ¿tenía la posibilidad de solicitar que se le efectuará una liquidación aplicando dicha bonificación para efectuar se ingreso y solicitar la suspensión por el resto de deuda pretendida por al Administración?. Suponemos que sí, se trataba de una actuación inspectora, por lo que podría haber solicitado la aplicación del artículo 50.2.a) del RGIT. Pero si esta no hubiera sido su única pretensión, sino que hubiera alegado motivos tanto materiales como procedimentales, en este caso, debería garantizar el importe total de la deuda, pero solamente tendría derecho al reembolso del coste de la garantía en proporción al criterio señalado anteriormente, es decir, al derecho reconocido y omitido en el acto de liquidación. Como puede observar con esta interpretación no se esta impidiendo la posibilidad de recurrir, sino que al obligado tributario le corresponderá decidir que pretensiones va alegar, ya que dependiendo de las mismas, dependerá, tanto el importe

(1231) Reconoce este derecho, la SAN de 21 de enero de 1999. P. Salvo Tambo, María Asunción.

(1232) SAN de 11 de noviembre de 1999. P. García Paredes, Jesús Nicolás.

de la garantía a presentar para obtener la suspensión, como, el importe del reembolso de las misma a recibir, lo cual puede significar un freno a la hora de interponer recursos o reclamaciones con la única finalidad de retrasar el pago o solicitar pretensiones que de ante mano se sabe que difícilmente prosperarán.

Otro problema relacionado con lo anterior va a ser la proporción que puede utilizarse en los casos de estimación parcial, para algunos se realizará en términos matemáticos(1233), la diferencia entre la deuda exigida en un primer momento y la deuda subsistente tras la sentencia o resolución firme; o en términos jurídicos(1234), es decir, como se ha expuesto anteriormente, dependiendo si en el momento de interponer el recurso ha sido posible una liquidación separada que haya permitido garantizar solamente los conceptos recurridos, en caso contrario, aunque sea parcial, el reembolso deberá ser íntegro, por el total de los costes de la deuda garantizada, aunque posteriormente, en ejecución de la sentencia o resolución se dicte un acto de liquidación inferior, que sí siguiéramos la proporción matemática, solamente tendría derecho a la parte del coste de las garantías aportadas en proporción a la deuda anulada.

Como puede deducirse de los planteamientos anteriores, el importe del reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la ejecución del acto recurrido va a depender de las pretensiones formuladas en el escrito de interposición del recurso o reclamación, es decir, si se fundan en los componentes o en la forma de determinar la deuda tributaria o en vicios de la instrucción del procedimiento tributario. Así, en el caso de los primeros, el criterio matemático aplicará la proporcionalidad, para el segundo tipo de pretensiones, se anulará el procedimiento instruido, quedando sin

(1233) PASO BENGOA, Jesús María de y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*. Edt. CISS. Valencia, abril, 1998, pág.150: «Se impondrá en tales casos una proporcionalidad. Así, si para una deuda de 100 se establece una garantía de 1000 con un coste de formalización de 4, para una deuda remanente (después de la estimación parcial de la pretensión del reclamante) de 75, el perjuicio sufrido “debidamente” por el contribuyente habrá sido de 3 (75 pro 100 del total coste de 4), y el “indebidamente” soportado, y por tanto “reintegrable” de 1 (25 por 100 del total coste de 4).

(1234) NUEZ SÁNCHEZ, Elisa de la y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág. 388: «...puede permitir la hipótesis de que proceda reembolsar el coste de las garantías en la medida en que éstas hayan sido exigidas para suspender...Por eso cuando se discute la cuota hay que garantizarla por entero aunque se acepte parcialmente, sin que quepa aportar la que correspondería a la hipotética liquidación resultante en caso de triunfar la reclamación...»

efectos los actos emanados de él, teniendo derecho a reembolso total. Mientras que si aplicamos el criterio jurídico, tanto para el primer tipo pretensiones como para el segundo, el importe del reembolso dependerá, de si el recurrente ha podido obtener de la Administración una liquidación que concretará la parte del débito tributario que no se impugna, para poder efectuar su ingreso, si no ha sido posible, el reembolso será total, aunque sea una anulación parcial.

En las líneas anteriores se ha desea dejar muestra del problema que conlleva el segundo párrafo del artículo 12 de la LDGC, donde la respuesta apuntada u otras, habrá que estar a la interpretación que del mismo hagan los Tribunales. Hasta ahora en la mayoría de los pronunciamientos se limitan a reconocer el derecho, dejando para la ejecución de la sentencia la determinación del importe del reembolso(1235), mientras los Tribunales Económico-Administrativos se declaran incompetentes para conocer del derecho de reembolso, aunque por el RD136/2000, se les otorga competencia en relación con la resolución del procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas, (art.8.4 del RD 136/2000, que más adelante nos referiremos), por lo que habrá que esperar al futuro para conocer su postura. A pesar de lo anterior, existen algunos ejemplos que coinciden en aplicar el criterio matemático de la proporcionalidad, entre el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución del acto de liquidación y la diferencia entre la deuda anulada y la subsistente(1236):

(1235) Basta un ejemplo: STS de 16 de julio de 1994, (RJ 1994/6592). P. Rouanet Moscardo, Jaime.

FJ séptimo: *«Dado el tenor estimatorio parcial del presente recurso, y siendo así que la parte recurrente ha tenido que efectuar, durante la tramitación de las actuaciones, una serie de gastos y desembolsos originados por la constitución y mantenimiento del aval (o avales) que preceptivamente tuvo que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada, es obvio que la Corporación debe indemnizar los daños y perjuicios determinados por dichos costos financieros [sin necesidad de acudir a un nuevo proceso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42, en relación con el 84.c), de la LJCA, ya que esta condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada], cuya fijación cuantitativa será determinada en ejecución de sentencia, conforme se autoriza en el último de los dos preceptos citados».*

(1236) En algunas ocasiones se determina el reembolso directamente por la mitad: STSJ de Cataluña, de 18 de enero de 1996, (JT 1996/38). P. Barrachina Juan, Eduardo.

Se estima ajustada a derecho la actuación de la Administración que ha entendido que existe un contrato de arrendamiento del jardín y ha incrementado la base imponible de la sociedad en base a la presunción del art.3.3 LIS, pero se estima la impugnación de la valoración, siendo la correcta la *«valoración de la contraprestación por el uso de la finca, debe estarse a lo que se razona y justifica en la prueba pericial, que la Administración demandada ha aceptado al no haber opuesto cuestión alguna a la misma. En consecuencia, el incremento de la base imponible deberá realizarse en función del*

Segundo: Cuatro son los motivos impugnatorios esgrimidos por la actora en su demanda, a saber, en primer término, si ha prescrito, o no, el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria; si las cantidades pagadas por la hoy recurrente destinadas a rescindir un contrato de arrendamiento de un local adquirido para instalación de sus propias oficinas debe ser considerado mayor coste de adquisición o gastos plurianuales; en tercer lugar, si cabe, o no, incluir en la base para el cálculo de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos el valor del suelo de los inmuebles acogidos a tal deducción; y, finalmente, si en el ejercicio por el que se giró la liquidación del caso (1981) tenía, o no, derecho la hoy actora a la deducción pro inversiones por creación de empleo....

Séptimo. Y en lo que se refiere a la petición de resarcimiento de los gastos de aval y resultando procedente, conforme a lo ya razonado, no la estimación íntegra del recurso (lo que sí habría determinado la total estimación de tal pretensión, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras muchas resoluciones citemos la STS de 1 de octubre de 1997 y el Auto de 8 de julio de 1998 de la Sala Tercera), sino sólo la estimación parcial -en lo relativo a la deducción por creación de empleo- resulta de aplicación lo dispuesto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes....

Octavo. De todo lo anterior deriva la estimación parcial del recurso con lo paralela anulación de la resolución impugnada exclusivamente en lo que se refiere a la deducción por creación de empleo, confirmándola en todo lo demás y declarando también el derecho de la actora al reembolso de los gastos de aval correspondientes a la parte de la liquidación que se declara improcedente por esta Sentencia y una vez ésta devenga firma». (1237)

importe que se especifica en el informe pericial en el sentido de que la renta mensual máxima que se hubiera podido considerar entre las condiciones normales de mercado es de 72.449 pesetas, por lo que la valoración de la Inspección tributaria deberá corregirse en el importe señalado». Además, la sanción también se anula debido: «Por lo que se refiere a las sanciones impuestas, debe tenerse en cuenta lo que sobre este particular, ya constituye una línea jurisprudencial harto sabida, tanto del Tribunal Supremo como de este propio Tribunal, en el sentido de que cuando la sanción se fundamenta, como en el caso presente en una discrepancia jurídica sostenida de forma racional y con fundamento legal, ello nunca puede ser sancionable discrepar jurídicamente de la Administración no es ni puede ser objeto de sanción. Ello es así, por inexistencia del requisito de la culpabilidad que es el fundamento, entre otros principios, de la potestad sancionadora de la Administración, y también en materia tributaria».

«CUARTO.-Por todo lo cual, es procedente la estimación parcial de la pretensión de la parte demandante,... en cuanto a la indemnización de los gastos ocasionados por la prestación de aval bancario, en función de lo que se dispone en el artículo 42 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al estimarse parcialmente el recurso dichos gastos deberán ser abonados por la Administración demandada por mitad».

(1237) SAN de 20 de mayo de 1999. (JT 1999/1570). *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, enero 2000. Ponente: Salvo Tambo, María Asunción. El derecho al reembolso solamente alcanza a la parte de liquidación que se declara improcedente por la sentencia, es decir, a la diferencia entre aplicar o no la deducción por creación de empleo.

Mientras la SAN de 28 de enero de 1999. (JT /19991557). *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.18, enero de 2000. Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.

En este caso, la misma ponente, ante la procedencia de estimar íntegramente el recurso relativo

En un recurso de casación en unificación de doctrina, se anulan las liquidaciones por el concepto del ICIO, debiéndose practicar otras en la que las bases imponibles tengan en cuenta los presupuestos de obras, respectivos, visados por el Colegio Oficial de Arquitectos, que fueron presentados con ocasión de la solicitud de las licencias urbanísticas, ya que de el Tribunal Supremo considera que en el supuesto de presentación de presupuesto, visado por el Colegio Oficial competente, la liquidación provisional debe atenerse a dicho presupuesto, sin que sea válido jurídicamente rectificar dicha liquidación aplicando baremos o tablas de valores, fijados con carácter general y objetivo por los Ayuntamientos.

«B) Que procede de conformidad con la doctrina reiterada en esta Sala, reconocida por el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998\545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el resarcimiento de los gastos de los avales, pero sólo en la parte relativa a la suspensión del ingreso de las liquidaciones del ICIO. C) Que procede devolver las cantidades ingresadas indebidamente por el concepto del ICIO, con los intereses legales correspondientes, puesto que, aunque inicialmente obtuvo la suspensión del ingreso, previa la presentación de avales bancarios, lo cierto es que con fecha de 28 de febrero de 1995, procedió al ingreso, hecho del que tuvo conocimiento esta Sala, porque la entidad «Edificaciones Vilanova, SA» nos solicitó la devolución de los avales, aportando a tal efecto fotocopias de las cartas de pago, acordando, sin embargo, la Sala que no era competente y que tal petición debería dirigirse a la Sala de instancia».

Pero solamente en la parte proporcional:

«2º) Que el Ayuntamiento referido debe devolver las cantidades ingresadas indebidamente, por dichas liquidaciones, con los intereses legales correspondientes calculados desde la fecha de su ingreso, y también debe resarcir a la entidad recurrente de los gastos de avales, en la parte proporcional correspondiente a las

a una liquidación de interés de demora con la paralela anulación de la Resolución impugnada, por su disconformidad a Derecho, debiendo girarse una liquidación de acuerdo con lo solicitado y razonado en el precedente fundamento jurídico núm.3, que en definitiva no procede en este caso la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el día en que finalizó el plazo reglamentariamente establecido de diez días para notificar el fallo (8 de octubre de 1990) del Tribunal Económico-Administrativo Regional y la fecha en que por éste efectivamente se notificó tal resolución (15 de octubre de 1991).

La diferencia entre esta sentencia y la anterior estriba en que la primera solamente se admitió una de las varias pretensiones, y en esta segunda, se admite íntegramente la pretensión aducida por los recurrentes, siendo un estimación parcial y otro estimación total, aunque en ambos casos se anula el acto y se hace necesario dictar otro nuevo, basándose en esta situación, para cuantificar de distinta forma el importe de la indemnización por los gastos del aval.

liquidaciones anuladas por el tiempo en que estuvo suspendido su ingreso»(1238)

En este otro caso se admite el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en el sentido que la sentencia del TSJ de estimación parcial no limitaba el derecho de resarcimiento:

«...Lo que ocurre es que la Sentencia aquí impugnada, conforme se ha visto, estimó parcialmente el recurso y anuló la liquidación inicialmente impugnada, ordenando su sustitución por otra en que no se incluyera, en la base del cálculo de la desgravación por inversiones del art. 26.1 de la Ley 61/1978, más que la suma de 12.004.256 ptas., en vez de la de 29.624.114 ptas. inicialmente reclamada, y en que, en el cálculo de la base de la desgravación por apoyo fiscal a la inversión, se excluyeran, de la suma propuesta por la entidad interesada -4.053.430.738 ptas.-, 47.610.488 ptas. Con ello quiere significarse que la liquidación originariamente impugnada fue considerada correcta por la sentencia de instancia en la medida en que las cifras propuestas por «Hidroeléctrica Española, SA» habían de ser minoradas en las sumas acabadas de mencionar y la desgravación, lógicamente, había también de ser menor. Si a esto se une que la estimación del segundo motivo de casación en el extremo considerado en el apartado d) de este mismo fundamento ha de suponer, igualmente, una reducción de la base de desgravación y, por ende, un menor montante de ésta, habrá que concluir que el resarcimiento de los costes del aval -que, además, y por propio reconocimiento de la entidad recurrente en la instancia, se limitó a los producidos durante la tramitación de la vía económico-administrativa en razón de que la liquidación practicada por la Hacienda en ejecución de la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 1988 había arrojado una cuota cero- debió y debe circunscribirse a los producidos para evitar la ejecución de la liquidación en la suma en que ésta, definitivamente, se concrete.

En esta medida, también, el motivo casacional de la representación del Estado debe ser estimado.

CUARTO.-Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar los motivos de casación a que se hace referencia en los apartados d) y f) del fundamento que precede, y, consecuentemente, de dar lugar al presente recurso y de anular la

(1238) STS de 28 de julio de 1999. (RJ 1999/7109). Ponente: Gota Losada, Alfonso.

Mientras la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 31 de enero de 1996, (JT 1996/122) P. López Muñoz, José Luis, a pesar de la estimación parcial se reconoce el derecho a la indemnización por el total del gasto de aval al haberse anulado la liquidación y deben girar otro excluyendo algunas partidas de la base imponible del ICIO.

«El importe de la indemnización que se le concede, debe abarcar al importe total del aval, aun cuando haya mostrado su conformidad con la base imponible consistente en el importe del presupuesto de ejecución de la obra, pues al estimarse el recurso en parte, y declararse la nulidad de las resoluciones y actos recurridos, será necesario proceder a girar una nueva liquidación cuya base imponible esté constituida exclusivamente por el importe del Presupuesto básico, con lo cual, la liquidación girada en principio, y avalada su cuantía, no tiene valor alguno, siendo el gasto producido, consecuencia directa de la actuación del Ayuntamiento, que ha dado lugar a esta situación».

sentencia impugnada en la medida señalada en dichos apartados, esto es, en cuanto no consideró deducibles de la base de cálculo de la desgravación por apoyo fiscal a la inversión los costes en concepto de gastos de viaje, vestuario, servicios de limpieza, servicio de estudios, de medicina, sueldos de personal de la oficina central, atenciones y donativos, cursillos, riego de jardines, material de escritorio, formación de personal y entrenamiento, y en cuanto no limitó la responsabilidad de la Administración en el resarcimiento de los costes del aval prestado a la suma en que se concretara la nueva liquidación a practicar como resultado de las pautas establecidas en la propia sentencia y en los referidos apartados»(1239).

Entre otras podemos citar, las SsTS de 3 de abril de 1997, (RJ 1997/2975), P. Rouanet Moscardo, Jaime(1240) y de 9 de abril de 1997, (RJ 1997/3127). P. Rouanet Moscardo, Jaime(1241). Respecto de los Tribunales Superiores de Justicia, la STSJ País Vasco, de 14 de febrero de 1996, (JT 1996/341). P. Chamorro González, Jesús

(1239) STS de 12 de julio de 1999. (RJ 1999/6377). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.

Mientras, en la STS de 13 de octubre de 1990, (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo, se hablaba de reembolso total. Se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife donde se anulaban las liquidaciones y además se reconocía el derecho a la indemnización por el coste de los avales prestados en garantía para obtener la suspensión de la ejecución de los liquidaciones impugnadas. Pero en este caso, la particularidad reside en el importe de la indemnización, es decir, la sentencia considera que cuando el acto es anulado la indemnización debe alcanzar a la totalidad del importe del coste de los avales, pero al tratarse de un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento y por razones de congruencia procesal, no modifica el importe de la indemnización fijado por la sentencia de la Audiencia objeto del recurso de apelación. La sentencia de la Audiencia «condenó al propio Ayuntamiento a la devolución de los gastos de los avales presentados ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial en la parte que garantizaban las sumas resultantes de aplicar tipo superior al 20% en las liquidaciones impugnadas». Es decir, en este caso la Audiencia considera que la indemnización solamente alcanzara al coste de los avales en relación a la diferencia entre el tipo de gravamen 36,8%, que fue aplicado y anulado por la sentencia y 20% que sería de aplicación. Solamente se indemniza la parte que supere el 20% y no la totalidad.

(1240) «H) La indicada anulación parcial debe llevar consigo la devolución parcial (el 90% de 112.106.291 ptas.), con el correspondiente interés legal desde el abono de la cuota citada, amén de la indemnización, en concepto de daños y perjuicios (como ya tiene sentado, en reiteradas ocasiones, la jurisprudencia de esta Sala), de la parte proporcional de los gastos de constitución y mantenimiento del aval -prestado para la obtención de la suspensión de la liquidación impugnada- correspondientes a la omitida bonificación del 90% de la cuota antes mencionada»

(1241) «En consecuencia, el Ayuntamiento recurrido debe proceder, como derivación o efecto congénito de la declaración de nulidad de parte de la liquidación objeto de controversia, a pagar al contribuyente, la "Caja de Ahorros de Canarias", la comisión bancaria por el mantenimiento del aval prestado en la parte proporcional correspondiente a las exacciones anuladas -de los ejercicios del segundo semestre del año 1989-, o, con otras palabras, el interés legal de dicha garantía, desde su formalización o prestación hasta su extinción o, en su caso, propuesta de pago».

María(1242); STSJ de Castilla-La Mancha, de 29 de marzo de 1995, (JT 1995/276).
P. Rouco Rodríguez, Vicente(1243); STSJ de Cataluña, de 11 de abril de 1996, (JT

(1242) «OCTAVO.-Que con respecto al resarcimiento de los gastos de aval los mismos deben de ser abonados al recurrente, al menos en la parte proporcional a la parte del recurso que se le estima, y en consecuencia a la parte de la liquidación que se anula, lo que supone el resarcimiento de los perjuicios causados...En el presente supuesto está perfectamente acreditado que el aval prestado por el «Banco Popular Español, SA» ha supuesto o está suponiendo unos desembolsos evaluados en 24.028 pesetas, por gastos de formalización de la citada garantía, 63.057 pesetas, por gasto de corretaje, y una comisión del 0,60% trimestral anticipado, a calcular desde el 20 de enero de 1992 -cuya cuantía exacta se determinará, con tal base, en ejecución de sentencia-.

NOVENO.-Que como consecuencia de todo lo anterior es menester que se dicte una sentencia que estime parcialmente las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda de la parte recurrente, declarando la disconformidad a derecho de la liquidación impugnada por cuanto que la misma deberá tener en cuenta los condicionantes establecidos en el Fundamento Jurídico Sexto de esta resolución, y en consecuencia no computar el valor de los muebles, cuadros y obras de arte, en el cálculo del ajuar familiar, así como determinar una nueva liquidación de intereses, sin que en ningún caso proceda la imposición de la sanción recurrida que ahora se anula».

(1243) Anula la liquidación debido al análisis de la doctrina jurisprudencial, debiendo dictar otra liquidación donde la base imponible parte no del presupuesto de licitación sino el presupuesto de adjudicación contratado, excluyendo las partidas del IVA, de gastos generales, el beneficio industrial y las partidas presupuestadas por los conceptos de seguridad e higiene.

Se rechaza la pretensión de exención y la de excluir las partidas de la base imponible la instalación de climatización, eléctrica y de protección de incendios...

«SEGUNDO.-El resto de las cuestiones que el recurso plantea, a propósito de la base imponible de que ha de partirse para liquidar en el caso el tributo, merecen en cambio distinta respuesta, debiendo reconocerse de inicio que aunque esta Sala en un primer momento se ha pronunciado en buena parte de estas cuestiones generales en un sentido favorable a las tesis del Ayuntamiento, citando alguna de nuestras sentencias el Decreto de la Alcaldía que resuelve en sentido desestimatorio la reposición y en la contestación a la demanda, sin embargo es preciso constatar que en el momento presente nuestros criterios a este respecto han variado de modo importante a la luz de nuevas reflexiones que han sido iluminadas por la reciente doctrina de nuestro Tribunal Supremo contenida en las SS. 1 febrero y 29 junio 1992...»

«TERCERO.-Por lo expuesto procede estimar el recurso parcialmente, debiendo practicarse nueva liquidación con una nueva base imponible en la que se excluyan las partidas a que hemos hecho referencia en el anterior fundamento de derecho, debiendo satisfacerse a la actora como indemnización de daños y perjuicios los gastos y comisiones necesarios para la constitución y mantenimiento del aval prestado para garantizar la liquidación recurrida, si bien calculados, dada la estimación parcial, sobre la diferencia entre la liquidación exigida y la procedente en Derecho conforme a la presente, que sí viene obligada a pagar. Todo ello sin que se aprecien méritos para una expresa condena en las costas procesales (art. 131 LJCA)

FALLAMOS: Estimamos en parte en el presente recurso contencioso-administrativo y anulamos en consecuencia la liquidación girada a la actora por el ICIO objeto del presente recurso así como el Decreto del Alcalde de Cuenca desestimatorio del recurso de reposición, debiendo girarse nueva liquidación provisional de una base imponible determinada con arreglo a las precisiones que se contienen en los apartados A, B, C y D del Fundamento de Derecho segundo debiendo indemnizar el Ayuntamiento de Cuenca a la actora en la cantidad a que asciendan los gastos y comisiones pagados por la actora para la constitución y mantenimiento del aval prestado para garantizar la liquidación recurrida calculados sobre el importe de la diferencia entre la liquidación exigida y la procedente en derecho conforme a la presente sentencia. Sin costas.»

1996/801). P. Salvedo Velasco, Andrés(1244); STSJ de Castilla-La Mancha, de 6 de junio de 1996, (JT 1996/765). P. Irazo Prades, Raquel(1245); STSJ de Murcia, de 13 de mayo de 1994, (JT 1994/533). P. Saiz Domenech, Abel Angel(1246).

5.2.4. Firmeza de la declaración de la improcedencia.

Con este requisito, aunque supone retrasar el abono del coste de las garantías, se persigue tener la seguridad jurídica del nacimiento del derecho como consecuencia de que la declaración de improcedencia de la deuda no podrá modificarse, al no recurrirse la resolución que la declara o por haber finalizado las posibilidades de recurrirla(1247).

(1244) «Noveno.-Deben, por fin, analizarse las dos últimas cuestiones planteadas. La primera referida al tipo aplicado al cálculo de los intereses. Conforme a reiterada doctrina de este tribunal debe darse la razón al actor no siendo posible considerar correcta la aplicación de un único tipo, sino que procede calcular los intereses aplicando a cada tramo o parte de el anual, el concreto interés que para ese ejercicio se fija en las respectivas Leyes Presupuestarias, debiendo por ello anularse en este punto las resoluciones combatidas a fin de que sea recalculado. En igual sentido es admisible la petición que se formula en orden a la indemnización de los gastos derivados de la prestación de aval bancario por sus mismos argumentos y conforme también con reiterada doctrina de este tribunal, si bien, dado que así deriva de lo ya dicho tal indemnización sólo lo será en la misma proporción en la que se vea modificada el monto de los intereses, una vez recalculados conforme a la aplicación de los tipos ya dichos».

(1245) «De igual modo hay que acceder a la petición actora de que le sea indemnizado el coste de la presentación del aval para obtener la suspensión de la liquidación habida cuenta que, estimándose el recurso frente a ella, el resarcimiento completo de los intereses del recurrente no se produciría sin el abono de los gastos derivados de la no ejecución inmediata del acuerdo impugnado, aunque el importe a indemnizar habrá de ser el proporcional a la diferencia del importe de la liquidación inicialmente girada y el que corresponda según la presente resolución».

En este caso existe una estimación total, en el sentido que se anulan las liquidaciones del ICIO por tener que excluir de la base imponible del Impuesto las siguientes partidas: el IVA, los gastos generales, el beneficio industrial y los honorarios de arquitecto y aparejador. Anulándose también la ordenanza, debida a que la ordenanza fiscal municipal reguladora del Impuesto contemple como base imponible las cantidades relativas al beneficio industrial o a los gastos generales, pues en la medida que ese concreto texto pugna con el establecido en la Ley de Haciendas Locales, es nulo.

(1246) «CUARTO.-Sobre la petición de indemnización de daños y perjuicios, deducida en razón de los avales prestados en las reclamaciones Económico-Administrativas, procede manifestar, reproduciendo la Sentencia de esta Sala 646/1992, de 5 noviembre, que anulada la obligación tributaria que con ellos se garantizaba, es clara la existencia de perjuicios para quien se vio obligado a constituirlos a consecuencia de una irregular actuación administrativa, con lo que se da el supuesto de responsabilidad patrimonial de los arts. 103.3 de la LE y 40 de la LRJAE, y que el deber indemnizatorio debe quedar contraído únicamente a los gastos de la parte del aval que correspondía a la deuda tributaria que en esta sentencia quede anulada.

(1247) Con carácter general la Administración entiende que una resolución es firme cuando la misma no pende de recurso, bien porque no pueda recurrirse, o bien porque ninguna de las partes la haya recurrido.

En relación con el momento a partir del cual puede nacer la obligación de reembolso se presentó una enmienda(1248) con la finalidad sustituir la expresión que aparecía en el Proyecto, que coincide con la del texto definitivo, cuando «*dicha declaración adquiera firmeza*», por la propuesta por la enmienda consistente cuando «*dicha resolución deba ser ejecutada por la Administración*»(1249). No se trata de una cuestión simplemente formal o de evitar la posible confusión del término «firmeza», sino que las consecuencias prácticas de una u otra redacción son importantes. En el caso del término utilizado en el proyecto, sigue la línea mantenida en el régimen general de responsabilidad patrimonial de la LRJAP y PAC, en su art.142.4: «*...haberse dictado Sentencia definitiva...*», y concretamente el art.4.2 del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo:«*...desde la fecha en que la sentencia de anulación hubiera devenido firme...*». Es decir, en este caso, la Administración tributaria no reembolsará los costes de las garantías prestadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria hasta que la sentencia o resolución administrativa tenga el carácter de firmeza, a diferencia de la propuesta recogida en la enmienda, donde en este caso, el reembolso se podría solicitar antes de que la alcanzará firmeza la sentencia o resolución que declara anulable la deuda tributaria. Por ejemplo, en el caso de que el Tribunal Económico-Administrativo Central declara anulado el acto administrativo, y esta resolución sea recurrida por la Administración ante el Tribunal de Justicia, o el caso de estimación parcial por dicho Tribunal, y el obligado tributario recurre ante el órgano jurisdiccional no solicitando la suspensión en esta vía; en ambos casos la Administración Tributaria debe ejecutar la resolución del TEAC, y de acuerdo con la enmienda, también en este momento la Administración Tributaria debería reembolsar el coste de dichas garantías, pero esto siempre, sin haber finalizado las vías de revisión del acto que puede generar dicha responsabilidad.

En este sentido, en los casos de estimación parcial, aunque no haya adquirido

(1248) Enmienda núm. 47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU).

(1249) En la enmienda núm.68 en el Senado presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU), se suprime del primer párrafo la expresión «*...y dicha resolución deba ser ejecutada por la Administración...*», separándose de lo propuesto en la enmienda núm.47, presenta por dicho grupo parlamentario en el Congreso de los Diputados.

firmeza la sentencia o la resolución administrativa la enmienda proponía que se procediera en el plazo de seis meses a la devolución de la parte proporcional de los costes mencionados (apartado dos del art.11 de la enmienda), por tanto, se trata de un reembolso anticipado de dichos costes, sepárandose del régimen general de responsabilidad de la Administración por actos administrativos anulados, que condiciona la misma, a la firmeza de la resolución o sentencia que va a ser el presupuesto habilitante de la misma.

Considerando más conveniente para los intereses públicos, el derecho de reembolso no surja hasta que se haya agotado las vías de revisión activadas por las partes, es decir, cuando adquiera firmeza la resolución o sentencia. Debido, no solo porque viene preceptuado en la LRJAP y PAC, sino además, porque dota de una mayor seguridad jurídica a dicho reembolso cuando el hecho generador del mismo adquiere firmeza, ya que, aunque se podría fundamentar dicha enmienda en la «*reformatio in peius*»(1250), pero esta reforma peyorativa solamente esta impidiendo que se produzcan efectos desfavorables para quien interpone el recurso, no cuando es la propia Administración la que plantea un recurso frente a esa resolución de estimación, donde, en este caso se podrá modificar el acto o resolución en sentido desfavorable al obligado tributario. A sensu contrario ante una resolución estimatoria parcial y la interposición del recurso por parte del obligado tributario por la resto de deuda no estimada, cabe la posibilidad de hablar de firmeza respecto a la parte de la resolución consentida, es decir, firmeza de la parte recurrida y anulada y no firmeza de la parte restante recurrida. En este, sentido, como propone la enmienda comentada, cabría la posibilidad del abono de los gastos de la garantía presentada para recurrir cuando el acto administrativo, pese a no ser firme la resolución administrativa que anuló en parte la liquidación, ya que la misma se encuentra recurrida por el propio recurrente, en proporción a la parte no recurrida, al adquirir el carácter de firme.

(1250) Sobre la reforma peyorativa y las distintas posiciones doctrinales sobre la misma, en CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1988,pág. 146 y sigs.

Aunque la enmiendas comentadas no prosperaron, quedando clara que la intención del legislador de no reembolsar el coste de las garantías presentadas hasta que la resolución anulatoria tuviera el carácter de firme, y basándose en esa firmeza, tanto la doctrina como la jurisprudencia, han determinado que la misma no solamente se produce cuando no se recurre o cuando ya no caben más recursos, sino también se adquiere el grado de firmeza, cuando la liquidación es anulada parcialmente y la Administración no la recurre, en este caso, nos encontramos que la parte anulada no podrá ser modificada o recobrar su validez inicial, adquiriendo firmeza(1251), debido a la «*reformatio in peius*», por lo que cabe el reembolso del coste garantías en la parte de la liquidación que haya sido anulada(1252), en este sentido,

«...En opinión de la Sala, el juego del principio "prohibitio reformatio in peius", permite sostener que la parte de la liquidación anulada no podrá ser revisada por el TEAC, y que por lo tanto a efectos de exigir responsabilidad patrimonial consistente en el abono de los gastos de aval correspondientes a la parte de la liquidación anulada, es firme y definitiva, estando el daño consumado, por lo que no existe razón alguna para que el recurrente no pueda realizar la reclamación de daños y perjuicios en los términos pretendidos»(1253).

(1251) Situación ya apuntada por ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Comentarios a los artículos 10 a 12», en la obra colectiva: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág.74.

(1252) En este sentido se manifestó FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La indemnización de los costes del aval en los supuestos de resoluciones parcialmente estimatorias recurridas por el contribuyentes: momento en que puede solicitarse», Editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm.11, junio, 2000 pág.7: «En estas circunstancias, parece que el legítimo ejercicio del derecho a recurrir (en relación con la parte de deuda todavía subsistente) no puede perjudicar al contribuyente, en el sentido de impedir o retrasar el cobro de la indemnización ya devengada, pues otra interpretación chocaría con el art.24 de la Constitución», y en un trabajo posterior: «La devolución del coste del aval, sin necesidad de esperar la firmeza de la resolución o sentencia, en los supuestos de estimación parcial», Editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm.6, marzo, 2001, págs. 5 y 6: «...si sólo media recurso del contribuyente frente a dicha estimación parcial, la situación es irreversible, pues el principio de interdicción de la "reformatio in peius" hará imposible que en el futuro pueda exigirse la cantidad anulada. Ciertamente el daño puede ser mayo -o, lo que es lo mismo, puede existir un daño adicional- si finalmente prospera una eventual reclamación o recurso del contribuyente en cuanto al resto de la deuda. Pero esa posibilidad de que el daño sea todavía mayor no puede ocultar la existencia de una lesión, ya efectiva e irreversible, que cumple todos los requisitos para engendrar la responsabilidad patrimonial de la Administración, sin que exista obstáculo alguno para proceder a la inmediata indemnización del daño causado, sin perjuicio de que en el futuro se solicite y reconozca, en su caso, el derecho a una indemnización adicional».

(1253) SAN de 28 de octubre de 1999. Ponente: García Fernández-Lomana.

En el caso de recurso presentado por la Administración frente a la resolución estimatoria parcial no nace el derecho de reembolso debido a que la futura resolución puede restablecer la validez inicial de la liquidación(1254).

5.3. El reembolso se extiende al coste de las garantías aportadas para suspender la deuda tributaria.

Aunque el proyecto de la LDGC reconocía el derecho de reembolso al coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, para continuar diciendo que, esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos por la prestación de otro tipo de garantías(1255), planteándose durante su tramitación parlamentaria las siguientes modificaciones:

a) Se admite sin reservas la extensión de la medida a los gastos incurridos en la prestación de otro tipo de garantías, aunque se pretendió la supresión de la referencia al desarrollo reglamentario, debido a que parecía condicionar la extensión de la medida a un posterior desarrollo, lo que podría haber significado una limitación en su reconocimiento. La enmienda(1256) no prosperó, ya que en el texto definitivo figura

(1254) En sentido crítico FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)», *Rev. Impuestos*, núm.12, 1997, págs.80 y 81:«Nuestra postura al respecto se resumiría en dos puntos: a) cuando existe un pronunciamiento (sea administrativo o judicial) que ya desvanece la legalidad intrínseca del acto administrativo y aquél es recurrido exclusivamente por la Administración, la caución sólo será exigible en el resto de las litis si la Administración Tributaria prueba los perjuicios graves e irreparables que la no ejecutividad puede producir a sus intereses. A partir del instante procedimental o procesal en el que no sea precisa la caución, el contribuyente podrá pedir que se le reembolse el coste de las garantías prestadas. b) De mantenerse la redacción actual que demora notablemente el derecho del administrado al reembolso, debería incluirse en él la percepción de los correspondientes intereses moratorios desde que presentó la garantía hasta que se le reintegra en el caso de que la sentencia o resolución administrativa firme estime sus pretensiones y declare la nulidad del acto».

(1255) En esta línea se manifiesta la Exposición de Motivos del Proyecto, que trata, con esta medida reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, consistente en «la extensión del reembolso de los costes de los avales prestados a los incurridos para afianzar las deudas tributarias y no sólo, como hasta ahora, los correspondientes a las sanciones, así como a los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que reglamentariamente se determinen».

(1256) Enmienda núm. 47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU)

dicha delegación normativa(1257), aunque con la particularidad importante de que el derecho se reconoce con carácter general, al coste de cualquier garantía aportada, y no, al coste de los avales y al resto de garantías a extensas de su desarrollo reglamentario. Habiendo significado una mejora en la redacción del artículo 12 del la LDGC, también se ha puesto de manifiesto la innecesidad del desarrollo reglamentario para la determinación del coste de las garantías distintas del aval, ya que se trataría de una cuestión de prueba(1258) el determinar el importe del daño ocasionado por prestar otro tipo de garantías, aunque es lógico suponer que tales casos la dificultad del reembolso derivará de la naturaleza de la garantía prestada(1259).

b) También se pretendió el deseo de extender dicho derecho de reembolso para aquellos gastos incurridos en los supuestos en que se haya obtenido la suspensión de la ejecución sin prestación de garantía, enmienda que no prosperó(1260). Es decir, aunque cabe la posibilidad de obtener la suspensión sin prestar la oportuna garantía, esto no debe ser impedimento para que se reconozca la responsabilidad patrimonial de la Administración de indemnizar los posibles daños que se pueden derivar del acto que ha sido objeto de anulación, situación que se enmarcaría dentro de régimen general de responsabilidad de la Administración, donde el problema reside en la prueba de dichos daños, quedando fuera del ámbito de aplicación del artículo 12 de la LDGC.

(1257) A través de la enmienda, la núm. 80 de carácter formal, donde se pretende mejorar la redacción del primer párrafo del artículo 12, mediante una nueva redacción del párrafo tercero del mismo:

«Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval».

(1258) En este sentido, PALAO TABOADA, Carlos: «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 171, junio, 1997, pág. 38: «...El coste de un aval es perfectamente determinado y comprobable, lo cual puede que no suceda cuando la garantía sea de otra clase. Se trataría en tales casos de una cuestión de prueba, por lo que es discutible la necesidad de una norma reglamentaria a estos efectos».

(1259) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Comentarios a los artículos 10 a 12», en la obra colectiva: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 73.

(1260) Enmienda núm. 47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU).

c) Por último, a través de la enmienda que fue retirada de su debate(1261), se pretendía extender el reembolso, no sólo a los gastos ocasionados por la prestación de las garantías prestados para obtener la suspensión, sino además, a los demás gastos de profesionales -abogados, asesores fiscales, tasadores...-, ocurridos durante el recurso o reclamación para ganar el pleito correspondiente a la Hacienda Pública, para que este forma el obligado tributario obtuviera una reparación integral de los perjuicios que le habían ocasionado la Administración por dictar un acto no conforme a Derecho.

La restitución de los honorarios de los profesionales(1262) que han prestado sus servicios al obligado tributario para la anulación del acto y el reembolso del coste de las garantías, se engloban dentro de los gastos que ocasionó el recurso, por lo que su reconocimiento dependerá del alcance que se de a la extensión de la reparación del daño causado. Es decir, si nos situamos en la esfera del principio de la «reparación integral del daño» el obligado tributario tendrá derecho a obtener una indemnización que no le genere ni un enriquecimiento ni un empobrecimiento en relación con su situación en el momento de dictarse el acto que posteriormente fue anulado(1263). Problemática que analizamos con más detenimiento en el apartado dedicado a la extensión de la indemnización.

6.- PROCEDIMIENTO PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

La Ley General Tributaria en su redacción original, como en sus sucesivas modificaciones, y su normativa de desarrollo guardaban silencio sobre este punto, siendo a partir de la entrada en vigor de la Ley 25/1995, de 20 de julio, donde comienza admitir la existencia del derecho al reembolso de los costes de los avales aportados para obtener

(1261) Enmienda núm.47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU) presentada en el Congreso de los Diputados, aunque no existe en sus pretensiones cuando en la enmienda núm.68 presentada en el Senado desaparece el párrafo: «Asimismo, se deberá rembolsar, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales, necesarios para la defensa de los intereses».

(1262) Consideramos que esta medida debería quedar fuera de la redacción del art.12, ya que no sería correcto incluirlo bajo la rúbrica, «reembolso de los costes de garantía».

(1263) Para PALAO TABOADA, Carlos: «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Rev. Estudios Financieros, núm.171, junio, 1997, pág. 38: «Ahora bien, si se acepta el principio de que el particular tiene que ser indemnizado de los gastos que le ocasionó el recurso, no hay razón alguna para limitar la reparación a los gastos de las garantías».

la suspensión de la ejecución de las sanciones declaradas improcedentes. Siendo la Ley 1/1998, de 26 de febrero, la que su artículo 12, reconoce de forma más amplia dicho derecho, remitiéndose a una norma reglamentaria para la determinación del procedimiento administrativo a seguir para obtener su reconocimiento y ejecución, recogido en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Pero para llevar a esa situación la jurisprudencia, en los últimos tiempos, ha consolidado el derecho a la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados por la aportación y mantenimiento de las garantías para obtener la suspensión de la ejecución de liquidaciones tributarias que ha sido declaradas contrarias a Derecho, en vía de revisión administrativa (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa) o, en vía jurisdiccional, lo cuál ha condicionado el procedimiento a seguir.

Hemos analizado en los epígrafes anteriores los requisitos materiales que deben concurrir para que el derecho a la indemnización pueda ser reconocido en favor del sujeto perjudicado por la prestación y mantenimiento de la correspondiente garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto de liquidación tributaria. Siendo necesario comentar a continuación cuáles son las vías que ha tenido, tiene y tendrá el interesado para que dicho derecho al reembolso sea reconocido y ejecutado por la Administración responsable.

Para tal fin es necesario distinguir una serie puntualizaciones que nos ayudarán a situar la problemática objeto de examen:

a)- La primera que va condicionar el desarrollo posterior, es que ni la LGT ni su normativa de desarrollo se disponía nada al efecto, por tanto, el ordenamiento tributario guarda silencio sobre cual debía ser el procedimiento a seguir para que el administrado encontrará satisfacción a su pretensión de indemnización. En estos casos, la Administración Tributaria se regía por la Instrucción núm. 6/1994, de 14 de marzo, sobre

los procedimientos de responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

b)- Que existe un procedimiento, de carácter general, para exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública que viene establecido en los artículos 139 a 146 de la Ley 30/1992, que ha sido desarrollado por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

El procedimiento descrito en esta normativa es de aplicación en el ámbito tributario, debido al silencio de éste, siendo de aplicación subsidiaria, no viéndose afectado, en este caso, por lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ya que a pesar de encontramos en un supuesto de revisión de actos tributarios en vía administrativa, como veremos después, se trata de un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración que los Tribunales Económico Administrativos se declaran incompetentes, a la hora de pronunciarse sobre las peticiones de resarcimiento por los costes de las garantías presentas para obtener la suspensión de la ejecutoriedad del acto recurrido. Y aunque consideramos que se trata de supuestos que deberían integrar la materia tributaria, ante la falta de procedimiento específico en el ámbito tributario, se deberá acudir al genérico, que este caso viene recogido en la normativa anterior.

c) Tras la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se reconoce de forma expresa el derecho de reembolso para los supuestos que contemplaba la nueva redacción del art.81.5 de la LGT, -el coste de los avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias-,

d) Para llevar a cabo la adaptación de esta normativa al ámbito tributario se dictó la Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre tramitación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial y ejecución de resoluciones administrativas y sentencias firmes en esta materia, y por la que se delegan las competencias para la tramitación de

los mismos(1264), lo que ha significó en relación con el procedimiento, la siguiente distinción:

1.- La instrucción núm.1/1998, de 10 de febrero, es de aplicación para los supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

2.- Queda excluido del ámbito de aplicación de dicha instrucción el derecho de reembolso reconocido expresamente en el art.81.5 de la LGT, redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio(1265).

e)- Tras la derogación del art.81.5 de la LGT, -nueva redacción-, en virtud de la Ley 1/998, de 26 de febrero, y por el art.12 de dicha Ley, donde se lleva a cabo el reconocimiento expreso del derecho de reembolso sin las limitaciones del artículo anterior, debemos distinguir las siguientes situaciones en cuanto al procedimiento hasta que su posterior desarrollo reglamentario recoja dicho procedimiento, en mandato del párrafo tercero del art.12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

1.- Solicitudes de reembolso de garantías que no deriven de ejecución de sentencia firme:

a) Presentadas antes del 19 de marzo de 1998. Se tramitarán por el procedimiento previsto en la Instrucción núm.1/1998, de 10 de febrero.

b) Presentadas desde el 19 de marzo de 1998. Se tramitarán por el

(1264) Instrucción publicada en el BOE núm. 39, de 14 de febrero de 1998, con entrada en vigor el día 16 de febrero de 1998, que en su exposición de motivos reconoce de manera expresa que: *«La Ley 30/1992, ha sido desarrollada en este punto pro el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, pro el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, que es de directa aplicación a la Agencia Tributaria».*

(1265) Así dicha Instrucción, en relación con el art.81.5 de la LGT que: *«Esta modificación legislativa tiene una especial transcendencia jurídica, en cuanto que constituye un título específico en virtud del cual el interesado tiene el derecho de percibir y la Administración Tributaria la obligación de satisfacer el coste de los avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, distinto de la mera responsabilidad patrimonial de la Administración. Por ello, este supuesto queda excluido de la presente instrucción, al igual que otros casos que en el futuro una norma legal pueda establecer».*

Añadiendo: *«Octava. Ámbito de aplicación.- Estas instrucciones, en ningún caso, serán de aplicación a los supuestos de devolución de ingresos indebidos, devoluciones tributarias o a todos aquellos supuestos en que el derecho del particular a ser indemnizado esté ya reconocido en una norma con rango de Ley».*

procedimiento previsto en la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril(1266).

2.- Solicitudes de reembolso de costes de garantías derivados de la ejecución de sentencias judiciales(1267).

f) En la actualidad el procedimiento viene recogido en el RD 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

g)- El pronunciamiento por el cual se declara que el acto tributario infringe el ordenamiento jurídico, puede producirse tanto en la vía administrativa de revisión, como en la vía jurisdiccional, debido al carácter revisor de estas vías que tratan de delimitar la correcta sujeción a la legalidad de los acto. Lo cuál, dependiendo en que vía se emite tal

(1266) Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril: «Tercera. Las solicitudes de reembolso de costes de avales que no deriven de ejecución de sentencia firme presentadas desde el 19 de marzo de 1998, se tramitarán de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes. Las presentadas con anterioridad se tramitarán por el procedimiento previsto en la Instrucción núm. 1/1998, de la Dirección General de la Agencia Tributaria».

Situación que hay que entender al reembolso de los costes de otras garantías distintas de los avales, ya que la propia Instrucción así lo expresa:

«3.4. En tanto no se desarrolle reglamentariamente lo previsto en el art.12.1 párrafo 3º de la Ley 1/98, el derecho al reembolso de los costes de garantías distintas de los avales se tramitará y reconocerá, en su caso, por las Dependencias de Recaudación de conformidad con lo previsto en los apartados anteriores».

Según lo anterior, en un principio la Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero, no era de aplicación para el reembolso de los costes de avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, y la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, es de aplicación a partir de la peticiones efectuadas a partir del 19 de marzo de 1998, pero esta última instrucción establece que el procedimiento a seguir para obtener ese reembolso durante el tiempo de vigencia del art.81.5 LGT, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio es el establecido en la Instrucción núm.1/1998, de 10 de febrero.

(1267) Instrucción núm. 1/1998: «Disposición Transitoria:
La presente instrucción se aplicará a los expedientes de responsabilidad patrimonial iniciados con posterioridad a su entrada en vigor.

En caso de ejecución de sentencias firmes que reconozcan la responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria, la presente instrucción se aplicará a las sentencias que se notifiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la presente resolución».

pronunciamiento, va a condicionar de manera especial el procedimiento a seguir para que se lleve a cabo el reconocimiento del derecho a la indemnización por los daños sufridos por la aportación de unas garantías necesarias para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario que ha sido declarado contrario a Derecho, influyendo en el importe del resarcimiento.

h)- El ejercicio de las pretensiones indemnizatorias de daños y perjuicios frente a la Administración puede efectuarse a través de dos vías cuando la responsabilidad de aquélla se deriva nulidad de actos administrativos, bien actuando simultáneamente dicha pretensión con la de anulación del acto administrativo, bien por separado(1268).

De acuerdo con las matizaciones anteriores, vamos a llevar a cabo el estudio de las diferentes situaciones en que ha podido o se puede encontrar el obligado tributario a la hora de pretender obtener la indemnización por los costes de las garantías aportadas para la obtención de la suspensión de la ejecución del acto tributario, que ha sido declarado improcedente debido a su impugnación. Llevando a cabo para tal fin, la distinción entre la vía administrativa de revisión y la jurisdiccional, junto la petición del derecho de reembolso por separado o de forma conjunta con la pretensión de anulación del acto.

6.1- Actos declarados contrarios a Derecho en vía administrativa: procedimiento a seguir para obtener el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión antes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

Hasta hace poco tiempo la falta de un procedimiento específico en el ámbito tributario para poder solicitar el reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario que es objeto de impugnación, en base a lo daños o perjuicios ocasionado por el mantenimiento de los mismos al ser declarado irregular dicho acto, hacia necesario acudir al procedimiento existente en el ámbito Administrativo, recogido la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y el Real Decreto de desarrollo 429/1993, de 26 de marzo.

(1268) STS que reconocen esta posibilidad que hacen referencias a situaciones dispares, distintas de la materia tributaria: 19 de febrero de 1973, Ar. 807; 5 de mayo de 1976, Ar. 2510; 19 de noviembre de 1982, Ar. 6747; 20 de junio de 1984, Ar. 3722; 28 de septiembre de 1985, art. 5276, etc.

Para llevar a cabo el estudio de este procedimiento genérico de responsabilidad patrimonial del Estado es necesario tener en cuenta las posibilidades que existen en ámbito tributario para llevar a cabo la revisión de los actos de esta rama del ordenamiento jurídico.

Así, tanto a través del recurso de reposición, como de la reclamación económico-administrativa es posible obtener la declaración por la cual el acto tributario que es objeto de revisión es contrario al ordenamiento, debiendo diferenciar si la petición de indemnización se ha llevado a cabo en el mismo escrito en que se plantea la revisión, o una solicitud posterior, previa anulación del acto. Existiendo discrepancias a la hora de determinar el procedimiento a seguir, como tendremos oportunidad de comprobar.

Pues bien, las posibilidades son las siguientes:

a) La petición de indemnización se lleve a cabo de manera conjunta con la pretensión principal de declarar contrario a derecho el acto tributario.

b) Solicitud independiente, previa declaración de nulidad del acto tributario.

6.1.1.- Petición de indemnización llevada a cabo de manera conjunta con la pretensión principal de declarar contrario a derecho el acto tributario.

El obligado cuando recurre el acto tributario puede plantear en el escrito del recurso de reposición o en el de la reclamación de manera conjunta, la invalidez del acto junto con la cuestión de indemnización, o bien solamente solicitar la irregularidad del mismo, para una vez obtenida está, formular la pretensión de indemnización de manera independiente.

Pues bien, tanto en el recurso de reposición, como en las reclamaciones Económico-Administrativas los órganos competentes de su resolución, el órgano que dicto el acto o el Tribunal Económico-Administrativo, respectivamente, se declaran incompetentes en relación con las solicitudes o peticiones de responsabilidad patrimonial del Estado, con independencia que ésta se solicite junto con la pretensión principal de nulidad del acto o cuando se realiza de forma independiente y posterior a la declaración de irregularidad del acto al ordenamiento jurídico.

Así cuando se declara contrario a Derecho la liquidación tributaria impugnada, es doctrina consolidada de los Tribunales Económicos-Administrativos declararse incompetentes para conocer de las solicitudes o peticiones de responsabilidad patrimonial del Estado:

«Consid.6º. Que por último, y por lo que respecta a la solicitud hecha por el interesado referente al abono de los gastos que se le hubieren podido ocasionar por el mantenimiento del aval bancario, se advierte la incompetencia de este Tribunal para resolver sobre la misma, y ello porque los procedimientos para solicitar del Estado la indemnización de daños y perjuicios están recogidos en el art.40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26-2-1957 que no atribuye a los Tribunales Económico Administrativos competencia al respecto»(1269).

«Consid.6º. Que finalmente, el reclamante pide indemnización por la comisión o precio del aval bancario aportado para la obtención de la suspensión solicitada, pero esta pretensión no puede acogerse como legítima puesto que no constituye materia económico-administrativa al no hallarse comprendida entre las contempladas en el art.2 del Reglamento procedimental; y que si bien los arts.139 y siguientes de la L. 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, contempla aquella petición indemnizatoria cuando surge de la existencia de un daño o lesión patrimonial sufrida por el particular como consecuencia del actuar de la Administración, en todo caso

(1269) Resolución del TEAC de 1 de abril de 1992, (JT 1), Tomo de 1992. Págs.12.

En el mismo sentido nos encontramos las siguientes Resoluciones del TEAC, publicadas en la Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi: R. de 9 de septiembre de 1993, Tomo III, 1993, (JT 1333), pág.191; R. de 5 de octubre de 1994, Tomo III, 1994, (JT 1467), pág.553; R. de 8 de noviembre de 1994, Tomo III, 1994, (JT 1659), pág.963; R. de 11 de enero de 1995, Tomo I, 1995, (JT 226), pág.518; R. 22 de marzo de 1995, Tomo I, 1995, (JT 544), pág.1.215; R. de 4 de abril de 1995, Tomo II, 1995, (JT 700), pág.37.

Todas estas resoluciones declaran la incompetencia de los Tribunales Económicos-Administrativos en relación con las solicitudes de resarcimiento de los gastos que hubiera ocasionado el mantenimiento del aval bancario para obtener la ejecución del acto objeto de impugnación, estableciendo que el camino a seguir para solicitar la responsabilidad patrimonial del Estado es el establecido en el art.40 de la LRJAE de 26 de «febrero» de 1957, donde dicho artículo se encuentra derogado desde el febrero de 1993 por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según lo dispuesto en la Disposición Derogatoria segunda, letra a) «De la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957; los puntos 3 y 5 del artículo 22, los artículos 29, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 43».

Por tanto sería aconsejable que el TEAC, no solamente comunicará la fecha correcta de la norma «julio», no «febrero» que remite al reclamante, sino que además la normativa que se encuentra en vigor y no a una derogada hace varios años, y esta llamada a la seguridad jurídica va dirigida especialmente a la Vocalía Segunda del TEAC, autor de las anteriores resoluciones, donde ante la posibilidad de poder acudir a dicho Tribunal sin el asesoramiento de Letrado se debería de guardar una especial atención a estos detalles.

solamente podría tener acogida en el procedimiento adecuado»(1270).

El reclamante obtiene la razón de sus pretensiones en la vía económico-administrativa, pero ésta se declara incompetente para reconocer y determinar el importe de la indemnización por los gastos de la garantía prestada para poder obtener la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, por lo que el interesado deberá de acudir a la vía pertinente(1271). Lo cual significa el tener que acudir al procedimiento general de responsabilidad patrimonial, por tanto, un retroceso en el avance en que ha consistido el reconocimiento del derecho a ser indemnizado como consecuencia de los daños o perjuicios que ha ocasionado una actuación de la Administración que ha sido declarada improcedente y ha necesitado del auxilio judicial (o de los órganos administrativos de revisión) para evitar el perjuicio de su actuación, ya que, como señala

(1270) Resolución del TEAC de 21 de julio de 1993, (JT 1265), Tomo II, 1993. Págs.76.

En el mismo sentido, nos encontramos distintas Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, publicada en la Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, como son: R. de 11 de noviembre de 1993, Tomo III, 1993, (JT 1646), pág.698; R. de 2 de marzo de 1994, Tomo I, 1994, (JT 488), pág.919; R. de 2 de marzo de 1994, Tomo I, 1994, (JT 505), págs. 951; R. 6 de abril de 1994. Tomo II, 1994, (JT 646), pág.12; R. de 9 de febrero de 1995. Tomo I, 1995, (JT 390), pág.884; R. de 11 de septiembre de 1996, (JT 1303), núm. 93, febrero, 1997, pág. 198; R. de 10 de octubre de 1996. (JT 1556), núm. 96, marzo, 1997, págs. 736 a 738; R. de 6 de noviembre de 1996, (JT 1657), núm. 75, marzo, 1997, págs. 868 a 869; R. de 12 de mayo de 1997, (JT 781), núm. 13, noviembre, 1997, pág. 412.

Ha diferencia de la Vocalía 2.º del TEAC , el resto de Vocalías dan una información correcta a cerca de la normativa vigente en relación con el procedimiento a seguir para las solicitudes de daños y perjuicios.

(1271) Resolución del TEAC de 15 de abril de 1993, Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 1993.II. (JT 679). Págs.49:

«Consid.3º... No se trata ya de materia económico-administrativa, tal y como ésta viene delimitada en el art.2 del Regl. PREA, sino una cuestión de responsabilidad patrimonial de la Administración. Su conocimiento no compete a los Tribunales Económico-Administrativos,..., sino que se sustancia por el procedimiento del art.142 de la LPA Común. En tal sentido ya se ha pronunciado este TEAC en otras ocasiones, pudiéndose ver, como más recientes, las Resoluciones de 24-1-1991, 11-6-1992, etc.».

En el mismo sentido: RTEAC de 15 de enero de 1997, (JT 304), núm. 7, julio, 1997, págs. 720 a 723; RTEAC de 12 de marzo de 1997, (JT 462), núm. 9, septiembre, 1997, págs. 1086 a 1089.

Incluso nos encontramos con Resoluciones que consideran que esta cuestión se debe de resolver en la vía civil, ante los Tribunales Ordinarios, como se pronuncia la RTEAC de 18 de diciembre de 1996, (JT 1753), núm. 4, mayo, 1997, pág.1159:

«Por último, conviene añadir que si bien las pretensiones de fondo formuladas por la entidad, al ser desestimadas por este Tribunal ya no sería preciso resolver a cerca de la petición de indemnización por daños y perjuicios, como consecuencia del aval prestado. Este Tribunal no obstante, debe declarar que tal pretensión no constituye materia económico-administrativa, y, por tanto, su conocimiento no es de su competencia. Se trata de una cuestión a resolver en la vía civil por los Tribunales ordinarios».

CAAMAÑO(1272), cada vez que los TEA declaran su incompetencia «para ordenar la reparación económica de los daños y perjuicios derivados de la necesidad de suspender la ejecutoriedad de las liquidaciones» quedan postergados «los principios constitucionales de tutela judicial efectiva y presunción de inocencia, así como el de economía procesal»(1273).

Situación que se repite en resoluciones posteriores a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, con la única particularidad que el reconocimiento del derecho ya se encuentra localizado en el artículo 12 de la anterior Ley:

«Cuarto: Que, en relación a la segunda cuestión, solicitando indemnización por los gastos derivados del aval prestado para la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es de señalar que tal cuestión no constituye materia económico-administrativa, tal y como se delimita en el artículo 2 del Reglamento de Procedimiento, y por tanto este Tribunal Central carece de competencia para conocer y pronunciarse sobre tal pretensión, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes»(1274)

Estando de acuerdo con dicha afirmación, la cuestión es determinar quien debe ser el destinatario de la misma, los TEA o el legislador, ya que de acuerdo en el art.2 del RPREA, tanto el aprobado por el RD 1999/1981, de 20 de agosto, como actual recogido en el RD 391/1996, de 1 de marzo, parece que queda excluido de su ámbito competencial el pronunciamiento sobre las solicitudes sobre indemnización por el

(1272) CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 1993, págs. 1.105 y 1.106.

(1273) No podemos olvidar que para el Tribunal Constitucional, en Sentencia 61/1984, de 16 de marzo, (BJC 1984, núm.38, considera que: «La tutela de los derechos e intereses legítimos, que consagra el artículo 24 de la Constitución, comprende como derechos de los ciudadanos los de tener acceso a la jurisdicción, tener un proceso que, discurriendo dentro de un período razonable, permita al litigante defender sus intereses, así como el derecho a obtener una decisión jurídicamente fundada o motivada. Además de ello, comprende el derecho a que la sentencia, que eventualmente haya puesto fin al proceso, se cumpla en sus propios términos, pues sólo de esta manera el derecho al proceso se hace real y efectivo, ya que, si fuera de otro modo, el derecho no pasaría de ser una entidad ilusoria», pues bien, esta tutela puede ser igual de ilusoria si las normas procedimentales que deben seguir para obtener la tutela de sus derechos significan unos obstáculos hacen desistir al administrado el iniciarlos y continuarlos y, es cuando desde el punto de vista jurídico existen alternativas que puede hacer más lógico el procedimiento a seguir.

(1274) RTEAC de 24 de junio de 1999, (JT 1999/1269). *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.15, diciembre, 1999, págs. 27 a 28.

perjuicio ocasionado por el costes de las garantías presentadas para la obtención de la suspensión, como también del resarcimiento de los costas y gastos del procedimiento.

Ante la falta de claridad de dicho artículo es necesario tratar de dar luz sobre si una determinada cuestión es objeto de revisión ante la vía económico-administrativa o ante otra diferente, *«con la importancia que ello tiene, puesto que de seguirse un cauce incorrecto para reclamar lo probable es que ulteriormente, dados los fugaces plazos existentes para interponer recursos, no puedan ya acceder a la vía correcta, siendo por ello deseable una urgente clarificación de este importante tema para así eliminar innecesarios perjuicios a quienes hayan decidido reclamar un acto administrativo»*(1275).

Así, dicho artículo 2 del RPREA, que viene a reproducir lo establecido en artículo 1 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(1276), a parte de establecer su contenido típico como son las cuestiones

(1275) Presentación núm 139, Rev. Jurisprudencia Tributaria, Tomo III, 1993, pág. 944. Sirva de ejemplo la STS de 14 de noviembre de 1990. (RJ 9181).

(1276) Con la novedad de la letra e) que incorpora al ámbito económico-administrativo *«Los actos relativos a los tributos que constituyan ingresos de las Haciendas Locales en los casos en que así se disponga por la legislación reguladora de dichas Haciendas»*. Incorporación llevada a cabo en base a la habilitación que recoge el RD-Legis. 2795/1980, de 12 de diciembre, en su letra e) *«Cualesquiera otras respecto de las que por precepto legal expreso así se declare»*. Por tanto incorporando el nuevo RPREA las modificaciones operadas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que en sus artículos 70, 71 y 78, en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y el artículo 92 en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, que incorporan determinados aspectos de la gestión de estos Impuestos al ámbito económico-administrativo. Todo esto debido a que la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, llevo a cabo la supresión de la vía económico-administrativa respecto de los tributos locales a través de sus artículos 108, 113 y Disposición Transitoria 10.^a.

Supresión que consideramos de una importante grave en el sentido que puede significar que muchos obligados tributarios afectados por la Hacienda municipal desistan de plantear el recurso contencioso-administrativo, previo recurso de reposición ante el mismo órgano que dicto el acto, debido a que normalmente la cuantía de la deuda tributaria de los tributos municipales es de pequeña cuantía, lo que ante una actuación irregular del ente impositor y los honorarios del Letrado obligatorio para poder acudir a dicha vía, conlleva el abandono, no obligatorio, de plantear el recurso, lo que en caso contrario va a significar una actitud épica o quijosteca de los afectados. En definitiva se esta limitando de forma muy sivilina el acceso a los recursos, especialmente cuando no es práctica habitual de condenar en costas a la Administración.

Con este sentido crítico, CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *«Reflexiones sobre la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en materia de Haciendas Locales»*, en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núm. 3, 1985. Págs. 273 y sigs. y en la obra,

sobre materias tributarias(1277), y otras cuestiones que pertenecen a este ámbito de revisión por razones históricas(1278), que constituyen un caso particular del reconocimiento general de obligaciones del apartado c) de dicho artículo(1279):

«c) El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro».

En principio, debemos afirmar que sí podría esta cuestión de reconocimiento y ejecución del derecho de resarcimiento integrar la materia económico-administrativa y, por tanto, los TEA tendrían competencia para pronunciarse sobre esta materia. Pero para mantener esta afirmación es necesario superar una serie de objeciones en base a las dos características que se deben de dar para que este tipo de obligaciones sean materia económico-administrativa(1280), que en la actualidad creemos que son difícil de defender si no se lleva a cabo una reforma de la normativa, como son:

a) Que se trate de obligaciones nacidas en relaciones que se encuentran bajo la cobertura del Derecho Financiero. Por tanto queden excluidas aquellas obligaciones donde se reconocimiento su encuentra establecido en el Derecho Civil, Laboral o

La revisión de los actos tributarios en vía administrativa. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 139 y sigs. OLANETA FERNÁNDEZ-GRANDE, Rafael: *Impugnación de tributos locales.* Edt. Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, págs.28 y sigs.

(1277) Así se especifica en las letras en las primeras letras del artículo 2 del RPREA: *«a) La gestión, inspección y recaudación de los tributos y de las exacciones parafiscales y, en general de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la Administración Institucional vinculada o dependiente de la Administración General del Estado.*

b) La gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado».

(1278) Lo establecido en la letra *«d) El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sean de peculiar competencia del correspondiente centro directivo del Ministerio de Economía y Hacienda».*

ROMANI BIESCAS: *Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión,* en Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Edt. I.E.F., Madrid, 1974, pág. 38.

(1279) SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento Económico-Administrativo.* Edt. I.E.F., 3º edición, Madrid, 1983, pág.73.

(1280) Siguiendo a los Profesores GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.* Edt. Civitas, Madrid, 1983. Págs. 194 a 196 y en su segunda edición, 1997, págs:296 y sigs.

Administrativo. En la actualidad el reconocimiento del derecho al reembolso, ante el silencio de la normativa tributaria al efecto, corresponde acudir al Derecho Administrativo para saber el procedimiento a seguir. Pero no existe ningún inconveniente, sino muy al contrario sería de agradecer que el legislador estableciera un procedimiento dentro del ámbito tributario donde se pudiera llevar a cabo el reconocimiento y ejecución del derecho de reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión del acto tributario que es objeto de revisión y, como consecuencia, es declarado contrario a Derecho. Obteniendo de esta forma un mayor grado de simplificación en la tramitación de dichas peticiones, unificándose los criterios para su otorgamiento..., en definitiva en favor del principio de economía, celeridad y eficacia administrativa, y sobre todo ganando en seguridad jurídica las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria, acercándose de esta forma a cerrar el círculo de todas las relaciones que dan entre ambos.

Sobre la cuestión de si el derecho a reembolso que estamos comentando es materia concretamente del Derecho Tributario o no, debemos mantener una postura afirmativa, ya que como hemos visto anteriormente, se trata de un caso concreto de reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado que trae causa de un acto de la Administración Tributaria, donde la suerte del reconocimiento de esta obligación por parte del Estado va íntimamente relacionada con el sometimiento a la legalidad de dicho acto. Nos remitimos a lo expuesto en relación con el requisito del nexo causal entre el acto tributario y el perjuicio o daño sufrido por el destinatario del acto al tener prestar la garantía. Por tanto, el reconocimiento de la obligación de reembolso es consecuencia de la validez de la relación jurídica tributaria que viene establecida en el acto dictado por la Administración Tributaria, por lo que la separación entre la decisión sobre la invalidez del acto tributario y los efectos que en su integridad conlleva dicha decisión no conviene encomendarla a procedimientos diferentes, ya que lo contrario significa ir en contra de los principios de economía procesal y seguridad jurídica(1281). Lo cual nos lleva a

(1281) Siguiendo en este punto la interpretación dada por SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel: *Procedimiento Económico-Administrativo*. Edt.I.E.F., Madrid, 3º edición, 1983, pág. 71.

«Por otro lado, el reconocimiento de obligaciones, en la mayor parte de los casos, carece de sustantividad propia e independiente de la relación jurídica de la que es consecuencia o efecto, perteneciendo al ámbito de la ejecución o realización práctica de ella.

De aquí que la decisión de las contiendas, que sobre éstas se susciten, no puede encomendarse

afirmar que el órgano que lleva a cabo la revisión del acto tributario debería de tener competencia para declarar o negar el derecho al reembolso de dichos costes ocasionados por la prestación de la garantía.

b) Que las obligaciones hayan sido reconocidas o liquidadas por Organismos del Ministerio de Economía y Hacienda. Por tanto, debido a que el reconocimiento de dicho derecho de reembolso le corresponde al Ministro de acuerdo con la normativa administrativa recogida en el art.142.2 de la Ley 30/1992 y no a otro Órgano de dicho Ministerio, como podría ser la AEAT, el acto que dicte el Ministro queda excluido del ámbito económico-administrativo [art.39.b) RPREA]. Será necesario que la competencia sobre el derecho de reconocimiento de la obligación de reembolso a cargo del Tesoro Público se adjudique a un órgano diferente al del Ministro, que pertenezca o dependa del Ministerio de Economía y Hacienda, donde perfectamente podría ser los órganos de recaudación, en el caso de solicitud independiente, aunque si la anulación se obtiene en el ámbito económico-administrativo, este órgano al tener que pronunciarse sobre todas las cuestiones que suscite el expediente, con independencia de que haya sido alegados por el reclamante, debería pronunciarse sobre dicho derecho de reembolso, y en el caso afirmativo, la ejecución del mismo se llevaría a cabo a través de la ejecución de la propia Resolución de dicho Tribunal administrativo.

De acuerdo con lo anterior los Tribunales Económico-Administrativos según lo establecido en el actual artículo 2 sobre las materias sobre las que puede versar las reclamaciones Económico-Administrativas queda excluido de su ámbito las solicitudes de reembolso de los gastos que ocasionado la aportación de garantías para la suspensión del acto que ha sido declarado contrario a Derecho.

Pero la principal dificultad que nos encontramos es el silencio de la normativa tributaria en esta materia, (salvo lo que se expondrá después sobre la regulación específica recogida en el RD 136/2000), debido a la falta de un procedimiento específico

a una jurisdicción diferente de la competente para conocer del asunto respecto del cual son ejecución, porque, de ser así, se desmembrarían las funciones de decisión y de ejecución, cuya identidad de titularidad se predica como nota esencial de toda función jurisdiccional. La función de "juzgar" y de "ejecutar lo juzgado" constituye una unidad inseparable que viene siempre encomendada al mismo orden jurisdiccional, so pena de quebrantar un principio fundamental del Ordenamiento Jurídico, y del concepto de la jurisdicción».

establecido en esta normativa se debía de acudir al procedimiento genérico de responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento de los servicios públicos, como ocurre en este caso, donde el recurrente ha soportado un perjuicio o un daños cifrado básicamente en las cantidades que ha tenido que desembolsar como consecuencia de prestar una garantía para la suspensión de la ejecución del acto tributario que ha sido impugnado y que ha sido declarado contrario a Derecho, por tanto ha existido una actuación irregular de la Administración. Pues de acuerdo con este procedimiento general, el órgano competente es Ministro de Economía y Hacienda, y la jurisdicción competente para llevar a cabo la revisión de la resolución de dicho órgano es la Audiencia Nacional.

Por tanto, de acuerdo con los artículos 16.b) del TAPEA y el anterior artículo 43.b) y el actual artículo 39.b) del RPREA, quedan excluidas del ámbito de las reclamaciones Económico-Administrativas, al ser acto no reclamables:

«No se admitirá reclamación económico-administrativa respecto de los siguientes actos:

b) Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Economía y Hacienda la resolución que ultime la vía administrativa».

Por tanto, desde el momento en que la competencia viene atribuida al Ministro de Hacienda la vía económico-administrativa quede excluida para conocer del mismo.

Pero a pesar de esta situación legal descrita, ¿cabía la posibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos se pueden pronunciar sobre el reconocimiento del derecho sobre la indemnización de los gastos de las garantías prestadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto objeto de reclamación?

Consideramos que a pesar de no venir reconocida a nivel legal dicha posibilidad (salvo lo dispuesto en el RD 136/2000), declarándose de forma generalizada su incompetencia(1282), cabe la posibilidad de que los Tribunales Económico-

(1282) «...ya que la situación actualmente vigente es, por desgracia, la de que éstos [Tribunales Económico-Administrativos] se vienen negando de forma sistemática a reconocer este extremo, amparándose para ello en el subterfugio de que ellos son incompetentes para pronunciarse sobre esta importante cuestión, por no venir la misma reconocida a nivel legal, lo cual no deja de ser, pese a la aparente corrección de esta tesis, un argumento no excesivamente concluyente...», Equipo de Dirección de la Rev. Jurisprudencia Tributaria, en Presentación «e) Sobre la indemnización, como obligación de

Administrativos ante la petición de reconocimiento de dicho derecho como pretensión accesoria a la principal se pronuncien sobre la misma, ya en otras ocasiones, dichos Tribunales han interpretado su norma reguladora de forma muy generosa. Nos estamos refiriendo aquellas situaciones donde se solicitaba la suspensión sin prestación de garantía, basándose en el art.116 de la Ley de Procedimiento Económico-Administrativo de 1958, que era de aplicación subsidiaria; pero con tras la derogación de está por la Ley 30/1992, y ante su no aplicación subsidiaria en el ámbito revisor tributario por aplicación de su Disp. Adic. Quinta, los Tribunales Económico-Administrativos siguieron pronunciándose por la concesión de este tipo de suspensiones, pero no en base a normativa administrativa, sino fundamentándose el derecho cautelar como integrante del principio de tutela judicial efectiva recogido en la Constitución. ¿Que inconveniente existe que dichos tribunales se pronuncien sobre dicho derecho a la indemnización, cuando el mismo se fundamenta el art. 106 de la Constitución y en su art. 24?, donde además, tiene la obligación de pronunciarse sobre todos los aspectos que surjan en el expediente, el daño causado por el actuar de la Administración Tributaria, ¿no es un elemento más? que se debe tener en cuenta para dar plena solución a los hechos acaecidos.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, el silencio de la normativa tributaria en relación con el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución del acto tributario, era el principal motivo por el cual se ha tenido que acudir al procedimiento genérico de la Ley 30/1992, de 30 de noviembre. Se ha tenido que acudir a dicho procedimiento, aunque en la actualidad no tendremos que acudir debido a que en el ámbito tributario se ha producido dos modificaciones que han alterado esta circunstancia, en el sentido de que, un primer lugar la LGT tras su modificación por la Ley 25/1995, de 20 de julio, prevé el reconocimiento del derecho al reembolso en el caso de sanciones suspendidas mediante aval, (art.8.5 LGT); y posteriormente, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, prevé de la existencia de dicho derecho de forma más amplia y, además, se remite al desarrollo reglamentario para la existencia de un procedimiento específicamente tributario para el reconocimiento de ese

⁴ *la Hacienda Pública, de los gastos de aval prestado para obtener la suspensión», núm. 15, diciembre, 1997, pág. 17.*

derecho (normativa que ha significado, por otro lado, dar nueva redacción al art.81.5 de la LGT).

Situación que será analizada posteriormente, ahora veremos que ocurría y que sigue ocurriendo a pesar de esos cambios normativos en el ámbito tributario en relación con la vicisitudes del procedimiento a seguir para obtener el reconocimiento del derecho a reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución.

Si el órgano competente para la resolución del recurso de reposición o el Tribunal Económico-Administrativo declara la irregularidad de dicho acto, en relación con la segunda pretensión, ambos, de acuerdo con lo visto anteriormente, se declararan incompetentes para entrar en el fondo de esa cuestión, el reconocimiento del derecho a la indemnización.

En este caso, ante la falta de un procedimiento específico sobre esta cuestión, y además por el silencio que guardaba la normativa tributaria, habría que acudir al procedimiento genérico que viene establecido en el artículo 142 de la Ley 30/1992, según el cual el interesado debe instar dicha solicitud ante el Ministro de Hacienda, y ante la resolución expresa denegatorio o presunta se podrá acudir a la vía contencioso-administrativa que será enjuiciable ante la Sala de este orden de la Audiencia Nacional en virtud de lo establecido en los artículos 66 y 74 de la LOPJ, que podrá entrar a revisar dicho acto administrativo, ya que se agotado la vía administrativa previa.

Aunque este sería el procedimiento a seguir en estas situaciones, existen un grupo de pronunciamientos jurisprudenciales en sentido contrario. Es decir, que ante la interposición del recurso contencioso-administrativo con la única pretensión del reconocimiento de la indemnización alegando que el acto administrativo ha sido anulado previamente en otro procedimiento revisor, pero sin que exista un acto administrativo previo que se pronuncie sobre dicha cuestión, en vez de declarar la inadmisibilidad del recurso, bien, por incompetencia de jurisdicción, bien, por tratarse de un acto no recurrible por falta de agotamiento de la vía administrativa, dichos Tribunales entran a conocer sobre el fondo del asunto.

Así nos encontramos con diferentes situaciones, por ejemplo, recursos contencioso administrativos cuya única pretensión es la solicitud de indemnización por las garantías presentadas para obtener la suspensión, donde podemos distinguir:

- Se dirige el interesado a vía contencioso-administrativa directamente previa anulación del acto por el cual tuvo que prestar la garantía para evitar la ejecución del mismo: «*Se limita el presente recurso a examinar el petitum del contribuyente de reintegro de los gastos bancarios ocasionados por el afianzamiento de sendas liquidaciones tributarias en tanto duró la tramitación del procedimiento por el que fueron anuladas*», en vía económico-administrativa, sin pronunciarse sobre los gastos que para la constitución y mantenimiento de los mismos había desembolsado el recurrente(1283). El STJ no entra en la cuestión de inadmisibilidad del recurso y condena a la Administración al pago de los gastos bancarios ocasionados al recurrente por la constitución de los avales que afianzaron la deuda tributaria anulada.

Resulta más interesante la STSJ de Madrid de 29 de septiembre de 1994(1284) al entrar en el estudio sobre la competencia objetiva del Tribunal Superior para conocer de la pretensión del recurrente para que se condene a la Administración al pago de los costes que ha causado el aval presentado para obtener la suspensión del acto tributario declarado nulo por el TEAR.

En este sentido, el Tribunal Superior se cuestiona sobre la naturaleza funcional de la pretensión, si participa o proviene de la resolución estimatoria o por el contrario, si tiene el carácter de autónoma. Dependiendo de la decisión por la que se tome partido, los efectos serán muy diferentes, así si se considera que la pretensión tiene el carácter de autónoma en relación con la resolución del TEAR, el TSJ debió haber declarado inadmisibile el recurso, tanto por incompetencia de jurisdicción, ya que el órgano jurisdiccional competente es la Audiencia Nacional, como por tratarse de acto no recurrible, por falta de agotamiento de la vía administrativa, como expone de manera acertada en el Voto Particular que realizar el Magistrado Sabán Godoy, A.

(1283) STSJ de Canarias, de 27 de enero de 1992. Ponente: Doreste Armas, A. Rev. de Estudios Financiero, nº 119, 1993, pág. 79.

(1284) STSJ de Madrid, de 29 de septiembre de 1994. Ponente: Parada Vázquez, J.I. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Tomo II, 1994. Ref. 1112, pág. 926.

El TSJ de Madrid considera que la pretensión procesal del recurrente consistente en la reclamación de los gastos de aval que tuvo que prestar el actor en un procedimiento de naturaleza tributaria, cuya nulidad absoluta fue declarada por el TEAR de Madrid gira en torno a al acto administrativo consistente en unas liquidaciones que ante la pretensión de plena jurisdicción en vía administrativa, el Tribunal Económico sólo estima en parte, declarando la nulidad de las liquidaciones pero «desestimando la pretensión de resarcimiento» (de acuerdo con el Fundamento Jurídico Segundo, el TSJ recoge de manera expresa que el Tribunal Económico desestima la pretensión de resarcimiento, aunque podemos suponer que dicho Tribunal habrá llevado a cabo una declaración de incompetencia. Diferencia que puede tener su importancia, como a continuación veremos)(1285). Pues bien, el TSJ considera que se ha producido una estimación parcial de una pretensión de plena jurisdicción por lo que no nos encontramos ante pretensión nueva y autónoma, no se *«transforma en otra de distinta naturaleza de acuerdo con la que le es propia de la pretensión no estimada...»*, sino que *«sigue disfrutando de la misma naturaleza que "ab initio", por entenderse que el momento que la determina es el de su nacimiento con independencia de su resultado tanto en vía administrativa como en la jurisdiccional, la pretensión que se plantea ahora, al ser una parte de la reclamación en la vía económico-administrativa, estaríamos en presencia de una pretensión de plena jurisdicción residual por estimación parcial, y no de un acción autónoma de responsabilidad patrimonial por daños de la Administración Pública»*. Donde considera que se puede hablar de pretensión autónoma cuando esta pretensión que ahora se ejercita, *«estuviera desvinculada fáctica y jurídicamente de aquella pretensión estimada en la vía administrativa»*, algo que considera el Tribunal que no ocurre, sino que la actual pretensión *«no sólo no esta desvinculada de aquella primera pretensión, sino que su concurso resulta imprescindible a fin de valorar jurídicamente los distintos elementos de hecho y de derecho que la constituyen y resolver la pretensión residual»*. Alegando además otro motivo para defender su propia competencia,

(1285) Ya que si declara su incompetencia sobre la cuestión del resarcimiento, no existe acto administrativo sobre si se reconoce o no el derecho a la indemnización, lo cual significa que el TSJ deberá cuestionarse sobre si dicho pronunciamiento se ajusta a Derecho, sin posibilidad de entrar en el fondo del asunto si lo considera acertado; mientras que el caso de que el Tribunal Económico se haya pronunciado desestimando el resarcimiento, en este caso el TSJ, ante ese acto administrativo, si podrá entrar en el fondo del asunto, aunque también podrá declarar su incompetencia sobre el tema, y declarar la incompetencia del TEA.

ya no en base al carácter de la pretensión, sino que una interpretación en otro sentido «podría suponer la vulneración del principio constitucional de la tutela judicial efectiva del art.24.1.º, al obligar al demandante, cuando ya es inmediata la resolución del recurso, a iniciar una nueva andadura administrativa y jurisdiccional, con los perjuicios morales y económicos que eso lleva consigo. Y eso en la misma sentencia en la que se tendría que resolver la pretensión que se ejercita en este recurso»(1286).

De acuerdo con lo expuesto por esta sentencia estaríamos de acuerdo en la totalidad de su razonamiento y argumentación siempre que el órgano administrativo que desestima la pretensión de resarcimiento pero que admite la irregularidad del acto enjuiciado tenga competencia por razón de la materia para pronunciarse sobre esa cuestión, así:

a- Si el TEA que como hemos visto anteriormente de manera reiterada esta reconocimiento que carece de competencia para pronunciarse sobre esta cuestión, siendo el órgano que goza de dicha competencia es el Ministro de Economía y Hacienda,

(1286) Así, por ejemplo, en base a esta misma argumentación existen pronunciamientos judiciales que ante el recurso frente a resoluciones del TEAC donde la competencia reside en la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, ha sido conocido por el TSJ, declarando el TS que es improcedente la retroacción de las actuaciones en base a los principio de economía procesal y tutela judicial efectiva. Pero existe una diferencia entre esta postura mantenida por el TS, de reducir los supuestos de inadmisibilidad, posibilitando entrar a conocer sobre el fondo del asunto, consistente en que estos casos el TEAC si tiene competencia para pronunciarse sobre el fondo del asunto, algo que no ocurre en lo expuesto en el texto, donde carece de competencia.

STS de 18 de noviembre de 1992. Ponente: Pujalte Clariana, E. Rev. Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. Ref. 8992.

«PRIMERO.-Con carácter previo a las cuestiones que plantea la presente apelación, debe hacerse especial referencia al inadecuado procedimiento seguido en estos autos, que podría dar lugar a su nulidad de no ser por razones de economía procesal y del principio «pro actione» que deriva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado por el art. 24-1 de la Constitución.

Consiste en que impugnándose en él una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central producida en el mes de marzo 1985 (sea expresa o, como en este caso, presunta; y sea o no confirmatoria de lo resuelto en instancia anterior por el Tribunal Económico Administrativo Provincial) la competencia para conocer de este recurso venía atribuida a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con arreglo a lo dispuesto en el art. 40-1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 diciembre, que aprobó el Texto Articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 julio del Procedimiento Económico Administrativo; y no a la Sala de igual orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Sin embargo, en aras de aquel principio de economía procesal y de la tutela judicial efectiva -una de cuyas manifestaciones es el proceso sin dilaciones indebidas-, así como de la garantía que, tanto por uno como otro conductos, conducen al conocimiento de la apelación por la Sala que ahora la enjuicia, se prescinde la anulación y retroacción del procedimiento al momento en que se produjo la falta».

significa que una vez declarada la nulidad del acto, el recurrente podrá llevar a cabo la solicitud de indemnización por los perjuicios que le ha ocasionado los coste de la garantía aportada para obtener la suspensión del acto, siendo el fundamento de dicha pretensión la previa anulación del acto. Una vez que se pronuncia de manera expresa o presunta el Ministro, podrá dirigirse a la vía contencioso-administrativa, para que esta revise si esta ajustado a Derecho el acto dictado por dicho órgano, teniendo en este caso la competencia la Audiencia Nacional en virtud de lo establecido en los artículos 66 y 74 LOPJ.

Por tanto se trata de una pretensión autónoma de resarcimiento que trae causa de la resolución del TEA, pero que al carecer este de competencia, debe de plantearse ante el órgano competente y seguir con el procedimiento establecido al efecto, así se desprende del artículo 142 de la Ley 30/1992, y con anterioridad en el artículo 40.2 de la LRJAP.

Si ante la resolución del TEA anulando el acto y declarando su incompetencia sobre la pretensión subsidiaria de indemnización, por tanto, no estamos en presencia de una estimación parcial de una pretensión de plena jurisdicción (no se puede estimar ni desestimar algo sobre lo que se carece de competencia para tal efecto)(1287), en el caso de presentar recurso contencioso-administrativo frente a dicha resolución ante el

(1287) Tradicionalmente a la hora de establecer el clasificación de las pretensiones en el Derecho Procesal Administrativo se han distinguido entre las pretensiones de anulación y las pretensiones de plena jurisdicción. Mientras las primeras lo que se solicita es que el órgano jurisdiccional declare meramente la anulación del acto, en las segundas, la pretensión es diferente, se solicita del Tribunal no solo que se declare la anulación del acto, sino también el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas junto con la adopción de que aquellas medidas que restablezcan de forma integral la situación reconocida, en el caso de un restablecimiento integral, será sustituido por la de indemnización de daños y perjuicios.

Al tratarse de una jurisdicción revisora de un acto administrativo previo, es necesario el pronunciamiento previo por la Administración sobre dicha pretensión, por tanto «*como únicamente podrá admitirse la pretensión si existe el "acto administrativo" que desconozca el "derecho subjetivo" o la reparación solicitada*», y en este caso el TEA se ha pronunciado en relación a la anulación del acto, pero no en relación al restablecimiento de la situación jurídica individualizada, consistente en la indemnización por el coste de las garantías, al carecer de competencia, Por tanto no se trata de una pretensión de plena jurisdiccional total, ya que la anulación se ha obtenido en vía administrativa, ni parcial en relación al reconocimiento de la situación individualizada y su reparación, ya que el órgano carece de competencia, por lo que habrá que plantear tal cuestión ante el órgano depositario de la misma.

GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS: MANUAL DE DERECHO PROCESA ADMINISTRATIVO. Edt. Civitas, 2º edición, Madrid, 1992, págs. 207 a 210.

TSJ, este de acuerdo con lo expuesto anteriormente, como recoge el voto particular de la sentencia que estamos comentando, *«el recurso debió haber sido declarado inadmisibile bien por incompetencia de jurisdicción bien por tratarse de acto no recurrible por falta de agotamiento de la vía administrativa»*. Falta de agotamiento de la vía administrativa en el sentido de que no existe acto administrativo que se halla pronunciado sobre la oportunidad de otorgar el derecho a la indemnización o no, lo cual le corresponde al órgano que tiene concedida la competencia(1288).

Para mayor abundamiento, el fallo de la sentencia es incongruente, por un lado, en estimar la pretensión de resarcimiento, y por otro, declarar no conforme a Derecho el acuerdo del TEAR, lo cual siguiendo lo expresado en el voto particular: *«Por último -y quizás por las circunstancias antes expuesta- el fallo es, ... incongruente. La pretensión no es de anulación y el fallo es anulatorio sobre una resolución que no se ha pronunciado sobre un punto para el que no era competente. En opinión de quien suscribe si se estima que se anule por la omisión efectuada se debió expresar así y hacer una posterior declaración del derecho pretendido»*.

Para finalizar, cabe cuestionarnos que ocurre en caso de que ante el TEA se plantea la pretensión de anulación junto con la de resarcimiento por el importe ocasionado por la prestación de garantía, ante la primera cuestión, tiene plena competencia, pero en relación con la segunda, no. Pues el anterior art.5 RPREA establece que ante la incompetencia debe anular lo actuado y comunicar al reclamante el órgano competente, con el vigente RPREA debe de remitir el expediente al órgano competente, significa que el TEA una vez que se ha pronunciado sobre la regularidad o irregularidad del acto tributario, debe de remitir el expediente al Ministro de Hacienda para que se pronuncie sobre la pretensión de resarcimiento.

b- En el caso de que el TEA, además de anular el acto administrativo, se pronuncia en el sentido de desestimar la pretensión de resarcimiento, a pesar de carecer de competencia. En este caso, como hace la sentencia comentada, ¿no se trata de una pretensión autónoma, por lo cual si es competente el TSJ?. También desistimos de esta

(1288) En sentido contrario se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 27 de septiembre de 1995, que el siguiente punto comentamos.

interpretación, donde el TSJ no podrá entrar en el fondo del asunto, debiendo de declarar la incompetencia del TEA para pronunciarse sobre dicha cuestión, junto con la nulidad de la resolución del TEA por dicho motivo, haciendo expresión del órgano que es competente para pronunciarse sobre dicha cuestión(1289).

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, siempre que la anulación del acto se efectúe a través de la resolución del recurso de reposición o la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos, a la hora de solicitar el reembolso de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución del acto, al carecer de competencia para pronunciarse sobre el reconocimiento de dicho derecho no podrán pronunciarse ante la petición conjunta, siendo necesario agotar la vía previa, presentando la correspondiente solicitud ante el Ministro de Economía y Hacienda y tras su denegación tácita o expresa acudir a la vía jurisdiccional con la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

6.1.2.- Solicitud independiente, previa declaración de nulidad del acto tributario.

En el caso que se halla obtenido la anulación del acto, bien por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo, bien por sentencia de un Tribunal de Justicia, y no se hayan pronunciado sobre el derecho a la indemnización de los gastos originados por las cauciones constituidas para suspender la ejecución de las liquidaciones impugnadas y después anuladas, deberán, para el reconocimiento de este derecho, presentar reclamación ante el Ministro de Economía y Hacienda, no pudiendo acudir ni al órgano que dictó dicha resolución, ni a la vía jurisdiccional para la petición de indemnización, debido a que se lleva a cabo de forma independiente.

Por tanto, ante esta situación habrá que acudir al procedimiento genérico de la Ley 30/1992, y ante la resolución expresa desestimatoria o por el silencio administrativo con efectos desestimatorios del Ministro de Hacienda, se entenderá agota la vía

(1289) Ante es supuesto si es posible plantearse en base a los principios de economía procesal y la tutela judicial efectiva, permitir que el TSJ entre a conocer sobre el fondo del asunto, debido a que en este caso a diferencia del anterior, el TEA ha actúa de forma incorrecta al no declarar su incompetencia, donde su actuación va en perjuicio del administrado al tener que iniciar un nuevo procedimiento sobre la responsabilidad patrimonial del Estado, donde posiblemente el transcurso del tiempo en tramitar dicha pretensión en estas vías jurisdiccionales hagan imposible el inicio del mismo.

administrativa previa, pudiendo interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo, enjuiciable ante la Audiencia Nacional(1290).

Como hemos expuesto anteriormente la reclamación o petición debe ir dirigida al Ministro de Hacienda, aunque en la práctica nos encontramos que la solicitud ha sido presentada ante distintos órganos, donde las consecuencias jurídicas que provoca la presentación de la petición de indemnización ante un órgano incompetente son distintas según los casos, analicemos algunos de ellos.

A) Solicitud presentada ante el Tribunal Económico-Administrativo que previamente anuló el acto de liquidación para el cual se prestaron las oportunas garantías para obtener la suspensión de la ejecución de dicho acto.

Como hemos visto, la necesidad de que la reclamación económico-administrativa verse en materias Económico-Administrativas se constituye en presupuesto procedimental, por lo que al declarar el Tribunal su incompetencia por razón de la materia y en base a la modificación que se ha operado tras la entrada en vigor del nuevo Reglamento Económico-Administrativo aprobado el Real Decreto de 1 de enero de 1996, debe de remitir la solicitud de indemnización o resarcimiento de los costes de la garantía prestada para obtener la suspensión al órgano competente. Así se desprende del artículo 95 LGT que se aparta del segundo prevé que en el caso de que el órgano administrativo estimará su incompetencia, éste tendrá dos posibilidades,

- «a) Remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente;*
- y b) Devolver la declaración o documentación presentada por el interesado,*

(1290) Sentencias que reconocen el derecho a la indemnización por el importe de los avales prestados para obtener la suspensión de la ejecución en un proceso autónomo y posterior al que declaró la nulidad del acto.

STS de 1 de octubre de 1997. P. Gota Losada, Alfonso, Rev. Gaceta Fiscal, núm. 159, noviembre, 1997, págs. 187 a 194; STS de 21 de marzo de 1991, (RJ 1991/2404). P. Llorente Calama, Ángel Alfonso; SAN de 2 de julio de 1996, (JT 1996/1016). P. Pedraz Calvo, Mercedes; SAN de 28 de junio de 1996, (JT 1996/1015). P. Pedra Calvo, Mercedes; SAN de 30 de abril de 1996, (JT 1996/593). P. Pedraz Calvo, Mercedes; SAN de 22 de marzo de 1995, (JT 1995/255). P. Pedra Calvo, Mercedes; STS de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). P. Navarro Sanchís, Francisco José. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 392 a 394; STSJ de La Rioja de 17 de mayo de 1997, (JT 751). P. Iglesia Duarte, Valentín de la. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 332 a 333; STSJ de Asturias, de 27 de septiembre de 1995, (JT 1995/1170). P. Querol Carceller, Luis; STSJ de La Rioja, de 30 de mayo de 1995, (JT 1995/654). P. Iracheta Iribarren, Marino.

notificándole el órgano que considere competente y el plazo de presentación ante el mismo»

Ante estas dos posibilidades, y como consecuencia que las normas sobre competencia son «*ius cogens*» siendo una cuestión de orden público que debe ser examinada de oficio, el actuar de los Tribunales Económico-Administrativos era el contemplado en la letra b) anterior, ya que así lo disponía el artículo 5(1291) del anterior RPREA de 1981. Por tanto, el principal efecto de la declaración de incompetencia es la imposibilidad de éste de entrar en el fondo del asunto presentando y deber de «*declarar la nulidad de todo lo actuado, a la par que se ha de prevenir a los interesados para que usen de su derecho ante quien corresponda, no pareciendo por ello que aquí sea factible la utilización de la posibilidad, prevista por el artículo 95 de la LGT, de que sea el propio órgano quien remita directamente las actuaciones al que se estime competente*»(1292). Aunque debemos de hacer mención que esta cuestión tampoco ha sido pacífica en el mundo doctrinal, ya que ha habido autores(1293) que han considerado que siempre que el órgano administrativo competente pertenezca al Ministerio de Economía y Hacienda, en base al artículo 8.2 de la LPA y el actual artículo 20.1 de la LRJAP y PAC «*el TEAC debe remitir lo actuado al órgano competente y las actuaciones mantendrán su validez*»(1294). A pesar de esta remisión que se hace a la

(1291) RPREA de 1981, en su «*Art.5. Abstención del órgano por falta de competencia.*

Cuando de los escritos de interposición de las reclamaciones en cualquier instancia, de los de alegaciones o de lo actuado con posterioridad resultase manifiesta falta de competencia por razón de la materia, podrá el órgano respectivo, sin más trámites, dictar acuerdo motivado, absteniéndose de conocer o de seguir conociendo del asunto, declarando la nulidad de lo actuado y previniendo a los interesados que usen de su derecho ante quien corresponda».

(1292) CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Reclamaciones Económico-Administrativas (análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal)*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág.27.

En el mismo sentido, se puede consultar a LOZANO SERRANO: «*XXIII. Reclamaciones económico-administrativas: órganos competentes, objeto y actos reclamables*», en la obra colectiva: *Cuestiones Tributarias Practicas*. Edt. La Ley, 2º edición, Madrid, 1990, pág.827: «*Pese a esa doble posibilidad del art.95 LGT, al imponer el art.5 RPEA una de ellas, no parece que pueda adoptarse la otra*».

(1293) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JAUDENES, Julio: *Comentarios Al Reglamento De Procedimiento Económico-administrativo*. Edt. Civitas, Madrid, 1983, pág.232.

(1294) MOCHÓN LÓPEZ, Luis: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1995, págs. 48 y 49. Del cual discrepamos en el sentido que una vez que el Tribunal Económico-Administrativo declara su incompetencia, en el caso que remite el expediente al órgano competente, no se puede afirmar, como dicho autor, que «*las*

Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, por un lado, o la LRJAP y PAC por otro, debemos decir, que en relación con la primera si era de aplicación subsidiaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.2 de la LGT, mientras que en relación con la segunda, su Disposición Adicional Quinta trata de evitar la aplicación supletoria de su normativa para la materia de revisión, que se regirá por su propia normativa, recogida en artículo 153 y 171 de la LGT y normativa de desarrollo.

Pues bien, con independencia del alcance interpretativo que demos a esta Disposición Adicional Quinta, para este punto concreto, si una vez detectada la incompetencia el TEA debe de remitir el expediente al órgano que considere competente, debemos afirmar que la LGT en su artículo 95 establece dos posibilidades, en su normativa de desarrollo, es decir el artículo 5 del anterior RPREA se decanta por una de ellas, consistente, en declarar la nulidad de lo actuado y prevenir a los interesados que usen su derecho frente al órgano que corresponda, por tanto, no es necesario acudir a la normativa supletorio o subsidiaria cuando el caso se encuentra recogido en su normativa específica.

En la actualidad, de acuerdo con el artículo 5 del RPREA de 1996, el criterio del legislador se ha modificado, consideramos de manera correcta(1295), en el siguiente sentido:

«Art.5. Abstención del órgano por falta de competencia.

Cuando de los escritos de interposición de las reclamaciones en cualquier instancia, de los de alegaciones o de lo actuado con posterioridad resultase manifiesta falta de competencia, el Secretario o el Vocal que estén conociendo del expediente podrán dictar providencia motivada acordando el archivo de las actuaciones, contra la que cabrá promover incidente.

actuaciones mantendrán su validez» ya que lo actuado ha sido llevado a cabo por un órgano incompetente, por tanto lo actuado debe de declararse nulo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del anterior RPREA , o el archivo de lo actuado, según el actual RPREA en su artículo 5.

(1295) Se ha producido un cambio, donde el Ejecutivo ante las dos posibilidades que le ofrece la LGT ha optado por mantener el mismo criterio adaptado en la LRJAP y PAC que trata de acuerdo con su Exposición de Motivos, *«regular los principios generales del régimen de los órganos administrativos, derivados de los principios superiores de indisponibilidad de la competencia, jerarquía y coordinación, en el marco de lo previsto en el artículo 103 de la Constitución..., la Ley se limita a regular el núcleo estricto de lo que constituye la normativa básica de toda organización administrativa...»*. Siendo este criterio adoptado el más respetuoso con los intereses con los intereses del administrado y la celeridad y eficacia en la resolución del procedimiento.

La providencia indicará el órgano competente si estuviese encuadrado en la Administración General del Estado; y se le remitirá de oficio el expediente si no mediase incidente o, en su caso, después de que éste haya sido resuelto».

Por tanto, se producido un cambio sustancial de criterio en el sentido que de acuerdo con este artículo desde el momento en que se detecte la incompetencia, no sólo en razón de la materia -como recogía el anterior Reglamento-, sino también por razón del territorio o jerárquico, se dictará providencia motivada, contra la cuál cabrá recurso incidental, el Secretario o el Vocal que estén conociendo del asunto deberá remitir de oficio el expediente al órgano considerado competente, pero con una condición, que este órgano competente este encuadrado en la Administración General del Estado, en contraposición con la Administración de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

B)- Solicitud presentada en las dependencias de la Delegación de Hacienda.

En otras ocasiones, tras la anulación del acto tributario, se dirige a la Delegación de Hacienda, solicitando el abono de los gastos de aval que tuvo que prestar en su día para obtener la suspensión de determinadas liquidaciones tributarias que fueron anulada en vía administrativa o jurisdiccional, ante la resolución desestimatoria, interpone reclamación económico-administrativa, donde el Tribunal se declara incompetente por razón de la materia y contra dicha resolución presenta recurso contencioso-administrativo ante el TSJ; o en otras ocasiones, ante la denegación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria, se dirige directamente al Tribunal Superior de Justicia, sin pasar por la vía económico-administrativa.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el punto anterior, nos encontramos ante una solicitud de resarcimiento planteada ante diferentes órganos incompetentes, la Delegación de Hacienda, ya que corresponde la competencia al Ministro de Hacienda(1296), donde

(1296) STSJ de Extremadura de 25 de mayo de 1994, Ponente: De Andrés, Fuentes, S. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Tomo I, 1994. Ref. 607, pág. 1.141. En este caso el Tribunal entra en el fondo del asunto sin plantearse sobre la corrección de la vía elegida debido al error ocasionado por la Administración al recurrente: «...No obstante lo afirmado, hemos de convenir que el error producido en la vía procedimental seguida fue inducido por la propia Administración actuante al comunicar al hoy acto el camino a seguir lo que, en buena lógica ha de suponer que la Sala, aun siendo correcta y ajustada a Derecho la resolución que nos ocupa, deba entrar a conocer del fondo de la cuestión suscitada».

por el ejemplo, la STSJ de Asturias(1297), ante la invocación de inadmisibilidad del

En esta Sentencia se sigue el criterio adoptado por el TS consistente en rechazar diversas causas de inadmisibilidad cuando la existencia de la misma se deba a la actuación de la Administración. Así ante la notificación incorrecta del TEA sobre el camino a seguir, no puede significar en el futuro una causa de inadmisibilidad.

STS de 8 de junio de 1993, Ponente: Ruiz-Jarabo Ferrán, (RJ 5723), dispone que: *«Detectada pues la contradicción entre las sentencias confrontadas, al llegarse en las mismas a soluciones divergentes ante supuestos de gran similitud, procede establecer como doctrina correcta la de las sentencias antecedentes, y proclamar que no cabe un pronunciamiento de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, cuando no consta que se haya notificado correctamente al interesado el acuerdo por éste impugnado, con indicación de los recursos necesarios y previos a esta vía jurisdiccional, en base a una tutela judicial efectiva, todo ello tanto cuando se hayan notificado equivocadamente los recursos procedentes, como cuando haya una total falta de indicación de los mismos, por cuanto si un ofrecimiento equivocado de recursos no puede lesionar o perjudicar el derecho del recurrente, menos puede perjudicar a la ausencia de indicación de recursos...».*

En el mismo sentido cuando se trata de actos que no agotan la vía administrativa: STS de 7 de diciembre de 1990, Ponente: Llorente Calama. (RJ 9620), establece: *«Prescindiendo de la naturaleza del tributo a efectos de exigir la intervención del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, por cuando los intereses del Estado no se hallan comprometidos al integrarse el concepto discutido en una reclamación de cantidad ..., sigue válido el argumento de que habiendo seguido el recurrente las indicaciones marcadas por la Corporación Municipal para agotar el cauce administrativo, no debe soportar las consecuencias de una situación que no le es imputable, quedando afectado en otro caso el principio de tutela judicial efectivo, ya que la inadmisibilidad pretendida vendría a provocar la indefensión de la parte...».*

Aunque también existen pronunciamientos por parte del TS que adopta una postura contraria a la anterior, donde se declara que es insubsanable la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, disponiendo la inadmisibilidad del recurso interpuesto por dicho motivo. Así la STS de 13 de octubre de 1993 (RJ 7407), argumenta que: *«Ciertamente el incumplimiento de este requisito (no agotar la vía administrativa al ser susceptible de recurso de alzada), no es imputable a la sociedad Mercantil ahora apelada, que se limitó a cumplir las indicaciones que le Tribunal Económico-Administrativo Provincial le hiciera al respecto, cuando le notificó la resolución desestimatoria de la reclamación interpuesta, circunstancias apreciada por la Sala de instancia para entrar e el fondo y eludir esta omisión, al entender que la concurrente debía salir indemne de los efectos dilatorios de una causa de inadmisibilidad provocada por la Administración demandada.*

Si embargo en el presente caso, aunque por causa no imputable a la entidad mercantil, demandante en la instancia, al haberse prescindido de la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ha conocido del recursos jurisdiccional la Sala de Cáceres y no la de la Audiencia Nacional, quedando así comprometido el presupuesto esencial en orden a la competencia, de la que en rigor carecía el Tribunal a quo para pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida.

La revelación de esta desviación procesal, ante el carácter improrrogable de la competencia, nota explícitamente destacada en el artículo 8.2 de la Ley Jurisdiccional, obliga a subordinar a ella cualquier consideración de indemnidad y economía acudiendo a la técnica correctora de la nulidad de actuaciones con retroacción del trámite al momento en que se padeció el error de notificar a la reclamante la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Cáceres, indicándole como procedente el recurso contencioso ante la Sala del mismo orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Extremadura».

(1297) STSJ de Asturias de 27 de septiembre de 1995. Ponente: Querol Carceller, L. Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi. Tomo II, 1995. Ref. 1170, pág. 1.060 y sigs.

recurso «al entender que ni existe acto del órgano administrativo competente para dictarlo, ni esta Sala tiene competencia jurisdiccional para conocer sobre el mismo, toda vez que según la Ley 30/1992, de 26 de diciembre y el Real Decreto 429/1993, de 26 de diciembre, que relacionan el artículo 66 de la LOPJ, atribuyen la competencia administrativa al Ministerio de Hacienda y la Jurisdicción a la Audiencia Nacional».

Ante esta argumentación, sorprendentemente el TSJ se considera competente y además entra a conocer sobre el fondo del asunto, en base a al siguiente motivo: «Esta argumentación bien fundada por parte del señor Abogado del Estado no puede acogerse, toda vez que el objeto de este proceso lo constituye la Resolución del TEAR de Asturias de fecha de 17 de noviembre de 1993 y su conformidad o no a Derecho al declararse incompetente por razón de la materia para conocer de la indemnización por daños reclamados por la constitución del aval bancario, por lo que sí existe acto administrativo sujeto a la competencia Jurisdiccional de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo», para entrar en el siguiente Fundamento Jurídico en el fondo del asunto otorgando el derecho a la indemnización, sin entrar en la cuestión de la competencia(1298).

6.2.- Antes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero. Procedimiento a seguir para obtener el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto declarado contrario a derecho en la vía jurisdiccional.

En el caso de haberse desestimado la reclamación en vía económico-administrativa queda abierta la posibilidad de la vía jurisdiccional, donde el interesado, a través de la recurso contencioso-administrativo llevará a cabo la impugnación de la resolución desestimatoria, donde además podrá plantear la cuestión sobre indemnización por los daños o perjuicios sufridos.

El perjudicado tiene dos opciones, siempre que se trate de supuestos de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentados en la no adecuación del acto impugnado al ordenamiento, es decir, en los casos de anulación del mismo, primera

(1298) A igual que la sentencia anterior, también existe incongruencia en el fallo, ya que anula, por ser contraria a Derecho, la Resolución del TEAR que ha declarado su incompetencia, ¿es qué es competente?, para declarar el derecho a ser indemnizado.

«puede deducir la pretensión de indemnización simultáneamente con la de anulación del acto», o segunda, «independientemente, una vez declarada la ilegalidad del acto»(1299).

Dos posibilidades ofrecidas al perjudicado con independencia que haya realizado dicha petición en vía administrativa, aunque las consecuencias son distintas, así en el caso de la primera, y siempre que «la pretensión de indemnización derive de la anulación del acto», podrá solicitarlo en la demanda, en donde el suplico se recogerá esta pretensión, como también, en el trámite de conclusiones.

En el caso de optar por la segunda, al obtener el pronunciamiento judicial sobre la anulación del acto, al no haber acumulado las pretensiones, se exigirá una reclamación previa dirigida a la Administración para que se pronuncie sobre el derecho a la indemnización, y dependiendo de su resolución, el perjudicado podrá acudir a la vía judicial.

Como puede observarse, las consecuencias de uno u otro proceder son muy distintas, para el caso de acumulación no es necesario la petición previa sobre la pretensión de indemnización ante la Administración(1300); mientras para la segunda

(1299) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. Edt. Civitas, Madrid, 1996. Pág.352.

(1300) STS de 9 de octubre de 1994. Rev. Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi. (RJ 8587): «CUARTO.-...no puede olvidarse que la indemnización, según predica el artículo 40.2 de la citada Ley de Régimen Jurídico puede pedirse en vía contenciosa y que a tenor de lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley Jurisdiccional, la parte actora, en el proceso contencioso-administrativo, podrá pretender, además de la mera anulación del acto impugnado, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno establecimiento de la misma, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios cuando proceda, estableciendo por su parte el artículo 84 del mismo Texto Legal que si se hubiera pretendido el resarcimiento de daños o la indemnización de perjuicios, la sentencia se limitará a declarar el derecho en el supuesto de que hayan sido causados y quedará diferido el período de ejecución de sentencia la determinación de la cuantía de los mismos. De la anterior normativa, que hemos transcrito literalmente, se extrae la consecuencia de que en la vía contenciosa o más concretamente en la demanda cabe impetrar la indemnización de los daños causados por los actos administrativos que sean anulados por nuestra Jurisdicción, aunque con anterioridad no se hubiera formulado la petición indemnizatoria en vía administrativa, ni tampoco contuviera referencia a ella el escrito de interposición del recurso, habida cuenta, de un lado, que la pretensión indemnizatoria se articula como complemento para el restablecimiento de la situación jurídica lesionada por el acto recurrido, y, de otro, que el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo ha de constreñirse, según el artículo 57.1 de la misma Ley Jurisdiccional, a «citar el acto por razón del cual se formula y a solicitar que se tenga por interpuesto el recurso» y la mejor prueba de cuanto afirmamos es que el artículo 79 de la tan repetida ley excepciona, de la genérica prohibición de plantear cuestiones

posibilidad, si es necesario una reclamación previa de responsabilidad extracontractual que tiene como objeto la pretensión del reconocimiento del derecho a la indemnización(1301).

Por tanto, ante la interposición de recurso en vía contencioso-administrativa contra resoluciones Económico-Administrativas donde se solicita la anulación del acto que la sustenta o de la propia resolución por ser contrario a Derecho y se solicita además el resarcimiento de los coste de las garantías, no se puede oponer o alegar la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, al no haberse instado el procedimiento para

no suscitadas en los escritos de demanda y contestación proclamada en el apartado 1), precisamente en el 3) que deberá conectarse con lo establecido en los artículos 42 y 84.c) la posibilidad de que «en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones el demandante podrá solicitar que la sentencia formule pronunciamiento concreto sobre la existencia y cuantía de los daños y perjuicios de cuyo resarcimiento se trate, si constaren ya probados en autos», debiendo en fin advertirse, para despejar cualquier duda, que el tan citado principio de la jurisdicción revisora sólo supone y exige la existencia previa de un acto administrativo sobre el cual se proyecta la fiscalización o revisión jurisdiccional pretendida y del que en ocasiones se derivan daños o, cuya compensación puede ser solicitada en la vía judicial sin necesidad de haberlo hecho previamente en la administrativa».

(1301) En este sentido la STS de 14 de octubre de 1994, (RJ 1994/8690), donde se acepta un considerando de la sentencia apelada de la AN de 21 de septiembre de 1989: «**QUINTO.**-La petición alternativa del recurso tampoco puede admitirse por las siguientes consideraciones: 1.º) La parte demandante nunca ha formulado petición de daños y perjuicios ante la Administración, de forma que no existe acto previo sobre esa cuestión, y aunque puede ser formulada por primera vez en vía contencioso-administrativa [artículo 79.3 de la Ley Jurisdiccional], ello es cuando la indemnización se derive de la anulación del acto (artículo 42, que dice "además de lo previsto en el artículo anterior"), pero no cuando la pretensión indemnizatoria es autónoma y ha de entrar en juego precisamente si el acto no se anula. En estos casos, no hay razón hábil para excepcionar el principio de que el proceso contencioso-administrativo exige un acto previo de la Administración sobre la cuestión debatida (artículos 1.1 y 37.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción) y 2.º) Además del motivo expuesto, hay razones en el presente caso que abogan por no admitir tal excepción, concretadas en que si la indemnización de daños y perjuicios se hubiera solicitado previamente ante la Administración, en el expediente debería haber emitido informe el Consejo de Estado [artículo 22.13 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 abril], y en tal supuesto la competencia para conocer del asunto en vía judicial no correspondería a esta Audiencia Nacional sino al Tribunal Supremo, de manera que así se pone de manifiesto la consecuencia grave que produce la elección de un camino equivocado».

Y además el Tribunal Supremo añade: «**QUINTO.**-En lo atinente a la pretendida indemnización de daños y perjuicios solicitada por la apelante en este proceso no puede plantearse tal tema como cuestión incidental con ocasión de un recurso en materia tributaria, sino que exige un proceso autónomo con un pronunciamiento previo de la Administración y a mayor abundamiento, no concurren los requisitos que la Jurisprudencia de esta Sala ha venido exigiendo en los supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración: a) Que se haya generado un daño real y efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas. b) Que el daño o lesión patrimonial sufrido por el reclamante sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa, inmediata y exclusiva de causa a efecto, sin intervención extraña que pudiera influir alterando el nexo causal. c) Que los citados extremos se prueben cumplidamente por quien los alega»

reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado, siempre que existe el presupuesto inicial de la anulación del acto, en este sentido, recogemos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco(1302) de 28 de abril de 1995, argumenta que:

«Tercero.- Que antes de entrar a valorar el fondo del asunto, esta Sala debe de posicionarse respecto de las causas de inadmisibilidad alegadas por el representante del Estado, y en este sentido se alega falta de competencia material de esta Sala respecto de pretensiones referentes a responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado, así como falta de agotamiento de la vía administrativa previa, al no haberse instado el procedimiento que el RD 429/1993, de 23 de marzo recoge par ala exigencia de responsabilidad que se esgrimen al hilo de la pretensión del recurrente de ser resarcido de los perjuicios causados por el mantenimiento de un aval bancario por afianzar la suspensión en el previo procedimiento económico-administrativo.

Dichas causas de inadmisibilidad no pueden prosperar, y ello porque el supuesto aquí presentado, no debe de integrarse dentro de la dinámica propia de las responsabilidades patrimoniales, en cuanto al procedimiento para su exigibilidad, sino que pueden ser perfectamente reconducibles a los casos de restablecimiento de la situación jurídica individualizada, recogido en el artículo 42 de la LJCA... trayendo a favor de su argumentación las STS de 3 de abril de 1990 y 2 de febrero de 1988, finaliza...; Es menester pues, a la luz de esta doctrina, que se desestimen las causas de inadmisibilidad opuestas por el demandado, entrando en el fondo del asunto».

Siendo numerosos los ejemplos donde ante una solicitud conjunta de anulación del acto que se recurre, que bien puede ser el acto originario o el acto de resolución del Tribunal Económico-administrativo, junto con la solicitud de indemnización por los daños sufridos por el reclamante como consecuencia de los costes de las garantías aportadas para poder obtener la suspensión del acto objeto de impugnación, hasta la espera de la decisión del órgano encargado de la revisión, que declara el acto contrario al ordenamiento jurídico, aunque en la actualidad todos los pronunciamientos conocidos hacen referencia al coste de los avales aportados, siendo esto lógico debido que hasta la reforma de la LGE por la Ley 25/1995, de 20 de julio esta era casi la única garantía admisible(1303).

(1302) STSJ de 28 de abril de 1995, del País Vasco, Rev. Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi. Tomo II, 1995. Ref. 451, pág.1.032.

(1303) Así, por ejemplo algunas de las Sentencias publicadas en la Revista de Jurisprudencia Tributaria que conceden la indemnización por gastos del aval en el mismo proceso donde se lleva a cabo la anulación del acto que fue objeto de impugnación y de suspensión de su ejecución: STS de 26 de junio de 2000, (RJ 2000/7570). P. Pujalte Clariana, Emilio; STS de 14 de febrero de 2000, (RJ 2000/783). P. Rouanet Moscardó, Jaime; STS de 19 de junio de 1997, (JT 1997/6181), P. Gota

Losada, Alfonso; STS de 30 de abril de 1997, (RJ 1997/3475). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 9 de abril de 1997, (RJ 1997/3127). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 3 de abril de 1997, (RJ 1997/2975). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 3 de abril de 1997, (RJ 1997/2974). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 13 de febrero de 1997, (RJ 1997/1031). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 14 de octubre de 1996, (RJ 1996/7272). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 24 de mayo de 1996, (RJ 1996/9574). P. Gota Losada, Alfonso; STS de 29 de abril de 1996, (RJ 1996/4917). P. Rodríguez Arribas, Ramón; STS de 26 de enero de 1996, (RJ 1996/527). P. Ruiz-Jarabo Ferran, José María; STS de 22 de septiembre de 1995, (RJ 1995/6549). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 19 de julio de 1995, (RJ 1995/6041). P. Pujalte Clariana, Emilio; STS de 25 de marzo de 1995, (RJ 1995/2538). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 18 de marzo de 1995, (RJ 1995/2501). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 21 de febrero de 1995, (RJ 1995/1370). P. Enríquez Sancho, Ricardo; STS de 18 de enero de 1995, (RJ 1995/89). P. Pujalte Clariana, Emilio; STS de 16 de julio de 1994, (RJ 1994/6592). P. Rouanet Moscardo, Jaime; STS de 23 de mayo de 1994, (RJ 1994/3537). P. Ruiz-Jarabo Ferran, José María; STS de 13 de octubre de 1990, (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo; STS de 3 de abril de 1990, (RJ 1990/2774). P. Madrigal García, Carmelo; STS de 3 de febrero de 1989, (RJ 1989/847). P. Martín Herrero, José Luis; STS de 2 de febrero de 1988 (RJ 1988/645); STS 3 de febrero de 1989 (RJ 1989/847).

SAN de 10 de junio de 1997, (JT 720). P. Salvo Tambo, María Asunción. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 262 a 265; SAN de 22 de abril de 1997, (JT 1997/485). P. García Paredes, Jesús Nicolás; SAN de 29 de abril de 1997, (JT 1997/421). P. Valenzuela Poblaciones, José Ignacio; SAN de 8 de abril de 1997, (JT 1997/412). P. Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 5 de marzo de 1997, (JT 1997/150). P. Pedraz Calvo, Mercedes; SAN de 17 de diciembre de 1996, (JT 1996/1672). P. Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 12 de noviembre de 1996, (JT 1996/1569). P. Moreno Fernández, Juan Ignacio; SAN de 25 de julio de 1996, (JT 1996/1012). P. González Aparicio, Ernesto; SAN de 2 de julio de 1996, (JT 1996/997). P. Alvarez-Cienfuegos Suárez, José María; SAN de 25 de junio de 1996, (JT 1996/824). P. Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 27 de marzo de 1996, (JT 1996/284). P. González Aparicio, Ernesto; SAN de 5 de marzo de 1996, (JT 1996/278). P. Salvo Tambo, María Asunción; SAN de 19 de diciembre de 1995, (JT 1995/1604). P. Castillo Castillo, Juan. núm. 74, febrero, 1996, pág. 758; SAN de 14 de noviembre de 1995, (JT 1995/1445). P. Castillo Castillo, Juan; SAN de 14 de febrero de 1995, (JT 1995/103). P. Salvo Tambo, María Asunción. Tomo I, 1995, pág. 237; SAN de 14 de junio de 1995, (JT 1995/752). P. Castillo Castillo, Juan. Tomo II, 1994, pág. 223;

SAN de 14 de junio de 1994. Tomo II, 1994. (JT 752), pág. 223

STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 21 de octubre de 1997, (JT 1231), P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Núm. 18, enero, 1998, págs. 126-127; STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 30 de septiembre de 1997, (JT 1230). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús. Núm. 18, enero, 1998, págs. 121 a 125; STSJ La Rioja, de 29 de septiembre de 1997, (JT 1151). P. Díaz Roldán, José Luis. Núm. 17 enero de 1998, págs. 1198 a 1200; STSJ de Canarias, (Santa Cruz de Tenerife), de 25 de septiembre de 1997, (JT 1141). P. Román García, Fernando. Núm. 17 enero de 1998, pág. 1173 a 1174; STSJ La Rioja, de 31 de julio de 1997, (JT 1239). P. Meneses Vicente, Pedro. Núm. 18, enero, 1998. Págs. 147 a 149; STSJ La Rioja de 18 de julio de 1997, (JT 1143). P. Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio, núm. 17, enero, 1998. págs. 1180 a 1182; STSJ de Valencia, de 20 de mayo de 1997, (JT 678). P. Sánchez Fériz, Remedio. Núm. 11, octubre, 1997, pág. 156 a 158; STSJ de Aragón, de 5 de abril de 1997, (JT 1997/602). P. Sánchez Martínez, Flor María L.; STSJ de Madrid de 13 de febrero de 1997, (JT 1997/89). P. Calvo Rojas, Eduardo; STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (JT 1996/1480). P. Saez Domenech, Abel Ángel; STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (JT 1996/1478). P. Saez Domenech, Abel Ángel; STSJ de Galicia, de 21 de octubre de 1996, (JT 1996/1287). P. D'ámrin Vieitez, Francisco, Javier; STSJ de Cataluña, de 10 de octubre de 1996, (JT 1996/1676). P. Vives de la Cortada Ferrer-Calbeto, Joaquín; STSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996, (JT 1996/1196). P. Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio; STSJ de La Rioja, de 30 de septiembre de 1996, (JT 1996/1116). P. Meneses Vicente, Pedro; STSJ de Valencia, de 12 de

septiembre de 1996, (JT 1996/1171). P. Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano; STSJ de Murcia, de 10 de julio de 1996, (JT 1996/970). P. Saez Domenech, Abel Ángel; STSJ del País Vasco, de 21 de junio de 1996, (JT 1996/1024). P. Murgoitio Estefania, Luis Javier; STSJ de Castilla-La Mancha, de 6 de junio de 1996, (JT 1996/765). P. Irazo Prades, Raquel; STSJ de Cataluña, de 11 de abril de 1996, (JT 1996/801). P. Salvedo Velasco, Andrés; STSJ de Castilla-La Mancha, de 15 de abril de 1996, (JT 1996/425). P. Frias Ponce, Emilio; STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/335). P. Saban Godoy, Alfonso; STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/333). P. García Gonzalo, Tomas; STSJ de Murcia, de 21 de marzo de 1996, (JT 1996/462). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano; STSJ del País Vasco, de 14 de febrero de 1996, (JT 1996/341). P. Chamorro González, Jesús María; STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 31 de enero de 1996, (JT 1996/122). P. López Muñoz, José Luis; STSJ de Cataluña, de 18 de enero de 1996, (JT 1996/38). P. Barrachina Juan, Eduardo; STSJ del País Vasco, de 16 de octubre de 1995, (JT 1995/1332). P. Murgoitio Estefania, Luis Javier; STSJ de Madrid, de 14 de septiembre de 1995, (JT 1995/1130). P. Benito Moreno, Fernando, tomo II, 1995, pág.967; STSJ de Asturias, de 11 de septiembre de 1995, (JT 1995/1169). P. Robledo Peña, Antonio. Tomo II, 1995, pág.1069; STSJ de Madrid, de 13 de julio de 1995, (JT 1995/1000). P. Garzón Herrero, Manuel V.; STSJ de Cataluña, de 9 de junio de 1995, (JT 1995/823). P. Pérez Borrat, María Luisa. Tomo II, 1995, pág.301; STSJ de Castilla-La Mancha, 2 de junio de 1995, (JT 1995/771). P. Irazo Prades, Raquel. Tomo II, 1995, pág. 187; STSJ de La Rioja, de 30 de mayo de 1995. Tomo I, 1995. (JT 654), pág. 1.445; STSJ del País Vasco, de 27 de abril de 1995, (JT 1995/451). P. Chamorro González, Jesús María; STSJ de Valencia, de 11 de abril de 1995, (JT 1995/414). P. Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano. tomo I, 1995, pág. 933; STSJ de Castilla-La Mancha, de 29 de marzo de 1995, (JT 1995/276). P. Rouco Rodríguez, Vicente. Tomo I, 1995, pág.621; STSJ de Murcia, de 15 de febrero de 1995, (JT 1995/137). P. Saez Domenech, Abel Ángel. Tomo I, 1995, pág. 312; STSJ de Canarias, (Santa Cruz de Tenerife), (JT 1995/44). P. Moscoso Torres, Pablo José; STSJ de Madrid, de 29 de septiembre de 1994, (JT 1994/1112). P. Parada Vazquez, José Ignacio; STSJ de Madrid, de 29 de septiembre de 1994, (JT 1994/1043). P. Arizmendi Ballester, Antonio. Tomo II, 1994, pág. 786; STSJ de Madrid, de 15 de septiembre de 1994, (JT 1994/1032). P. Arizmendi Ballester, Antonio. Tomo II, 1994, pág. 771; STSJ de Madrid, de 8 de septiembre de 1994, (JT 1994/1108). P. Garzon Herrero, Manuel V.; STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1994, (JT 1994/954). P. Saban Godoy, Alfonso. Tomo II, 1994, pág.607; STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1994, (JT 1994/952). P. Parada Vazquez, José Ignacio. Tomo II, 1994, pág.604; STSJ de Murcia, de 13 de mayo de 1994, (JT 1994/533). P. Saiz Domenech, Abel Ángel. Tomo I, 1994, pág.1.001; STSJ de Madrid, de 5 de mayo de 1994, (JT 1994/556). P. Martínez Ruiz, Luis F. Tomo I, 1994, pág. 1.045; STSJ de Madrid, de 28 de abril de 1994, (JT 1994/484). P. Arizmendi Ballester, Antonio. Tomo I, 1994, pág. 910; STSJ de Madrid, de 19 de marzo de 1994, (JT 1994/450). P. Lescure Ceñal, Gustavo. Tomo I, 1994, pág. 843; STSJ de Valencia, de 14 de marzo de 1994, (JT 1994/226). P. Lorente Almiñana, Juan Luis. Tomo I, 1994, pág. 411; STSJ de Cataluña, de 4 de marzo de 1994, (JT 1994/206). P. Pérez Borrat, María Luisa. Tomo I, 1994, pág. 388; STSJ de Valencia, de 1 de diciembre de 1993, (JT 1993/1600). P. Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano. Tomo III, 1993, pág.628; STSJ de Castilla y León, de 19 de julio de 1993, (JT 1993/962). P. Barriento Lema, Carlos. Tomo II, 1993, pág.530; STSJ de Madrid, de 3 de junio de 1993, (JT 1993/812). P. Parada Vazquez, José Ignacio. Tomo II, 1993. Págs 288; STSJ de Castilla-La Mancha, de 25 de marzo de 1993, (JT 1993/161). P. Frias Ponce, Emilio; STSJ de Galicia, de 4 de febrero de 1993, (JT 1993/151). P. Vesteiro Pérez, Antonio; STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1992, (JT 1992/214). P. Arozamena Laso, Ángel; STSJ de Madrid, de 3 de junio de 1993, Tomo II, 1993. (JT 812), págs 288; STSJ de Castilla-León (Valladolid), de 19 de julio de 1993, Tomo II, 1993. (JT 962), pág.530; STSJ de Valencia, de 1 de diciembre de 1993, Tomo III, 1993. (JT1.600), pág.628; STSJ de Cataluña, de 4 de marzo de 1994, Tomo I, 1994. (JT 208), pág. 388; STSJ de Valencia, de 16 de marzo de 1994. Tomo I, 1994. (JT 226), pág. 411; STSJ de Madrid, de 19 de marzo de 1994. Tomo I, 1994. (JT 450), pág. 843; STSJ de Madrid, de 28 de abril de 1994. Tomo I, 1994. (JT 484), pág. 910; STSJ de Murcia, de 13 de mayo de 1994. Tomo I, 1994. (JT 533), pág.1.001; STSJ de Madrid, de 5 de mayo de 1994. Tomo I, 1994. (JT 556), pág. 1.045; STSJ de Madrid, de 14 de julio de 1994. Tomo II, 1994. (JT 952), pág.604; STSJ

Estando de acuerdo con esta interpretación, en el sentido de que no es necesario para declarar la exigibilidad de la responsabilidad patrimonial de la Administración el tener que acudir previamente al trámite procedimental recogido en la LRJAP y PAC y el Reglamento de desarrollo. Sino que en base a la conjunción del principio de la tutela judicial efectiva y del principio de responsabilidad de la Administración Pública, cuando ante un Tribunal de Justicia se solicita la anulación del acto y el resarcimiento de los costes de la garantía presentada para la suspensión de la ejecución el acto, en definitiva, se pide el restablecimiento de la situación como consecuencia de los daños y perjuicios que ha ocasionado el acto, que en el caso de ser declarado contrario al ordenamiento, el Tribunal de Justicia, sí quiere impartir la misma, no se puede quedar en la anulación del mismo, sino que debe también pronunciarse sobre las condiciones que se deben de dar para el restablecimiento de la situación generada por el acto.

Lo contrario significaría ir en contra del principio de tutela judicial efectiva, ya que el administrado obtendría una satisfacción parcial de la misma, la anulación del acto, pero no el pleno restablecimiento de situación jurídica individualizada del recurrente y entre ellas la relativa a la indemnización de daños y perjuicios cuando procediese (de acuerdo con el art.42 LJCA), sino además con el principio de economía procesal o seguridad jurídica, en el sentido que el administrado una vez obtenida la anulación del acto, se ve en la necesidad de iniciar otro procedimiento administrativo, el de responsabilidad patrimonial del Estado, para obtener el reconocimiento del derecho a la indemnización de los daños sufridos como consecuencia de un acto anulado en vía judicial, y en el caso de un pronunciamiento contrario a este reconocimiento, debe acudir nuevamente a la vía judicial, para obtener el reconocimiento de un derecho a indemnización sobre un acto que previamente ya se ha pronunciado la vía judicial.

de Madrid, de 14 de julio de 1994. Tomo II, 1994. (JT 954), pág.607; STSJ de Madrid, de 15 de septiembre de 1994. Tomo II, 1994. (JT 1032), pág. 771; STSJ de Madrid, de 29 de septiembre de 1994. Tomo II, 1994. (JT 1043), pág. 786; STSJ de Murcia, de 15 de febrero de 1995. Tomo I, 1995. (JT 137), pág. 312; STSJ de Castilla- La Mancha, de 29 de marzo de 1995. Tomo I, 1995. (JT 276), pág. 621; STSJ de Valencia, de 11 de abril de 1995. Tomo I, 1995. (JT 414), pág. 933; STSJ de La Rioja, de 30 de mayo de 1995. Tomo I, 1995. (JT 654), pág. 1.445; STSJ de Castilla-La Mancha, de 2 de junio de 1995. Tomo II, 1995. (JT 771), pág. 187; STSJ de Cataluña, de 9 de junio de 1995. Tomo II, 1995. (JT 823), pág. 301; STSJ de Madrid, de 14 de septiembre de 1995. Tomo II, 1995. (JT 1130), pág. 967; STSJ de Asturias, de 14 de septiembre de 1995, Tomo II, 1995. (JT 1.169, pág.1.059.

Por estos motivos, siempre que se trate de la anulación de actos administrativos y debido a que en vía judicial el Tribunal solo puede pronunciarse sobre aquellos que el recurrente ha planteado o solicitado, no será necesario agotar la vía administrativa previa del procedimiento establecido en el RD 429/1993, de 23 de marzo, ya que es competente el Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre la pretensión del recurrente de ser resarcido de los costes de las garantías aportadas para afianzar la suspensión en las distintas vías de revisión.

Lógicamente, en el caso de no obtener la anulación del acto, el Tribunal no podrá pronunciarse sobre el derecho a ser resarcido por los daños sufridos por la prestación de garantías, ya que es necesario una resolución previa administrativa sobre tal cuestión, siguiendo para tal efecto el procedimiento general(1304).

6.3. A partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Con la entrada en vigor de la Ley 25/1995, de 20 de julio, por la que se lleva a cabo la modificación parcial de la Ley General Tributaria, que entre otros aspectos, se lleva a cabo el reconocimiento del derecho al reembolso de los gastos de la garantías, siempre que esta consista en un aval bancario y se haya prestado para obtener la suspensión de la ejecución de las sanciones que hayan sido declaradas improcedentes, así el artículo 81.5 de la LGT establecía que:

«5. La Administración Tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía, en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declarada improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza».

(1304) STS de 10 de junio de 1994, Repertorio de Jurisprudencia, Aranzadi. Ref. 4659

«QUINTO.-Por último, la petición alternativa relativa a que se declare la responsabilidad de la Administración prevista en el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado por el funcionamiento anormal de los servicios públicos, tampoco puede prosperar, pues como se indica en la Sentencia de esta Sala de 31 enero 1991, dictada en supuesto idéntico o al menos similar al presente, la recurrente en ningún momento anterior a la formulación de su recurso contencioso-administrativo, dedujo petición alguna a la Administración de indemnización de daños y perjuicios, que de haberse producido, precisaría del preceptivo dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado -artículo 22.13 de la Ley Orgánica 3/1980-, pues si bien esa petición puede formularse por primera vez en vía contencioso-administrativa (artículo 79.3 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción) ello es cuando la indemnización se derive de la anulación del acto («además de lo previsto en el artículo anterior» dice el artículo 42 de la misma Ley), mas no cuando la pretensión de indemnización es autónoma y ha de entrar en juego precisamente si no se anula el acto, en cuyo caso resulta exigible el acto previo de la Administración sobre la cuestión debatida, como presupuesto del recurso contencioso-administrativo (artículos 1.1 y 37.1 de la Ley Jurisdiccional).»

Este artículo ha sido objeto de nueva redacción por la Disp. Adic. única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente, significando un nuevo avance en la suspensión de los actos sancionadores tributarios, por lo que a continuación vamos a tratar el periodo existente entre ambas Leyes.

A pesar de la importancia de este reconocimiento expreso y junto con las críticas que ya hemos tenido la oportunidad de realizar, que han motivado su desaparición por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en relación con el procedimiento a seguir, para hacer efectivo este derecho, nos podíamos encontrar con la paradoja, carente de sentido, que ante la anulación total del acto de liquidación de en su totalidad (liquidación tributaria, que puede incluir los diferentes componentes de la deuda tributaria establecidos en el artículo 58 de la LGT), se podían dar las siguientes circunstancias, dependiendo del tipo de garantía aportada:

- Sí se aporó una garantía distinta al aval, debió acudir al procedimiento genérico de la Ley 30/1992, de 30 de noviembre, concretado en materia tributaria a través de la Instrucción 1/1998, de 10 de febrero.
- Sí la garantía aportada era el aval bancario, habría que distinguir dos situaciones dependiendo de la amplitud de nulidad del acto:
 - sí sólo se declara contrario a derecho la imposición de sanciones habría que estar al procedimiento que se estableciera en materia tributaria para tal reembolso.
 - sí la declaración de nulidad abarca a todo el acto tributario, habrá que iniciar dos procedimientos, uno el establecido en materia tributaria en relación a las sanciones y otro, el genérico, para obtener el reembolso de los costes del aval en relación con el resto de elementos que integran la deuda tributaria.

Situación que consideramos que carecía de cualquier sentido jurídico el mantener esta diferenciación a la hora de restablecer una misma situación (solicitud del reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del

acto que es objeto de revisión y declarado contrario a Derecho), a través de procedimientos distintos.

Lo anterior era consecuencia del silencio que guardaba dicho artículo sobre el procedimiento a seguir, pero que al reconocer dicho derecho, explícitamente se estaba sugiriendo la posibilidad de la existencia de un procedimiento propiamente tributario para tal fin, ante la falta de remisión a un futuro desarrollo reglamentario. En este sentido, ha existido un anteproyecto de 4 de diciembre de 1995(1305) de Real Decreto por el que se regulan los procedimientos para sancionar las infracciones tributarias y declarar el fraude de Ley, que trataba de adaptar el Real Decreto 2361/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, a las modificaciones producidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. En este anteproyecto, se establecía en su Capítulo V Sección 2º el «*Procedimiento para reembolso del coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a la sanciones impuestas*». Entre otras cosas establecía que la competencia para resolver estas peticiones correspondería a los Órganos de recaudación y que su decisión sería revisable en vía económico-administrativa. Aplaudiendo la decisión de establecer este procedimiento específicamente tributario, que va a facilitar las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria, debemos de puntualizar que este procedimiento no vio la luz al no incluirse en el desarrollo del régimen sancionador llevado a cabo por el Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre(1306). Esta falta de desarrollo la consideramos también positiva, ya que en el caso de haberse publicado, se hubieran planteado dos críticas básicas; una primera, referente a la falta de cobertura

(1305) Publicado en la *Rev. Carta Tributaria* núm. 237, de 1 diciembre de 1995. Págs. 75 y sigs.

(1306) 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, (BOE núm.219, de 12 de septiembre de 1998), solamente se incluía en su artículo 37 y 38 dos aspectos sobre la suspensión de la ejecución de sanciones, uno, sobre la suspensión automática sin prestación de garantía en vía administrativa y el mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa, respectivamente. Estas dos referencias obedecen más a lo establecido en el artículo 35 de la LDGC que a la Ley 25/1995, de 20 de julio.

legal del posible desarrollo procedimental(1307), y en segundo lugar, con dicho procedimiento se pretendía llevar a cabo el reconocimiento del derecho plasmado en el artículo 81.5 de la LGT, que decía «*La Administración Tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía, en la parte correspondiente a las sanciones impuestas...*», por tanto, el reconocimiento de derecho restrictivo y más limitado que hasta el ese momento venía reconociendo, casi de forma unánime por la jurisprudencia, que lo hacía con mayor amplitud que lo establecido en dicho artículo, al extenderse a la totalidad del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión del acto tributario impugnado y no sólo lo relacionado con las sanciones y no para una concreta garantía: el aval bancario.

En definitiva, en el caso de haber mantenido este artículo hubiera significado una limitación expresa al derecho de reembolso configurado por los Tribunales de Justicia, aunque esta limitación hubiera sido más aparente que real debido al fundamento del propio derecho, aunque hubiera generado una mayor inseguridad jurídica, al dar distinto tratamiento a componentes de un mismo concepto: la deuda tributaria. Aunque debemos de felicitarnos por la incorporación de este apartado en la LGT, reconociendo de este forma las aportaciones de la jurisprudencia y la doctrina, aunque lo haga de un forma muy limitada y desde nuestro de punto poco acertada en cuanto al alcance que ha querido darle el legislador, aunque la situación aparece corregida con la entrada en vigor del artículo art.12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Pero además del reconocimiento, se hace necesaria una modificación del TAPEA donde se especifique que tienen competencia no solo para su otorgamiento, cuando previamente declaran la nulidad del acto por el cual se presta la garantía, sino que además, en el caso de que el recurso de reposición, el órgano de inspección, gestión o recaudación anule el acto y deniegue el derecho de reembolso, tenga competencia para

(1307) Mientras que la LGT si autoriza el correspondiente desarrollo reglamentario de determinadas cuestiones sobre la imposición de infracciones tributarias, (el art.78.2. especificación de las infracciones simples por la normas reglamentarias de acuerdo con lo establecido en la Ley de cada tributo; el art.78.3 desarrollo reglamentario de las infracciones simples por los diferentes reglamentos que desarrollen la LGT, de acuerdo con los límites recogidos en ella y el art. 82.2, se establecerá reglamentariamente la determinación de los criterios de graduación de las sanciones), no hace mención expresa sobre la cuestión que estamos analizando.

conocer del mismo la vía económico-administrativa. Donde el procedimiento en concreto para llevar a cabo el reconocimiento del derecho al reembolso debería venir recogido, o bien en una norma específica, que sirva de manera conjunta para las diferentes situaciones que se puedan dar en el ámbito tributario, o en el propio RPREA y, no en el texto reglamentario que desarrolla la aplicación de las infracciones tributarias (1308).

(1308) Anteproyecto de 4 de diciembre de 1995, publicado en la Rev. Carta Tributaria, núm. 237, de 1 de diciembre, págs. 75 y sigs.

Ante una resolución firme que declara improcedente las sanciones impuestas al obligado tributario, éste podrá iniciar el procedimiento para que la Administración reconozca el derecho de reembolso del coste del aval presentado, de acuerdo con el procedimiento descrito en el Anteproyecto del Real Decreto por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de Ley.

Se distingue, entre el reconocimiento del derecho de reembolso del coste de los avales aportados, y el derecho a la ejecución de dicho derecho de reembolso.

Reconocimiento del derecho al reembolso. Iniciación: Para el reconocimiento de dicho derecho, es necesario iniciar el procedimiento, que será siempre a instancia del interesado (art.37), el cual presentará un escrito, -solicitud de reembolso del coste del aval prestado en garantía de la suspensión de sanciones que son anuladas en vía de revisión- que junto con la necesidad de hacer constar las circunstancias previstas -datos de identificación- en el artículo 70 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJAE y PAC, debe aportar una serie de documentos a la solicitud de reembolso, como son:

«a) Certificado expedido por la entidad de crédito o Sociedad de Garantía Recíproca concedente del aval haciendo constar las cantidades satisfechas a la misma por la concesión del citado aval, con expresión de la cantidad avalada.

b) Testimonio de la resolución donde se declara improcedente la sanción cuya ejecución se suspendió con el aval en relación con el cual se solicita el reembolso del coste.

c) Copia del aval presentado para conseguir la suspensión de la ejecución del acto de liquidación

d) Declaración de que la resolución citada anteriormente no ha sido recurrida».

Instrucción: Dicho escrito se presentará antes las dependencias de recaudación, que son los órganos que tiene encomendada la competencia de reconocer el derecho de reembolso del coste de los avales (art.36). Debiendo presentarse ante las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la AEAT cuando la sanción hubiera sido impuesta por un órgano (de gestión, inspector...) integrada en dicha Delegación o perteneciente a la esfera territorial de la Administración del Estado, y en el caso, que la sanción haya sido impuesta por un órgano central del Ministerio de Economía y Hacienda o perteneciente a la esfera central de la Administración del Estado, tendrá la competencia el Departamento de Recaudación de la AEAT.

De manera, correlativa, en el caso de las Comunidades Autónomas, serán los órganos que tengan asignadas las funciones de recaudación, y en relación, con las Corporaciones Locales, a pesar del correcto silencio, aunque no aparece recogido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pensamos que también podrá ser de aplicación este proyecto, siendo competentes los órganos de recaudación de dichos Entes Territoriales.

Lógicamente, estas órganos tienen la posibilidad de llevar a cabo cuantas actuaciones consideren necesarias para comprobar la procedencia del reembolso, junto con la posibilidad de pedir informes y asesoramiento, (art.38).

Resolución: La resolución de este procedimiento podrá ser de forma expresa o tácita, donde se limitará a reconocer el derecho de reembolso de las cantidades satisfechas a la entidad concedente del aval, de acuerdo con el certificado que debido presentar con la solicitud (art.37.2.a).

6.4.- Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero. Procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria para el reembolso del coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de deudas tributarias impugnadas.

En el caso de silencio administrativo, este es negativo, es decir, si en el plazo de tres meses no ha obtenido una resolución expresa, se entenderá denegada la solicitud, debiendo acudir al recurso de reposición, de carácter potestativo, o a la reclamación económico-administrativa, previa de la vía judicial.

Los mismos recursos tendrá en el caso de una resolución expresa desestimatoria de su petición del reconocimiento del derecho de reembolso (art.39).

Ejecución de la resolución que reconoce el derecho de reembolso: Una vez que ha dictada la resolución expresa de reconociendo del derecho de reembolso por el importe de los costes de aval o avales presentados solamente para la suspensión de la ejecución de las sanciones, el órgano de recaudación que ha instruido el procedimiento expedirá el oportuno mandamiento de pago, (art.40).

De acuerdo con el procedimiento descrito podemos hacer una serie de observaciones que nos podrán seguir para perfilar cuales deberían ser las líneas a seguir la futura norma reglamentaria que regule este procedimiento.

a) Limitar el derecho de reconocimiento exclusivamente a la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias, y no al resto de componentes de la deuda tributaria o, de otros deberes tributarios de contenido no económico

b) Es contradictorio la existencia de un procedimiento para reconocer y ejecutar el derecho al reembolso cuando se trata de aval bancario y otro para el resto de garantías, y además, un propio de la normativa tributario y otro, el general del Derecho Administrativo.

c) En la letra c)art.37.2 dice que se debe presentar «copia del aval presentado para conseguir la suspensión de la ejecución del acto de liquidación».

Se esta solicitando que se presente una certificación de la entidad concede del aval, de los gastos de los mismos, sin diferenciar los ocasionados por la liquidación y los ocasionados por las sanciones.

Parece desprenderse que para obtener el reconocimiento de dicho derecho la suspensión previamente debe haber abarcado la totalidad del acto de liquidación, lo que es contradictorio, ya que es posible la suspensión solamente las sanciones y no el resto de la deuda tributaria.

d) Si se suspende la ejecución de acto de liquidación y este también es declarado improcedente, por que no ampliar el este procedimiento también a los costes del aval presentado para la totalidad del acto de la deuda tributaria.

e) Si la anulación se obtiene en vía de revisión administrativa, teniendo este el carácter de firme, tendría que ser esta resolución suficiente para que se lleve a cabo el reconocimiento del derecho de reembolso y ejecutar éste mediante la ejecución de la misma, sin tener que iniciar otro procedimiento para el exclusivo reconocimiento del derecho y después, tras su declaración, efectuar la correspondiente ejecución.

f) Según el procedimiento anterior, ante la falta de resolución expresa del órgano de recaudación, se va considerar denegada la solicitud, es decir, se trata de un silencio administrativo de carácter negativo. Lo cual consideramos incorrecto por varios sentidos: a) previamente ha existido un pronunciamiento que ha declarado la nulidad del acto que ha generado la constitución de la garantía para obtener la suspensión de su ejecución. A partir de este momento ya se da los requisitos necesarios para el nacimiento del derecho al reembolso. b) el tener que recurrir la resolución tácita, significa volver a comenzar el peregrinaje por los tribunales, lo que va en contra del principio de economía procesal.

g) La necesidad de el establecimiento de un procedimiento nuevo donde su ubicación consideramos debería de situarse en un reglamento sobre responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, o en su defecto, en el Regl.REA, ya que en este caso, dicha indemnización proviene como consecuencia la suspensión de la ejecución del acto tributario que ha sido declarado contrario a derecho.

A través de la Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero, se lleva a cabo la adaptación en el ámbito tributario del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria(1309) del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, quedando excluida de forma expresa lo dispuesto en el art.81.5 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Características fundamentales de este procedimiento son:

6.4.1.- Régimen jurídico.

El régimen jurídico de los procedimientos de responsabilidad patrimonial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se rigen por lo dispuesto en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial y por lo dispuesto en la presente instrucción.

- En todo procedimiento de responsabilidad patrimonial existen dos fases diferenciadas:

Una primera, que consiste en la declaración del derecho del particular a ser indemnizado, que exclusivamente existirá en los casos en que no exista sentencia judicial que expresamente resuelva dicho derecho, en cuyo caso se efectuará su ejecución. Ante la falta de sentencia judicial el derecho se declarará a través de una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

Una segunda, consistente en la ejecución material o cumplimiento del derecho declarado y obligación reconocida en la sentencia judicial o Orden ministerial.

6.4.2.- Iniciación de oficio.

Dicho procedimiento de declaración del derecho a ser indemnizado podrá iniciarse de oficio o petición de parte.

(1309) Comentada por MARTÍN QUERALT, Juan: «El coste de avales, de intereses... y de responsabilidades de la Administración Tributaria», Editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.90, abril, 1998, pág.3.

En el caso del procedimiento de responsabilidad sea iniciado de oficio, cualquier órgano de la Agencia Tributaria podrá formular petición razonada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.2 párrafo 2.º del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, donde se tendrá que individualizar la lesión producida en una persona o grupo de personas, la relación de causalidad con el funcionamiento del servicio público, su evaluación económica, si fuera posible y el momento en que la lesión efectivamente se produjo.

Dicha petición será dirigida a la Dirección Adjunta de Administración Económica. Ésta emitirá informe sobre la procedencia de iniciar el procedimiento y, en su caso, acuerdo de iniciación.

En el caso que se formule denuncia sobre la existencia de un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Agencia Tributaria, aquélla será remitida directamente a la Dirección Adjunta de Administración Económica, que procederá en la forma señalada anteriormente.

6.4.3.- Iniciación por reclamación del interesado.

En el caso de iniciación del procedimiento de responsabilidad patrimonial por reclamación del interesado. En estos casos el órgano de la Agencia ante el que se hubiera presentado la reclamación la remitirá inmediatamente a la Dirección Adjunta de Administración Económica(1310).

El órgano cuyo funcionamiento haya ocasionado la presunta lesión indemnizable, emitirá el informe previsto en el artículo 10.1 del Real Decreto 429/1993, con especial referencia a los hechos sobre los que se fundamente la solicitud de responsabilidad patrimonial, en el plazo máximo de diez días desde que se recibió aquélla, remitiéndolo directamente a la Dirección Adjunta de la Administración Económica junto con el expediente administrativo que corresponda, con el cual deberá acompañarse copia ordenada de todos los antecedentes referidos a los hechos de la petición formulada, así

(1310) En el caso de que el órgano ante el que se hubiese presentado no fuese el servicio cuyo funcionamiento haya ocasionado la presunta lesión indemnizable, el primero remitirá copia de la reclamación al segundo, a los efectos de la emisión del oportuno informe.

como de cuantos otros documentos o datos considera de relevancia para la resolución de la reclamación.

6.4.4.- Instrucción.

Una vez iniciado el procedimiento la instrucción se efectuará por la Subdirección General de Gestión Financiera de la Dirección Adjunta de Administración Económica. El Subdirector General de Gestión Financiera podrá solicitar directamente de cualesquiera otros órganos de la Agencia, cuantos informes, expedientes, antecedentes o documentos considere precisos para la resolución de la reclamación. En especial, deberá solicitar informe del Servicio jurídico de la Agencia cuando en el expediente de responsabilidad patrimonial se planteen cuestiones jurídicas complejas o cuando no exista un criterio jurídico fijado para asuntos similares. Dicho informe se pronunciará sobre cuantas cuestiones se planteen en el expediente y, en particular, sobre la conveniencia de solicitar dictamen del Consejo de Estado.

6.4.5.- Propuesta de resolución.

La Subdirección General de Gestión Financiera elaborará la correspondiente propuesta de resolución, a los efectos de que, previo dictamen del Consejo de Estado, si se estimase oportuno se dicte la correspondiente Orden Ministerial.

6.4.6.- Ejecución y pago material.

Declarado el derecho del particular a obtener la correspondiente indemnización, por sentencia judicial firme u Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, la Dirección Adjunta de Administración Económica propondrá al Director del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica su ejecución, que realizará por delegación de esta Dirección General.

6.4.7.- Reembolso del coste de los avales.

En el caso de que el derecho reconocido en favor del particular sea el de reembolso del coste de los avales aportados como garantía para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias impugnadas, se remitirá el acuerdo de ejecución a la Delegación de la Agencia que corresponda para que proceda a su pago con cargo al

concepto del Presupuesto de Ingresos del Estado, al cual se imputó la deuda tributaria impugnada y que previamente será determinado por la mencionada Subdirección General.

6.6. Ámbito de aplicación del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. Procedimiento para el reembolso del coste de garantías.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, podemos resumir las notas básicas del régimen jurídico del derecho al reembolso de las del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos tributarios objeto de impugnación que son anulados por resolución administrativa o judicial.

- El reconocimiento de forma mayoritaria por la doctrina y la jurisprudencia de la existencia de un derecho a ser indemnizado por el coste del cualquier clase de garantía que haya sido válida para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario.

Mientras que a nivel legal ese reconocimiento se limita a un tipo de garantía, los avales, prestadas para obtener la suspensión de uno de los elementos de la deuda tributaria, las sanciones tributarias, cuando la propia Administración Tributaria reconoce de manera expresa que dicho derecho se extiende a otro tipo de garantías y con independencia de elemento de la deuda tributaria que se trate de garantizar(1311).

(1311) Así, la propia Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el preámbulo de su Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero admite que: *«Dentro de los supuestos de responsabilidad patrimonial destaca, por su importancia, el caso de reembolso del coste de los avales aportados como garantía a efectos de suspender la ejecución de deudas tributarias impugnadas.*

En un primer momento la Administración Tributaria, de acuerdo con la doctrina sentada por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, entendió que no debía satisfacer los costes así reclamados, puesto que el interesado pudo optar por soportar la ejecución del acto administrativo, con derecho a obtener la devolución de lo ingresado con los correspondientes intereses de demora, en caso de que se anulase el acto administrativo.

Por tanto, la decisión de aportar el aval o garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto, era libre para el interesado que debía asumir los costes derivados de la misma.

Sin embargo, la doctrina reiterada del Consejo de Estado se inclinó en sentido contrario, pro entender que cuando el acto administrativo es absolutamente incorrecto el interesado no tiene la obligación jurídica de soportar consecuencia alguna derivad del mismo. Por ello, en estos casos, la Administración viene obligada a satisfacer los costes de aval, siendo ésta la postura que actualmente viene manteniendo la Administración Tributaria».

- Que ante esta situación la Administración tributaria carece de procedimiento para llevar a cabo el reconocimiento de dicho derecho a falta de sentencia judicial declarandole. Omisión que se ha pretendido subsanar a través del desarrollo reglamentario de régimen sancionador tributario estableciendo un procedimiento administrativo para este supuesto concreto, que no ha dado a luz. Y por otro lado, se dicta una Instrucción, la núm.1/1998, de 10 de febrero, para establecer un procedimiento tributario, dentro del general de responsabilidad patrimonial de la Administración, para entre otros supuestos, declarar el derecho y su ejecución en relación con las garantías prestadas para suspender las deudas tributarias, excepto la parte correspondiente a la sanción.

- Todo lo anterior se ve afectado, como a continuación veremos, por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que ha supuesto el reconocimiento expreso de dicho derecho en relación con todas garantías válidas para obtener la suspensión de la ejecución del cualquier acto tributario. Además, a esperas del correspondiente desarrollo reglamentario del art.12 de dicha Ley, la Administración Tributaria ha dictado la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, con la finalidad de unificar la actuación de la AEAT. Lo cual ha significado que los efectos de la Instrucción 1/1998, de 10 de febrero, iniciados a partir del 16 de febrero, según su Disposición Final, han finalizando el día de entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, es decir, el 19 de marzo de 1998, siendo a partir de este momento aplicable la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, que establece un nuevo procedimiento, distinto a los comentados anteriormente.

El procedimiento establecido en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, para el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias es fruto de la remisión al ámbito reglamentario que efectúa el artículo 12 de la LDGC que viene a ser una copia, casi literal, de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Directos General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del

Contribuyente(1312) que de acuerdo con su preámbulo, tiene por la finalidad «de

(1312) Instrucción publicada en la Rev. Estudios Financieros, núm. 182, mayo, 1998, págs. 5 a 15; la Rev. Gaceta Fiscal, núm. 166, junio, 1998, págs. 21 a 38 y, en la Rev. CISS Avance Normativo Fiscal, núm. 7, 1ª quincena de abril, 1998, págs. 11 a 17: ...*TERCERA. Reembolso de los costes de los avales (art.12). Las solicitudes de reembolso de costes de avales que no deriven de ejecución de sentencia firme presentadas desde el 19 de marzo de 1998, se tramitarán de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes. Las presentadas con anterioridad se tramitarán por el procedimiento previsto en la Instrucción número 1/98 de Dirección General de la Agencia Tributaria.- Instrucción núm. 1/1998, de 10 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre tramitación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial y ejecución de resoluciones administrativas y sentencias firmes en esta materia, y por la que se delegan las competencias para la tramitación de los mismos, (BOE núm. 39, de 14 de febrero de 1998)-.*

Las solicitudes de reembolso de costes de avales derivados de la ejecución de sentencias judiciales, presentadas desde el 19 de marzo de 1/1998 se registrarán igualmente por lo dispuesto en los apartados siguientes. En este caso los órganos de gestión competentes para la ejecución de las sentencias, pondrán en conocimiento de las Dependencias de Recaudación las sentencias judiciales que den lugar al reembolso de costes de avales, así como, en su caso, las liquidaciones que se dicten en ejecución de las mismas.

3.1. Órganos competentes: El Jefe de la Dependencia de Recaudación que corresponda será el competente par acordar el reembolso del coste de los avales a que se refiere la presente Instrucción.

Serán los órganos competentes para la tramitación del procedimiento y para elevar la propuesta de resolución al Jefe de la Dependencia de Recaudación, los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la correspondiente solicitud de reembolso o los órganos de recaudación competentes por razón de la adscripción del deudor, cuando la suspensión de la que se trae causa la solicitud de reembolso hubiera sido acordada en un recurso de reposición, cualquiera que sea el órgano competente para resolver este último.

Cuando se trate de suspensiones cuyas garantías obren en poder de los Tribunales Económico-Administrativo, corresponderá tramitar la petición de reembolso de costes al órgano de recaudación competente por razón de la adscripción del deudor.

3.2. Tramitación del expediente de reembolso: Los expedientes de reembolso de los costes de las garantías se iniciarán a instancia del interesado.

Las solicitudes se cursarán a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria donde se liquidó la deuda objeto de impugnación, presentándose ante el correspondiente órgano de Recaudación.

Los datos necesarios que deberán facilitar el contribuyente para que puedan resolverse adecuadamente dichas solicitudes, así como para efectuar, en su caso, el reembolso que corresponda, serán los siguientes:

a) Nombre y apellidos o denominación social, si se trata de persona jurídica, número de identificación fiscal, y domicilio del interesado.

b) Resolución, administrativa o judicial, por la que se declara improcedente total o parcialmente el acto administrativo impugnado cuya ejecución se suspendió, así como testimonio o certificación acreditativa de la firmeza de aquélla.

c) Importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita, adjuntado como documentos acreditativos, en el supuesto de avales otorgados por entidades de depósito o sociedades de garantía recíproca, certificación de entidad avalista de las comisiones efectivamente percibidas por formalización y mantenimiento del aval.

d) Declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, pudiendo optar por:

** Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito o bancaria.*

** Cheque cruzado y nominativo.*

unificar la actuación de toda la Agencia Tributaria en la aplicación de la Ley 1/1998, ordenando eficazmente el funcionamiento interno ordinario de los distintos órganos y servicios de la AEAT que tienen competencia en la aplicación de los procedimientos afectados por la mencionada Ley, y ello en tanto no se dicten o modifiquen las correspondientes normas reglamentarias», sin más efectos frente a terceros, ya que como recoge en su preámbulo «la presente Instrucción ni puede ni pretende tener efectos frente a terceros, como tampoco se propone aclarar o interpretar norma

* Compensación en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

Si el escrito de iniciación no reuniera los datos expresados o no adjuntara la documentación precisa, los órganos de recaudación requerirán al interesado para su subsanación en un plazo de diez días.

En estos procedimientos será de aplicación lo dispuesto en el apartado octavo de esta instrucción con respecto al trámite de audiencia.

Finalizadas las actuaciones, el órgano instructor formulará la propuesta de resolución y la elevará al órgano competente.

3.3. Resolución y orden de pago: Terminada la instrucción del procedimiento, el órgano competente dictará resolución, reconociendo o no el derecho al reembolso del coste solicitado, y fijado, en su caso, el importe correspondiente.

La competencia para dictar las resoluciones corresponderá al Jefe de la Dependencia de Recaudación de la unidad que haya instruido el expediente.

La ordenación y pago se efectuará por las Dependencias de Recaudación teniendo en cuenta lo dispuesto en el art.58.2 de la Ley General Presupuestaria, en su redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

Con anterioridad a la ejecución material del pago los órganos de recaudación comprobarán que los beneficiarios no son deudores a la Hacienda Pública.

Si se comprueba la existencia de deudas en período ejecutivo del titular del derecho de reembolso, se procederá a la compensación de oficio o al embargo del derecho de reembolso reconocido al contribuyente, siguiéndose en este punto los mismos criterios que para las demás devoluciones de ingresos.

A fin de evitar duplicidades, se hará constar en las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria la devolución del coste de los avales. Concretamente, las oficinas gestoras incorporarán al sistema informático la información relativa a la existencia de avales y su devolución en relación con los recursos o reclamaciones interpuestas.

3.4. Devoluciones de los costes de otras garantías distintas de los avales: En tanto no se desarrolle reglamentariamente lo previsto en el art.12.1 párrafo 3º de la Ley 1/98, el derecho al reembolso de los costes de garantías distintas de los avales se tramitará y reconocerá, en su caso, por las Dependencias de Recaudación de conformidad con lo previsto en los apartados anteriores.

El derecho de reembolso de los costes de dichas garantías comprenderá los siguientes:

- Gastos derivados de la intervención de fedatario público.

- Gastos registrales.

- Impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de la cancelación.

Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere el art.76.5 del Real Decreto 391/1996, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

El contribuyente deberá de acreditar, en todo caso, la realización efectiva del pago de los gastos antes mencionados.

alguna»(1313).

El procedimiento de reembolso que se establece en el RD 136/2000, será de aplicación, cuando la deuda tributaria sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza, y servirá para la determinación exclusivamente de los coste de formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria, (art.1, párrafos, primero y tercero del RD 136/2000), rigiéndose el procedimiento por lo dispuesto en dicha norma (art.4. del RD 136/2000).

Cualquier otro tipo de gasto que haya podido originar la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria o que haya podido causarse como consecuencia de la interposición del recurso o reclamación hasta la obtención de la declaración de improcedencia, no podrá acudirse, para su reconocimiento al anterior procedimiento, sino que deberá de utilizarse el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, RJAP y PAC, (artículo 1, párrafo quinto del RD 136/2000) y por la Instrucción 1/1998, de 10 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre tramitación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial y ejecución de resoluciones administrativa y sentencias firmes en esta y por la que se delegan competencias para la tramitación de los mismos.

6.6.1. Órgano obligado a satisfacer el reembolso.

De acuerdo con el artículo 1, párrafo segundo, será la Administración, entidad u organismos que hubiese dictado el acto de liquidación de la deuda cuya improcedencia se declara, la obligada a efectuar dicho reembolso.

(1313) No puede tener efectos frente a terceros ya que su naturaleza jurídica es la de una instrucción u orden de servicio de carácter interno, según lo previsto en el art.21 de la Ley 30/1992, por lo que no se trata de una norma de desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998, para lo que no están capacitados los órganos de la AEAT.

Matización que debe significar que si el interesado no se acoge a los criterios regidos en la instrucción, su petición no puede ser denegada en base a esta discordancia, ya que en caso contrario, si tendría efectos frente a terceros. Es decir, el contribuyente debe regirse por el mandato de la Ley 1/1998, y ante la falta de previsión reglamentaria, cualquier obstáculo o denegación de la Administración basada en dicha Instrucción que vaya más haya de lo recogido en dicha Ley de reputarse contrario a derecho.

De esta forma se ha dado respuesta a la pregunta de ¿quién debe soportar o correr con el importe de la indemnización por responsabilidad patrimonial?. Hasta ahora hemos estado haciendo referencia a la Administración, con carácter general, al Estado, pero debemos de acotar el tema, en el sentido que nos encontramos con una serie de supuestos de responsabilidad patrimonial por el funcionamiento anormal de los servicios públicos donde se conoce la identidad del órgano causante de la misma, es decir, nos encontramos ante actos de la Administración Tributaria, que en la actualidad es la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la que aglutina todas las competencias sobre la gestión, inspección y recaudación de los ingresos de derecho público del Estado, al corresponderle *«desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material...»*, de acuerdo con lo establecido en el artículo Uno.3 de su norma de creación, el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

En principio y con carácter general siempre en último lugar, en base al principio de tutela judicial efectiva, será el Estado en último lugar el que debe de restablecer la situación patrimonial del perjudicado, como consecuencia del funcionamiento anormal de los servicios de la Administración pero desde el mismo momento en que se conoce el órgano causante del hecho que ha motivado la responsabilidad, debería ser él quien asumirá su propia responsabilidad, efectuando el reintegro de los costes de las garantías aportadas par obtener la suspensión de la ejecución del acto declarado no conforme a Derecho, como de cualquier otro tipo de gastos que se hayan reconocido.

En relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria existe otro motivo añadido a la hora de considerar como razonable que sea éste Ente de Derecho Público el obligado al reembolso, como es que entre las diferentes posibilidades de financiación de la Agencia, una consiste en una participación porcentual en *«la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia, en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada»*, por lo que *«en otras palabras, que aunque la deuda así determinada sea objeto de impugnación en vía económico-administrativa o*

jurisdiccional y a resultas de la resolución que recaiga se anulen actuaciones, en nada se perjudica a los ingresos de la Agencia, que, como hemos dicho, se devengan sobre las deudas determinadas en acta. Ello nos hace sospechar de una política de mano dura en el proceder de los miembros del Cuerpo de Inspección de la Agencia, sobre la base de que a mayor deuda tributaria resultante de la investigación, mayores serán sus recursos, sin que a los mismos perjudiquen las anulaciones de deudas tributarias que resulten de los pronunciamientos judiciales y administrativos»(1314).

Además, con independencia de esa «*política de mano dura*» lo que se trata de obtener unos servicios administrativos, en este caso en materia tributaria, cada más eficaces y eficientes, para lo cual podrá significar una ayuda para obtener estos fines es que la propia Agencia se responsabilice, de alguna manera, de los actos que dictan en virtud de sus competencias, en este sentido, desde el mismo momento en que la participación porcentual no se base en «*la deuda que resulte de las actas levantadas*»(1315), sino en base a los actos que hayan alcanzado el carácter de firme, es decir, aquellos actos del liquidación que alcanzan el carácter de firme, bien porque no son objeto de revisión, o los que han sido objeto de revisión, han sido declarados conforme a derecho y han finalizado las vías de revisión.

En relación con esta misma problemática, pero en el ámbito de los otros dos entes territoriales, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, dentro de sus competencias para dictar actos tributarios de gestión, inspección y recaudación de sus tributos propios o cedidos deben de ser estos entes los que deben de costear los gastos de resarcimiento de los coste de las garantías presentadas por el obligado tributario para obtener la suspensión de la ejecución de los actos dictados por los órganos correspondientes a cada una de ellas.

Junto a lo anterior aparece el problema en relación con aquella serie de tributos

(1314) CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angel: «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Tomo II, 1995, pág. 1.106.

(1315) CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Tomo II, 1995, pág. 1.106.

de titularidad estatal, que son cedidos a las Comunidades Autónomas, o aquellos tributos de titularidad municipal que son gestionados por la Administración estatal, es decir, ¿qué Administración, la Central, la Autonómica, o la Local, debe de hacer frente al restablecimiento de la situación que ocasionado dichos perjuicios? ¿aquella que tenga la titularidad o la que por delegación dicta los correspondientes actos?. La respuesta del legislador ha sido clara, el órgano que ha dictado el acto de liquidación de la deuda cuya improcedencia ha sido declarada, lo cual puede ocasionar un grave perjuicio para los entes que por delegación emitan dichos actos, al no ser ellos receptores de lo recaudado, por lo que en estos casos debería ser la entidad que debe satisfacer la indemnización sería la Administración que delega sus competencias a otra, a través de procedimientos internos, ya que para el administrado será el órgano que dicto el acto.

6.6.2. Órganos competentes para acordar el reembolso. (Art.5)

Los órganos competentes para la acordar el reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión de deudas tributarias serán los siguientes -dependiendo de unos aspectos como son el órgano que dicto el acto anulado provocador del derecho de reembolso o el domicilio fiscal del obligado tributario, quedando adscrito a unos determinados órganos por razón sus competencia funcional y territorial-:

a.- Para deudas tributarias liquidadas por la AEAT:

- la resolución del procedimiento que pone fin al mismo acordando el reembolso o no, corresponde dictarla a los Jefes de las dependencias de recaudación de las Delegaciones de la AEAT.
- para llevar cabo la tramitación y la elevación de la propuesta de resolución al Jefe de la dependencia de recaudación, le corresponde:
 - a los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la correspondiente solicitud de reembolso
 - a los órganos de recaudación competentes en razón de la adscripción del deudor, cuando la suspensión de la que trae causa la solicitud de reembolso hubiera sido acordada en un recurso de reposición, cualquiera que sea el órgano competente para resolver éste último. o cuando se trate

de suspensiones cuyas garantías obren en poder de los Tribunales Económico-administrativos, o de los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Se prevé la posibilidad de que el Jefe de la dependencia de recaudación atribuya la instrucción del expediente a otra unidad de la dependencia de recaudación cuando así lo aconsejen las necesidades del servicio y con la finalidad de agilizar la tramitación de la solicitud de reembolso.

b.- Deudas tributarias liquidadas por Departamentos ministeriales o entidades u organismos, serán competentes su tramitación y resolución los correspondientes órganos liquidadores, (art.5 .2 del RD136/2000).

c.- Para las deudas tributarias liquidadas por las Comunidades Autónomas o por los Entes Locales, los órganos competentes para instruir y resolver el procedimiento de reembolso del coste de garantías aportadas para suspender la ejecución de las deudas liquidadas por las mismas serán, el primer lugar, los órganos determinados en su propia normativa, y en su defecto, los que ejerzan funciones análogas a las de los órganos mencionados en el ámbito de la Administración del Estado, (art.5.3 del RD 136/2000).

6.6.3. Garantías objeto de reembolso: determinación del coste de las garantías aportadas.

Los costes que van a ser determinados a través de este procedimiento consisten en los satisfechos por el peticionario en la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias, (párrafo tercero, del artículo 1 del RD 136/2000). Las garantías que van a ser objeto de reembolso aparecen enumeradas en el artículo 2 de dicha norma, debiendo entenderse su enumeración como ejemplificativa, ya que, como correctamente expone, el derecho de reembolso alcanzará a las garantías que, prestadas de conformidad con la normativa vigente, hayan sido aceptadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y «*cualquiera otras que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales*». Según esto, solamente darán derecho a reembolso, con independencia del tipo o clase de garantía presentadas, aquellas que hubieran sido aceptadas por la Administración o

los Tribunales, lo cual viene a significar que no darán derecho al reembolso las garantías que se hayan constituido con la finalidad de suspender la ejecución de la deuda tributaria, pero que no hayan sido admitidas por la Administración tributaria o por los órganos judiciales, lo anterior significa que:

a) No dan derecho a reembolso los costes que haya tenido que soportar el solicitante de la suspensión respecto de aquellas garantías que no han sido admitidas para dicha finalidad por los órganos competentes para conceder la suspensión, así por ejemplo, en el caso de suspensión automática, su solicitud, debe de acompañar de *los documentos justificativos de la garantía constituida*», (art.75.2 del RPREA), en el caso de no haber servido para alcanzar la suspensión o no será admitida, los costes soportados no darán lugar al derecho de reembolso. Lo mismo ocurrirá con la modalidad de suspensión dictada por el Tribunal Económico-Administrativo (art. 76 del RPREA), que aunque la constitución no se efectúa hasta que se conceda la suspensión, la mera solicitud ya conlleva unos gastos, como por ejemplo, « *la valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada pro empresas o profesionales especializados e independientes...*», pues bien, en este caso, la no admisión a trámite de la solicitud o su denegación tampoco darán derecho a obtener el reembolso de dichos costes soportados.

b) Esta limitación del derecho de reembolso se produce aunque con posterioridad se haya dictado la resolución o sentencia declarando la improcedencia de la deuda tributaria reclamada. Esto es así debido a que la Administración solamente debe responder del coste de las garantías que han reunido los requisitos para servir de contracautela a la medida cautelar que las originan, como es la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria.

c) En el caso se que el obligado tributario interponga el correspondiente recurso o reclamación frente al acto que deniega la concesión de la suspensión o la no admisión a trámite de la solicitud de suspensión y haya obtenido un pronunciamiento favorable, el derecho de reembolso se deberá de extender también a los gastos que haya podido incurrir el interesado en relación con las garantías presentadas en su momento, siempre que la deuda tributaria, como acto principal motivador de la solicitud de suspensión, haya sido anulado por resolución administrativa o judicial.

d) El derecho de reembolso se extiende también para aquellas garantías admitidas por el órgano competente que concede la suspensión pero que con posterioridad a su otorgamiento se entiende que ya no aseguran la efectividad del acto objeto de suspensión, (art.76.13 del RPREA). En este caso, siempre que haya mediado una resolución favorable al recurrente, como la garantía fue admitida y aseguraba el acto recurrido y no se cancelará hasta que se acredite el ingreso de la deuda y de los intereses generados durante la misma, tendrá derecho al reembolso de los costes que se hayan producido hasta su cancelación(1316), ya que el procedimiento del RD 136/2000, se refiere a las garantías que hayan sido aceptadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias.

e) En el caso de haberse constituido distintas garantías o se hayan modificado las constituidas y admitidas por los órganos competentes a lo largo de las distintas vías de revisión también deben de ser reembolsados los gastos que hayan generado.

El Real Decreto fija la siguiente enumeración de las garantías que generan el derecho de reembolso:

- a.- Aavales prestados por entidades de crédito y sociedades de garantía recíproca.
- b.- Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias
- c.- Prendas, con o sin desplazamiento
- d.- Cualesquiera otras que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales.

Dentro de esta última cláusula de cierre del listado habrá que añadir aquellas otras garantías, como el depósito en dinero en efectivo o valores públicos en la Caja General de Depósitos o, la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de

(1316) En cambio MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, pág.119, considera que «en este supuesto, mediando resolución favorable al recurrente, los costes no serían íntegramente reembolsables en base al procedimiento fijado en el Real Decreto 136/2000, ya que los producidos con posterioridad al alzamiento de la suspensión no serían necesarios para la misma», por tanto, limita el derecho de reembolso hasta el día en que se notifica la resolución de alzada de la suspensión, mientras que para los costes ocasionados hasta la cancelación de la garantía, entendemos que debería acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Leu 30/1992.

la localidad de reconocida solvencia, admitidas por el artículo 75 del RPREA o cualquier otra garantía presenta, basándose en el artículo 76 de dicha norma, que haya sido admitida por los órganos o tribunales competentes para conceder la suspensión, quedando al margen de este procedimiento los supuestos de suspensión sin prestación de garantía, debiéndose acudir al procedimiento general de responsabilidad patrimonial de la Administración para solicitar la indemnización de los posibles daños que se hayan podido ocasionar.

El artículo 3 del RD 136/2000, especifica la forma en que se determinará el coste según el tipo de garantías, aunque como tendremos posibilidad de comentar dicho reembolso quedará limitado exclusivamente al coste de las garantías aportadas, separándose del principio de reparabilidad íntegra del daño, en que se funda la responsabilidad de la Administración(1317).

A la hora de determinar el importe del coste de las garantías presentadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto anulado habrá que tener en cuenta dos aspectos básicos: uno, el tipo de garantía aportada y otro, el tiempo de vigencia de la garantía, no pudiendo limitarse el importe de esta cuantificación poniéndola en comparación con las distintas posibilidades que tiene el obligado tributario para evitar la ejecución del acto(1318).

(1317) El Art.139 de la Ley 30/1991, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, establece como «Principios de Responsabilidad». «1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.

2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente, individualizado con relación a una persona o grupo de personas».

(1318) En este sentido nos sorprende la STSJ de Castilla y León, de 19 de julio de 1993, (JT 1993/962). P. Barriento Lema, Carlos; donde se reconoce el derecho a la indemnización, pero con un límite: siempre que el coste del aval no sea superior al interés legalmente exigido generado por las deudas tributarias si éstas fueran pagadas en su momento a la Administración:

«TERCERO.-En la súplica de la demanda se solicita el abono de intereses legales desde la fecha del ingreso de la deuda tributaria exigida, «así como los gastos ocasionados por los avales prestados». A tal respecto hay que indicar que, de conformidad con el art. 121 de la Ley de Expropiación Forzosa, debe accederse a la petición de indemnización de los gastos ocasionados por el aval bancario que para obtener la suspensión de ejecución de liquidación recurrida, se hubiese prestado, siempre que el coste del aval no sea superior al interés legalmente exigido generado por las deudas tributarias si éstas fueran pagadas en su momento a la Administración, estableciéndose tal límite por la razón de que no debe ser más gravosa para la Administración la suspensión de la ejecución de la actuación tributaria recurrida,

En relación con el primer aspecto, el tipo de garantía aportada, será indiferente la clase de garantía utilizada para obtener la suspensión para que se reconozca el derecho a la indemnización por daños y perjuicios por la anulación del acto(1319), aunque sí se tendrá su importancia a efectos prácticos el tipo de la garantía elegida a la hora de determinar su cuantificación, ya que, en los casos de garantías, como el aval bancario o el depósito o la fianza personal, tanto en supuestos de estimación total o parcial del recurso o reclamación, será fácil cuantificar el importe de constitución y mantenimiento de las mismas. Pero donde si van a surgir importantes problemas prácticos es en aquellos casos donde la garantía prestada sea de carácter real, siendo más difícil su cuantificación(1320).

a) Para los avales, el derecho de reembolso vendrá determinado por la suma de las cantidades efectivamente satisfechas en concepto de comisiones y gastos por

que el inmediato cumplimiento de sus exigencias. La actividad indemnizatoria debe completarse, en su caso, devolviendo las cantidades que en ejecución de la actuación administrativa pudieran haberse ingresado, incrementadas con el interés legal, tal como previene el art. 155 LGT».

(1319) STS de 21 de marzo de 1991, (RJ 2404). P. Llorente Calama, Angel Alfonso: *«Tampoco tiene relevancia a estos efectos la fórmula de garantía elegida, pues de un lado segrega del patrimonio una cantidad inmovilizada e improductiva, susceptible de devengar unos intereses, cuyo importe calculado representa al lucro cesante reclamable, siendo por otro más ventajosa para la Administración, que si se hubiera optado por el depósito que conlleva la devolución del principal más los intereses y no los solos gastos de gestión en el aval de la entidad financiera».*

(1320) TELLO BELLOSILLO, Javier M.ª: *«Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», Rev. de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 180, marzo de 1998, pág.126: «Sin embargo, las dificultades de orden práctico se multiplicarán en el terreno de las otras garantías admitidas por el ordenamiento tributario, como hipotecas -mobiliarias e inmobiliarias-, o prendas -con y sin desplazamiento de la posesión, prendas irregulares, etc.-. La determinación de qué parte de los gastos de constitución de estas garantías se corresponde con la parte de la deuda declarada improcedente es extremadamente complicada, máxime cuando el objeto sobre el que se recae la garantías puede no mantener un valor uniforme a lo largo del tiempo de vigencia de la garantía, como pro ejemplo activos depreciables, títulos negociados en mercados secundarios, otros valores no negociables, etc. Por ello, cabe esperar que las normas reglamentarias sean objeto de inmediata modificación con el fin de regular pormenorizadamente todo esto, pues con una norma de rango legal tan amplia no va a ser fácil una aplicación justa y equitativa del derecho al reembolso del coste de las garantías.*

Probablemente, con la finalidad de ser prácticos, la mejor solución pasaría por modificar el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación para dar entrada en su contenido a las reglas que permitan distribuir los costes de las garantías reales; reglas que podría hacer propias el artículo 74.13 del RPREA (Real Decreto 391/1996), declarando expresamente su aplicabilidad al recurso de reposición al amparo de las previsiones contenidas en el artículo 11 del real decreto 1144/1979, de 7 de septiembre».

formalización, mantenimiento y cancelación del aval(1321) a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia.

b) En el caso de depósito en efectivo, la norma reglamentaria establece que se abonará el interés legal correspondiente a las cantidades depositadas hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia. Por tanto, se deberá de llevar a cabo la devolución de la cantidad depositada, pero además, consideramos que se deberán satisfacer aquellos gastos que se hayan ocasionado como consecuencia de dicho depósito, junto con el pago de intereses(1322) por el tiempo en que ha estado depositada la cantidad que en un principio se reclamaba por el acto que ha quedado anulado.

Es de agradecer esta clarificación sobre la obligación del pago de intereses debido a que era tradicional que no se efectuará el pago de los mismos ya que las cantidades depositadas no están en disposición de la Administración, sino que simplemente lleva a cabo la custodia de las mismas. Pero consideramos que es necesario distinguir entre los intereses de demora y el interés legal del dinero. Es decir, no se satisfacen los intereses de demora por la cantidad que ha sido objeto de depósito, ya que se trata de un caso distinto, al no haberse efectuado el ingreso de la cantidad reclamada,-en caso de ingreso, la Administración dispone del efectivo ingresado-, pero si se debe de satisfacer el interés legal de dinero, debido a que a pesar de tratarse de cantidades indisponibles, desde el momento de la constitución del depósito se esta privando de los frutos que pueden generar a la persona a quien le pertenece. Es decir, la Administración tendrá que efectuar

(1321) STSJ del País Vasco, de 14 de febrero de 1996, (JT 1996/341). P. Chamorro González, Jesús María, el coste vendrá determinado por el importe satisfecho a la entidad avalista, como son los gastos de formalización de la garantía, el gasto de corretaje y la comisión bancaria:

«OCTAVO.-...En el presente supuesto está perfectamente acreditado que el aval prestado por el «Banco Popular Español, SA» ha supuesto o está suponiendo unos desembolsos evaluados en 24.028 pesetas, por gastos de formalización de la citada garantía, 63.057 pesetas, por gasto de corretaje, y una comisión del 0,60% trimestral anticipado, a calcular desde el 20 de enero de 1992 -cuya cuantía exacta se determinará, con tal base, en ejecución de sentencia-».

(1322) La doctrina se había mostrado favorable al pago de interés: PALAO TABOADA, Carlos: « Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Rev. Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, pág.171; MERINO JARA, I.: «Devoluciones y reembolsos», en la obra colectiva: *Derechos y garantías de los contribuyentes*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 601 a 602.

la devolución de la cantidad depositada, pero además deberá de compensar la pérdida de la rentabilidad que con dicha cantidad pudiera haberse obtenido en el mercado, cuantificada en el interés legal del dinero(1323) durante el tiempo que ha durado el depósito.

c) En el caso de fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la ciudad para deudas inferiores a 250.000 ptas, (art.75.6.c) del RPREA y Orden de 26 de junio de 1996), el RD 136/2000 no hace mención de ella, ni en relación con la enumeración de garantías objeto de reembolso ni en la determinación de su coste, aunque a pesar de la omisión lógicamente estos casos también se producen gastos como consecuencia de su válida constitución, aunque sean de pequeña importancia, siendo necesario probarlos.

d.- En las hipotecas mobiliaria e inmobiliarias y prendas, con o sin desplazamiento, el coste de las mismas incluirá las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos: 1º.- Gastos derivados de la intervención de fedatario público; 2º.- Gastos registrales; 3º.- Impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación; 4º.- Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere el artículo 76.5 del Reglamento de procedimiento en la reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

e.- Cuando se hubieran aceptado por la Administración tributaria o los tribunales garantías distintas de las anteriores, se admitirá el reembolso de las mismas, limitado exclusivamente, a los costes acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación.

(1323) Para MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, págs.121 y 122, «esta situación provoca una diferencia de trato absurda frente a los supuestos en que la resolución que pone fin al recurso resulte favorable a las pretensiones del reclamante y éste hubiere ingresado, total o parcialmente, el importe de la deuda tributaria... Aunque es cierto que los costes de las garantías no son ingresos tributarios, la diferencia de trato no se justifica». Para terminar afirmando que: «por ello estimamos que las cantidades consignadas deben devengar un interés cuya cuantía, sea cual sea su denominación, coincida con la prevista para el de demora tributario». Desde nuestro punto de vista, el error existe no porque en estos supuestos se satisfaga el interés legal, sino que al devolver las cantidades ingresadas, se deba de abonar el interés de demora tributario, sin en todos los casos este debería venir cuantificado en el interés legal del dinero y no incrementado un 25%, con independencia de que la Administración sea la acreedora o la deudora de la cantidades a ingresar o a devolver o reembolsar.

Para constitución de este otro tipo de garantías se podrán ofrecer cualquiera de los bienes y derechos que el RGR en su artículo 112 declara como embargables, o la posibilidad del embargo preventivo del artículo 128.2.c) de la LGT, aunque en todos estos casos, a parte de los gastos de los notarios, registradores, se hace complejo la determinación de los coste de formalización, mantenimiento y cancelación, donde muchas veces, el tema será un problema de prueba.

En relación con el *factor tiempo* se establece que el reembolso incluirá los costes devengados hasta los treinta días siguientes de la resolución o fallo, incorporando en el apartado segundo, con el que termina el artículo 3, una cautela, en el sentido, de que si la Administración, por causa imputable a la misma, no hubiera devuelto o cancelado la garantía en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la correspondiente resolución o sentencia, este plazo, que determina el momento final de computo del coste de las anteriores garantías, será ampliado hasta que dicha devolución o cancelación se produzca.

Como afirma MARTÍN FERNÁNDEZ *«el particular no tiene el deber de solicitar la devolución de las garantías, sino que dicha obligación pesa sobre la Administración, que la debe cumplir dentro de los treinta días siguientes a la notificación de la resolución»*(1324), por lo que si la Administración cumple con su deber en plazo, el reembolso solo alcanzará hasta el día de la devolución, siendo esta la situación que se producirá cuando la resolución o fallo judicial ha anulado íntegramente la deuda tributaria y la Administración no decide oponerse con el correspondiente recurso, por lo que se puede decir que adquiere firmeza, ya que la resolución o fallo no es objeto de recurso. Medida adecuada para la correcta indemnización del obligado tributario, aunque consideramos que desde un principio debía haberse establecido como plazo final para

(1324) MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, pág.123, para continuar diciendo que: *«Cumplido este deber en plazo, el reembolso se extiende a los costes devengados hasta el momento de la devolución o cancelación. En caso contrario, habrá que determinar quién es el causante de la demora. Si es el particular -que, por ejemplo, obstaculiza la devolución de la garantía-, sólo tendrá derecho a los gastos ocasionados hasta la notificación y treinta días más, sin que entre en juego la previsión del art.3.2. Cuando sea imputable a la Administración -que será el supuesto más frecuente-, aquél tiene derecho al reembolso de los costes hasta que se produzca la devolución o cancelación de al garantía»*.

determinar el coste de las garantías el día en que la Administración efectúa la devolución de la garantía para que sea cancelada por el interesado, salvo que la devolución no se haya podido efectuar por causas imputables al particular, siendo el cómputo final el momento en que se puso a su disposición para efectuar la devolución. Por tanto, con el factor tiempo, se está haciendo referencia al periodo de tiempo que la garantía se ha mantenido vigente produciendo los efectos de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Esto significa que habrá tener en cuenta todo el tiempo en que la garantía es eficaz para el fin que se presenta, abarcando tanto la fase administrativa como la fase jurisdiccional, no siendo admisible una limitación temporal en relación con este factor al período comprendido entre la prestación de las respectivas garantías y la fecha de notificación de los recursos administrativos(1325), es decir, el elemento tiempo, a la hora de cuantificar el coste de la garantía, viene determinado desde el momento de su constitución válida hasta que se efectúa el ingreso de la deuda tributaria(1326) o su

(1325) En este sentido, la STS de 13 de octubre de 1990 (RJ 8108). P. Madrigal García, Carmelo, dispone que: «...sin que pueda admitirse la petición del apelante de una limitación temporal del período de tiempo que ha de tenerse en cuenta para la cuantificación de la indemnización, pues el aval sigue produciendo su eficacia, aun después de la vía de la reclamación económico administrativa en tanto que no se cancela y tal cancelación no es posible hasta que se ingrese el importe de lo avalado o se decreta definitivamente por los órganos jurisdiccionales la nulidad de las liquidaciones». Rev. Impuestos, Tomo II, 1990, pág.835.

(1326) Se concede la indemnización teniendo en cuenta el periodo de tiempo existente entre la constitución del aval y el momento en que se efectuó el ingreso y no hasta la efectiva cancelación del mismo, en este sentido, la STSJ del País Vasco, de 16 de octubre de 1995, (JT 1995/1332). P. Murgoitio Estefanía, Luis Javier:

«CUARTO.-Resta por acometer la cuestión referida a la pretensión de restablecimiento de situación jurídica por vía de indemnización que formula la parte demandante postulando el derecho a que se le restituya la suma de 291.657 pesetas correspondientes a los gastos de aval derivados de la suspensión en vía económico-administrativa. Ahora bien, del documento foliado al número 62 de los autos se desprende que dicho aval fue autorizado en fecha de 27 de marzo de 1992, y persistió hasta el 7 de diciembre de 1993, por una deuda de 6.005.264 pesetas, mientras que de la propia afirmación actora se deduce que de tal suma total 5.004.387 pesetas, equivalente al principal de la deuda, fueron ingresadas el día 27 de julio de 1992, y el resto, correspondiente al recargo de apremio de 1.000.877 pesetas, fue ingresado en fecha de 14 de mayo de 1993, por lo que deben hacerse dos necesarias precisiones. La primera es que ya la sentencia de esta Sala que ha conocido de la liquidación y el principal de la deuda en su fundamento jurídico quinto impone el abono de los intereses correspondientes a dicha cantidad de 5.004.387 pesetas a contar de la fecha de su ingreso, por lo que un nuevo pronunciamiento de restitución indemnizatoria representaría un doble gravamen para la Administración despojado de toda causa. La segunda precisión es que respecto de la suma exigida en concepto de recargo de apremio, la indemnización por gastos de aval deberá quedar limitada igualmente al período comprendido entre la suspensión y el ingreso, cualquiera que sea el momento en que la garantía se haya cancelado, por idénticas razones, por lo que el pronunciamiento ha de ser deferido a la fase de ejecución de sentencia y limitarse a reconocer los gastos de aval correspondientes a dichas

cancelación o su devolución, por lo que habrá que tener en cuenta a estos efectos el tiempo transcurrido entre la notificación de la resolución y efectiva cancelación y devolución de la misma.

En el caso de que la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías, (art.1. párrafo cuarto del RD 136/2000), debiendo entenderse esta firmeza de acuerdo con lo expuesto anteriormente sobre el presupuesto de «firmeza» para que surja el derecho al reembolso. En estos casos de resolución parcialmente estimatoria y el particular decide continuar la revisión de la misma, tiene la posibilidad de solicitar el reembolso de los costes de la garantía correspondiente a la parte de la deuda anulada, y también, solicitar la reducción proporcional de la garantía, situaciones que consideramos que van afectar a la cuantificación del reembolso. Es decir, si tiene la posibilidad de reducir la garantía afectada y tiene la posibilidad del reembolso parcial no podrá una vez finalizadas la vía de revisión, solicitar el reembolso de la totalidad de la garantía presenta desde un principio cuando tuvo la posibilidad de reducirla y solicitar el reembolso parcial y no lo hizo. Lo que queremos indicar, es como hemos admitido anteriormente, de que adquiere

cantidades que se devengaron antes del ingreso voluntario en la Caja de la recaudación de la Hacienda Foral.

Procede, en tales y parciales términos, la consecuente estimación del recurso y anulación de los actos recurridos, con reconocimiento del derecho a la devolución de la suma de 1.000.877 pesetas, con devengo de intereses a partir del ingreso de la misma, de conformidad con el Decreto Foral de Vizcaya 145/1990, de 4 diciembre, y sin que haya motivo para una especial imposición de costas -artículo 131.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa-».

Existen casos donde el sujeto ha optado por la suspensión, pero antes de la resolución del recurso, efectúa el ingreso de la cantidad adeudada, pero una vez dictada la resolución en sentido favorable, será necesario restablecer la situación creada, existiendo dos clases de medidas:

a) Por un lado la devolución de la cantidad ingresada, junto con el pago de intereses de demora a cuantificar desde el momento del ingreso.

b) y por otro lado, la cuantificación de los gastos de la garantía, en este caso un aval bancario, que a la hora de determinar su cuantificación, a diferencia de la sentencia anterior, consideramos que este periodo es desde el momento en que se constituye la garantía hasta que se efectúa su cancelación, y no hasta el momento del ingreso, a pesar que la garantía puede mantenerse constituida con posterioridad, aunque carezca de sentido su mantenimiento, al perder su finalidad. Pero este periodo entre el ingreso y la cancelación, si es imputable a la Administración, también se debería tener en cuenta para cuantificar el coste de la garantía, no significando un doble gravamen, sino el restablecimiento de una situación que no tenía el deber de soportar el administrado, especialmente cuando es consecuencia del retraso de la Administración en efectuar la devolución de la garantía para su oportuna cancelación.

firmeza la parte de resolución parcial estimada, pudiendo en ese momento solicitar el reembolso del coste de la garantía en esa proporción, si no solicita éste y especialmente, si no solicita la reducción de la garantía en proporción de la deuda subsistente que vuelve a recurrir el obligado tributario, si una vez adquirida la firmeza final de la resolución o fallo, y, estos son de carácter estimatorio, solamente tendré derecho a obtener el reembolso de la garantía aportada, distinguiendo para su cuantificación, entre la parte de los costes de la garantía hasta la primera resolución parcial estimatoria (hasta el mes siguiente de la resolución o fallo) y entre los coste de la garantía necesaria para seguir manteniendo la suspensión durante el ulterior recurso o fallo. Las situaciones que se pueden producir en la práctica si conectamos esta idea con el derecho de reducción proporcional de la garantía del artículo 10 del RD 136/2000 puede ser tan vario pinto que puede dificultar enormemente la cuantía del reembolso de las garantías.

6.6.3.1.- Momento de la fijación de la cuantía.

Ahora de determinar el momento en que se va efectuar la cuantificación del importe de la indemnización habrá que estar al procedimiento seguido para su reconocimiento:

- si el reconocimiento se efectúa en el mismo proceso judicial donde se lleva a cabo la anulación del acto, la cuantificación del coste de las garantías se efectuara en el trámite de ejecución de la sentencia(1327).

- si el reconocimiento se obtiene en el procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial del Estado, la cuantificación vendrá fijado en el mismo.

- si se efectúa en proceso judicial como consecuencia de la denegación tácita o expresa recaída en el procedimiento genérico de responsabilidad patrimonial del Estado, en la misma sentencia, si es estimatoria se efectuará la cuantificación de la indemnización.

- en la actualidad con la remisión del art.12 a norma de carácter reglamentario,

(1327) STS de 3 de abril de 1990, (RJ 2774):«...el Ayuntamiento de Valencia debe ser condenado a pagar a la Fundación apelante el importe de las cantidades que ésta haya satisfecho al Banco por el concepto de comisión o precio del aval hasta que se proceda a su cancelación por el Ayuntamiento, y cuya cuantía se fijará en ejecución de sentencia».

será en este procedimiento propiamente tributario donde se efectuará no solo el reconocimiento, sino además la cuantificación de su importe, siempre que la anulación se haya producido en vía administrativa.

Pero como hemos expuesto anteriormente, consideramos que si la anulación se obtiene a través de una reclamación económico-administrativa o de una sentencia judicial, consideramos que no se hace necesario iniciar otro procedimiento administrativo para que se lleve a cabo el reconocimiento y la cuantificación de la indemnización, sino que, tanto, la resolución, como, la sentencia, se pronuncien sobre dicho derecho, «*sin que sea necesario para ello acudir a un nuevo proceso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 en relación con el 84.c) ambos de la Ley de la Jurisdicción, ya que esta condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de una situación jurídica individualizada*»(1328). Además, una vez reconocido este derecho, en el trámite de ejecución de la resolución económico-administrativa o de la sentencia judicial, se deben de adoptar una serie de medidas como son la devolución de la garantía prestada, por tanto su cancelación, y la determinación del importe de los gastos que ha ocasionado el mantenimiento de la misma, sin necesidad de tener que acudir a un nuevo procedimiento que significaría atentar con el principio de economía procesal.

6.6.3.2. Otro tipo de gastos.

Junto con los gastos que conlleva la prestación de la correspondiente garantía para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria, a lo largo del procedimiento revisor se producen otro tipo de gastos para el contribuyente, como pueden ser la pérdida dejada de obtener o los frutos que habría obtenido de esas cantidades durante la tramitación de los distintos recursos, o, los gastos que le ha conllevado recibir asesoramiento o representación de profesionales o, los gastos de correo, fax, locomoción, bastanteo de poderes, pólizas, etc. y por que no hablar del tiempo que ha tenido que dedicar a solucionar el problema(1329). Todos los anteriores y cualquier otro, distintos del coste

(1328) STS de 3 de febrero de 1989,(RJ 847).

(1329) Como ponía de manifiesto, ARIAS VELASCO, José: «Responsabilidad de la Hacienda Pública por impropio aplicación de la vía de apremio», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1992, pág.63: «¿quién paga

de las garantías, quedan excluidas del artículo 12 de la LDGC, por lo su reintegro deberá pretender obtener ejercitando la acción de responsabilidad frente a la Administración Tributaria.

6.6.3.2.1. Pago de intereses

Junto con el importe del coste de la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías, reconocidos por el legislador, cabe preguntarse si también se haría necesario sumarle el daño emergente y, además, el lucro cesante (art.1.106 Código Civil). Ahora bien, se exige prueba de la realidad del daño y además la prueba a la hora de determinar el lucro cesante. Mostrándose más exigentes en la apreciación del mismo aunque en el caso de no existir una prueba real y concluyente esto no significaba quedar excluido, sino que se admite que teniendo en cuenta las pruebas aportadas que ratifica el daño pero no el importe exacto del daño, se puede acudir a una valoración ponderada o prudencial, como puede ocurrir en aquellas situaciones.

Pero fundamentalmente en este punto nos estamos refiriendo a si junto con el importe de los gastos ocasionados por la prestación y mantenimiento de las garantías la indemnización debe incluir el pago de intereses a satisfacer por la Administración(1330).

La jurisprudencia en relación con la garantía consistente en aval bancario aunque reconoce el derecho a la indemnización no se pronuncian sobre el pago de intereses, pero existen algunos ejemplos que se muestran partidarios de su pago aunque divergen el tipo de interés a pagar, en algunas ocasiones se refieren al interés legal(1331), en otras, el

las horas de gestiones que habrían sido innecesarias».

(1330) TELLO BELLOSILLO, Javier M.^a: «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 180, marzo de 1998, pág.126, considera que «en estos casos el contribuyente tendrá derecho a ser reembolsado, básicamente por dos conceptos: una parte de la comisión de constitución del aval o la fianza que se corresponderá con la parte de deuda declarada improcedente; y en segundo lugar la parte de coste financiero, en sentido estricto, que hubiese girado sobre el exceso de garantías».

(1331) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). Ponente: Navarro Sanchis, Francisco José, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, 1997. Págs. 395: «...debe considerarse que el citado art.81.5 de la LGT no excluye otras causas ni modalidades que pueda dar lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración, como la aquí controvertida, que debe dar lugar al reconocimiento de la responsabilidad patrimonial de la Administración en la cantidad de 205.155 pesetas, a la que habrá que añadir el interés legal correspondiente».

interés de demora del artículo 36.2 de la LGP(1332), en otras, al interés de demora(1333) y en otras, simplemente intereses(1334), no habiendo tampoco coincidencia en relación con el momento en que comienza a devengarse(1335).

(1332) SAN de 30 de abril de 1996, (JT 593), Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 84, julio, 1996, pág.1133: «...Por cuanto queda expuesto, procede estimar el recurso y declarar la responsabilidad de la Administración, y el reconocimiento del derecho de la actora a ser indemnizada por la cuantía solicitada. La estimación de la pretensión principal ha de determinar la acogida también de la pretensión accesoria referida a la reclamación de intereses de demora, consecuencia del art.36.2 de la Ley General Presupuestaria».

SAN de 28 de junio de 1996, (JT 1996/1015). P. Pedra Calvo, Mercedes: «Por cuanto queda expuesto, procede estimar el recurso y declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración y el reconocimiento del derecho de las actoras a ser indemnizadas en las cuantías solicitadas.

Procede asimismo condenar a la Administración al pago de intereses en la cuantía prevista en el art. 36.2 de la Ley General Presupuestaria».

No especifica más nada, se trata de la estimación del recurso contencioso ante la desestimación de la petición de daños y perjuicios ante el Presidente de la AEAT, previa anulación de las liquidaciones por el TEA.

(1333) STS de 21 de marzo de 1991, (RJ 1991/2404). P. Llorente Calama, Angel Alfonso.

Se concede la indemnización de daños y perjuicios «causados por el funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativa Provincial de Albacete, cifrados en un importe de 36.138 pesetas más los intereses de demora contados desde los seis meses de la fecha de prestación del aval bancario, a determinar por la cantidad abonada por dicho concepto en cada momento al Banco Español de Crédito de Albacete...».

(1334) STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (JT 1996/1480). P. Saez Domenech, Abel Angel y STSJ de Murcia, de 4 de diciembre de 1996, (JT 1996/1478). P. Saez Domenech, Abel Angel: «...La Administración demandada deberá indemnizar al actor los perjuicios ocasionados como consecuencia de la nulidad de la resolución impugnada, consistentes en todos los intereses que ha tenido que pagar para mantener el aval bancario como requisito para que la liquidación impugnada no fuera ejecutada...».

En estas dos sentencias se refieren «a los “intereses” que ha tenido que pagar para mantener el aval bancario», que debemos interpretar como todos los gastos para su mantenimiento, es decir, constitución, formalización y no referente al pago de unos intereses compensatorios por las cantidades satisfechas en relación con el aval presentado.

(1335) STSJ de Asturias, de 27 de septiembre de 1996, (JT 1995/1170). P. Querol Carceller, Luis: «...Surge la obligación de indemnizar, en este caso de reparar el daño causado por los gastos desembolsados para obtener y mantener el aval formalizado por el demandante para conseguir la suspensión de la deuda reclamada, de la propia declaración de ingreso indebido, en consecuencia, efectuada ésta, la Administración debió de proceder al abono de dichos gastos como le fueron reclamados.

CUARTO.-Lo razonado, unido a la acreditación de los gastos causados por la prestación del aval en garantía de la deuda reclamada, procede acceder a la pretensión deducida en el sentido de indemnizar al demandante en la cantidad de 1.291.912 ptas. e intereses legales de esta cantidad desde la fecha de su reclamación tras efectuarse el reconocimiento de devolución de los ingresos indebidos, y todo ello, sin hacer un especial pronunciamiento en costas procesales a tenor de lo prevenido en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional».

En este caso hay que satisfacer el interés legal, desde la fecha en que se efectuó la reclamación del importe de los gastos del aval, una vez que se declaró la nulidad de la liquidación, es decir, equipara

Ante el pago de estos intereses tenemos que diferenciarlos del pago de intereses de demora que se devengan como consecuencia de la devolución de lo ingresado de forma no debida, tanto en la devolución de ingresos indebidos, como de devoluciones de oficio, debido a que existe una radical diferencia, en estos se efectúa un ingreso en las arcas de la Hacienda Pública, pero mientras que en el supuesto que comentamos no se ha producido ningún ingreso, sino que con el pago de estos intereses se está tratando de compensar o indemnizar la rentabilidad dejada de percibir como consecuencia de los gastos que ha ocasionado la prestación o mantenimiento de las garantías aportadas para obtener la suspensión de un acto no conforme a Derecho. Por tanto, se debería de abonar el interés legal aplicado sobre las cantidades que ha ido costeando el contribuyente ya que *«si el contribuyente tiene derecho a exigir a la Administración Tributaria intereses de demora con ocasión de la devolución de un ingreso que nunca se debió realizar, de la misma forma tiene derecho a exigir los intereses correspondientes a unas cantidades que se ha visto obligado a ofrecer o gastar respecto de un acto que careció de validez y respecto del cual, nunca se debió afianzar para detener su ejecutividad»*(1336).

También hay que especificar que una vez que esta reconocida y cuantificada la indemnización (coste de la prestación y mantenimiento de la garantía más el correspondiente interés legal), si la Administración se retrasa en el pago también va generar el pago de intereses debido a que *«el retraso en el pago se convierte, así, en una nueva lesión patrimonial que el perjudicado tampoco tiene el deber jurídico de soportar»*(1337), de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 de la LGP, según el

el tratamiento de la responsabilidad del aval, junto con el pago de intereses desde el momento del reconocimiento de devolución de los ingresos indebidos, pero debemos destacar, que en el caso de la devolución se efectuara desde que se practico el ingreso y en este caso, en relación con el aval, según la sentencia, el pago de intereses se efectúa desde el momento del reconocimiento de la devolución, que debemos identificar con el momento en que se declara nula la liquidación y se efectúa su reclamación. Cuando lo lógico, si hay que satisfacer intereses compensatorios, estos deberán computarse desde el momento en que comenzaron a pagar las cantidades a la entidad avalista.

(1336) FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Edt. Tro, Valencia, 1998, pág 174 y de la misma opinión, PERA VERDAGUER, Francisco: *«Breves reflexiones sobre la Ley 1/1998, Rev. La Ley, 1998-2.*

(1337) SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *DERECHO ADMINISTRATIVO. La jurisprudencia del Tribunal Supremo.* Edt. Centro de Estudios Ramón Areces S.a., Madrid, 1989, pág. 714.

cual, transcurridos tres meses sin el abono de la indemnización contados desde la notificación de la decisión donde se reconoce el derecho a la indemnización, comienza el devengo de los intereses. Aunque en este caso se trata de un interés moratorio -por la dilación de la Administración en atender a sus obligaciones, y no, como en el caso anterior, un interés que asegura la reparación plena de la lesión sufrida, consideramos que también el tipo de interés será el legal y no el de demora.

6.6.3.2.3. Asesoramiento de profesionales.

Ante el reconocimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de haber declarado contrario a derecho el acto administrativo, si éste se ingresó el importe de la indemnización se materializa en el pago de los intereses de demora, y si se obtuvo la suspensión, en el reembolso de los costes de las garantías aportadas; pero junto a esta responsabilidad reconocida en primer momento por la doctrina y la jurisprudencia y después por la normativa, también se ha manifestado el deseo de que dicha responsabilidad se extienda a todos aquellos gastos que se han ocasionado para poder obtener la nulidad del acto administrativo. Siendo uno de ellos, los gastos devengados como consecuencia del asesoramiento jurídico concertado por el obligado tributario.

Sobre esta cuestión existen unos pronunciamientos judiciales(1338) que tras la previa anulación del acto por el Tribunal Económico-Administrativo, dirigen su petición de responsabilidad frente al órgano correspondiente para que este se pronuncie sobre el reembolso del importe de los avales y sobre lo abonado de los honorarios del profesional que le prestó sus servicios de asesoramiento y, ante el acto presunto denegatorio, o estimatorio en relación con el importe de los avales, interpone el correspondiente recurso contencioso-administrativo contra dichas resoluciones.

SsAN de 12 de febrero de 1999 y de 5 de marzo de 1999. P. Pedraz Calvo, condenan a la Administración de los gastos de las garantías presentadas para la obtención de la suspensión junto con los intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 45 de la LGP.

(1338) SAN de 24 de marzo de 1997. Ponente: Pedraz Calvo. Rev. Impuestos, núm. 24 diciembre de 1997, pág. 41.

STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). Ponente: Navarro Sanchis, Francisco José, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997. Págs. 394 a 395.

STSJ La Rioja, de 17 de mayo de 1997, (JT 775), Ponente: Iglesias Duarte, Valentín de la, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, pág. 333.

Pues bien, los motivos por los que se niega el derecho a ser indemnizados por dichos gastos debido a la falta de unos de los requisitos materiales para la existencia de dicha responsabilidad, es decir, el nexo causal entre el daño y la actuación administrativa, es decir, al no ser preceptiva la intervención de letrado u otro profesional en la vía administrativa, (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa), este gasto ocasionado no esta en relación directa con la nulidad del acto administrativo:

«...El TS en reiterada doctrina jurisprudencial ha venido exigiendo para que, a tenor de lo dispuesto en el art.40 LRJAE y art. 106.2 CE, surja la responsabilidad patrimonial de la Administración tres requisitos: 1) la efectiva realidad de un daño evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas que el particular no tenga obligación de soportar; 2) que la lesión originada al particular reclamante en sus bienes o derechos sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, y 3) que la relación de causalidad entre los dos elementos anteriores no quiebre por causa de fuerza mayor o actos imputables al propio interesado o a un tercero.

...En el supuesto enjuiciado el contribuyente es letrado, y sostiene que puesto que se defendió a sí mismo, debe abonársele la correspondiente minuta de honorarios que al parecer se giró y se abonó a sí mismo.

El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que le pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A tales efectos, por mucho que en la normativa del IRPF y del IVA se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo (art.12 Regl. del IVA y art. 39 Regla. del IRPF), como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones Económico-Administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto) por lo que se contrató a sí mismo.

Por cuanto queda expuesto, procede desestimar el recurso y mantener la resolución administrativa impugnada en su integridad»(1339).

«No cabe aceptar, en cambio, la indemnización pedida para reparar el sacrificio patrimonial derivado del asesoramiento jurídico, que no es un gasto directamente derivado, en relación causal inequívoca, de la nulidad del acto administrativo cuya revisión sustanció y resolvió el TEAR, sino del interés y beneficio de la recurrente de valeñse del auxilio jurídico de profesionales del Derecho, en intervención no preceptiva para comparecer y actuar en la vía económico-administrativa. Este concepto viene a emparentarse con el régimen de las costa judiciales, que excluyen de su tasación aquellos gastos devengados por profesionales cuya intervención es

(1339) SAN de 24 de marzo de 1997. P. Pedraz Calvo. Rev. Impuestos, núm. 24 diciembre de 1997, págs. 40 a 41.

innecesaria en el proceso»(1340).

Además, otro motivo utilizado es la falta de prueba de que los gastos alegados hayan sido consecuencia del asesoramiento prestado para obtener la nulidad del acto:

«De igual forma, aquí no sólo que la actuación profesional no era requerida por las normas procedimentales aplicables, sino que tampoco afloró formalmente, como con acierto recuerda la contestación a la demanda, a las actuaciones promovidas por la actora, que intervino siempre en su propio nombre y representación, relegando el invocado asesoramiento a un plazo meramente privado o interno. siendo ello así, no se puede imputar a la Administración el antedicho gasto, al no constituir una consecuencia, anudada por una relación de causalidad, al funcionamiento de los servicios públicos, por tratarse de un gasto provocado por pura voluntad de la interesada»(1341).

Básicamente los argumentos en que se basan para dicha exclusión de indemnización consisten en:

- *«que no es un gasto directamente derivado, en relación causal inequívoca, de la nulidad del acto administrativa»(1342), «con lo que se quiebra la precisa relación de causalidad entre el hacer administrativo y el daño sufrido»(1343).*

-«intervención no preceptiva para comparecer y actuar en la vía económico-

(1340) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). P. Navarro Sanchís, Francisco José. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 392 a 394.

La STSJ de La Rioja de 17 de mayo de 1997, (JT 751). P. Iglesia Duarte, Valentín de la. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 332 a 333: *«...pues tales gastos no son necesariamente causados de manera directa por la incorrecta liquidación practicada, con lo que se quiebra la precisada relación de causalidad entre el hacer administrativo y el daño sufrido, sino producto directo del voluntario deseo del interesado de acierto en la gestión, en el que pudo ser optativamente satisfecho mediante escritos personales ante los órganos administrativos competentes»*

(1341) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). P. Navarro Sanchís, Francisco José. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 392 a 394.

La STSJ de La Rioja de 17 de mayo de 1997, (JT 751). P. Iglesia Duarte, Valentín de la. Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 332 a 333: *«...De otro lado, el expediente administrativo remitido y la documentación complementaria aportada a instancia del actor, en ningún escrito revela que interviniera realmente la consultora que libra la minuta que se aporta a los autos, ni ésta resulta ratificada mínimamente en prueba. Todo lo cual obliga al rechazo de esta pretensión».*

(1342) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). Ponente: Navarro Sanchis, Francisco José, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, pág. 394.

(1343) STSJ La Rioja, de 17 de mayo de 1997, (JT 775), Ponente: Iglesias Duarte, Valentín de la, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, pág. 333.

administrativa»(1344), siendo «producto directo del voluntario deseo del interesado de acierto en la gestión, en el que pudo ser optativamente satisfecho mediante escritos personales ante los órganos administrativos competentes»(1345).

- «la actora, que intervino siempre en su propio nombre y representación, relegando el invocado asesoramiento a un plazo meramente privado o interno»(1346), donde «en ningún escrito revela que interviniera realmente la consultora que libra la minuta que se aporta a los autos, ni ésta resulta rarificada mínimamente en prueba»(1347). Excluyendo también de esta posibilidad aquellos supuestos donde el contribuyente se defiende a sí mismo(1348).

Por otro lado existen pronunciamientos jurisprudenciales que reconocen el derecho a ser indemnizados por el importe de los gastos de asesoramiento:

«En cuanto a los honorarios del letrado que dirigió el recurso que culminó en la anulación del acta de Inspección modelo A02, folio 27091 relativa al IS, donde se imponía una sanción a la actora de 19.217.155 ptas.

Si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el art.35 RPREA, este Tribunal ha de aplicar las leyes teniendo en cuenta la realidad; es decir, que de hecho tal asistencia es imperativa una vez

(1344) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). Ponente: Navarro Sanchis, Francisco José, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 394.

(1345) STSJ La Rioja, de 17 de mayo de 1997, (JT 775), Ponente: Iglesias Duarte, Valentín de la, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, pág. 333.

(1346) STSJ de Cantabria, de 9 de mayo de 1997, (JT 773). Ponente: Navarro Sanchis, Francisco José, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, págs. 394.

(1347) STSJ La Rioja, de 17 de mayo de 1997, (JT 775), Ponente: Iglesias Duarte, Valentín de la, Rev. Jurisprudencia Tributaria, núm. 12, 1997, pág. 333.

(1348) SAN de 24 de marzo de 1997, Ponente: Pedraz Calvo. Rev. Impuestos, núm. 24, diciembre, 1997, pág.41: «En el supuesto enjuiciado el contribuyente es letrado, y sostiene que, puesto que se defendió a sí mismo, debe abonársele la correspondiente minuta de honorarios que al perecer se giró y se abonó a sí mismo.

El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que el pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A tales efectos, por mucho que en la normativa del IRPF y del IVA se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo (art.12 Regl. Del IVA y art. 39 del Reg. Del IRPF), como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico-administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto) por lo que se contrató a sí mismo».

comprobada la complejidad de los procedimientos impugnatorios y la especialización de los funcionarios y órganos administrativos ante quienes han de desarrollarse tales procedimientos. La Sala considera que la actora, sin asistencia letrada, no hubiera alcanzado el resultado indicado más arriba, la anulación de una sanción contraria a derecho.

Por cuanto queda expuesto, procede estimar el recurso y declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración y el reconocimiento del derecho de los actores a ser indemnizados en la cuantía de 1.318.303 ptas»(1349).

De acuerdo con los pronunciamientos anteriores parece ser que la indemnización por el importe de los gastos de asesoramiento en la vía administrativa viene condicionado por el hecho de la necesidad del mismo para obtener como resultado la declaración de nulidad de un acto tributario.

Sobre la asistencia especializada que puede solicitar el obligado tributario solamente, en el caso de las reclamaciones Económico-Administrativas aparecía recogida la obligatoria de la asistencia de abogado para aquellos supuestos donde se haya solicitado la celebración de vista pública (art.32 del Real Decreto Legislativo 2795/1980). Salvo para esta situación, no se está imponiendo que las actuaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos se efectúen con el asesoramiento de un técnico en materia tributaria, si no que, en principio, el ciudadano tienen la libertad de decidir si solicita el asesoramiento sobre la cuestión tributaria en cuestión, o si actúa por sí, o bajo un representante voluntario, que puede ser profesional de la cosa o no.

Esta situación de libertad(1350) que existe en la actualidad proviene como consecuencia de que la Ley 25/1995, de 20 de julio, modificación parcial de la LGT, llevo a cabo la derogación del art. 13 del Real Decreto Legislativo 2795/1980. Haciendo un poco de historia, fue a partir del art. 41 del RPREA de 1959 cuando en la revisión

(1349) SAN de 16 de diciembre de 1996. Ponente. Pedraz Calvo. *Rev. Impuestos*, núm.20, segunda quincena de 1997, pág. 85.

(1350) ALVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: «La intervención preceptiva de letrado en el procedimiento económico-administrativo: génesis, evolución normativa y situación actual tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 244, abril-junio, 1997, pág. 291: «...porque la desaparición (salvo en algún supuesto sobradamente justificado) de la obligación de la presencia Letrada en la vía económico-administrativa supone, en definitiva, otorgar al particular la libertad de decidir, según su conveniencia y no por imposición, si actúa o no en dicho ámbito bajo la dirección técnica de un Abogado en ejercicio».

administrativa de cuestiones tributarias se introdujo la obligatoriedad de la intervención de Abogado en ejercicio, en dos casos concretos, según su artículo 41: a) cuando el interesado en la reclamación económico-administrativa no actué por sí o por medio de representante legal y el mandato no sea el propio de Administradores, Gerentes o Directores de Sociedades; b) cuando se hubiere solicitado la vista pública.

Posteriormente el RD-Leg. 2795/1980, añade otras dos situaciones a las dos ya existentes, en su art.13, siendo necesaria la dirección técnico-jurídica del asunto por un Abogado en ejercicio cuando: c) se interponga el recurso extraordinario de revisión; d) se interponga el recurso ordinario de alzada, siempre que éste, el acto administrativo impugnado derive directamente de un expediente calificado como defraudación y exceda de la cuantía fijada en el art.38.2 del RPREA de 1981, de 2 millones de pesetas(1351).

Esta situación(1352), como hemos comentado, ha permanecido hasta que se ha efectuado la derogación expresa del art.13 del RD-Leg. 2795/1980 por la Ley 25/1995, de 20 de julio(1353), siendo en la actualidad preceptiva la intervención de Abogado

(1351) Tanto en el RPREA de 1959, como en el RD-Leg. -art.13.3-, y en el RPREA de 1981, -art.38.3-, no sería necesaria la intervención obligatoria de letrado en los supuestos anteriores si concurría la circunstancia descrita en el art.6, en la actualidad, art.20 del Estatuto General de la Abogacía, es decir, para aquellos casos en que el Decano del Colegio de Abogados hubiese habilitado a las personas mayores de edad y que poseyeran el título de Licenciado o Doctor en Derecho para la defensa de asuntos propios o de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

(1352) Sobre la situación derogada puede consultarse a: TURPIN VARGAS, J.: *El procedimiento económico-administrativo*, Edt. Edersa, Madrid, 1968, pág. 279 y sigs. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: *Las reclamaciones económico-administrativas*, Edt. Ministerio de Economía y Hacienda, 1983. Págs. 80 y sigs. y *Procedimiento económico-administrativo*, Edt. I.E.F., Madrid, 1974, Págs. 116 y sigs. GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JÁUDENES, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Edt. Civitas, Madrid, 1983, Págs. 448 y sigs. LOZANO SERRANO, C. Obra colectiva: *Cuestiones tributarias PRÁCTICAS*. 2.º ed. Edt. La Ley, Madrid, 1990, Pág.. 865. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La representación en el ordenamiento tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995. Págs. 395 y sigs.

(1353) Para ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: «La intervención preceptiva de letrado en el procedimiento económico-administrativo: génesis, evolución normativa y situación actual tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 244, abril-junio, 1997, se ha restaurado la legalidad vulnerada como consecuencia de establecer el art.41 del RPREA de 1959 y el art.13 TAPEA la obligatoriedad de asistencia de Abogado para los casos de actuación mediante representante voluntario, interposición del recurso extraordinario de revisión y del recurso ordinario de alzada siempre que en éste último caso el acto administrativo impugnado derivase directamente de un expediente calificado como defraudación y su cuantía excediera de dos millones de pesetas, ya que todas estas situaciones significan una

ejerciente, solamente para aquellos casos en que se solicite la apertura de vista pública(1354).

Al igual que la jurisprudencia, la doctrina se divide entre los que consideran que al no ser preceptiva la intervención de profesionales en sede administrativa no dará lugar a su reembolso de los gastos provocados de manera voluntaria por el obligado tributario que contrato sus servicios, pero si cuando se asista en un proceso contencioso-administrativo(1355) y, por otro lado, los partidarios de una reparación integral del

extralimitación del ejecutivo en relación a la remisión normativa y a la delegación legislativa contenidas en la Disposición Final de la LPA de 17 de julio de 1958, ya en la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo, respectivamente, donde se autorizaba la aprobación de un Reglamento y de un Real Decreto-Legislativo, respectivamente, para la adaptación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas a las directrices de la LPA. En estos casos, en vez de adecuar dicho procedimiento a dicha Ley, se separa de la misma, extralimitandose, ya que dichas previsiones no aparecían en la misma, salvo para el supuesto de la «vista pública» por el hecho «*de constituir una especialidad del procedimiento económico-administrativo que no tenía su reflejo en el procedimiento administrativo general y que, por ello, no era objeto de regulación en la LPA, con lo cual, al no existir directriz a la que ajustarse en este punto, difícilmente podía extralimitarse el TAPEA, a la hora de regular este concreto aspecto*», Pág. 281.

(1354) Ha surgido la duda sobre la vigencia de esta asistencia preceptiva de Abogado en los casos de vista pública, ya que esta situación era una de las distintas posibilidades que aparecía recogida en el art. 13 del RD-Leg., dentro del Título Tercero, rubricado «De los interesados», para a continuación, la misma norma en su Título Octavo, denominado «Procedimiento» en su art.32 reitera la necesidad de que para solicitar la celebración de la vista pública se deberá hacer por escrito firmado por Abogado, para que si, discrecionalmente, el Tribunal Económico-administrativo concede dicha solicitud, informen en derecho sobre las pretensiones de su representado. Precepto que es básicamente reproducido en el art.97 del nuevo RPREA de 1996. ¿Hay que extender la derogación del art.13 también al art.32?. Sobre esta cuestión, se han mostrado favorables sobre la plena vigencia del art.32 del TAPEA debido a que «*si el legislador hubiere querido suprimir también la intervención preceptiva de Letrado en lo que atañe a la vista pública debería haberlo hecho de manera expresa, razón por la cual, al no haber procedido de esta forma, no cabe, a mi entender, sino afirmar la plena vigencia de la previsión contenida a este respecto en el ya citado art.32 del TAPEA*», ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: «La intervención preceptiva de letrado en el procedimiento económico-administrativo: génesis, evolución normativa y situación actual tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 244, abril-junio, 1997, pág. 285. En el mismo sentido: PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Edt. McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 243.

(1355) CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág.229, considera que «serían reclamables sólo aquellos gastos que nacen de actos que son de obligado cumplimiento para el recurrente. Así, podría reclamarse los gastos de procurador y de asistencia profesional para que se asista en un procedimiento contencioso-administrativo. Por ello, si estos gastos se han realizado en sede económico-administrativa, consideramos que no serían jurídicamente reclamables, pues no serían en puridad, completamente necesarios, pro lo que no existiría en ese caso el nexo causal requerido entre el acto administrativo y el perjuicio causado, sino efecto directo del voluntario deseo de interesado de acertar en la gestión, no aceptando la opción de haber recurrido mediante escritos personales ante los

daño(1356), aunque otros constatan que la anterior medida podría ocasionar una gran distorsión financiera(1357)

En relación con la ruptura del nexo causal al no ser preceptiva la intervención de profesionales en el ámbito administrativo de revisión tributaria consideramos que es necesario matizarla teniendo en cuenta los siguientes aspectos: a) Con la no intervención obligatoria de profesionales se pretendía crear una vía de revisión de fácil acceso y bajo coste económico para el obligado tributario. b) Pero a pesar de dicha finalidad, en la práctica se hace necesaria, por no decir obligatoria, la intervención de una persona experta en la materia, no solamente para el correcto asesoramiento del contribuyente, sino además, para poder obtener una correcta defensa de sus pretensiones frente a la Hacienda Pública, todo ello debido a la complejidad del sistema tributario español, motivado, en más de las ocasiones deseadas, por una política tributaria tendente a

órganos administrativos competentes. En efecto, entendemos que si en sede administrativa no es preceptiva la intervención de profesionales no ha de tener lugar la solicitud de reembolso de dichos gastos». GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El Derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de Ley 17/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero». *Rev. Fiscal. Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pág.76.

(1356) IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.18. D-27, 4 - 10 de mayo de 1992, pág.413 y en «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 176, 1997, pág. 29. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.203 y en *Suspensión del acto tributario, garantías e indemnización del contribuyente*. Colección de Jurisprudencia Tributaria, Tecnos, Madrid, núm.84, 1995, pág.24. MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág.111. PALAO TABOADA, Carlos: «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Estudios Financieros*, núm.171, junio, 1997, pág.38. NUEZ SÁNCHEZ, Elisa de la y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág.392.

(1357) FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente*, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes), Edt. Tro, Valencia, 1998, pág. 172: «Olvidad este principio e introducir modificaciones legales al respecto, podría ocasionar una distorsión financiera importante que llevara a desconocer los principios de eficiencia y equidad en la asignación del gasto (artículo 31.2 CE), acarreado incluso un efecto perverso: al precisarse ingentes recursos para reembolsar los honorarios de asesoramiento, la Hacienda Pública tendría mayor avidez de ingresos y, al fin de la película, quizá los principios y el cambio de filosofía que ahora se pretende instaurar en la AT quede en un breve anuncio publicitario».

Participa de dicha reflexión, BLASCO DELGADO, Carolina: en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág.112.

solucionar problemas puntuales con reformas parciales que a establecer un verdadero sistema armonizado con unas instituciones, las básicas, asentadas en fuertes pilares. c) ¿hasta que punto se puede saber que sin su participación se hubiera obtenido el mismo resultado, la anulación del acto?, tanto en el recurso de reposición como en las reclamaciones económico-administrativas se deben de resolver todas las cuestiones que aparezcan en el expediente, hayan sido o no alegadas por el actor, ¿se obtendría el mismo resultado ante un escrito bien fundamentando, con la exposición y argumentación jurídica de cada una las posibles irregularidades detectadas, que ante un escrito genérico pidiendo la revisión de acto?. Pensamos que no. d) Por tanto, consideramos que si existe ese nexo de causalidad entre la intervención del profesional y la anulación del acto. e) Además no debemos olvidar que nos encontramos en la revisión de unos actos dictados por la Administración Tributaria, lo cuál significa que el contribuyente esta solicitando el auxilio para su revisión (para evitar la autotutela declarativa y ejecutiva que cuenta la Administración), bien, en sede administrativa, o bien, en sede judicial, como consecuencia obligatoria del sistema de revisión existente, por lo que no puede causarle un perjuicio aquél que tiene y obtiene la razón. e) Si la Administración trabaja para salvaguardar el interés público, donde sus triunfos benefician a todos, sin errores no deben de soportarlos unos pocos, sino la colectiva. f) De acuerdo con lo anterior, el contribuyente que obtiene la razón no solamente se queda satisfecho por que se hayan admitido sus pretensiones y la actuación Administrativa haya quedada sin efectos o por que obtenga el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión o con el abono de los interés de demora en el caso de haber efectuado el ingreso, sino que además su patrimonio, para volver a la situación inicial necesita que le abonen los gastos que le haya ocasionado el tener que reaccionar frente a la actuación administrativa, como son los gastos de los profesionales, es decir, debe obtener una indemnización que deje el patrimonio del deudor en similares circunstancias a la existentes en el momento de recibir el acto posteriormente anulado.

Otro aspecto distinto es el camino adecuado para efectuar su reconocimiento y cuantificación, lo que esta claro, es que el artículo 12 de la LDGC cierra la puerta a este

tipo de gastos(1358). Hasta ahora el camino utilizado era la acción de responsabilidad frente a la Administración Pública, aunque consideramos que esta vía debe ser utilizada para otro tipo de perjuicios que carezcan de una regulación específica, y en el caso que comentamos, nos estamos refiriendo a las costas procesales(1359). Siendo esta la institución que debe de regular cuando se deben de abonar las mismas, aunque en la actualidad estas bien reguladas solamente para la vía contencioso-administrativa, en el artículo 139 de la LJCA, que recoge la particularidad de la condena en costas en el proceso administrativo. Siendo sus notas esenciales(1360) las siguientes: a) En primera o única seguirá rigiendo el criterio de la Ley de 1956, basado en la mala fe o temeridad como elemento subjetivo determinante de la imposición en costas; b) En primer o única instancia se aplicará el criterio objetivo del vencimiento y no el subjetivo cuando las pretensiones sean de cuantía económica inferior al posible coste de la asistencia letrada al actor(1361); c) Para las demás instancias y grados, se regirá por el criterio objetivo del vencimiento, extendiéndose tanto a los recursos contra las sentencias o autos que pongan fin al proceso principal, sino a todos los recursos devolutivos (apelación, queja, casación en interés de ley y para unificación de doctrina y revisión). d) La condena en costas que regula la LJCA no hace distinción entre la Administración y los particulares, por tanto, ambos pueden ser condenados en costas.

(1358) En la Enmienda núm.47 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU), se proponía «Asimismo, se deberá reembolsar, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales para defensa de los intereses». Enmienda retirada el 13 de noviembre de 1997, por tanto, no admitida y, lógicamente, deja clara la intención del legislador de no incluir este tipo de gasto como un derecho integrante en la esfera del contribuyente.

(1359) MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, Prólogo de la obra de MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág.12: «Aunque, según apuntaba anteriormente, es obligado reconocer la encomiable y progresiva labor de nuestros Tribunales de Justicias en el tema de la responsabilidad de la Administración, también es cierto que le proceso está aún lejos de concluir y creo que, en pro de la reparación integral del daño, debería ser más frecuente la condena en costas a la Administración».

(1360) RIVERO GONZÁLEZ, Manuel: «Comentarios al Título II, Título IV, Capítulo II; Título VI, Capítulos III y IV», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*. Edt. Aranzadi.1998, págs.1.097 y sigis.

(1361) Interpretación que se desprende del inciso final del artículo 139.1 de la LJCA: «...No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, (en primera o única instancia) se impondrán las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas cuando de otra manera se haría perder al recurso su finalidad».

Consideramos que éste debería ser el camino, siempre que se desee potenciar la vía económico-administrativa y se desee evitar que continúe existiendo este problema, se debería regular en la Ley General Tributaria la posible condena en costas con unos criterios similares a los expuestos anteriormente, aunque no tienen por que ser iguales, ya que el ámbito tributario cuenta con la especialidad de las reclamaciones económico-administrativas que no existen en otros sectores del ordenamiento administrativo(1362). Desde nuestro punto de vista, entre el criterio subjetivo y el objetivo, somos partidarios de este último, el criterio del vencimiento en favor del obligado tributario, por tanto, cuando el acto es anulado, la Administración debería ser condenada en costas(1363). Mientras el criterio de la mala fe o temeridad sería utilizado desde dos perspectivas distintas: a) Para imponer una multa al funcionario que dicto el acto, es decir, la Administración satisface la costas al contribuyente, pero cuando el acto se caracteriza por la falta de diligencia en el actuar administrativo o se aprecia una actitud administrativa abusiva e indefendible, el perjuicio debe recaer también sobre el causante del mismo. b) Cuando son desestimadas totalmente la pretensiones del contribuyente y se aprecia la mala fe o la temeridad, será condenado en costas(1364), pero además, no debería de

(1362) NUEZSÁNCHEZ, Elisa de la y PÉREZ TORRES, Eusebio: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000, pág.392: «Aunque en las reclamaciones y recursos administrativos no sea preceptiva la intervención de profesionales, su ausencia en los casos en que el problema sólo está al alcance de éstos puede hacer inútil un recurso que, no se olvide, es preceptivo y tiene una duración legal prevista de un año. Este carácter cuasijudicial -excepcional en el Derecho Administrativo- aconseja introducir alguna regulación en este punto, por respecto a la dimensión concedida a las reclamaciones económico-administrativas».

(1363) No resultaría totalmente injustificado que la Administración debería ser condena en costas cuando se demuestra que la liquidación es incorrecta en contrapartida de lo extraordinarios privilegios de presunción de legalidad y ejecutividad que cuenta la Administración.

(1364) En este sentido, IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.18. D-27, 4 - 10 de mayo de 1992, pág.414: «La modificación debería contener la previsión de que en caso de ser totalmente desestimadas las pretensiones del reclamante y, por tanto, confirmadas las resoluciones administrativas o judiciales, se impondrán las costas al mismo únicamente en el caso de que haya recurrido con abuso de derecho, mala fe o temeridad...Esta previsión de imponer costas al reclamante únicamente en los casos citados tiene como finalidad establecer una medida de compensación procesal en favor del administrado, moderadora de los privilegios exorbitantes de que goza la Administración. (Aparte de la consideración de que le contribuyente ya paga el servicio público de justicia y de los defensores de la Administración con sus impuestos)».

abonar los gastos del profesional que tan nefastamente le asesora(1365).

6.6.4.- Procedimiento para obtener el reembolso del coste de las garantías.

6.6.4.1.- Iniciación del procedimiento (art.6).

El procedimiento se iniciará a instancia del interesado mediante la presentación por escrito dirigido al órgano competente del artículo 5 de dicho Real Decreto 136/2000, debiendo contener las siguientes circunstancias: a.- Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, así como domicilio a efectos de notificaciones. b.- Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud. c.- Lugar y fecha. d.-Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresa por cualquier medio. e.- Órgano al que se dirige.

Junto con las circunstancias anteriores deberá acompañar a la solicitud los siguientes datos o documentos: a.- Copia de la resolución, administrativa o judicial, por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo cuya ejecución se suspendió con mención de su firmeza. b.-Acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita.

En el supuesto de avales, deberá aportarse certificado expedido por la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca concedente del aval, haciendo constar las cantidades satisfechas a la misma por la concesión, mantenimiento y cancelación del aval, con expresión de la cantidad avalada así como copia del aval presentado.

En relación con otras garantías distintas del aval, se remite a lo especificado en

(1365) Con esta medida se pretende delimitar la responsabilidad de los profesionales cuando llevan a cabo el asesoramiento demandado por unos ciudadanos que se dejan llevar por quien se llama profesional pero que nunca es el responsable de la desestimación de las pretensiones que induce al asesorado.

NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «Reflexiones acerca de un posible Estatuto del Contribuyente (I)», *Rev. Carta Tributaria*, monografías, núm.224, 1 de mayo de 1995, pág.8: «Por lo que se refiere a la figura del asesor fiscal, hace tiempo que la doctrina viene pronunciándose en el sentido de exigir una mínima regulación de la misma, aunque no se nos oculta la dificultad que entraña la tarea. Pero sí parece deseable regular su actuación ante la Administración Tributaria (en representación o no del sujeto pasivo) y, sobre todo, las consecuencias de la misma. Parece excesivo que sea sólo el contribuyente el que soporte las consecuencias negativas de un insuficiente o incorrecto asesoramiento».

el artículo 2 de esta norma, debiendo en indicar en el caso de:

- Garantía consistente en depósitos en dinero efectivo, la fecha de constitución del depósito.
- Garantías consistente en hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y prendas, con o sin desplazamiento se deberá de acreditar: los gastos derivados de la intervención de fedatario público, gastos registrales, impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación y los gastos derivados de tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía.
- Para otro tipo de garantías distintas de las anteriores, se deberá de acreditar los costes en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación.

Debiendo incluir una indicación expresa del expresiva del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, pudiendo optar por: 1º.- Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito o bancaria. 2º.- Cheque cruzado o nominativo. 3º.- Compensación en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Ante esta iniciación del procedimiento exclusivamente a petición del interesado no dejando abierta la posibilidad de inicio del mismo de oficio se convierte en una importante deficiencia carente de justificación, salvo que con la misma se desee esperar un abandono del derecho que le asiste al interesado(1366), aliviándose de esta forma las arcas públicas, situación que puede ser más perjudicial para el recurrente cuando la anulación se obtenga en vía económico-administrativa y estos Tribunales sigan declarándose incompetentes sobre el reconocimiento de este derecho. Existiendo motivos para defender no sólo la posibilidad, sino la obligatoriedad de la Administración de iniciar

(1366) En sentido contrario, BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen: «La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 96/2000, pág.27: «Lo deseable sería, en el plano ideal, que la Administración reembolsara estos costes de oficio, pero puesto que son éstos en los que ha incurrido el contribuyente, es éste quien, evidentemente, debe instar su reembolso»

de oficio el procedimiento de reembolso, como son los siguientes:

a) Se separa del procedimiento general de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública contenido en el artículo 142.1 de la Ley 30/1992(1367);

b) Que esa misma Ley establece, en sus artículos 68 y 69, con carácter general, que los procedimientos administrativos se iniciarán de oficio;

c) Lo dispuesto en la norma reglamentaria se contradice con lo dispuesto en la disposición tercera de la Instrucción 1/1998, de 10 de febrero, que prevé la posibilidad de iniciación de oficio de los procedimientos de responsabilidad patrimonial, aunque guarda sintonía con lo expuesto en el punto 3.2 de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, que limita la iniciación del expediente de reembolso a la solicitud del interesado;

d) El artículo 12 de la LDGC señala «la Administración Tributaria reembolsará», por lo que se debe interpretar en el sentido de que se esta imponiendo a la Administración una obligación, por lo que deberá ser esta la que inicie el procedimiento de oficio para efectuar su cumplimiento, entrando en contradicción lo dispuesto en la norma reglamentario con el artículo que pretende desarrollar(1368);

e) El reconocimiento expreso del derecho de reembolso en el ámbito tributario ha significado, entre otros aspectos, la innecesidad de tener que acudir al procedimiento general de responsabilidad patrimonial para obtener su existencia, a partir del artículo 12 de la LDGC, nos encontramos con un derecho del obligado tributario de aplicación automática desde el mismo momento en que «una deuda tributaria,... sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza». Según esto, cuando se resuelve un recurso de reposición o una reclamación

(1367) En este sentido GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Fiscal, Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pág.76.

(1368) Estos últimos motivos han sido expuestos por MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, págs. 124 a 125, o en su obra *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999, pág.205.

económico-administrativa, junto con la declaración de improcedencia del acto recurrido debería incluir el reconocimiento del derecho de reembolso, llevándose su ejecución al mismo tiempo que se ejecuta la reclamación económico-administrativa, siendo por tanto, la Administración de oficio la que debería de iniciar el procedimiento de reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda tributaria anulada.

f) Al negar la posibilidad de incoación de oficio se esta poniendo una cortapisa al nacimiento del derecho de reembolso que carece de justificación, según lo visto en los anteriores puntos, y además, se separa de lo establecido en el artículo 110.4 de la RPREA que incluye dentro de los actos de ejecución de las reclamaciones estimadas la devolución de cantidades ingresadas indebidamente junto con el interés de demora(1369), es decir, esta medida no es más que el restablecimiento de la situación creada(1370), donde el derecho de reembolso no es más que otra manifestación más de

(1369) Aunque dicho artículo, desde su redacción original, hace referencia al interés legal, en la actualidad, como consecuencia de los artículos 10 y 11 de la LDGC, hay que entenderlo referido al interés de demora recogido en los artículos 58 y 155 de la LGT, y además, el tipo de interés de demora aplicable será el vigente a lo largo del período en que dicho interés se devengue y no, como todavía preceptúa, el tipo de interés legal vigente cuando se realizó el ingreso, aunque hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo. En este sentido, GARCÍA NOVOA, César: «Devolución de ingresos indebidos», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 244.

En sentido contrario, es decir, cuando la Administración Tributaria es la deudora, aunque debe satisfacer el interés de demora en sus devoluciones, el tipo a aplicar será el vigente en que se realizó el ingreso y no el vigente el cada momento, como todavía preceptúan los artículos 110.4 del RPREA y 2.2.b) último párrafo, del Real Decreto 1.163/1990 (que sobre esta cuestión, sigue estableciendo lo mismo en que su redacción original y en su nueva redacción dada por la Disposición Final Segunda del RD 136/2000, de 4 de febrero), la STS de 22 de febrero de 1996 (RJ 19996/7663), comentada por FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La aplicación del tipo de interés vigente en el momento del ingreso en caso de estimación de la reclamación o sentencia favorable al contribuyente», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.2, 2000, págs. 8 y 9. Compartiendo esta doctrina, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001, pág. 232.

(1370) En parecidos términos, GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*. Segunda edición. Edt. Civitas, 1997, pág.1055: «Si la resolución del procedimiento económico-administrativo estimare total o parcialmente la reclamación, quedará sin efecto el acto objeto de impugnación y se procederá a la ejecución, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 110, RPEA. Como no llegó a ingresarse la deuda tributaria, no procederá la devolución de cantidad alguna.

En este supuesto, parece evidente la procedencia de indemnizar los perjuicios ocasionados al reclamante por la suspensión (así, coste del aval bancario). Si cuando pagó la deuda tiene derecho a la devolución e intereses en la forma prevista en el apartado 4 del artículo 110, RPEA, si se suspendió la ejecución y la resolución del procedimiento reconoce la invalidez del acto impugnado, debe ser

esa situación a restablecer, por lo que no estaría de más que a dicho artículo se añadiera, junto al derecho de devolución con el pago de los respectivos intereses, el derecho de reembolso.

6.6.4.2.- Plazo para su ejercicio.

En cuanto al plazo máximo para ejercitar este derecho, la norma comentada guarda silencio(1371), siendo tres las opciones para determinar el plazo para hacer efectivo el derecho de reembolso del coste de las garantías presentadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria: a) Acudir al plazo general de prescripción de cuatro años preceptuado en el ámbito tributario en el artículo 24 de la LDGC y en el artículo 64 de la LGT. b) Acudir al plazo de un año previsto en el artículo 142.5 de la LRJAP y PAC que regula el procedimiento general de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas. c) Un plazo de cinco años de prescripción establecido en el artículo 46 de la LGP.

De las tres posibilidades, consideramos que el plazo que tiene el obligado tributaria para ejercer el derecho a solicitar la reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda tributaria anulada es de un año, debido a que nos encontramos con un supuesto especial de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas que se ha positivizado en el artículo 12 de la LDGC y el artículo 81.4 de la LGT, por lo que ante la omisión de la normativa tributaria del plazo para su ejercicio se debe acudir al plazo fijado en el procedimiento general de responsabilidad de patrimonial de la Administraciones Públicas, recogido en el art.142.5 de la Ley 30/1992(1372). No pudiendo acudir al plazo de cuatro años recogido en el

indemnizado de los perjuicios ocasionados. El artículo 110.4, RPEA, así lo establece. Y se devolverá o liberará la garantía».

(1371) Como bien apunta MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, pág. 125, «esta materia debía haber sido objeto de regulación reglamentaria ante el silencio del art.12 de la LDGC.»

(1372) En este sentido se ha manifestado MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000, pág. 125, no siendo obstáculo para cubrir esta omisión lo dispuesto en la LRJAP y PAC, ya que «...no estamos en presencia de un plazo que, de conformidad con el párrafo segundo del núm.1 de la

artículo 64.d) de la LGT o artículo 3 del RD 1.163/1990, -nueva redacción dada por el RD 136/2000, de 4 de febrero-, de prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, debido a que ambas situaciones, aunque tiene su origen en la aplicación de los tributos, su fundamento y naturaleza son distintos, no es un ingreso indebido el reembolso del coste de las garantías. Además de esta forma las peticiones de responsabilidad de la Administración tributaria derivadas de la anulación del acto tendrán el mismo plazo de prescripción para su ejercicio, tanto, para las reguladas en el procedimiento que estamos comentando, -reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la deuda tributaria-, como, para aquellos otros costes o conceptos distintos del anterior que se registrarán por lo establecido en el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre(1373).

En estos casos que estamos analizando en que se lleva a cabo la anulación en vía administrativa o en vía jurisdiccional de los actos tributarios que han sido objeto de recurso y de suspensión de su ejecución por la garantía prestada, el derecho a la indemnización de los gastos originados por esas cauciones habrá de ejercitarse antes del transcurso de un año contado desde el momento en que se dictaron dichas resoluciones o sentencias anulatorias del acto. Trayendo para la determinación de este plazo las vicisitudes vertidas sobre el plazo para ejercitar la acción de responsabilidad que de acuerdo con el artículo 142.4(1374) de la LRJAP y PAC y el artículo 4.2(1375) del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, es necesario hacer una serie de puntualizaciones:

disposición adicional quinta de la Ley, deba regirse, en todo caso, por la normativa tributaria».

(1373) Opinión vertida por GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El Derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de Ley 171998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero». *Rev. Fiscal. Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pag.73.

(1374)«...*el derecho a reclamar [la indemnización] prescribirá al año de haberse dictado la sentencia definitiva...*»,

(1375)«...*el derecho a reclamar prescribirá en el plazo de un año desde la fecha en que la sentencia de anulación hubiera devenido firme...*».

A) Plazo de prescripción.

La Ley establece un plazo de prescripción por lo que podrá ser objeto de interrupción por la reclamación del interesado, a diferencia de lo establecido en el art.40.3 *in fine* de la LRJAE, según el cuál «*el derecho a reclamar caducará al año del hecho que motiva la indemnización*». A pesar de esta disposición, la actual Ley ha plasmado el criterio jurisprudencial generalizado del plazo de prescripción y no el de caducidad(1376).

B) Se inicia el cómputo a partir de que la resolución administrativa o la sentencia anulatoria sean firmes.

Mientras la Ley recoge la expresión «sentencia definitiva», el Reglamento de desarrollo se refiere a que «la sentencia anulatoria hubiera devenido firme». Es necesario determinar cuando se produce dicha circunstancia, ya que a partir de la misma, se podrá ejercitar la acción de indemnización. La duda surge en saber si se trata de expresiones equivalentes, ya que si no es así, se ha producido una extralimitación por parte del Reglamento, al determinar un momento distinto al recogido en la norma que, de rango superior, pretende desarrollar, lo cual significaría la nulidad de La expresión utilizada por el art.4.2 del Reglamento.

Es clásica en el ámbito administrativo la distinción entre actos administrativos definitivos y actos administrativos firmes, refiriéndose ambos a situaciones distintas, con efectos jurídicos distintos, así el primero se refiere, básicamente, a aquellos actos que ponen fin a un expediente administrativo declarando la voluntad de la Administración sobre una cuestión de fondo; mientras los segundos serán aquellos actos que no pueden ser objeto de ninguna impugnación, administrativo o jurisdiccional, bien por que no han

(1376) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Edt. Civitas, Madrid, 1997, Tomo II, pág. 2.107 y 2.108, donde se recogen una serie de sentencias del Tribunal Supremo que defiende el plazo prescriptivo en razón del principio *pro actione*.

sido recurridos en tiempo y forma, o habiéndolo sido, se han agotado las posibles vías de recursos existentes(1377).

Así, por ejemplo, cuando el órgano competente dicta la resolución del recurso de reposición, nos encontramos con un acto administrativo definitivo, ya que pone fin a dicho procedimiento, pero no es un acto firme, ya que es susceptible de revisión interponiéndose la reclamación económico-administrativa, que al dictar el Tribunal Económico-Administrativo su resolución, igual que en el caso anterior, es un acto un acto definitiva, además de ser un acto que causa estado, ya que supone la imposibilidad de interponer contra la misma un recurso administrativo, pero no es firme, porque todavía es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

En relación con las sentencias de los tribunales de justicia, también se produce tal distinción, donde la sentencia será firme cuando no sea susceptible de ordinario de casación(1378), mientras, sera definitiva, aquella sentencia con la que se finaliza el proceso, aunque se recurra en casación(1379).

De acuerdo con lo anterior, los significados de ambas expresiones son distintas, aunque a pesar de ello, consideramos que lo correcto debe ser que el inicio del computo del plazo de un año para poder ejercitar la acción de responsabilidad debe de iniciarse a partir de que el resolución administrativa por la que se resuelve los recurso

(1377)Sobre esta distinción, SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo: La jurisprudencia del tribunal supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989. Págs.245 y 253.

(1378) Para SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo: La jurisprudencia del tribunal supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1989, pág.875, sobre el «requisito previo para la interposición del recurso de revisión es el que las sentencias recurridas han de ser firmes. Merecen tal calificación aquéllas que no son susceptibles de recurso ordinario de apelación o que, aun siéndolo, han visto agotarse los recursos ordinarios sin éxito».

En la actualidad el recurso de apelación en materia contencioso-administrativa ha sido derogado por la Dips. Derog. segundo de la Ley 10/1992, de 30 de abril, sobre Medidas Urgentes de Reforma Procesal, por la que se crea un recurso de casación ordinario, un recurso de casación para unificación de doctrina y se mantiene el recurso en interés de ley.

(1379) Para FUENTES SUÁREZ, José Luis, en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos, (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Praxis, Barcelona, 1993, pág.812, considera que: «debe repararse que no se habla de sentencia firme, sino de sentencia "definitiva" ya que normalmente la sentencia será ejecutiva, aunque se recurra en casación».

administrativos o que la sentencia de los tribunales de justicia con efectos anulatorios sobre el acto administrativo impugnado que ha sido objeto de suspensión mediante la prestación de la correspondiente garantía adquiere el carácter de firme(1380). De esta forma se logrará una mayor seguridad jurídica en la relaciones entre los ciudadanos y la Administración, en este caso la Tributaria, por que sería perjudicial a la misma, el hecho de que tras una resolución anulatoria del TEA, que a pesar de la interposición del recurso de contencioso-administrativo, se lleve a cabo el reembolso del coste de las garantías, sin haber concluido las distintas posibilidades de revisión sobre la legalidad o ilegalidad del acto que determina el nexo causal con el daño ilegítimo que no debe soportar el posible perjudicado por dicho acto. Pudiendo ocurrir que tras dicho reembolso el tribunal declare la corrección de la actuación administrativa, la legalidad del acto de liquidación, donde la Administración en este caso debería de iniciar un procedimiento para poder reembolsase el coste de la garantías que previamente reembolso al sujeto indemnizado, el cual además, deberá todavía que hacer frente al pago del acto de liquidación declarado conforme a derecho(1381).

(1380) En este sentido GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a al Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Edt. Civitas, Madrid, 1997, Tomo II, pág. 2.110: «El artículo 142.4, LRJPA se refiere al año de haberse dictado sentencia definitiva. En realidad, el plazo empieza a contarse desde que la sentencia es firme. Así lo establece el artículo 4.2 RPRP».

En el mismo sentido, ESCUSOL BARRA, Eladio y RODRÍGUEZ-ZAPATA PÉREZ, Jorge: *Derecho Procesal Administrativo. Procedimiento administrativo y proceso ante los tribunales contencioso-administrativos*. Edt. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 212. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública*. Edt. Civitas, Madrid, 1996, pág. 385: «...el plazo no empezará a correr hasta que el acto administrativo o la sentencia sean firmes», apoyándose en distintos pronunciamiento jurisprudenciales en este mismo sentido.

(1381) Interpretación sobre la firmeza de la resolución o sentencia que también parece desprenderse del FJ 7º. de la STC 160/1997, de 2 de octubre, que aunque refiriéndose al momento en que se inicia el cómputo del plazo prescriptivo de un año para ejercitar la acción de responsabilidad, nos dice que: «Reconstruyendo la argumentación judicial que nos ocupa es de apreciar cómo la misma arranca de la constatación de una lesión indemnizable, derivada de la merma patrimonial ocasionada por una disposición administrativa ilegal, existente a partir del momento de la anulación de la disposición, por cuando es entonces cuando surge tal lesión “en su doble aspecto material y jurídico”. Como consecuencia de ello, se sostiene, la “publicación y lectura” de la Sentencia, cuya fecha, debe señalarse, no es si no la de la propia resolución, se conecta con el nacimiento de la lesión, por cuanto de ella deriva su firmeza al ser irrecurrible, convirtiéndose así la Sentencia anulatoria desde que fue dictada en “el hecho que motiva la indemnización”, a partir del cual se inicia el plazo del año para reclamar, de acuerdo con lo previsto en el art.40.3 LRJAE».

C) A partir del día en que se efectúa la notificación de la resolución administrativa o sentencia judicial anulatoria firme.

Una vez que el acto administrativo o la sentencia anulatoria son firmes, el cómputo del *dies a quo* del plazo de prescripción de un año será cuando se haya «...dictado la sentencia definitiva...», -Art.142.4 LRJAP y PAC-, que de acuerdo con la STS de 12 de enero de 1995 se considera que el plazo de un año legalmente previsto para exigir de la Administración los daños y perjuicios sufridos por el recurrente debe computarse de fecha a fecha, siendo el *dies a quo* del citado plazo el de la lectura y publicación de la sentencia de carácter firme donde se declara la nulidad del acto administrativo o disposición general origen o causa de la responsabilidad patrimonial, con independencia del cuál sea la fecha en la que los posibles afectados tuvieron conocimiento de la misma y de que hubieran sido parte o no en el procedimiento en el que se anuló el acto o disposición que genera el perjuicio(1382).

Esta interpretación, que sin ser compartida por el Tribunal Constitucional, tampoco ha mostrado su oposición a la misma(1383), considerando que desde el punto de vista constitucional esa interpretación no significa una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva(1384), ya que «la aplicación realizada por los Jueces y Tribunales

(1382) De forma escueta los hechos fueron los siguientes: la denominada lectura y publicación de la sentencia del Tribunal Supremo ocurrió el 4 de julio de 1987, estimando el recurso y declarando la nulidad de la disposición administrativa impugnada. Fue notificada a las partes el 7 de julio de 1987 y el día 5 de noviembre de 1987 fue publicada en el BOE la parte dispositiva de dicha Sentencia. El interesado presentó reclamación indemnizatoria el 5 de julio de 1988, esto es, un año y un día después de la fecha de la sentencia. Contra la desestimación presunta de su reclamación interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, que en sentencia de 12 de enero de 1995 desestimó el recurso interpuesto al considerar que el actor había presentado su reclamación indemnizatoria extemporáneamente.

(1383) STC 160/1997, de 2 de octubre, de 1997, en su FJ 4º in fine, «*Más todo lo anterior, cabe reiterar, no se deduce que este Tribunal comparte o haga suya la interpretación de la legalidad llevada a cabo por la Sentencia objeto de la presente demanda de amparo... lo que únicamente nos corresponde es el análisis y determinación de su se da alguno de los supuestos en los que, por excepción, este Tribunal ha entendido que el modo de computar los referidos plazos puede vulnerar el derecho a la tutela judicial*».

(1384) En este sentido se han manifestado, entre otras, la STC 42/1997, de 10 de marzo de 1997, (BOE núm.87 de 11 de abril 1997). STC 160/1997, de 2 de octubre, (BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997). SsTC 168 y 169/1997 de 13 de octubre (BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997). SsTC 187/1997, 188/1997 y 191/1997, de 10 de noviembre, (BOE núm.297, de 12 de diciembre de 1997) y SsTC 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215 todas ellas del 27 de noviembre de 1997,

de los plazos de prescripción y caducidad, sólo adquiere, por excepción, relevancia constitucional desde la perspectiva de la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva (art.24.1 CE) en los tres siguientes supuestos: en primer lugar, en aquellos casos en los que dicha interpretación haga imposible en la práctica el ejercicio de la acción; en segundo lugar, cuando en la determinación de dicho plazo se incurra en un error patente, y, en tercer lugar, cuando se apoye en un razonamiento puramente arbitrario o, lo que es igual, sencillamente absurdo», situaciones que no concurren cuando se interpreta que el *dies a quo* para el inicio del cómputo del plazo de un año para efectuar la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración es la fecha de la llamada «lectura y publicación» de la Sentencia anulatoria del acto o disposición. A pesar de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional que comprendemos pero del que discrepamos, sumándonos a los argumentos contrarios reflejados en el voto particular(1385), donde *«la hacer coincidir la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dicho dies a quo con el de la publicación de la Sentencia, ocasiona un grave atentado, no sólo a la seguridad jurídica, sino al propio derecho a la tutela, ya que, siendo así que la publicación precede siempre a la notificación y nunca al revés, de secundar este criterio, la determinación del cómputo de los plazos procesales queda al arbitrio del propio órgano jurisdiccional que dicta la resolución, sin garantía*

(BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1997).

(1385) Voto particular formulado a la STC 160/1997, de 2 de octubre, por los Magistrados don Vicente Gimeno Sendra, don Enrique Ruiz Vadiillo y don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, que entre otros aspectos, se considera que la interpretación llevada a cabo por el STS hay que considerarla como irrazonable y absurda, ya que: *«Si se tiene en cuenta que las normas que rigen los plazos procesales son de orden público, que la parte interesada es dueña de ejercitar el acto de postulación cualquier día siempre que se encuentre dentro del mismo, y que la modificación de la reglas determinantes de su cómputo incide en el principio constitucional de seguridad jurídica (art.9 CE), forzoso se hace concluir en que no nos encontramos ante un mero problema de interpretación de la legalidad ordinaria (cuyo monopolio corresponde al TS), sino ante una interpretación irrazonable de un requisito procesal que ha impedido un examen jurisdiccional del fondo de la pretensión resarcitoria, lo que, a nuestro parecer, conculca ese derecho de configuración legal que es el de tutela judicial efectiva, que no se satisface con cualquier resolución formalmente razonada, sino con aquella que dé respuesta a la relación jurídica material debatida o, como dispone el propio art.24.1, que proteja "los derechos e intereses legítimos"».*

El derecho de acción o el de los recursos ha de ejercitarse desde el momento en que las partes puedan efectivamente conocer las resoluciones judiciales que les ocasionan gravamen o lesionan sus derechos o intereses legítimos. La notificación, en tanto que acto de comunicación entre el órgano jurisdiccional y las partes, sirve para eso, para que se sepa lo que el Juzgado o Tribunal ha decidido, junto a los fundamentos que motivan la resolución, Una pseudopublicación, como mero componente de una liturgia forense esotérica, en la que las partes están ausentes, no puede ser el acto requerido por nuestra Constitución para posibilitar el derecho a la tutela judicial efectiva o a los recursos».

alguna del justificable», y continua diciendo que «nos encontramos, pues ante una peligrosa doctrina (por todo lo que de inseguridad jurídica genera para las partes) que, de ser extendida al cómputo de los plazos para la interposición de los medios de impugnación, puede hacer frustrar el también derecho fundamental a los recursos»(1386).

6.6.4.3.- Instrucción del procedimiento (art.7).

Una vez recibida la petición el órgano competente este iniciará la instrucción del procedimiento pudiendo llevar a cabo cuantas actuaciones resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, pudiendo solicitar los informes o actuaciones que juzgue necesarios. (Art.7.1 del RD 136/2000).

Ante la posible complejidad de las circunstancias que hay que documentar en el escrito de petición de reembolso se establece, que ante la falta de algunos de los datos anteriores, los órganos competentes en la tramitación requerirán al interesado para que en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos. Al requerirle la subsanación de las omisiones detectadas en la solicitud se le indicará que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido en su petición, archivándose la misma, aunque el interesado podrá solicitar que la Administración declare que se ha producido dicho desistimiento, quedando en este caso obligada a resolver sobre tal solicitud (art.7.2 del RD 136/2000). Con esta medida se pretende que la Administración resuelva en base a la documentación aportada por el solicitante y las omisiones detectadas por la misma, para que a partir de dicha resolución, el peticionario puede interponer el correspondiente recurso frente a dicho acto administrativo, pudiendo alegar lo injustificado de la petición de nuevos documentos..., por lo que se esta impidiendo la interposición del recurso frente al archivo de la solicitud.

También se establece la posibilidad de ampliar el plazo de diez días para la aportación de documentos a petición del interesado o a iniciativa del órgano instructor, si los documentos requeridos presente dificultades especiales, (art.7.3 del RD 136/2000).

(1386) Voto particular formulado a la STC 160/1997, de 2 de octubre.

Finalizadas las actuaciones, el órgano instructor, antes de redactar la propuesta de resolución, dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que considere conveniente a su derecho. No obstante, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, podrá prescindirse del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado, (Art.7.4. del RD 136/2000).

6.6.4.3.- Resolución (art.8).

Una vez instruido el procedimiento y habiéndose concedido, en su caso, el trámite de audiencia al interesado, corresponderá al Jefe de la Dependencia de Recaudación de la unidad que haya instruido el expediente, dictar la resolución que proceda y será notificada al interesado en el plazo máximo de seis meses, a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, (art.8.1 del RD 136/2000).

Si la resolución emitida durante este plazo máximo de seis meses es favorable al reembolso del coste de la garantía aportada, se acordará el reembolso de las cantidades acordadas en cuanto hayan quedado debidamente acreditadas y correspondan a la suspensión de la deuda declarada total o parcialmente improcedente. En este último caso, el reembolso alcanzará sólo al importe que corresponda a la parte de la deuda que sea declarada improcedente.

Transcurrido el plazo de seis meses de duración del procedimiento se puede haber obtenido una resolución expresa, declarando la estimación en todo o en parte o desestimando la petición de reembolso o una resolución tácita, entendiéndose, en este caso, desestimada la solicitud. Aunque en el caso de que hayan transcurrido dicho plazo de seis meses para dictar la resolución expresa, la Administración podrá todavía dictar la resolución que considere más ajusta en Derecho *«sin vinculación alguna al sentido del silencio»*(1387). Esta expresión se debe de entender que la Administración con posterioridad al silencio administrativo puede dictar todavía la resolución que puede ser

(1387) Al igual que lo recogido en el artículo 43.4.b) del la LRJAP y PAC, sobre los efectos del silencio administrativo negativo en procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

en el mismo sentido del silencio -desestimatorio- o en sentido contrario -estimatoria-. Así, el particular que recurrió la resolución tácita deberá ante la nueva resolución expresa, si ha sido desestimatoria ampliar el recurso o desistir del mismo e interponer uno nuevo contra la resolución expresa; o si ha sido estimatorio, desistirá del recurso interpuesto.

También es criticable esta opción por el silencioso negativo que viene a significar un nuevo obstáculo para que el contribuyente se vea abocado a iniciar otro procedimiento después de todos los que ha tenido que andar hasta llevar a este momento(1388).

Para ambas situaciones de resolución -expresa o presunta- se abrirá la vía económico-administrativa, previo el recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo. En esta norma reglamentaria se está imponiendo un nuevo acto reclamable en vía económico-administrativa, debiendo entenderse que con esta disposición del artículo 8.4 del RD 136/2000 se habrá finalizado con la falta de competencia declarada por los Tribunales Económico-Administrativos(1389), que de forma constante, durante los últimos años, ante la pretensión planteada por el recurrente solicitando el reconocimiento del derecho de reembolso declara su incompetencia. Aunque desde nuestro punto de vista, esta es la interpretación correcta, ya que sería contradictorio de que no tuvieran competencia para conceder el derecho y sí la tuvieran para conocer sobre las resoluciones que ponen fin al procedimiento de reembolso, aunque este no es el camino más adecuado para conceder esta nueva competencia revisora, que debía haberse efectuado con la correspondiente modificación de la normativa específica de los recursos existentes en el ámbito tributario, concedido de forma expresa esta competencia, ya que en puridad se abre esta vía para la revisión de las resoluciones que pone fin al procedimiento de reembolso del coste de las garantías y no para su reconocimiento.

(1388) Aspecto ya criticado por FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: «Reembolso de los gastos de los avales», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 65, marzo, 1996, pág.73: «Craso error este del silencio negativo, en pocas ocasiones nuestros procedimientos administrativos exigirá una resolución presunta positiva como en este caso».

(1389) En este sentido GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis: «El derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Fiscal, Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001, pág.77.

6.6.4.4.- Ejecución (art.9).

Dictada la resolución por la que se reconoce el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada, se expedirá, en un plazo máximo de diez días a contar desde dicha resolución, el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora, en la forma de pago elegida por ésta.

La Instrucción 9/1998, de 1 de abril, introducía una norma cautelar y otra de eficacia en la gestión(1390), las cuales han desaparecido del texto del RD 136/2000, lo cual consideramos perjudicial, ya que ambas medidas significaban una mejor gestión, como eran, que con anterioridad a la ejecución material del pago los órganos de recaudación comprobarán que los beneficiarios no son deudores a la Hacienda Pública y si se comprobaba la existencia de deudas en período ejecutivo del titular del derecho de reembolso, se procedería a la compensación de oficio o al embargo del derecho reembolso reconocido al contribuyente, siguiéndose en este punto los mismos criterios que para las demás devoluciones de ingresos. Por otro lado, a fin de evitar duplicidades, se haría constar en las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria la devolución del coste de los avales. Concretamente, las oficinas gestoras incorporarán al sistema informático la información relativa a la existencia de avales y su devolución en relación con los recursos o reclamaciones interpuestas.

(1390) BADÁS CEREZO, Jesús, LAMOCA PÉREZ, Carlos y MARCO SANJUÁN, José Antonio: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág.101.

CONCLUSIONES

La Administración tiene una posición distinta en el ordenamiento jurídico frente a la del administrado, goza de lo que ha venido llamándose, autotutela administrativa, por la cual, la Administración no necesita solicitar el auxilio de los Tribunales para que declare sus derechos o pretensiones, ni para su ejecución, sino que élla podrá resolver los conflictos que puedan surgir con los administrados.

Aunque son distintos los términos utilizados para delimitar esta posición de la Administración, los más frecuentes son: *la ejecutividad*, entendida como sinónimo de eficacia, de la fuerza de obligar; *la ejecutoriedad*, referente a la particular manifestación de eficacia en orden a vencer la resistencia del obligado remiso en cumplir lo establecido por el acto administrativo, en virtud de la cual, la Administración no tiene la necesidad de incoar un proceso de ejecución para que lo mandado en los mismos sea cumplido en contra de la voluntad del obligado, y *la ejecución forzosa*, que hace referencia a la vías administrativas de ejecución.

1.- Que las notas de la ejecutividad, ejecutoriedad y firmeza de los actos administrativos son términos que juegan en planos distintos de la dinámica jurídica del acto administrativo; los primeros hacen referencia a la producción de efectos jurídicos de obligado cumplimiento para el administrado, que no cesan a pesar de la interposición del correspondiente recurso, mientras la firmeza, se mueve en el plano de la recurribilidad del acto, por tanto, no se interfieren y obedecen a presupuestos distintos.

La firmeza es alcanzada por el acto administrativo bien, por haber transcurrido los plazos preclusivamente establecidos para recurrir, o bien por haber interpuesto un recurso contra el acto y haber finalizado las vías de revisión definitivamente tras la resolución del

recurso, por estos motivos, cuando un acto ha adquirido firmeza, a efectos impugnatorios, conllevará ante la interposición del recurso administrativo su desestimación, o ante un recurso contencioso administrativo su inadmisibilidad.

La suspensión de la ejecución conlleva el cese de la necesidad de ejecutar el acto mientras se tramita el recurso, pero no por el hecho de que el acto no sea firme, aunque el legislador puede retrasar la ejecutividad del acto hasta que el acto gane firmeza en vía administrativa o jurisdiccional, o declarar la suspensión de la ejecutividad hasta que el acto adquiera el carácter de firme. En el primer caso, el acto no es ejecutivo por lo que no desplegará otros efectos jurídicos accesorios al mismo, mientras en la segunda circunstancia el acto si es ejecutivo llevando aparejados cualquier otro efecto jurídico accesorio, aunque para ambas, la obligatoriedad de su cumplimiento o la exigencia para llevarlo a cabo se posterga a un momento posterior, al momento en que adquiere el carácter de firme.

2.- La regla *solve et repete*, esto es, que ante un litigio con la Administración que tenga por contenido una deuda a favor de ésta, era necesario pagar previamente para que los Tribunales pudieran entrar a conocer sobre el fondo del litigio, en caso contrario, era causa de inadmisibilidad de la pretensión; regla que ha quedado desterrada de nuestro ordenamiento tras la entrada en vigor de la Constitución y el derecho a la tutela judicial efectiva, en ella consagrado.

La regla *solve et repete* no tiene que ver con la ejecutividad o ejecutoriedad de los actos administrativos, la primera se ha configurado como un requisito para poder acceder a los Tribunales, como un privilegio de la Administración, que en caso de la falta del previo pago, los Tribunales no entran a conocer sobre el fondo del contenido del acto impugnado, por tanto, totalmente contrario al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva. Mientras que la segunda, no se trata de ningún requisito para acceder a la jurisdicción, sino que el administrado se ve en la necesidad de impugnar el acto administrativo y el Tribunal podrá entrar sobre el fondo del asunto en litigio, pero dicha impugnación no suspende la ejecutividad del acto, lo que ante el incumplimiento, al seguir produciendo efectos, la Administración llevará a cabo el cumplimiento del acto a través de la ejecución forzosa.

La ejecutividad del acto administrativo no esta negando la protección de los Tribunales, pero al permitir la ejecución del acto administrativo, que esta siendo objeto de

revisión por los Tribunales, esta limitando la eficacia de los mismos, desde el mismo momento en que las pretensiones de justicia material del recurrente, que aunque haya obtenido un fallo favorable, han sido perturbados sus intereses legítimos.

3.- La justificación de la ejecutividad no se encuentra en la presunción de legalidad de los actos administrativos, aunque así venga recogida en el ordenamiento, sino que su justificación se debe encontrar en la Constitución. Así para el Tribunal Constitucional se localiza en el artículo 103 de la Carta Magna, en la eficacia que debe de presidir la actuación de la Administración al venir obligada a satisfacer el interés público.

Pero no es una exigencia de la Constitución la existencia de la autotutela administrativa, sino que se trata de una decisión que corresponde al legislador ordinario, el cual podrá determinar el alcance de la potestad de autotutela como medio adecuado para lograr la efectividad que debe de lograr la Administración en su actuación.

4.- La Constitución no hace referencia al principio de ejecutividad de forma expresa, esta omisión no podía interpretarse como una exclusión, sino que es necesaria su supervivencia para la efectividad de la actuación administrativa, pero se hace necesario hallar el equilibrio entre las potestades de la Administración y los derechos fundamentales que preconiza la Constitución, para poder hacer compatible ambos, la autotutela administrativa y los derechos fundamentales.

El principal criterio de equilibrio se ha hallado en que la suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos pueda ser sometida a la decisión de los Tribunales de Justicia, como se puede desprender de los siguientes manifestaciones del Tribunal Constitucional:

«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 ejercitó 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, resuelta 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 de 78/1996, de 20 de mayo).

5.- El Tribunal Constitucional no ha acabado con la ejecutividad pero sí con uno de sus efectos o atributos principales, el efecto no suspensivo de los recursos, por lo que ante la interposición de un recurso y solicitada la suspensión de la ejecución del acto, la Administración no podrá ejecutarlo hasta que un órgano jurisdiccional resuelva sobre la petición de suspensión, en el caso de haber sido denegada por la Administración.

6.- El principio de tutela judicial efectiva exige la posibilidad de presentar las controversias ante los Tribunales de Justicia, pero no obliga a que existan varias instancias o varios tipos de recursos, una vez que se ha tenido acceso a la jurisdicción, pudiendo el legislador limitar el acceso a los recursos.

Pero una vez que el legislador decide establecer la vía administrativa previa de revisión como cauce obligatorio para poder acceder a los Tribunales de Justicia, el

principio al derecho a la tutela judicial efectiva puede ser conculcado por todos aquellos órganos, tanto administrativos como judiciales, que tengan que aplicar e interpretar el ordenamiento jurídico a la hora de resolver los litigios planteados por los ciudadanos, por lo que se deben de adoptar todas aquellas medidas necesarias para preservar la aplicación de la efectiva tutela de los derechos e intereses de los particulares, entre ellos, interpuesto el recurso y solicitada la suspensión, aunque se trate de un recurso administrativo, potestativo o preceptivo, no se podrá ejecutar el acto, hasta que un Tribunal de Justicia resuelva sobre la suspensión, en caso de haber sido denegada previamente.

7.- Junto a las manifestaciones clásicas de la jurisdicción, juzgar (la declarativa) y ejecutar los juzgado (la ejecutiva), existe una tercera, la cautelar, que tiene como finalidad garantizar el cumplimiento de las otras dos funciones como consecuencia del período de tiempo que debe de transcurrir entre la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Por tanto, en el proceso cautelar se hace necesario hacer un juicio de oportunidad y proporcionalidad de los intereses en juego, el del administrado y el de la Administración, aunque en definitiva se trata de un único interés, el de la colectividad, que desea ver, por un lado, como la Administración ejecuta el acto que el ciudadano incumplidor con la legalidad se opone, y por otro, desea ver como la tutela judicial, «es efectiva», en el sentido que el administrado no sufra la ejecución de un acto pendiente de una resolución judicial, que declarará su conformidad o no a Derecho, ya que dicha tutela puede verse radicalmente amenazada por una ejecución anticipada.

8- Las medidas cautelares que se adoptan en el proceso cautelar se caracterizan por su instrumentalidad (se utilizan para garantizar la efectividad del proceso principal), su provisionalidad (perviven mientras no se dicte resolución sobre la cuestión principal), su urgencia (deben de ser adoptadas antes que se pierda el objeto del procedimiento), su funcionalidad y homogeneidad (debe de existir una funcionalidad entre el contenido de la medida cautelar y el derecho que se ejercita y pretende obtener, por lo que será similar u homogénea, pero no idéntica a la medida que se podría tomar para llevar a ejecución la posible sentencia), su carácter jurisdiccional y administrativo (tienen el mismo contenido y efectos, aunque sean adoptadas por órganos y en procesos o procedimientos distintos), y, por último, la necesidad de su motivación.

9.- Los presupuestos que deben de concurrir para la adopción de las medidas cautelares han sido el *periculum in mora*, el *fumus boni iuris* y la caución. Pero estos presupuestos sufren modificaciones cuando una de las partes demandadas es la propia Administración, entrando en juego los intereses, tanto el público, como el privado, pudiendo resumirse en la expresión de cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso.

10.- Que la evolución normativa en el ámbito administrativo sobre la adopción de las medidas cautelares, en concreto, la suspensión de la ejecución del acto, en su función cautelar o de garantía, donde actúa como medida de salvaguarda de los intereses de los particulares, han sido regulado con distintas connotaciones, dependiendo del sector de la Administración, aunque con carácter general aparece en el artículo 111 de la Ley 30/1992, basado en la ponderación de intereses, mientras que el ámbito tributario se separa de ese régimen general, acogiéndose una suspensión automática al prestarse una determinada y concreta garantía.

11.- La suspensión en el ámbito tributario tiene como principal efecto detener la ejecutividad del acto tributario, normalmente, un acto de liquidación, por lo que cesa su fuerza de obligar, deteniéndose o interrumpiéndose los plazos para efectuar su ingreso, por tanto, se demora el ingreso de la obligación tributaria, o el cumplimiento del acto, sí no tiene contenido económico.

Pudiéndose definir la suspensión de la ejecución como *«aquella medida cautelar, de carácter reglado, adoptada en vía de recurso ante la incertidumbre de la validez del acto impugnado, que demora la ejecutividad del mismo, con la finalidad de asegurar, hasta su levantamiento, la efectividad del pronunciamiento futuro sobre el recurso»*.

12.- Tiene como características, la suspensión de la ejecución en el ámbito tributario, al igual que el resto de medidas cautelares, las enunciadas anteriormente, aunque se pueden destacar, la incertidumbre respecto a la validez del acto, provocando una demora de la ejecutividad del acto tributario; el carácter reglado y no discrecional de la decisión sobre su adopción o no; la motivación del acuerdo de resolución y su carácter temporal, al depender del recurso principal.

13.- Los presupuestos para poder adoptar la suspensión de la ejecución del acto tributario dan lugar a distintas clases de suspensiones, como son:

a) La suspensión de carácter automático mediante la aportación de alguna de las garantías enumeradas en el artículo 22.1 del TAPEA o artículo 75.6 del RPREA. Este tipo de suspensión tiene como presupuesto la aportación de una concreta garantía, por lo que se separa de los presupuestos clásicos de las medidas cautelares, lo que viene a significar que la propia Administración esta reconociendo que el interés general no demanda la inmediata ejecución de la liquidación tributaria y por ese motivo consideramos que se ha despojado a estos actos de la nota de la ejecutividad cuando son objeto de reclamación, junto con la solicitud de suspensión y alguna de las garantías establecidas en la norma, se obtiene por mandato legal la suspensión de la ejecución del acto.

b) Existe otra suspensión, de carácter no automático, que exige dos presupuestos, probar que la ejecución del acto puede ocasionar perjuicios o daños de imposible o difícil reparación, y probar, que no puede aportar ninguna de las garantías del artículo 75.6 del RPREA o que no puede aportar ningún tipo de garantía.

De acuerdo con los presupuestos exigidos para poder acceder a una u otra clase de suspensión, se esta favoreciendo al que posee una mayor capacidad económica, al poder obtener la suspensión automática, sin tener en cuenta los intereses en juego ni la apariencia de buen derecho, mientras que aquél que posee menores recursos, debe de probar otros aspectos, de difícil prueba, exigiéndole probar los perjuicios de la ejecución del acto cuando la Administración entiende que todo ingreso tributario conlleva un daño o perjuicio. No se esta asegurando la efectividad del pronunciamiento futuro, sino el cumplimiento de la obligación tributaria, si se garantiza, en caso de ser desestimadas las pretensiones del obligado tributario, será fácilmente ejecutable la garantía, y por tanto, cumplida la obligación; mientras aquél que tiene dificultades, no consigue probar los dos presupuestos anteriores, no le será concedida la suspensión, y en su caso, ejecutado el acto por la propia Administración mediante la vía de apremio. Esta forma de proceder no ayuda a asegurar la efectividad de la tutela judicial.

14.- Ambos tipos de garantías son de carácter reglado y no discrecional. La suspensión que exige acreditar los daños o perjuicios de difícil o imposible reparación,

aunque el legislador la califique de «excepcional», no debe ser interpretada en el sentido de que solamente en casos especiales pueda ser otorgada, sino que su excepcionalidad reside en que el legislador ha vinculado el poder acceder a ella cuando se pruebe que no se reúnen los requisitos para poder obtener la suspensión automática. Pero siempre que concurren los presupuestos descritos, la misma debe ser decretada, sin poder hacer ningún juicio de oportunidad el órgano competente.

15.- Con el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias y con la suspensión de la ejecución del acto objeto de recurso se obtiene un mismo resultado en la práctica, la demora o retraso en el pago de la deuda, pero ambas instituciones responden a presupuestos y finalidades distintas. Mientras la primera no cesa la ejecutividad del acto, sino que ante los problemas económico financieros de carácter transitorio que dificultan el cumplimiento de la obligación tributaria, se aplaza el ingreso en el tiempo o se fracciona en los plazos aprobados por la Administración, la segunda, obedece a asegurar la efectividad de la resolución del recurso o reclamación interpuesto, por lo que cesa la eficacia del acto. Pero aparte de otras diferencias o similitudes, en el aplazamiento y fraccionamiento se permite obtenerlos sin necesidad de prestación de garantía, cuando la deuda sea inferior a 500.000 pesetas, mientras que para la suspensión no existe un medida similar, se asemeja a la suspensión automática cuando se constituye como garantía la fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la misma localidad de reconocida solvencia, para débitos que no excedan de 250.000 ptas. Aunque en los aplazamientos o fraccionamientos en principio, no se pone en duda la validez del acto, en la suspensión, la duda sobre la legalidad del acto actúa como presupuesto al concurrir cuando se interponga el correspondiente recurso, por lo que como mínimo debería existir en la suspensión una medida parecida a la anterior.

16.- De acuerdo con la normativa vigente, el obligado tributario, en el momento de la presentación de la declaración-liquidación, no tiene la posibilidad de solicitar la suspensión del deber de presentar la misma, sino solamente se le reconoce la posibilidad de ingresar o de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, una vez presentada. Tras su presentación, la norma le reconoce la posibilidad de su impugnación, pero no en relación a la autoliquidación presentada, sino respecto del acto administrativo dictado en virtud de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada.

La justificación de la posible suspensión del ingreso de la deuda autoliquidada se encuentra en la limitación a la tutela judicial efectiva en que se encuentra el obligado tributario, es decir, tiene más garantías cuando la Administración liquida un tributo (pudiendo, ingresar, solicitar el aplazamiento y fraccionamiento o, interponer el correspondiente recurso o reclamación, solicitando la suspensión de la ejecución del acto de liquidación), que cuando por Ley le viene impuesta la obligación de llevar a cabo su autoliquidación (debiendo ingresar o solicitar el aplazamiento o fraccionamiento). En las autoliquidaciones el obligado tributario declara, cuantifica e ingresa según su saber entender, teniendo como patrón de comportamiento lo establecido en la norma jurídica. Podría pensarse que ante esta forma de actuar no sería posible o necesaria la posibilidad de la suspensión del ingreso de la deuda tributaria autoliquidada, ya que la misma ha sido determinada por el obligado tributario según su criterio y lo establecido en la norma, pero el problema aparece cuando el obligado tributario es conocedor que el criterio por él utilizado no va a ser aceptado por la Administración.

Sería necesario que se ofrezca la posibilidad de obtener la suspensión de la deuda tributaria autoliquidada por el obligado tributario, pero no de manera automática, ya que al haberse generalizado este sistema de gestión de los tributos, que se caracteriza por la actitud activa del obligado tributario en contraposición de la adoptada por la Administración Tributaria, puede significar un retraso considerable en la obtención de ingresos por parte de los entes públicos pudiendo crear un problema de financiación que afectará al cumplimiento de las restantes competencias que le asigna el ordenamiento, y además, para que esta posibilidad no se convierta en una medida para retrasar el cumplimiento de la obligación de ingreso de manera injustificada, se debería de adoptar con cautela y para aquellos casos donde pueda existir una discrepancia razonable jurídicamente entre la interpretación del obligado tributario y de la Administración, es decir, a la hora de conceder la suspensión del ingreso de la deuda autoliquidada es necesario que el obligado tributario conozca el criterio interpretativo de la Administración para saber que el suyo no va a ser aceptado, para esto será necesario que esté en posesión de una respuesta de la Administración como consecuencia de haber efectuado la correspondiente consulta tributaria, u obtenida de las distintas consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, que exista doctrina jurisprudencia sobre el tema, pudiendo alegar en defensa de su interpretación pronunciamientos que la avalen, en definitiva, que existan indicios de

que su interpretación esta fundada en derecho. Si ha quedado probada la duda, y, en el caso, de que la interpretación afecte a alguno de los elementos de determinación de la deuda tributaria, se podrá presentar autoliquidación según la interpretación de la Administración, efectuando el correspondiente ingreso y sobre el resto, la diferencia, solicitar la suspensión al órgano encargado de dar respuesta a la petición de rectificación de la autoliquidación, en el caso de haberse hecho siguiendo la interpretación administrativa, para que se pronuncie sobre la interpretación utilizada por el contribuyente, quedando abierto, a partir de este momento, la interposición del recurso.

17.- - En relación con las sanciones de carácter tributario, no existe razón para fundamentar su tratamiento diferente respecto del resto de sanciones administrativas, por lo que si son no ejecutivas hasta la finalización de la vía administrativa de revisión, las de carácter sancionador, también debería tener esta característica, no la de suspensión de su ejecutividad.

Las sanciones tienen un fundamento y una finalidad distinta que los tributos, por lo que la inclusión de las sanciones como una parte integrante de la deuda tributaria desnaturaliza a las mismas, ya que a éstas le son de aplicación los principios recogidos en el artículo 24 y 25 de la Constitución, mientras que para los segundos, los recogidos en el artículo 31 de dicha norma suprema. Lo anterior, significa la necesidad de su separación, ya que conceptual y procedimentalmente responde a situaciones distintas, una represora de conductas ilícitas, los otros al mandato constitucional de que todos deben de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Debido a estas diferencias, el principio de presunción de inocencia y el de tutela judicial efectiva demanda que las sanciones no pueden ser ejecutadas hasta que un órgano jurisdiccional decida sobre su ejecución o no, por lo que no podrán ser exigidas por la Administración hasta que se produzca dicha decisión, no siendo ejecutivas hasta ese momento. Además, tampoco se devengará el interés de demora durante el tiempo de suspensión ya que estos responde a la no disponibilidad del importe del tributo que le corresponde a la Hacienda Pública, mientras que las sanciones suspendidas no producen ese daño al ente público, sino que existen otras medidas en el ordenamiento para evitar la interposición de recursos con la finalidad de demorar la ejecutividad de las sanciones, por ejemplo, la aplicación de las costas procesales.

18.- Cuando se trata de actos carentes de contenido económico, los denominados deberes de colaboración, el artículo 77 del RPREA exige la demostración de los perjuicios de imposible o difícil reparación para poder obtener la suspensión del acto. Ante la dificultad de probar los mismos, el criterio a utilizar debería ser el principio de apariencia de buen derecho.

19.- Si se trata de actos de contenido negativo como son aquellos que no modifican o alteran la situación preexistente, existe una doctrina administrativa generalizada sobre la denegación de la suspensión de este tipo de actos. Pero en algunas ocasiones, estos actos de contenido negativo dan la posibilidad de llevar a cabo la ejecución de otros preexistentes, por lo que esa doctrina debe ser modificada en un doble sentido; primero, en la normativa vigente no se recoge como regla la no suspensión de este tipo de actos, por lo que si se reúnen los requisitos establecidos deberán ser admitida; segundo, habrá que apreciar el principio de apariencia de buen derecho junto con los intereses en juego para adoptar la medida cautelar, en el caso de no reunir los anteriores requisitos.

20.- Desde el momento en que finaliza el plazo de recaudación voluntario, se inicia el periodo ejecutivo para las deudas liquidadas por la Administración, debiendo los órganos de recaudación iniciar el procedimiento de apremio a través de la notificación al deudor tributario de la correspondiente providencia de apremio. A partir de este momento el contribuyente tiene dos posibilidades, a) oponerse a la vía de apremio, por lo que obtendrá la paralización del procedimiento de apremio cuando el interesado demuestre error material, aritmético o cualquier otro de hecho en la determinación de la deuda, o el pago de la deuda o la condonación, compensación, suspensión o aplazamiento de la deuda que se pretende ejecutar, sin necesidad de garantía, debido a que la constatación de estas circunstancias son comprobables rápidamente. En el caso de no ser admitidas, el procedimiento seguirá su curso, pudiendo el obligado oponerse mediante el correspondiente recurso y solicitar la suspensión del procedimiento. b) Oponerse a los actos dictados durante el procedimiento de apremio mediante el correspondiente recurso solicitando la suspensión de la ejecución del mismo, según el régimen general de la suspensión de los actos tributarios, lo que podrá significar o conllevar la paralización del procedimiento.

21.- La prescripción y la suspensión son dos instituciones opuestas, mientras la primera esta sancionando la inactividad del titular de las funciones tributarias, la suspensión esta obligando a mantener la inactividad de la función ejecutiva mientras se lleva a cabo el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, aunque ambas están establecidas en beneficio del destinatario del acto, ya que por un lado, podrá quedar enervada su obligación de pago por efecto de la prescripción, y por el otro, no tendrá que efectuar el ingreso hasta que el acto sea ratificada su legalidad por el órgano revisor -administrativo o judicial-.

La interposición de recursos o reclamación por mandato legal es una causa interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de efectos instantáneos no habiéndose previsto en la norma “la suspensión del plazo de prescripción”, entendido como período de tiempo no tenido en cuenta a la hora de determinar el plazo prescriptivo de cuatro años. Según lo anterior, la interposición de un recurso o reclamación significa la interrupción del cómputo del plazo de prescripción transcurrido hasta ese momento, iniciándose a partir de ese momento uno nuevo, que podrá ser interrumpido por otros actos con naturaleza interruptiva.

No todos los actos que se producen durante la tramitación del recurso administrativo son susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción, serán aquellos actos llevados a cabo por la Administración que signifiquen un avance del procedimiento de revisión que lleguen a ponerse en conocimiento del reclamante, donde el trámite de presentación de alegaciones por el reclamante [no se puede incluir como una causa de interrupción del plazo de prescripción del artículo 66.1.b). o c) de la LGT], la solicitud de suspensión de la ejecución (no se puede enmarcarse como una actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda), aunque sí tendrá efectos interruptivos la resolución de dicha petición siempre que llegue a conocimiento del solicitante.

La letra b) del artículo 66 de la LGT se refiere a la interposición de cualquier clase de recurso o reclamación, no especificando de forma expresa que deba de recaer sobre la liquidación o el acto tributario discutido, por lo que los recursos que se puedan interponer contra la denegación de la suspensión o contra cualquier otro incidente que puedan surgir de la cuestión principal, tendrán efectos interruptivos.

22.- Interpuesto el recurso o reclamación se interrumpe el plazo de prescripción para liquidar si el acto objeto de impugnación es un acto de liquidación, interrumpiéndose el plazo para exigir el pago si se trata de un acto de recaudación. Ambos plazos siguen su propio camino, así si la interposición versa sobre un acto de liquidación, se interrumpe el plazo para liquidar, no habiendo finalizado la función liquidadora al estar pendiente la legalidad o no del acto, finalizando la misma cuando el acto adquiera firmeza. Si además, no se ha obtenido la suspensión de la ejecución del acto, significa que la Administración, ante el incumplimiento del deudor deberá iniciar y concluir el procedimiento de apremio, disponiendo de cuatro años.

Si se interpone frente a un acto de recaudación, en el caso de no haberse interpuesto contra el acto de liquidación, significa que la potestad liquidadora ha finalizado, interrumpiéndose el plazo para recaudar, y en caso de no haber obtenido la suspensión, el procedimiento continua, por tanto, la paralización durante más de cuatro años de la actuación recaudatoria conllevará su prescripción.

Pero si se ha obtenido la suspensión de la ejecución significa que el cumplimiento del acto se detiene por lo que los órganos de recaudación deben de paralizar sus actuaciones, se haya impugnado un acto de liquidación o un acto de recaudación. Aunque solamente prescriben, en relación con los aspectos que estamos haciendo referencia, la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, la paralización del órgano administrativo competente para resolver el recurso o reclamación durante el plazo prescriptivo conllevará la prescripción para liquidar o para recaudar.

23.- Admitido que los actos producidos durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa interrumpen la prescripción y que su paralización por un tiempo superior a cuatro años conlleva la declaración de oficio de la prescripción de liquidar y de recaudar, en el caso, de haberse ingresado la deuda y recurrido, también debería conllevar la devolución de lo ingresado, debido a que cuando finalice el procedimiento revisor, se tendrá la certeza sobre la legalidad del mismo y se podrá llevar a cabo su ejecución, todas estas funciones recaen sobre el titular del derecho, por tanto, la paralización o inactividad de cualquier procedimiento del cual él es el competente en su tramitación producirá efectos prescriptivos.

De lege ferenda se debería conceder a la interposición del recurso un efecto interruptivo duradero con la condición de que se lleve a cabo la notificación de la resolución antes del transcurso de un año, en caso contrario desaparece ex tunc el efecto producido, salvo para los recursos jurisdiccionales que no se someten a condición alguna, para superar los efectos negativos del carácter instantáneo de los actos interruptivos ya que basta dictar un acto del procedimiento en cuestión antes del transcurso de cuatro años para interrumpir la prescripción.

24.- La suspensión de la ejecución de las liquidaciones derivadas del valor determinado por la Administración que se puede obtener como consecuencia de la solicitud de la tasación pericial contradictoria o de la reserva del derecho a promoverla, es automática, por decisión expresa del legislador, separándose del régimen general contenido en las nomas del procedimiento económico-administrativo, no siendo necesario solicitar la misma de manera expresa, y además, se obtiene sin necesidad de prestar garantía. La justificación de este régimen más beneficioso lo podemos localizar cuando únicamente se lleva a cabo la notificación del valor comprobado por la Administración, en este caso, la oposición, mediante recurso o la tasación pericial contradictoria, debería conllevar la suspensión de sus efectos jurídicos, es decir, que dicho valor no sea utilizado por la Administración para efectuar la correspondiente liquidación, pero además, al no haberse producido ésta, no será necesario prestar garantía, al no existir deuda líquida que garantizar. Pero, en el caso de haberse notificado de manera conjunta el valor comprobado y la liquidación derivada del mismo, el cauce debería ser el mismo que para liquidaciones de otros tributos donde no es de aplicación la comprobación de valor.

25.- En la actual normativa del recurso de reposición previo a la reclamación económica-administrativa se establecen dos clases de suspensión, la primera, donde los efectos se limitan a la sustanciación del recurso de reposición; la segunda, los efectos de la suspensión se van a extender durante la tramitación de dicho recurso y la reclamación económico-administrativa. Llevando a cabo una remisión a la regulación establecida en el RPREA, lo que ha provocado una disfunción entre ambas normativas, debido a la ampliación de las posibilidades de suspensión de la anterior norma y las limitaciones que establece el recurso de reposición dependiendo de la extensión de la suspensión que se vaya a solicitar. Desde nuestro punto de vista, para la suspensión con alcance solamente al

recurso de reposición sería posible la suspensión automática, como las suspensiones que no requieran la prestación de garantía (error aritmético, material o de hecho; la suspensión sin garantías y la suspensión de actos carentes de contenido económico); mientras sí se extiende a la reclamación económico-administrativa, cualquier modalidad de suspensión de las recogidas en el RPREA.

El órgano competente para decidir sobre la petición de suspensión será el mismo que deba resolver el recurso de reposición, a pesar de que en el RPREA la competencia sobre las solicitudes de suspensión esta repartida entre los órganos de recaudación y los Tribunales económico-administrativos, dependiendo de la clase de suspensión.

La petición de suspensión se podrá efectuar en cualquier momento, pero siempre antes de la resolución del recurso de reposición.

Sobre el importe de los intereses de demora que se deben de garantizar, serán aquellos devengados desde el momento en que se inicie el retraso en el cumplimiento de su obligación de pago, es decir, la finalización del plazo voluntario otorgado, hasta el octavo día a contar desde la interposición del recurso de reposición, por lo que en algunas ocasiones no sería necesario garantizar estos intereses de demora.

Los efectos de la suspensión se iniciarán desde el mismo momento de la presentación de la solicitud continuando hasta que recaiga resolución expresa sobre el fondo del asunto del recurso.

26.- En relación con el anterior recurso, sin entrar a plantear la necesidad de su continuidad o no, sería conveniente:

a) Dictar un nuevo reglamento de procedimiento del recurso de reposición que se adapte tanto a las novedades legislativas habidas en los últimos años como a las líneas marcadas por la jurisprudencia.

b) Unificar el plazo para emitir la resolución expresa (ocho días) con el plazo para entender desestimado el recurso, por silencio administrativo, (30 días), en un plazo común de un mes, ya que dicha distinción provoca confusión, además, en la práctica no se dictan las resoluciones en el plazo indicado.

c) Que la mera interposición del recurso conlleve la suspensión automática sin necesidad de prestar garantía, debido a que existen fundadas dudas sobre:

- El órgano competente para resolver la petición de suspensión.

- Las clases de suspensión existentes en el RPREA que son de aplicación en el recurso de reposición, distinguiendo de si sus efectos se extienden solo al recurso de reposición, o también, a la vía económico-administrativa.

- El tiempo que tendrá que destinar el órgano encargado de resolver el recurso y el tiempo destinado para resolver la petición de suspensión, que en muchos casos, dedicará más tiempo a resolver la solicitud que el recurso.

- Si ante una denegación de la solicitud de suspensión, el acto no suspendido no se podrá ejecutar hasta que un órgano judicial resuelva sobre la suspensión, si el obligado tributario recurre la denegación de la suspensión, según la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de mayo de 1996, lo que puede significar un grave peligro para la Hacienda Pública, la cual debería adoptar otro tipo de medidas cautelares que asegurasen el crédito tributario.

- La continuidad de los efectos de la suspensión solicitada solamente para el recurso de reposición cuando se decide interponer la reclamación económico-administrativa.

- El plazo a tener en cuenta para determinar el importe de los intereses de demora a garantizar (ocho días o un mes)

d) En el caso de admitir la suspensión automática sin prestación de garantía, además se deberían de tomar las siguientes medidas:

- Tiempo de duración del recurso y de la suspensión deberían ser de un mes.

- Transcurrido dicho tiempo sin haberse dictado la resolución expresa, se deben entender finalizados los efectos de la suspensión, debiendo otorgarle al obligado tributario un plazo para que pueda, o bien, solicitar la suspensión a esperas de la resolución expresa del recurso, o bien, para interponer la reclamación económico-administrativa y solicitar en

esta vía la suspensión. No pudiéndose iniciar las actuaciones de recaudación hasta que se haya decidido sobre la solicitud de suspensión.

- La posibilidad de poder adoptar otro tipo de medidas cautelares.
- También se puede considerar la oportunidad de introducir una vista oral para eliminar los recursos meramente dilatorios.

27.- En las reclamaciones económico-administrativas, como regla general, la suspensión del acto recurrido se podrá conceder tras la solicitud del recurrente, no pudiendo ser concedida de oficio, al no tener conocimiento los órganos competentes para su declaración de los datos necesarios para la misma, salvo en el caso de suspensión basada en error aritmético, material o de hecho, o en los casos, de recursos frente a sanciones tributarias.

28.- Ante el silencio de este mandato en el artículo 75 del RPREA sobre la forma en que se debe de llevar a cabo la solicitud de suspensión, no existe inconveniente para que, además de solicitarse a través de escrito separado, (que será lo más normal, y lo más conveniente para una mejor tramitación de la solicitud, debido a que son diferentes los órganos que han de resolver la misma, de los que resuelven la reclamación), se puede solicitar en el mismo escrito de la reclamación económico-administrativa, a través de otro sí, debido a la necesidad de acompañar la copia de la reclamación económico-administrativa; como también será válida la petición tácita, por el mero hecho de la presentación de la garantía, debido a que lo fundamental de tal solicitud se encuentra en la aportación de los documentos justificativos de la garantía ya constituida, por tanto, con la aportación de la garantía, más la aportación de copia de la reclamación, se debe de entender solicitada la suspensión, aunque esta no se haga de manera expresa y en escrito separado.

En este caso se deberá entender solicitada la suspensión cuando el obligado tributario presente tal documentación ante el órgano competente de recaudación, aunque resulta aconsejable que el escrito de solicitud sea fácil su identificación, diferenciado de otros, ya que los efectos se inician o se retrotraen a la fecha de ese escrito.

29.- En caso de suspensión el artículo 76 del RPREA, debido a que es diferente la tramitación de la solicitud de suspensión, (resolución por una Sala distinta de la competente para resolver la reclamación, no existe el trámite de prueba, los recursos contra la misma son distintos...) en relación con la tramitación de la reclamación económico-administrativa, y además, en base a que son distintos los argumentos y documentos que se deben presentar en relación con su solicitud de la suspensión, aconsejan que se lleve a cabo a través de un escrito separado, al ser dos situaciones distintas, la solicitud de suspensión y la interposición de la reclamación económico-administrativa, con finalidades distintas, descritas cada una en sus escritos correspondientes, aunque la primera dependa de la existencia de la segunda.

A pesar de esta exigencia reglamentaria y basándose en una interpretación antiformalista de las exigencias establecidas en este Reglamento, y en concreto, con que la solicitud se haga a través de un escrito separado, consideramos que si el interesado lleva a cabo la solicitud en el mismo escrito de la reclamación, o mediante «otrosí», o sin solicitud expresa de suspensión, pero sí con ofrecimiento de garantía, (no existe inconveniente para entender que nos encontramos con una «solicitud tácita de suspensión»), no se deberá inadmitir de plano, sino conceder un plazo para su subsanación o simplemente su tramitación, sin más.

En definitiva en relación con la forma, lo importante será el escrito de solicitud, separado o en la misma reclamación, cuando no se aporte ningún tipo de garantía, o en el caso, de no presentar el escrito de solicitud, el ofrecimiento de la garantía.

30.- La medida de suspender la ejecución de un acto, es una medida cautelar que va unida al procedimiento principal, por lo que debería ser, el mismo órgano que conoce de la reclamación, el que debería también conocer de la adopción de tal medida, pero la suspensión del artículo 75 del RPREA se ha configurado como una suspensión automática de carácter reglado, donde su otorgamiento se hace depender de unos requisitos objetivos, y que junto a la necesidad de descargar de trabajo a los TEA, se ha hecho aconsejable este cambio de competencias. Pero en ningún caso esta modificación debe de significar una merma en las garantías del recurrente a la hora de obtener la adopción de esta medida cautelar de los órganos de recaudación, lo cual vendrá determinado por la interpretación

que éstos efectúen de los requisitos para su adopción y, de las posibilidades y efectos que tengan para el actor su oposición a la denegación de la suspensión.

31.- Si la presentación de la solicitud de suspensión o el escrito de la reclamación económico-administrativa se lleva a cabo en otra oficina distinta de las enumeradas en el artículo 68 del RPREA, sino en algunas del artículo 38.1.b) del la Ley 30/1992, se debe entender presentada, en el sentido que el órgano receptor debe de admitir el escrito y darle curso al mismo, remitiendo al órgano que vaya dirigido, pero en este caso la fecha de presentación no va a ser la de entrega, sino la de recepción en el registro del órgano competente, debido a lo establecido en el artículo 68.2 del RPREA, aunque consideramos que los efectos de la interposición de la reclamación, como del escrito de la solicitud de suspensión se inician desde el mismo momento en que se lleva a cabo su presentación en alguna de las oficinas enumeradas en el artículo 38 de la Ley 30/1992, ya que el artículo 68 del RPREA de 1996, deja abierta la posibilidad de presentar los escritos y documentos en otras oficinas distintas, al establecer su letra g) «*En cualquier otra que establezcan las disposiciones vigentes*».

Por tanto, la presentación del escrito de suspensión en cualquiera de esas oficinas, en el caso de ser otorgada, la fecha en que comienza a producir efectos la suspensión será la fecha en que se presentó en dichas oficinas y no la de recepción por el órgano competente para resolver sobre la misma.

32.- Ante la falta de aportación de la copia del acto recurrido, que debe acompañar a la solicitud de suspensión, según el apartado segundo del artículo 75 de las RPREA, el órgano de recaudación no podrá denegar solicitud de suspensión basándose en esta deficiencia, sino que deberá otorgándole un plazo de diez días para la presentación de dicho documento.

33.- Si no se aporta copia sellada de la reclamación económico-administrativa, debe de entenderse solicitada la suspensión, de forma tácita, pero por el hecho de ser el órgano competente para su resolución -órganos de recaudación- distinto del órgano que debe resolver la reclamación económico-administrativa, no se puede conceder la suspensión, aunque la garantía sea suficiente, hasta que no se acredite la interposición de la reclamación económico-administrativa, debido a que la razón de ser de la suspensión

es la puesta en duda de la legalidad del acto, que se trata de evitar su ejecución, que ha sido objeto de reclamación.

34.- En caso de garantía insuficiente se provee de forma expresa que ante esta situación se concede un plazo de diez días para subsanar aquellas garantías no consideradas bastante, como son aquellas distintas de las mencionadas en el artículo 75.6 del RPREA de 1996, la constituida por un importe inferior al previsto en el artículo 74.7 del RPREA, o no cumpla alguno de los requisitos para su eficacia.

35.- En el caso de no aportar ninguna clase de garantía de acuerdo con la redacción del artículo 75.3 del RPREA no cabe la subsanación de este defecto mediante el otorgamiento del plazo de diez días, debido a que este se concede en los casos de garantías insuficientes, no en el caso, de inexistencia de garantías.

36.- El acto objeto de reclamación queda en suspenso su ejecución desde la fecha de la solicitud si ésta acredita la existencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa y acompaña garantía bastante. Situación que se va a mantener hasta que el órgano de recaudación resuelva expresamente sobre la petición de que el interesado subsane los defectos de la garantía calificada como insuficiente.

Por tanto, a sensu contrario, es decir, si la deficiencia apreciada por el órgano de recaudación en la solicitud de suspensión es la falta de presentación de la copia del acto recurrido, o la copia sellada de la reclamación económico-administrativa o no aporta garantía, significa que no se inician los efectos de la suspensión, y además, que la solicitud será denegada sin posibilidad de subsanar estos defectos, debido a que el plazo para la posible subsanación sólo se concede en el caso de garantía insuficiente.

Situación que consideramos desafortunada debido a que no existe ningún riesgo para los intereses de la Hacienda Pública si los efectos de la suspensión se inician desde la fecha de su solicitud y conceder el plazo de diez días para la subsanación de cualquiera de los defectos anteriores, por que tan desprotegidos pueden quedar dichos intereses si el interesado no presenta garantía, como si presenta una garantía simbólica o mínima.

37.- Inadmitir a trámite la solicitud de suspensión por no identificación del acto que se pretende suspender es algo excesivo y riguroso, debiendo el Tribunal en estos

casos, o bien, dar posibilidad de subsanar el defecto, como después apuntaremos, o bien, si es requisito previo que el acto que se pretende suspender haya sido previamente recurrido y si en la solicitud de suspensión consta el número de la reclamación, el Tribunal esta en disposición de poder identificar el acto que se pretende suspender.

38.- Ante una documentación incompleta, existiendo indicios favorables para admitir a trámite la solicitud de suspensión, el TEA no debería de inadmitir, sino conceder al solicitante un plazo para la aportación de los mismos, más cuando así lo haya alegado y justificado en su petición de suspensión, de esta forma, en el caso de ser admitida a trámite la solicitud de suspensión sus efectos se retrotraen al momento en que se presentó la misma, por lo que se podrá haber evitado el inicio del período ejecutivo.

39.- En la actualidad la solicitud de suspensión no tiene que realizarse obligatoriamente dentro del plazo de quince días establecido para al interposición de la reclamación económico-administrativa, sino que dicha solicitud se podrá llevar a cabo en cualquier momento antes de la finalización de la tramitación de dicha reclamación. Con la particularidad de que los efectos de la solicitud de suspensión llevada a cabo una vez iniciada la tramitación de la reclamación económico-administrativa «...sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzca con posterioridad» (art.74.8 del RPREA), no afectando a aquellas que se hayan practicado entre la interposición de la reclamación económico-administrativa y la solicitud de suspensión.

Donde la norma reglamentaria, es decir, el artículo 78.4 del RPREA se extralimita en relación con lo establecido en el artículo 138 de la LGT, al ampliar las causas de oposición al procedimiento de apremio a aquellas situaciones donde éste se ha iniciado y tramitado de forma correcta puede ser paralizado por voluntad del apremiado sin tener que atacar el mismo, sino obteniendo la suspensión de la ejecución del acto de liquidación que fue recurrido en su momento y está pendiente de resolución, obteniendo de esta forma la suspensión del procedimiento de apremio, teniendo validez lo actuado hasta ese momento.

40.- La solicitud de suspensión se podrá volver a solicitar tras la interposición de un nuevo recurso, es decir, en el caso de interposición del recurso de reposición, si se ha denegado la solicitud de suspensión, ésta se podrá volver a plantear al interponer la

reclamación económico-administrativa, y por supuesto, al iniciar la vía jurisdiccional se puede repetir dicha petición de suspensión.

41.- En el caso de que no se lleve a cabo la presentación de la garantía junto con la presentación de la solicitud de suspensión, aquella podrá ser aportada en un momento posterior, pero siempre antes que el órgano de recaudación decida sobre la solicitud.

42.- Los efectos de la solicitud de suspensión comienzan desde su petición y continúan hasta que tenga carácter firme.

43.- Que una vez acordada la suspensión, para que esta tenga vigencia hasta el órgano jurisdiccional, en el caso de interponerse recurso de contencioso-administrativo y aquel decida sobre la suspensión en esta vía, la Administración exige que la vigencia de la garantía continúe hasta que se dicte el anterior acuerdo. Pero con las interpretaciones efectuadas al principio de estas conclusiones, las normas reglamentarias se extralimitan al establecer esta exigencia, ya que la solicitud de suspensión en el contencioso-administrativo produce efectos desde su solicitud, por lo que no se podrá iniciar el procedimiento de apremio, ni producir sus efectos típicos, hasta que el Tribunal de Justicia decida sobre la suspensión ante él solicitada. Además, también se extralimita cuando exige la aportación de garantía junto a la petición de suspensión en sede judicial, ya que el órgano judicial puede exigir o no garantía, que será exigida con posterioridad a la adopción de la suspensión, por lo que no se puede condicionar el mantenimiento de la suspensión adoptada en vía administrativa a que en la vía judicial se aporte otra caución cuando no es requisito para su petición en vía jurisdiccional su aportación.

44.- El recurso interpuesto ante la denegación de la suspensión, se caracteriza: 1- Imposibilidad de interponer el recurso de reposición ya que el artículo 75.5 de forma expresa establece que el recurso se interpondrá frente al órgano económico-administrativo que esté conociendo del asunto. De esta forma se suprime el «trámite de reconsideración» por parte del órgano de recaudación que no podrá volver a reconsiderar su posición sobre la denegación de la solicitud de suspensión.

2- Dicho recurso no es una cuestión incidental, ya que como hemos comprobado no lo era con la anterior normativa, ni con la actual ya que esta mantiene idéntica regulación sobre la definición dichas cuestiones incidentales, donde la principal diferencia

entre las dos regulaciones, es que en la actual, el artículo 119.2 del RPREA, expresamente prohíbe el recurso de alzada frente de las resoluciones de las cuestiones incidentales.

El actual «recurso» al no especificar cual debe de ser la tramitación a seguir, al desaparecer la expresión «por vía incidental», carecen de argumentos aquellos que consideran que la tramitación de este recurso se debe seguir la correspondiente a las cuestiones incidentales.

3- Nos encontramos con un acto administrativo dictado tras la finalización de un procedimiento administrativo de solicitud de suspensión de la ejecución del acto tributario que ha sido objeto de la interposición de una reclamación económico-administrativa. Es decir, el actual RPREA, ha establecido que la competencia para resolver la solicitud de suspensión le corresponde a los órganos de recaudación y que su resolución podrá ser objeto de revisión por el propio TEA que esta conociendo de la revisión del asunto que se solicita su suspensión.

4- El nuevo acto administrativo que va a ser objeto de «recurso», es decir, consideramos que se trata de una nueva reclamación económico-administrativa, por lo que en su tramitación se seguirán las normas de dichas reclamaciones, con la única particularidad, que será en única instancia, al impedir el artículo 75.5 del RPREA de forma expresa la interposición de un nuevo recurso administrativo. Por tanto, una vez dictada la resolución por el TEA de la reclamación interpuesta contra la denegación de suspensión del órgano de recaudación, se entiende agotada la vía administrativa, pudiendo interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

5.- No se trata de un recurso de alzada.

6.- Interpuesto el recurso contra el acto del órgano de recaudación por el que se deniega la solicitud de suspensión, debemos admitir una suspensión preventiva que se extienda hasta la definitiva resolución del recurso.

45.- En el ámbito del recurso contencioso-administrativo en relación con los actos dictados por la Administración Tributaria referentes especialmente a actos de contenido económico se ha producido una evolución que se inicia con la ejecución del acto como regla general, dejando entrada a los presupuestos clásicos de las medidas cautelares,

periculum in mora, efectividad del daño o perjuicio de reparación difícil o imposible, circunstancias que exigían ser probadas, flexibilizándose la exigencia de los mismos. La siguiente etapa se caracteriza por dar entrada a un presupuesto no recogido en la anterior LJCA, como era la ponderación de los intereses en juego, junto con el principio de apariencia de buen derecho, para en este intervalo de dudas de los Tribunales donde se van conjugando los anteriores presupuestos, se lleva a cabo una reinterpretación del artículo 122 de la anterior LJCA, pero sólo para el ámbito tributario, en el siguiente sentido: a) el pago de la deuda tributaria siempre ocasiona daños o perjuicios de reparación difícil o imposible; b) que el interés público en la ejecución del acto queda salvaguardado debido a que el acto queda garantizado por la oportuna caución; c) interpretando el precepto teniendo en cuenta la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicado y la realidad jurídica motivada por los cambios operados en el ordenamiento tributario vigente.

Ante estas manifestaciones, los Tribunales de los Contencioso-Administrativo adoptan el sistema de suspensión de la ejecución adoptado por la Administración Tributaria, es decir, ante solicitudes de suspensión de actos de carácter tributario no toman como presupuestos los recogidos en el artículo 122 de la antigua LJCA, sino que el presupuesto va a ser que el acto quede suficientemente garantizado mediante la aportación de una concreta garantía, concediendo la suspensión de forma automática.

46.- Con la entrada de la nueva LJCA aunque el presupuesto para adoptar la medida cautelar es garantizar la efectiva del futuro pronunciamiento, sin hacer referencia a los presupuestos recogidos en la anterior normativa de manera expresa y sin consagrar la reinterpretación del artículo 122 de la anterior Ley, aunque 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, haciéndose necesario ponderar la necesidad de ejecución inmediata del acto con el peligro de pérdida de la tutela judicial si se ejecuta el mismo antes de la resolución judicial, junto con 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 debería ser la suspensión automática y una vez oídas las partes, es decir, la Administración debiendo de probar que existe interés público en su ejecución o la necesidad de adoptar una contracautela, ya que la nueva LJCA no ha establecido necesariamente la prestación de caución, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, 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, por lo que se puede afirmar que ha desaparecido el efecto no suspensivo de los recursos. Según lo anterior, llevado al ámbito tributario, será la Administración la que debería alegar que el interés general exige la inmediata ejecución del acto de liquidación, en caso contrario, se debería de conceder la suspensión, mientras que la caución 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 dichos perjuicios de cualquier naturaleza, lo cual deberá ser acreditado por la Administración cuando considere 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 anteriormente aunque se puede interpretar de la nueva LJCA, que 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 obligatoriedad de la anterior vía, debería para respetar los postulados del Tribunal Constitucional, que ante la reclamación administrativa, sea un órgano judicial el que decida sobre la ejecución del acto, y por último, consideramos adecuada la creación de una vía contencioso-tributaria, lo que descargaría a los actuales Tribunales de lo contencioso-administrativo, favoreciendo la especialización y la respuesta rápida a los conflictos entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria.

47.- En la actualidad, son distintas las situaciones donde la Administración Tributaria se encuentra en una posición deudora, nos estamos refiriendo, básicamente, a los supuestos de devolución de ingresos indebidos, a los casos de devoluciones de oficio

y aquellos, que tras ser estimado el recurso del obligado tributario, la Administración debe restablecer la situación creada por el acto por ella dictado, siendo distintas sus consecuencias, dependiendo de si se ha obtenido o no la suspensión de la ejecución del acto. Aunque la consecuencia final en la práctica, para las tres situaciones, es la misma, la Administración Tributaria debe satisfacer una cantidad de dinero en base a la necesidad de borrar los efectos que se hayan producido al no tener el deber de soportarlos el correspondiente obligado tributario, (en el primer caso, la devolución del ingreso indebido efectuado, en el segundo, será la devolución del exceso del ingreso debido y, en el tercero, restablecer la situación que ha provocado el acto anulado). Las causas por las que se generan estas situaciones y su procedimiento son distintos, así por ejemplo, en el caso de la devolución de los ingresos indebidos, se enmarca en el procedimiento de devolución de los ingresos indebidos, en el caso de las devoluciones de oficio, en la normativa propia de cada tributo, y el tercer supuesto, dependerá del procedimiento revisor que se haya utilizado hasta alcanzar el pronunciamiento favorable.

En aquellos casos en que el obligado ha efectuado previamente el ingreso de la obligación tributaria, el ordenamiento tributario ha establecido el procedimiento a seguir para llevar a cabo la reparación del daño ocasionado al obligado que ha llevado a cabo el ingreso de una deuda tributaria, donde el acto que lo legitima ha sido declarado contrario a derecho, consistiendo en la devolución de lo ingresado junto con el interés de demora, según la nueva redacción del art.155.1 de la LGT y artículos 3.b) y 10 de la LDGC. Basándonos en las dos normas anteriores debemos de entender modificados también los artículos 36, del Real Decreto Legislativo 2795/1980, LBPEA y 110.4 RPREA, los cuales continúan haciendo referencia al interés legal del dinero, aunque no se ha producido también, el cambio en relación con la variabilidad del tipo de interés de demora, sino que será el vigente cuando se realizó el ingreso, aunque hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo.

Aunque el tipo a satisfacer por la Administración será el mismo, el interés de demora, cuando ocupa una posición deudora debido a alguna de las circunstancias descritas en la nota anterior, este mismo tratamiento no alcanza a la cuantificación de dicho interés de demora, es decir:

a) cuando la Administración resulte ser acreedora, se ha optado por la variabilidad de tipos, es decir, el interés de demora vigente a lo largo del período en el que se vaya devengado, art.58.2.c) LGT, según nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

b) cuando la Administración resulte ser deudora:

1.- Se ha optado por la variabilidad de tipos en dos casos: - En materia de ingresos indebidos, art.2.1.b) del RD 1.163/1990, se abonará el interés de demora vigente a lo largo del período en que dicho interés se devengue, según la nueva redacción dada por el RD 136/2000.- En el caso de devoluciones de oficio del artículo 11 de la LDGC.

2.- No se ha optado por la variabilidad de tipos, sino el tipo vigente en el día en que se efectuó el ingreso con independencia de que hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo, situación acaecida cuando la estimación de una reclamación conlleva la devolución de la cantidad previamente ingresada, art.110.4 del RPREA.

Somos contrarios a este distinto tratamiento ya que va en contra de la propia naturaleza y finalidad de los interés de demora, por lo que su cuantificación debería ser la misma en todos los supuestos en que se devenga.

En el caso de haber obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado se está evitando el ingreso de la deuda tributaria o la ejecución del patrimonio del deudor hasta que el acto sea declarado conforme a derecho. Normalmente, la obtención de la suspensión se hace depender de la prestación de la correspondiente garantía, por lo que, como en el caso anterior, se ha producido un daño o perjuicio al obligado tributario no deseado por el ordenamiento, en uno, la privación durante un tiempo determinado de la cantidad ingresa, en otro, el coste económico ocasionado por la garantía prestada.

En este caso el ordenamiento tributario ha guardado silencio hasta la Ley 25/1995 y posteriormente, la Ley 1/1998, que en un sentido más amplio, ha efectuado el reconocimiento a la indemnización de dichos daños, habiendo sido hasta ese momento la jurisprudencia y la doctrina las que venían reconociendo y demandando dicha posibilidad.

Al no existir dicho reconocimiento expreso en las normas tributarias tampoco existía un procedimiento tributario específico, sino que se había tenido que acudir al

genérico, al establecido en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administración del Estado y de Procedimiento Administrativo Común y además, no pudiéndose aplicar con carácter subsidiario, el procedimiento del Real Decreto 1163/1990, debido a que éste está configurado para aquellos supuestos donde se ha llevado a cabo el ingreso de una determinada cantidad en el Tesoro Público, y no para los supuestos, que a falta de ingreso, se deba resarcir el daño ocasionado.

El mandato recogido en el artículo art.12 de la Ley 1/1998, en el sentido de que «reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval», ha sido plasmado en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. De esta forma, en el ámbito tributario se ha positivizado un nuevo derecho de los obligados tributarios, básicamente desde la reforma de la LGT, con la Ley 25/1995, que a pesar de lo limitado del reconocimiento, los Tribunales de Justicia le estaban dando el mismo alcance que el recogido en el art.12 de la Ley 1/1998, consistente en el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario que es objeto de impugnación cuando es declarado contrario a derecho.

Pero para llegar a la situación actual ha sido necesario un largo camino, teniendo que superarse los numerosos obstáculos, que tanto la Administración Tributaria y, en especial, como consecuencia del silencio del ordenamiento tributario, se estaba encontrando la solución aportada por la jurisprudencia y la doctrina, hasta que el legislador ha postivizado dicho derecho en normas tributarias. Hemos hecho referencia a tres fundamentos que nos sirven para justificar la necesidad de reembolsar el coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: la responsabilidad patrimonial de la Administración, el principio de tutela judicial efectiva y el proceso no puede ser un perjuicio para quien tiene la razón, aunque desde nuestro punto de vista, los dos últimos van a influir más sobre el importe de la indemnización, que en el nacimiento del derecho a la misma, que lo localizamos, como ha ocurrido básicamente en todos los pronunciamientos jurisprudenciales que reconocen dicho derecho, en la responsabilidad patrimonial del Estado.

Basándose en este carácter objetivo de la responsabilidad de la Administración, se abre la puerta para exigir una indemnización como consecuencia de la declaración de

inconstitucionalidad o nulidad de las normas tributarias, debido a que estos fallos judiciales solamente extienden sus efectos a los sujetos que interpusieron el recurso y obtuvieron ese pronunciamiento, teniendo derecho a la devolución de lo ingresado. Para el resto de contribuyentes que, o bien interpusieron recurso pero el Tribunal competente no consideró la necesidad de entablar la cuestión de inconstitucionalidad o no declaró la nulidad de la norma, o bien no interpusieron recurso, no se veían beneficiados por una declaración de inconstitucionalidad o nulidad posteriores de las normas que justificaban el ingreso de la deuda tributaria. Ante esta situación solamente les queda la posibilidad de iniciar el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración tanto para los que impugnaron jurisdiccionalmente las liquidaciones, como para los que no impugnaron la liquidación en vía judicial.

Pero no surge la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando se deba llevar a cabo la modificación de una liquidación como consecuencia de la aplicación de un nuevo régimen sancionador sin haber prosperado las pretensiones de los recurrentes, y, aunque suele ser frecuente que sí se admita dicha responsabilidad cuando se trata de liquidaciones dictadas bajo el amparo de normas que con posterioridad son declaradas nulas, consideramos que la Administración responsable no será la autora del acto sino la que dictó la norma declarada nula o inconstitucional.

Existe un claro nexo causal desde el mismo momento en que el obligado tributario, al recibir la notificación del acto tributario, si es de liquidación, se ve en la necesidad, en base al principio de ejecutividad de los actos dictados por la Administración, de cumplir el contenido del acto, mediante el ingreso de la correspondiente deuda, o presentar, por regla general, una garantía, con la finalidad de suspender la ejecución del acto, previa impugnación del mismo, ya que en caso contrario la Administración Tributaria llevará a cabo su ejecución, en base al principio de ejecutoriedad. Ante estas distintas situaciones y una vez declarada la nulidad del acto tributario, que no debemos olvidar es el causante o generador de las distintas situaciones anteriores, donde el obligado tributario ha tenido que soportar sobre su patrimonio una disminución como consecuencia del ingreso de la deuda, o por el importe de la constitución de la garantía, o por la ejecución sobre su patrimonio del acto; algo que no hubiera ocurrido si dicho acto o actuación administrativa no se hubiera producido, por tanto, podemos concluir, que el nexo causal

entre la actuación administrativa y el daño que produce la misma existe, con independencia de que aquélla sea declarada contraria o no a Derecho, generando el derecho a la indemnización, si el daño tiene carácter antijurídico, o lo que es lo mismo, que el perjudicado no tiene el deber jurídico de soportarlo. Nexos que desaparecen, además de por no existir daño indemnizable, cuando el acto es declarado conforme a derecho, no siendo la solicitud de suspensión un acto del obligado tributario realizado de forma libre y voluntaria al estar constreñido a ello el apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda. Dicho nexo se verá roto cuando la conducta activa u omisiva del ciudadano provoca la situación por la cual se anula la actuación administrativa, ya que la nota de la antijuricidad del daño ha sido provocada por el interesado, aunque esta limitación de responsabilidad no viene recogida en la normativa tributaria, por lo que a pesar de lo anterior, se podrá solicitar la indemnización.

En otras ocasiones, se trata de romper el nexo de causalidad basándose en el grado o la trascendencia de la irregularidad cometida por la Administración en su actuación, en este sentido, se deniega el derecho a la indemnización en los supuestos de estimación parcial debido a que no se pone en duda la procedencia de la liquidación sino que se discute la cuantía de la misma, o que es muy limitado en cuanto al número de pretensiones alegadas por el recurrente y estimadas o, se exige una estimación íntegra del recurso o se han desestimado las pretensiones esenciales sobre el fondo alegadas o que la liquidación sigue subsistiendo aunque se anularen las actuaciones encaminadas a su ejecución, pero consideramos que el nacimiento de la obligación de indemnizar se obtenga en el número de pretensiones o por la estimación íntegra del recurso, si no que bastará una estimación parcial que signifique la nulidad o anulabilidad del actuar administrativo el que genera el nacimiento de dicha indemnización. Lógicamente esa irregularidad o esa burla al ordenamiento jurídico cometida como consecuencia del actuar de la Administración, en algunas ocasiones será patente y notoria y otras sutil, pero en ambas nos encontramos con un actuar contrario a Derecho por la Administración, y todas significan que un ciudadano ha soportado una actuación administrativa contraria a Derecho, la cual no tenía el deber de soportar. En todos estos casos, sea una estimación íntegra o una estimación parcial, debe surgir el derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración, con independencia de que en algunos casos esa actuación carezca de toda cobertura jurídica, y en otras, teniendo dicha cobertura, ha incurrido en una irregularidad

que conlleva retrotraer sus actuaciones a ese momento, en ambos casos el administrado ha tenido que reaccionar ante esas actuaciones, y en ambos se obtiene la anulación del acto dictado por la Administración.

De este análisis jurisprudencial el legislador se hace eco de dicha situación incorporando el derecho al reembolso de forma cicatera en el artículo 81.5 de la LGT, redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, para posteriormente, con la LDGC, en su artículo 12, efectúa un reconocimiento pleno.

Esta normativa estatal, en cuanto al ámbito subjetivo, es de aplicación supletoria a falta de normativa autonómica. Lo anterior sirve para constatar la necesidad de preservar y hacer valer el derecho de reembolso por todas las Administraciones Tributarias en los términos aprobados por la normativa estatal, esto no debe ser un obstáculo para que las Comunidades Autónomas puedan hacer un reconocimiento del derecho más beneficioso del mismo en favor de los obligados tributarios que se ven afectados por sus actuaciones, prevaleciendo su normativa propia, tanto para sus tributos propios, como para los impuestos cedidos, ya que para estos últimos, aunque la competencia para su revisión se la ha reservado el Estado, la responsabilidad se imputa al órgano que dicta el acto es declarado no conforme a Derecho y no al órgano que la declara.

En relación con el ámbito tributario local, aunque se llevó la modificación el artículo 14 de la LRHL referente a la revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria por la Ley 59/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, no se aprovechó la ocasión para reconocer de forma expresa este derecho de reembolso, que se debería haber efectuado, pero que a pesar de lo anterior, el derecho es exigible a las Corporaciones Locales debido a lo dispuesto en la Disp. adicional única de la LDGC o en la remisión genérica que efectúa el artículo 12 de la LRHL a la LGT y a la LDGC y a las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En cuando al ámbito objetivo de dicho derecho se refiere a la deuda tributaria, por lo que afectará cualquiera de los componentes de la misma referentes a cualquiera de las categorías tributarias del artículo 26 de la LGT, por lo que para el resto de actos de carácter tributario carentes de contenido económico o actos no tributarios, el artículo 12 de la

LDGC no puede ser interpretado como una negación o una limitación del mismo, sino que quedan excluidos de dicho procedimiento de resarcimiento del coste de las garantías presentadas, teniendo que acudir al genérico. Esta separación la consideramos incorrecta, donde el alcance del art.12 debería haber sido más amplio a todo recurso gestionado por la Administración Tributaria, por tanto, precios públicos, prestaciones patrimoniales de carácter público, multas, etc. Siendo aún más ambiciosos en la extensión de dicho derechos, en el sentido de que se debería de incluir en la Ley 30/1992, como un derecho no exclusivamente tributario, sino que es propio de toda persona que se relaciona con la Administración.

La anulación del acto debe venir declarada en una sentencia judicial o por una resolución administrativa, por tanto, por cualquiera de los medios de revisión de los actos tributarios, en su fase administrativa, como por decisión judicial, van a dar lugar a la posibilidad del nacimiento de dicho derecho, no estableciéndose ninguna limitación sobre el alcance de la responsabilidad dependiendo del órgano que anula el acto.

Es necesario un actuar anormal de la Administración localizado en que el acto de impugnación es declarado «improcedente» por sentencia o resolución administrativa, aunque la normativa en ningún caso habla de «improcedencia», sino en todo caso, de anulación total o parcial por no ser conforme a Derecho el acto revisado, lo que significa, que se ha producido un funcionamiento anormal de la Administración que debe dar lugar a la reparación del daño que se haya podido ocasionar. Así, en el caso de anulación total o, utilizando la expresión del artículo 12 de la Ley 1/1998, cuando la deuda tributaria sea declarada improcedente, el obligado tributario tendrá derecho a la indemnización que alcanzará el total de los costes soportados por la garantía.

En el caso de deudas declaradas parcialmente improcedentes el reembolso será parcial, es decir, solamente alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías del acto parcialmente anulado, aunque nos encontramos con distintas posturas a la hora de determinar el importe a reembolsar por las garantías prestadas para obtener la suspensión:

a) si el acto anulado parcialmente subsiste pero con la necesidad de modificarlo en el sentido que se haya pronunciado la resolución o el fallo, la indemnización solamente alcanzará a la parte anulada.

b) si entendemos que la anulación, aunque sea parcial, conlleva la anulación del acto, debiendo dictarse otro nuevo, el importe de la indemnización alcanzará al total de los costes que ha generado la garantía prestada para obtener la suspensión del acto, a pesar del correcto actuar de la Administración, aunque haya sido en parte.

Pero en relación con lo anterior consideramos que: a) De lo recogido en la Exposición de Motivos y la limitación contenida en el párrafo segundo del artículo 12.1 del Ley 1/1998, la intención del legislador es clara, por un lado, se amplía el derecho de indemnización del recurrente en comparación con el reconocido en el artículo 81.5 de la LGT, por la Ley 25/1995 y, por otro lado, se desea limitar su reconocimiento a aquella donde se ha producido el incorrecto actuar de la Administración. Redacción desafortunada, sí, pero por su redacción confusa, ya que es legítimo graduar la responsabilidad según el grado de irregularidad cometido; b) Con las modificaciones llevadas a cabo en el ordenamiento procesal sí cabe la posibilidad de que el fallo de la sentencia declare la anulación parcial del acto, por ejemplo, se anulan los intereses de demora pero se confirma la legalidad del acto de liquidación respecto del resto de componentes de la deuda tributaria. Otra cosa es que dicha anulación conlleva la necesidad de dictar otro acto de liquidación que sustituya al anterior, por tanto, se puede defender que la responsabilidad de la Administración solamente alcance a aquella parte del acto anulado y no al resto, y sobre aquella fijar la indemnización; c) Aunque lo importante, consideramos, no va a ser si la anulación es total o parcial, sino, determinar que posibilidades ha tenido el obligado tributario a la hora de impugnar el acto y solicitar la suspensión del mismo, es decir, si no se opone a la totalidad del acto de liquidación ¿tiene la posibilidad de solicitar la suspensión sobre la parte impugnada o debe de extenderse a todo el acto de liquidación?. Al ser la deuda tributaria única, por el principio recaudatorio de integridad del pago y al no permitir la Administración Tributaria el ingreso parcial de lo no discutido, conlleva la necesidad de solicitar la suspensión sobre la totalidad de la deuda, aunque parte de ella no se discuta, por lo que, aunque la anulación sea parcial, el resarcimiento debe abarcar la totalidad del coste de las garantías aportadas.

Siguiendo con este razonamiento, el párrafo segundo del artículo 12.1 de la Ley 1/1998 solamente será de aplicación en aquellos casos en que el obligado tributario oponiéndose a parte de la deuda y pudiendo solicitar la suspensión sobre la parte discutida, no lo hace. Pero esta situación se va a producir en pocas ocasiones debido a que haría falta una liquidación que excluyera la parte discutida para saber cual es la parte de la deuda que no se opone y desea ingresar, liquidación que no esta prevista en el ordenamiento tributario, aunque podemos hacer referencia a dos casos:

- El artículo 50.2.a) del RGIT, sobre la incoación de actas previas, prevé la posibilidad que se acepte parcialmente la propuesta de regularización, debiendo en este caso documentarse en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado presta conformidad expresa e instruyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. También para los casos en que el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos los elementos determinantes de la deuda tributaria.

- El artículo 10 del Real Decreto 136/2000, que prevé, a efectos de la reducción proporcional de garantías, que el órgano gestor dicte la liquidación que hubiera resultado de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente. Este caso no nos sirve para lo que estamos comentando ya que es posterior a la primera resolución y no previo a la interposición de la reclamación que sería el momento oportuno para determinar la liquidación que resultaría excluyen la parte que se opone el obligado para de esta forma determinar el importe de deuda a garantizar.

De todo lo anterior, se desprende que el legislador ha deseado limitar el reembolso del coste de las garantías, cuando en el artículo 12, de forma expresa, dice que: «cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías». Esta plasmación del derecho en la norma jurídica es distinto al que hasta ese momento la jurisprudencia estaba reconociendo y la doctrina estaba demandado, pero el legislador esta legitimado para configurar el derecho de reembolso como lo ha hecho, por lo que los Tribunales, en acatamiento al mismo, deberán de modificar la extensión de su reconocimiento. Otra cosa distinta es que ante lo incorrecto de la redacción y la falta de aclaración en la norma

reglamentaria que lo desarrolla, RD 136/2000, se van a producir distintas interpretaciones sobre el mismo, lo que seguramente será un nuevo motivo de conflictividad tributaria. Aunque esta limitación en el importe del reembolso también será de aplicación limitada, ya que de acuerdo con lo defendido anteriormente, no dependerá del número de pretensiones alegadas por el obligado tributario, sino de la cuestión pretendida y de la posibilidad de efectuar la Administración una liquidación previa al recurso o reclamación que separe lo discutido de lo no discutido por el futuro actor, para poder efectuar el pago de la parte aceptada.

Según lo anterior, la proporción que puede utilizarse en los casos de estimación parcial, para algunos se realizará en términos matemáticos, la diferencia entre la deuda exigida en un primer momento y la deuda subsistente tras la sentencia o resolución firme; o en términos jurídicos, es decir, dependiendo si en el momento de interponer el recurso ha sido posible una liquidación separada que haya permitido garantizar solamente los conceptos recurridos, en caso contrario, aunque sea parcial, el reembolso deberá ser íntegro, por el total de los costes de la deuda garantizada, aunque posteriormente, en ejecución de la sentencia o resolución se dicte un acto de liquidación inferior, que si siguiéramos la proporción matemática, solamente tendría derecho a la parte del coste de las garantías aportadas en proporción a la deuda anulada.

La declaración de improcedencia de la resolución o fallo debe de haber adquirido firmeza, considerando más conveniente para los intereses públicos, que el derecho de reembolso no surja hasta que se haya agotado las vías de revisión activadas por las partes, es decir, cuando adquiera firmeza la resolución o sentencia. Debido, no sólo porque viene preceptuado en la LRJAP y PAC, sino además, porque dota de una mayor seguridad jurídica a dicho reembolso cuando el hecho generador del mismo adquiere firmeza, ya que, aunque se podría fundamentar dicha enmienda en la «*reformatio in peius*», pero esta reforma peyorativa solamente esta impidiendo que se produzcan efectos desfavorables para quien interpone el recurso, no cuando es la propia Administración la que plantea un recurso frente a esa resolución de estimación, donde, en este caso se podrá modificar el acto o resolución en sentido desfavorable al obligado tributario. A *sensu contrario*, ante una resolución estimatoria parcial y la interposición del recurso por parte del obligado tributario por el resto de deuda no estimada, cabe la posibilidad de hablar de firmeza

respecto a la parte de la resolución consentida, es decir, firmeza de la parte recurrida y anulada y no firmeza de la parte restante recurrida. Aunque es clara la intención del legislador de no reembolsar el coste de las garantías presentadas hasta que la resolución anulatoria tuviera el carácter de firme, y basándose en esa firmeza, tanto la doctrina como la jurisprudencia, han determinado que la misma no solamente se produce cuando no se recurre o cuando ya no caben más recursos, sino también se adquiere el grado de firmeza, cuando la liquidación es anulada parcialmente y la Administración no la recurre, en este caso, nos encontramos que la parte anulada no podrá ser modificada o recobrar su validez inicial, adquiriendo firmeza, debido a la «*reformatio in peius*», por lo que cabe el reembolso del coste garantías en la parte de la liquidación que haya sido anulada.

En cuanto al procedimiento, ante la pregunta de si el derecho a reembolso que estamos comentando es materia concretamente del Derecho Tributario o no, debemos mantener una postura afirmativa, ya que como hemos visto anteriormente, se trata de un caso concreto de reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado que trae causa de un acto de la Administración Tributaria, donde la suerte del reconocimiento de esta obligación por parte del Estado va íntimamente relacionada con el sometimiento a la legalidad de dicho acto. Por tanto, el reconocimiento de la obligación de reembolso es consecuencia de la validez de la relación jurídica tributaria que viene establecida en el acto dictado por la Administración Tributaria, por lo que la separación entre la decisión sobre la invalidez del acto tributario y los efectos que en su integridad conlleva dicha decisión no conviene encomendarla a procedimientos diferentes, ya que significa ir en contra de los principios de economía procesal y seguridad jurídica. Lo cual nos lleva a afirmar que el órgano que lleva a cabo la revisión del acto tributario debería de tener competencia para declarar o negar el derecho al reembolso de dichos costes ocasionados por la prestación de la garantía, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento.

Aunque de la norma solamente se desprende el reconocimiento del derecho de reembolso a los costes de formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías aportadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias, se debería también haber extendido al pago de los intereses que tratan de compensar o indemnizar la rentabilidad dejada de percibir como consecuencia de los gastos que ha ocasionado la prestación o mantenimiento de las garantías aportadas, debiéndose abonar el interés legal del dinero.

En relación con los gastos de asesoramiento, consideramos oportuno la condena en costas, siguiendo los criterios establecidos en la LJCA, siendo partidarios del criterio del vencimiento en favor del obligado tributario, por tanto, cuando el acto es anulado, la Administración debería ser condenada en costas. Mientras el criterio de la mala fe o temeridad sería utilizado desde dos perspectivas distintas: a) Para imponer una multa al funcionario que dictó el acto, es decir, la Administración satisface la costas al contribuyente, pero cuando el acto se caracteriza por la falta de diligencia en el actuar administrativo o se aprecia una actitud administrativa abusiva e indefendible, el perjuicio debe recaer también sobre el causante del mismo. b) Cuando son desestimadas totalmente la pretensiones del contribuyente o se aprecia la mala fe o la temeridad, será condenado en costas, pero además, no debería de abonar los gastos del profesional que tan nefastamente le asesora.

48.- Consideramos que debido a los diferentes sectores del Derecho Administrativo que confluyen en dicha vía jurisdiccional, de naturaleza tan diversa, con presupuestos y finalidades tan distintas, que el interés público que tratan de proteger, son de diferente alcance, dependiendo de la rama del Derecho Administrativo del que emana, por lo que la necesidad de mantener la ejecutividad del acto frente la interposición del recurso va a ser distinta y además, la medidas cautelares que se pueden adoptar para garantizar la efectividad del pronunciamiento futuro, también van a ser distintas. Pero esta variabilidad de interés y medidas son predicables cuando se analiza de manera conjunta, pero cuando estamos haciendo referencia a sectores concretos, como puede ser el tributario, se simplifican los intereses en juego y las medidas cautelares a adoptar. Si básicamente la mayoría de los actos dictados por la Administración tributaria que son objeto de recurso se refieren a actos de liquidación donde se consigna el importe de una deuda tributaria, siendo dos los interés en conflicto, el público, en cuanto se desea que se efectúe el ingreso, siendo esta la manera de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y el particular, no ingresar la deuda tributaria hasta que sea declarada la validez del acto de liquidación, que en definitiva no es otro que la tutela judicial adquiera la nota de «efectiva». Ante esta situación ¿qué interés debe prevalecer?. Desde nuestro punto de vista, habiéndose generalizado el sistema de gestión tributaria mediante declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, el interés público que demanda el ingreso de una determinada cantidad de dinero en la actualidad es de menor intensidad que el daño o perjuicio que puede ocasionarle el obligado tributario. Para el obligado la necesidad de pagar siempre conlleva

un daño, mayor o menor dependiendo el caso particular, pero en definitiva un daño; para la Administración, el perjuicio que le puede causar la demora en obtener el ingreso será menor al disponer de otros recursos u otras fuentes de financiación, siendo ésta, la que debería alegar, no de manera general e indeterminada, el perjuicio que le conllevaría la suspensión de la ejecución del acto, además, la Administración considera que no existe perjuicio para el interés público cuando está concediendo la suspensión de manera automática. Como hemos expuesto antes, lo que está reconociéndose es la no necesidad de la ejecutividad inmediata del acto.

Además, el auge de la problemática de la suspensión de la ejecución de actos tributarios (como para el resto de actos administrativos) de los últimos años viene motivada por la larga duración de la vía administrativa previa de revisión y de los recursos contencioso-administrativos que han puesto en tela de juicio la existencia de una tutela judicial «efectiva» ante la ejecutividad del acto que conlleva una inmediata ejecución. En este orden de ideas, los presupuestos existentes para el otorgamiento de la suspensión también ha intervenido en dicha polémica, ya que dependiendo de la rigidez de los mismos, incidirá con mayor o menor intensidad en alguno de los dos principios anteriores. Para evitar los peligros que conllevan la duración de dichas vías de revisión, y por tanto, la adopción de medidas cautelares, consideramos que la solución debe de girar en torno a una modificación de las mismas, en el siguiente sentido, por un lado reducción de la vía administrativa previa, y por otro, la creación de una vía contencioso-tributaria.

El derecho a la tutela judicial efectiva se satisface permitiendo que los órganos judiciales puedan resolver sobre la ejecutividad de los actos administrativos, lo que implica, que la Administración no puede, mientras aquéllos resuelven sobre la petición de tutela cautelar, ejecutar los actos a los que se refiere esa pretensión, pues de lo contrario estaría impidiendo que los órganos judiciales decidan sobre la misma. Esta interpretación no significa que se haya acabado con la ejecutividad de los actos, pero sí con uno de sus efectos, el efecto no suspensivo de los recursos con solicitud de suspensión. La ejecutividad del acto seguirá siendo una nota característica del acto administrativo, su fuerza de obligar continua, por lo que en el caso de oponerse la propia Administración podrá ejecutarlo, pero si se interpone un recurso frente al mismo y se solicite la suspensión, la Administración

no podrá ejecutarlo hasta que los órganos judiciales resuelvan sobre la misma, en el caso de haber sido denegada por la Administración.

Se hace necesario una reforma de la normativa que regula los procedimientos administrativos para adaptarse a los postulados anteriores, sino que también en relación a los presupuestos a tener en cuenta a la hora de que el órgano administrativo o el judicial decidan sobre la suspensión o sobre la medida cautelar adoptada, que deberían ser, la intensidad con la que el interés general demanda la ejecución inmediata del acto, la intensidad del daño que la ejecución inmediata causa al destinatario del mismo y la apariencia de buen derecho con que éste litiga, teniendo como fin último garantizar una tutela judicial efectiva al quedar protegida la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial.

Debe de prevalecer la tutela cautelar, la efectividad del fallo judicial futuro, ya que desde nuestro punto de vista, ante la falta de un riesgo claro, patente y real sobre la eficacia de una ejecución postergada del acto administrativo debe prevalecer el derecho a la tutela judicial efectiva, y esto es lo que ocurre cuando en el ámbito tributario se admite de forma automática la suspensión de la ejecución del acto tributario mediante la prestación de unas determinadas garantías, es decir, esta forma de actuar de la Administración Tributaria esta poniendo de manifiesto que no existe un riesgo si el acto no se ejecuta de forma inmediata, pudiéndose demorar su ejecución al momento en que este adquiere firmeza, es decir, la nota de la ejecutividad ha quedado postergada.

El límite impuesto por el artículo 24 de la Constitución y la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional y la libertad que tiene el legislador a la hora de establecer el sistema de recursos, viene condicionado en que los recursos administrativos una vez interpuestos y solicitada la suspensión de la ejecución, el legislador debe de respetar que el acto no-se podrá ejecutar hasta que el órgano judicial decida sobre la suspensión de la ejecución o no, en definitiva, si el legislador decide establecer una vía administrativa obligatoria para poder acceder a la vía judicial no podrá llevar a cabo la ejecución inmediata del acto si media la interposición del recurso por el destinatario del acto junto con la solicitud de suspensión, siendo el órgano judicial el que decidirá sobre la ejecución o no del acto antes de que recaiga resolución o sentencia definitiva sobre el fondo del asunto objeto de controversia, debiendo otorgarse una suspensión automática hasta que

se decida sobre la misma según los presupuestos de las medidas cautelares comentados que no dependerá de la exigencia o no de la caución.

49.- Para finalizar, vista la regulación existente sobre la suspensión de la ejecución de la ejecución de los actos dictados por la Administración Tributaria, donde son frecuentes las remisiones a otras normas dictadas para recursos o reclamaciones concretos que conllevan la necesidad de realizar interpretaciones integradoras, baste lo recogido en el artículo 11 del RR o el artículo 14.2.) de la LRHL, lo que genera, no solamente una cierta inseguridad jurídica, sino además una dificultad de comprensión innecesaria sobre la materia. Por este motivo la normativa referente al régimen jurídico de la suspensión de la ejecución de los actos dictados por la Administración Tributaria debería tener una regulación común y uniforme recogida en la norma codificadora de esta materia, como es la Ley General Tributaria. En dicha norma deberían figurar tanto los presupuestos materiales como formales básicos para el otorgamiento de dicha medida cautelar, siendo en el desarrollo reglamentario de cada recurso o reclamación de carácter administrativo donde se debería efectuar el desarrollo procedimental a seguir para su concesión, y además, los presupuestos elegidos deberían ser los mismos, con independencia de la vía revisora en que el obligado tributario se encuentre, ya que la finalidad de la medida cautelar es la misma, asegurar la efectiva de la resolución que en su momento recaiga.

Relación de jurisprudencia y resoluciones citadas

TRIBUNAL SUPREMO

2000

- S. de 17 de octubre de 2000. (JT 2000/8530). P. Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 21 de julio de 2000. (JT 2000/8396). P. Gota Losada, Alfonso.
- S. de 12 de junio de 2000. (RJ 2000/4473). P. Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 24 de mayo de 2000. (RJ 2000/4498). P. Rouanet Moscardó, Jaime
- S. de 11 de marzo de 2000. (RJ 2000/2812). P. Mateo Díaz, José.
- S. de 6 de mayo de 2000. (RJ 2000/4485). P. Mateo Díaz, José.
- S. de 6 de marzo de 2000. (RJ 2000/2802). P. Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 13 de marzo de 2000. (RJ 2000/2812). P. Mateo Díaz, José.
- S. de 6 de marzo de 2000. (RJ 2000/2805). P. Rouanet Moscardó, Jaime.

1999

- S. de 22 de diciembre de 1999. (RJ 2000/2620). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 3 de diciembre de 1999. (RJ 1999/9605). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 22 de octubre de 1999. (RJ 1999/7131). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 15 de octubre de 1999. (RJ 1999/7126). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 30 de julio de 1999. (RJ 1999/6391). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 28 de julio de 1999. (RJ 1999/7109). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 24 de julio de 1999. (RJ1999/7107). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 24 de julio de 1999. (RJ 1999/7105). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 22 de julio de 1999. (RJ 199/6384). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 22 de julio de 1999. (RJ 1999/6142). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 12 de julio de 1999. (RJ 1999/6377). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 5 de julio de 1999. (RJ 1999/6374). Ponente: Sala Sánchez, Pascual
- S. de 3 de julio de 1999. (RJ 1999/6371). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 26 de junio de 1999. (RJ 1999/4322). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 29 de mayo de 1999. (RJ 1999/5348). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 27 de mayo de 1999. (RJ 1999/4077). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón

- S. de 19 de abril de 1999. (RJ 1999/2984). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 19 de abril de 1999. (RJ 1999/2983). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 17 de abril de 1999. (RJ 1999/3585). Ponente:; Gota Losada, Alfonso. Rev. Información Fiscal, núm.35, septiembre-octubre, 1999.
- S. de 16 de abril de 1999. (RJ 1999/2976). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/3579). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/2973). Ponente: Mateo Díaz, José
- S. de 10 de abril de 1999. (RJ 1999/2971). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime
- S. de 9 de abril de 1999. (RJ 1999/2968). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón. Rev. Técnica Tributaria, núm.45,1999.
- S. de 7 de abril de 1999. Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón. Rev. QF, núm.10, mayo, 1999.
- S. de 3 de abril de 1999. (RJ 1999/2965). Ponente: Mateo Díaz, José
- S. de 3 de abril de 1999. (RJ 1999/2963). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 29 de marzo de 1999. (RJ 1999/2544). Ponente: Sala Sánchez, Pascual
- S. de 18 de marzo de 1999. (RJ 1999/2527). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime
- S. de 13 de marzo de 1999. (RJ 1999/2519). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 6 de marzo de 1999. (RJ 1999/2513). Ponente: Sala Sánchez, Pascual
- S. de 6 de marzo de 1999. (RJ 1999/1984). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón
- S. de 27 de febrero de 1999. (RJ 1999/2511). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 6 de febrero de 1999. (RJ 1999/1206). Ponente: Sala Sánchez, Pascual
- S. de 4 de febrero de 1999. (RJ 1999/2510). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 28 de enero de 1999. (RJ 1999/1196). Ponente: Gota Losada Alfonso.

1998

- S. de 14 de diciembre de 1998. (RJ 1998/10208). Ponente: Sala Sánchez, Pascual. Rev. Información Fiscal, núm.35, septiembre-octubre, 1999.
- S. de 12 de diciembre de 1998. (RJ 1998/10208). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 13 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7954). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 9 de noviembre de 1998. (RJ 1998/7949). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- ATS de 5 de noviembre de 1998. (RJ 1998/9894). Ponente: Gota Losada, Alfonso
- S. de 29 de octubre de 1998. (RJ 1998/9499). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 8 de octubre de 1998. (RJ 1998/8386). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 26 de septiembre de 1998. (RJ 1998/7885). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 18 de septiembre de 1998. (RJ 1998/7519). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- Auto TS de 18 de septiembre de 1998, (JT 1998/6659). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 10 de septiembre de 1998. (RJ 1998/6655). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- ATS de 8 de julio de 1998. (RJ 1998/9893). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 2 de julio de 1998. (RJ 1998/6026). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 25 de junio de 1998. (RJ 1998/4519). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.

- S. de 4 de junio de 1998. (RJ 1998/4210). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 21 de mayo de 1998. (RJ 1998/3963). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 7 de mayo de 1998. (RJ 1998/3943). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 4 de mayo de 1998. (RJ 1998/3669). Ponente: Carrión Moyano, Eduardo.
- S. de 23 de marzo de 1998. (RJ 1998/3033). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 18 de febrero de 1998. (RJ 1998/1393). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1101). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 29 de enero de 1998. (RJ 1998/1099). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

1997

- S. de 28 de noviembre de 1997. (RJ 1998/771). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 13 de noviembre de 1997. (RJ 1997/8519). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 1 de octubre de 1997. (RJ 1997/7741). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 2 de julio de 1997. (RJ 1997/5660). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 23 de junio de 1997. (RJ 1997/5863). Ponente: Ledesma Bartret, Fernando.
- S. de 19 de junio de 1997. (RJ 1997/6181). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 14 de junio de 1997. (RJ 1997/6675). Ponente: Mateo Díaz, José.
- S. de 23 de mayo de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 30 de abril de 1997. (RJ 1997/3475). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 9 de abril de 1997. (RJ 1997/3127). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 7 de abril de 1997. (RJ 1997/3306). Ponente: Goded Mirand, Manuel.
- S. de 5 de abril de 1997. (RJ 1997/6166). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 3 de abril de 1997. (RJ 1997/2975). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 3 de abril de 1997. (RJ 1997/2974). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 8 de marzo de 1997. (RJ 1997/1786). Ponente: Sala Sánchez, Pascual.
- S. de 14 de febrero de 1997. (RJ 1997/2391). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 13 de febrero de 1997. (RJ 1997/1310). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
- S. de 13 de febrero de 1997. (RJ 1997/1031). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 24 de enero de 1997. (RJ 1997/2384). Ponente: Gota Losada, Alfonso.

1996

- S. de 27 de diciembre de 1996. (RJ 1996/9594). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
- S. de 23 de diciembre de 1996. (RJ 1996/9637). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 14 de octubre de 1996. (RJ 1996/7272). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- S. de 9 de octubre de 1996. (RJ 1996/7255). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
- S. de 25 de julio de 1996. (RJ 1996/6311). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
- S. de 11 de julio de 1996. (RJ 1996/6284). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
- S. de 24 de mayo de 1996. (RJ 1996/9574). Ponente: Gota Losada, Alfonso.

- S. de 17 de mayo de 1996. (RJ 1996/4315). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 29 de abril de 1996. (RJ 1996/4917). Ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
S. de 26 de abril de 1996. (RJ 1996/8595). Ponente: Gota Losada, Alfonso.
S. de 26 de enero de 1996. (RJ 1996/527). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

1995

- S. de 9 de noviembre de 1995. (RJ 1995/8485). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 24 de octubre de 1995. (RJ 1995/9945). Ponente: Lescure Martín, Gustavo.
S. de 22 de septiembre de 1995. (RJ 1995/6549). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 19 de julio de 1995. (RJ 1995/6041). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 19 de julio de 1995. (RJ 1995/5832). Ponente: Llorente Calama, Ángel Alfonso.
S. de 3 de junio de 1995. (RJ 1995/6032). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 23 de mayo de 1995. (RJ 1995/3694). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
S. de 5 de mayo de 1995. (RJ 1995/3663). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
S. de 29 de marzo de 1995. (RJ 1995/2551). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 25 de marzo de 1995. (RJ 1995/2538). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 18 de marzo de 1995. (RJ 1995/2501). Ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 21 de febrero de 1995. (RJ 1995/1370). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
S. de 23 de enero de 1995. (RJ 1995/438). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
S. de 18 de enero de 1995. (RJ 1995/89). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 17 de enero de 1995. (RJ 1995/1652). Ponente: Trillo Torres, Ramón.

1994

- S. de 8 de octubre de 1994. (RJ 1994/7568). P. Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 3 de octubre de 1994. (RJ 1994/7562). Ponente: Enriquez Sancho, Ricardo.
S. de 16 de julio de 1994. (RJ 1994/6592). P. Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 2 de julio de 1987. (RJ 1987/3859). Ponente: Malpica González-Elilpe, Matías.
S. de 23 de mayo de 1994. (RJ 1994/3537). P. Ruiz-Jarabo Ferran, José María.
S. de 5 de mayo de 1994. (RJ 1994/3482). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 18 de febrero de 1994. (RJ 1994/1410). Ponente: Carcer Lalanne, Enrique.
S. de 2 de febrero de 1994. (RJ 1994/1328). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.

1993

- S. de 30 de septiembre de 1993. (RJ 1993/4640). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
ATS de 6 de abril de 1993. (RJ 1993/2641). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

1992

S. de 14 de octubre de 1992. (RJ 1992/8024). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
ATS de 16 de septiembre de 1992. (RJ 1992/7442). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 14 de septiembre de 1992. (RJ 1992/7062). P. Rouanet Moscardó, Jaime.
S. de 21 de abril de 1992. (RJ 1992/3302). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
S. de 18 de marzo de 1992. (RJ 1992/2319). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
ATS de 8 de enero de 1992. (RJ 1992/545). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.

1991

ATS de 8 de julio de 1991. (RJ 1991/7768). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
ATS de 3 de junio de 1991. (RJ 1991/7763). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 21 de junio de 1991. (RJ 1991/6214). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
S. de 10 de abril de 1991. (RJ 1991/3453). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 21 de marzo de 1991. (RJ1991/20404). P. Llorente Calama, Ángel Alfonso.

1990

S. de 20 de noviembre de 1990. (RJ 1990/10544). Ponente: Ruiz-Jarabo Ferran, José María.
S. de 13 de octubre de 1990. (RJ 1990/8108). P. Madrigal García, Carmelo.
S. de 24 de mayo de 1990. (RJ 1990/4259). Ponente: Llorente Calama, Ángel Alfonso.
S. de 3 de abril de 1990. (RJ 1990/2774). P. Madrigal García, Carmelo.
S. de 12 de marzo de 1990. (RJ 1990/1989). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.

1989

ATS de 6 de junio de 1989. (RJ 1989/4617). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 27 de febrero de 1989. (RJ 1989/1452). Ponente: Ortola Navarro, Salvador.
S. de 3 de febrero de 1989. (RJ 1989/847). P. Martín Herrero, José Luis.

1988

S. de 21 de mayo de 1988. (RJ 1988/3930). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.
S. de 22 de abril de 1988. (RJ 1988/3401). Ponente: Carretero Pérez, Adolfo.
S. de 1 de marzo de 1988. (RJ 1988/2137). Ponente: Rosas Hidalgo, Diego.
S. de 13 de febrero de 1988. (RJ 1988/881). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

1987

ATS de 18 de noviembre de 1987. (RJ 1987/9231). Ponente: González Navarro, Francisco.
S. de 14 de noviembre de 1987. (RJ 1987/7877). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 20 de julio de 1987. (RJ 1987/5769). Ponente: Pujalte Clariana, Emilio.

S. de 5 de mayo de 1987. (RJ 1987/3542). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

1986

ATS de 4 de abril de 1986. (RJ 1986/1724). Ponente: Roldan Martínez, Fernando.

1985

S. de 29 de abril de 1985. (RJ 1985/1963). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

S. de 4 de febrero de 1985. (RJ 1985/462). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

S. de 6 de abril de 1984. (RJ 1984/1893). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

S. de 28 de marzo de 1985. (RJ 1985/1476). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 4 de febrero de 1985. (RJ 1985/462). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

1984

S. de 30 de noviembre de 1984. (RJ 1984/5706). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

S. de 28 de noviembre de 1984. (RJ 1984/5703). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 12 de junio de 1984. (RJ 1984/3197). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

S. de 28 de mayo de 1984. (RJ 1984/2935). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 21 de mayo de 1984. (RJ 1984/2907). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

S. de 16 de mayo de 1984. (RJ 1984/2892). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 8 de mayo de 1984. (RJ 1984/2872). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 16 de abril de 1984. (RJ 1984/2128). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 6 de abril de 1984. (RJ 11984/1893). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

S. de 30 de marzo de 1984. (RJ 1984/1779). Ponente: Roldan Martínez, Fernando.

S. de 27 de marzo de 1984. (RJ 1984/1773). Ponente: Malpica González-Elipe, Matías.

S. de 23 de febrero de 1984. (RJ 1984/981). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 21 de enero de 1984. (RJ 1984/192). Ponente: Martín Herreno, José Luis.

S. de 20 de enero de 1984. (RJ 1984/182). Ponente: Martín Herreno, José Luis.

1983

S. de 23 de diciembre de 1983. (RJ 1983/6441). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 24 de noviembre de 1983. (RJ 1983/5823). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

S. de 17 de octubre de 1983. (RJ 1983/5201). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 3 de octubre de 1983. (RJ 1983/5017). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.

S. de 13 de septiembre de 1983. (RJ 1983/4491). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

S. de 17 de julio de 1983. (RJ 1983/3994). Ponente: Espin Canovas, Diego.

- S. de 14 de julio de 1983. (RJ 1983/3994). Ponente: Espin Canovas, Diego.
- S. de 11 de julio de 1983. (RJ 1983/3938). Ponente: Espin Canovas, Diego.
- S. de 4 de julio de 1983. (RJ 1983/3906). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 17 de mayo de 1983. (RJ 1983/2490). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 16 de mayo de 1983. (RJ 1983/2486). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 18 de abril de 1983. (RJ 1983/1942). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 9 de abril de 1983. (RJ 1983/1916). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
- S. de 5 de abril de 1983. (RJ 1983/1906). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 3 de marzo de 1983. (RJ 1983/1460). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 27 de febrero de 1983. (RJ 1983/948). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
- S. de 18 de enero de 1983. (RJ 1983/304). Ponente: Martín Herrero, José Luis.

1982

- S. de 4 de diciembre de 1982. (RJ 1982/7907). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 30 de noviembre de 1982. (RJ 1982/7123). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 25 de noviembre de 1982. (RJ 1982/7030). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
- S. de 8 de noviembre de 1982. (RJ 1982/6973). Ponente: Ruíz-Jarabo Ferran, José María.
- S. de 2 de octubre de 1982. (RJ 1982/5722). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 28 de junio de 1982. (RJ 1982/3666). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.
- S. de 1 de marzo de 1982. (RJ 1982/1232). Ponente: Pérez Tejedor, Manuel.

1981

- S. de 21 de septiembre de 1981. (RJ 1981/3283). Ponente: Sainz Arenas, Manuel.
- S. de 13 de febrero de 1981. (RJ 1981/393). Ponente: Sainz Arenas, Manuel.

1980

- S. de 31 de noviembre de 1980. (RJ 1980/3777). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
- S. de 24 de noviembre de 1980. (RJ 1980/4111). Ponente: Espin Canovas, Diego.
- S. de 9 de abril de 1980. (RJ 1980/1328). Ponente: Sainz Arenas, Manuel.
- S. de 21 de marzo de 1980. (RJ 1980/928). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
- S. de 29 de febrero de 1980. (RJ 1980/633). Ponente: Espin Canovas, Diego.
- S. de 24 de enero de 1980. (RJ 1980/130). Ponente: Ruiz Sánchez, José Luis.

1979

- S. de 3 de diciembre de 1979. (RJ 1979/4144). Ponente: Ruiz Sánchez, José Luis.
- S. de 9 de noviembre de 1979. (RJ 1979/3359). Ponente: Ruiz Sánchez, José Luis.

- S. de 22 de mayo de 1979. (RJ 1979/2033). Ponente: Martín Herrero, José Luis.
S. de 17 de marzo 1979. (RJ 1979/944). Ponente: Espin Canovas, Diego.
S. de 17 de febrero de 1979. (RJ 1979/1969). Ponente: Sainz Arenas, Manuel.

AUDIENCIA NACIONAL

- S. de 21 de septiembre de 2000. Rev. Tribuna Fiscal, núm.125, marzo, 2001.
S. de 13 de marzo de 2000. (JT 2000/598). P. Santos Coronado, Jaime A.
S. de 17 de febrero de 2000. (JT 2000/690). P. Buisán García, Nieves.
S. de 29 de junio de 1999. Ponente: Castillo Badal, Ramón. Rev. Estudios Financieros, núm. 203, 2000.
S. de 27 de junio de 1999. Rev. Tribuna Fiscal, núm.109, noviembre, 1999.
S. de 20 de mayo de 1999. (JT 1999/1573). Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás.
S. de 20 de mayo de 1999. (JT 1999/1570). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 8 de abril de 1999. Ponente: Salvo Tambo, María Luisa. Rev. Gaceta Fiscal, núm. 183, febrero, 2000.
S. de 28 de enero de 1999. (JT 1999/1557). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de octubre de 1998. Ponente: Delgado Rodríguez. Rev. Técnica Tributaria, núm.46,1999.
S. de 5 noviembre de 1998. (JT 1594). Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás.
S. de 8 de octubre de 1998. (JT 1998/1590). Ponente: López Candela, Javier Eugenio.
S. de 29 de mayo de 1998. (JT 1998/975). Ponente: Soldevilla Frajoso, Santiago.
S. de 1 de junio de 1998. (JT 1998/969). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 23 de abril de 1998, (JT 1998/898). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 24 de marzo de 1998. (JT 1998/747). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 6 de marzo de 1998. (JT 1998/744). Ponente: Martínez Blanco, Emilio.
S. de 6 de marzo de 1998. (JT 1998/672). Ponente: Martínez Blanco, Emilio.
S. de 3 de marzo de 1998. (JT 1998/667). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 4 de julio de 1997. (JT 1997/802). Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio.
S. de 10 de junio de 1997. (JT 1997/720). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 10 de junio de 1997. (JT 1997/642). Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio.
S. de 22 de abril de 1997. (JT 1997/485). Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás.
S. de 29 de abril de 1997. (JT 1997/421). Ponente: Valenzuela Poblaciones, José Ignacio.
S. de 15 de abril de 1997. (JT 1997/416). Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás.
S. de 8 de abril de 1997. (JT 1997/412). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 17 de marzo de 1997. (JT 1997/960). Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica.
S. de 5 de marzo de 1997. (JT 1997/150). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.
S. de 17 de diciembre de 1996. (JT 1996/1672). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 12 de noviembre de 1996. (JT 1996/1569). Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio.
S. de 25 de julio de 1996. (JT 1996/1012). Ponente: González Aparicio, Ernesto.

- S. de 25 de julio de 1996. (JT 11996/1008). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 2 de julio de 1996. (JT 1996/997). Ponente: Álvarez-Cienfuegos Suárez, José María.
S. de 2 de julio de 1996. (JT 1996/1016). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.
S. de 28 de junio de 1996. (JT 1996/1015). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.
S. de 25 de junio de 1996. (JT 1996/824). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 30 de abril de 1996. (JT 1996/593). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.
S. de 18 de enero de 1996. (JT 1996/316). Ponente: Moreno Fernández, Juan Ignacio.
S. de 27 de marzo de 1996. (JT 1996/284). Ponente: González Aparicio, Ernesto.
S. de 5 de marzo de 1996. (JT 1996/278). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 19 de diciembre de 1995. (JT 1995/1606). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 19 de diciembre de 1995. (JT 1995/1604). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 14 de noviembre de 1995. (JT 1995/1445). P. Castillo Castillo, Juan.
S. de 14 de junio de 1995. (JT 1995/752). P. Castillo Castillo, Juan.
S. de 22 de marzo de 1995. (JT 1995/255). Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes.
S. de 14 de marzo de 1995. (JT 1995/328). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 14 de febrero de 1995. (JT 1995/103). Ponente: Salvo Tambo, María Asunción.
S. de 24 de enero de 1995. (JT 1995/51). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 29 de noviembre de 1994. (JT 1994/1415). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 11 de octubre de 1994. (JT 1994/1241). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 14 de junio de 1994. (JT 1994/752). Ponente: Castillo Castillo, Juan.
S. de 16 de junio de 1993. (JT 1993/866). Ponente: Perello Domenech, Isabel.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

- S. de 5 de septiembre de 2000. (JT 200071623). P. Toledano Cantero, Rafael.
S. de 9 de junio de 2000. (JT 2000/1718). P. Vázquez García, José Ángel.
S. de 29 de febrero de 2000. (JT 2000/984). P. Montero Fernández, José Antonio.
S. de 9 de junio de 1999. (JT 1999/1332). Ponente: Estepa Moriana, Laureano.
S. de 12 de febrero de 1999. (JT 1999/371). Ponente: Vazquez García, José Ángel.
S. de 24 de julio de 1998. (JT 1998/1232). Ponente: Moreno Andrade, Antonio.
S. de 14 de mayo de 1998. (JT 1998/1219). Ponente: Rodríguez Hermida, Rafael.
S. de 9 de marzo de 1998. (JT 1998/463). Ponente: Rodríguez Hermida, Rafael.
S. de 22 de septiembre de 1997. (JT 1997/1126). Ponente: Hernández Pardo, Raúl.
S. de 22 de julio de 1996. (JT 1996/828). Ponente: Toledano Cantero, Rafael.
S. de 29 de abril de 1996. (JT 1996/788). Ponente: Eserverri Martínez, Ernesto.
S. de 23 de noviembre de 1992. (JT 1992/540). Ponente: Eserverri Martínez, Ernesto.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

- S. de 17 de abril de 2000. (JT 2000/1628). P. Rapún gimeno, Natividad.
S. de 5 de abril de 1997. (JT 1997/602). Ponente: Sánchez Martínez, Flor María L.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

- S. de 15 de julio de 2000. (JT 2000/1536). P. González-Lamuño Romay, Olga.
S. de 30 de septiembre de 1998.(JT 1998/1331). Ponente: Gallego Otero, Julio Luis.
S. de 28 de febrero de 1998. (JT 1998/192). Ponente: González-Lamuño Romay, Olga.
S. de 9 de enero de 1998. (JT 1998/106). Ponente: Querol Carcellr, Luis.
S. de 5 de septiembre de 1997. (JT 1997/1331). Ponente: Gallego Otero, Julio Luis.
S. de 8 de octubre de 1996. (JT 1996/1696). Ponente: Robledo Peña, Antonio.
S. de 27 de septiembre de 1995. (JT 1995/1170). Ponente: Querol Carceller, Luis.
S. de 11 de septiembre de de 1995. (JT 1995/1169). Ponente: Robledo Peña, Antonio.
S. de 4 de mayo de 1995. (JT 1995/826). Ponente: Gallego Otero, Julio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES

- S. de 25 de enero de 2000. (JT 2000/132). P. Socias Fuster, Fernando
S. de 21 de mayo de 1999. (JT 1999/741). Ponente: Socias Fuster, Fernando.
S. de 26 de junio de 1998. (JT 1998/867). Ponente: Algora Hernando, Jesús Ignacio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS

- S. de 22 de febrero de 1999. (JT 1999/472). Ponente: Giralda Brito, Antonio.
S. de 2 de noviembre de 1998. (JT 1998/1907). Ponente: Guilarte Martín-Calero, Jaime.
S. de 9 de septiembre de 1998. (JT 1998/1442). Ponente: Galindo Sacristán, Beatriz.
S. de 25 de septiembre de 1997. (JT 1997/1141). Ponente: Román García, Fernando.
S. de 3 de septiembre de 1997. (JT 1997/1060). Ponente: Acevedo y Campos, Ángel.
S. de 13 de junio de 1997. (JT 1997/741). Ponente: Moscoso Torres, Pablo José.
S. de 4 de octubre de 1996. (JT 1996/1164). Ponente: Gómez Caceres, Francisco José
S. de 22 de julio de 1996. (JT 1996/865). Ponente: Acevedo y Campos, Ángel.
S. de 5 de junio de 1996. (JT 1996/781). Ponente: Acevedo y Campos, Ángel.
Auto de 20 de diciembre de 1995. (JT 1995/1622).
S. de 11 de enero de 1995. (JT 1995/44). Ponente: Moscoso Torres, Pablo José.
S. de 28 de octubre de 1994. (JT 1994/1204). Ponente: Román García, Fernando.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

S. de 9 de mayo de 1997. (RJ 1997/773). P. Navarro Sanchís, Francisco José.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

- S. de 28 de febrero de 2000. (JT 2000/523). P. Lozano Ibáñez, Jaime.
S. de 3 de noviembre de 1998. (JT 1998/1629). Ponente: Montero Martínez, Mariano.
S. de 16 de julio de 1998. (JT 1998/1205). Ponente: Montero Martínez, Mariano.
S. de 30 de octubre de 1996. (JT 1996/1364). Ponente: Martín de la Leona Espinosa, José María.
S. de 6 de junio de 1996. (JT 1996/765). Ponente: Iranzo Prades, Raquel.
S. de 15 de abril de 1996. (JT 1996/425). Ponente: Frias Ponce, Emilio.
S. de 22 de septiembre de 1995. (JT 1995/1082). Ponente: Frias Ponce, Emilio.
S. de 2 de junio de 1995. (JT 1995/771). Ponente: Iranzo Prades, Raquel.
S. de 12 de mayo de 1995. (JT 1995/580). Ponente: Frias Ponce, Emilio.
S. de 29 de marzo de 1995. (JT 1995/276). Ponente: Rouco Rodríguez, Vicente.
S. de 25 de febrero de 1993. (JT 1993/161). Ponente: Frias Ponce, Emilio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LEÓN

- S. de 31 de mayo de 2000 (Valladolid). P. Lago Montero, José María.
S. de 10 de abril de 2000. (JT 2000/624). P. Castro García, Santos Honorio de.
S. (Burgos), de 29 de enero de 2000. (JT 2000/145). P. García Vicario, Concepción.
S de Castilla y León (Valladolid), de 28 de enero de 2000, (JT 2000/369). P. Rivera Temprano, Ezequías
S. (Burgos) de 15 de enero de 2000. (JT 2000/3). P. García Vicario, Concepción.
S. de 24 de marzo de 1999. (JT 1999/765). Ponente: Lago Montero, José María.
S. de 9 de marzo de 1998. (JT 1998/1092). Ponente: Moreno-Luque Casariego, Juan Ignacio.
S. de 21 de octubre de 1997. (1997/1231). P. Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús.
S. de 30 de septiembre de 1997. (JT 1997/1230). Ponente: Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio
S. de 30 de septiembre de 1997. (JT 1997/1135). Ponente: Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio
S. de 13 de junio de 1997. (JT 1997/ 730). Ponente: Rivera Temprano, Ezequías.
S. de 14 de marzo de 1997. (JT 1997/277). Ponente: Rivera Temprano Ezequías.
S. de 20 de diciembre de 1996. (JT 1996/1779). Ponente: Martínez Tristán, Francisco Gerardo.
S. de 31 de enero de 1996. (JT 1996/1996/122). Ponente: López Muñoz, José Luis.
S. de 19 de enero de 1995. (JT 1995/85). Ponente: Fonseca-Herrero Raimundo, Antonio Jesús
S. de 19 de julio de 1993. (JT 1993/962). Ponente: Barrientos Lema, Carlos.
S. de 17 de febrero de 1993. (JT 1993/119). Ponente: Moreno-Luque Casariego, Juan Ignacio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

- S. de 21 de julio de 2000. (JT 2001/1814). P. Sospedra Navas, Francisco José.
- S. de 2 de junio de 2000. (JT 2000/1747). P. Aragonés Beltrán, Emilio Rodrigo
- S. de 22 de junio de 1999. Ponente: Pérez Borrat. Rev. Gaceta Fiscal, núm.181, noviembre, 1999.
- S. de 19 de mayo de 1999. (JT 1999/1149). Ponente: Aldama Baquedano, Concepción.
- S. de 12 de mayo de 1999. (JT 1999/1147). Ponente: Rubira Moreno, Ana.
- S. de 21 de abril de 1999. (JT 1999/839). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 8 de abril de 1999. (JT 1999/838). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 15 de abril de 1999. (JT 1999/575). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 9 de abril de 1999. (JT 1999/570). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 17 de marzo de 1999. (JT 1999/835). P. Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 11 de marzo de 1999. (JT 1999/408). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 3 de marzo de 1999. (JT 1999/405). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 16 de febrero de 1999. (JT 1999/486). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 16 de febrero de 1999. (JT 1999/485). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 15 de febrero de 1999. (JT 1999/401). P. Aladama Baquedano, Concepción.
- S. de 15 de febrero de 1999. (JT 1999/252). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 12 de febrero de 1999. (JT 11999/251). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 10 de febrero de 1999. (JT 1999/398). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 27 de enero de 1999. (JT 1999/74). Ponente: Sangüesa Cabezudo, Ana María.
- S. de 13 de enero de 1999. (JT 1999/62). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 24 de diciembre de 1998. (JT 1998/1906). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 3 de diciembre de 1998. (JT 1998/1902). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 16 de abril de 1998. (JT 1998/505). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 9 de julio de 1997. (JT 1997/883). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 12 de junio de 1997. (JT 1997/1169). Ponente: Taboas Bentanachs, Manuel.
- S. de 5 de junio de 1997. (JT 1997/1167). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 17 de abril de 1997. (JT 1997/646). Ponente: Vives de la Cortada Ferrer-Calbeto, Joaquín.
- S. de 10 de marzo de 1997. (JT 1997/458). Ponente: Vives de la Cortada Ferrer-Calbeto, Joaquín.
- S. de 10 de octubre de 1996. (JT 1996/1676). Ponente: Vives de la Cortada Ferrer-Calbeto,
- S. de 11 de abril de 1996. (JT 1996/801). Ponente: Salcedo Velasco, Andrés.
- S. de 18 de enero de 1996. (JT 1996/38). Ponente: Barrachina Juan, Eduardo.
- S. de 9 de mayo de 1995. (JT 1995/823). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.
- S. de 4 de marzo de 1994. (JT 1994/206). Ponente: Pérez Borrat, María Luisa.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA

- S. de 14 de noviembre de 1999. (JT 1999/1791). P. Villalba Lava, Mercenario.
- S. de 8 de junio de 1999. (JT 1999/978). Ponente: Merino Jara, Isaac.

- S. de 14 de abril de 1999. (JT 1999/975). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 17 de mayo de 1999. (JT 1999/846). Ponente: Villalba Lava, Mercenario.
- S. de 8 de abril de 1999. (JT 1999/773). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 17 de marzo de 1999. (JT 1999/589). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 14 de diciembre de 1998. (JT 1998/1826). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 17 de noviembre de 1998. (JT 1998/1740). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 29 de octubre de 1998. (JT 1998/1735). Ponente: Merino Jara, Isaac.
- S. de 25 de mayo de 1994. (JT 1994/607). Ponente: De Andrés Fuentes, Santiago.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

- S. de 28 de mayo de 1999. (JT 1999/1342). Ponente: Quintas Rodríguez, Juan Bautista.
- S. de 5 de marzo de 1999. (JT 1999/779). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 22 de febrero de 1999. (JT 1999/506). Ponente: Quintas Rodríguez, Juan Bautista.
- S. de 22 de febrero de 1999. (JT 1999/433). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 12 de febrero de 1999. (JT 1999/431). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 29 de enero de 1999. (JT 1999/422). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 26 de enero de 1999. (JT 1999/420). Ponente: Quintas Rodríguez, Juan Bautista.
- S. de 1 de septiembre de 1998. (JT 1998/1361). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 23 de enero de 1998. (JT 1998/196). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 25 de abril de 1997. (JT 1997/430). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 22 de octubre de 1996. (JT 1996/1289). Ponente: Guerrero Zaplana, José.
- S. de 21 de octubre de 1996. (JT 1996/1287). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 18 de octubre de 1996. (JT 1996/1286). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 27 de junio de 1996. (JT 1996/707). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 16 de abril de 1996. (JT 1996/418). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 23 de febrero de 1996. (JT 1996/138). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.
- S. de 31 de mayo de 1995. (JT 1995/674). Ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María.
- S. de 20 de julio de 1994. (JT 1994/887). Ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María.
- S. de 2 de junio de 1994. (JT 1994/709). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 16 de julio de 1993. (JT 1993/979). Ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María.
- S. de 4 de febrero de 1993. (JT 1993/151). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 22 de febrero de 1993. (JT 1993/125). Ponente: Vesteiro Pérez, José Antonio.
- S. de 29 de enero de 1993. (JT 1993/37). Ponente: D' amorin Vieitez, Francisco Javier.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA

- S. de 4 de junio de 1999. (JT 1999/1346). Ponente: De La Iglesia Duarte, Valentín.
- S. de 21 de mayo de 1999. (JT 1999/877). Ponente: Díaz Roldán, José Luis.
- S. de 26 de abril de 1999. (JT 1999/795). Ponente: Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio.

- S. de 23 de abril de 1999. (JT 1999/794). Ponente: Díaz Roldán, José Luis.
S. de 31 de julio de 1998. (JT 1998/1050). Ponente: De La Iglesia Duarte, Valentín.
S. de 5 de mayo de 1998. (JT 1998/857). Ponente: Díaz Roldán, José Luis.
S. de 24 de abril de 1998. (JT 1998/698). Ponente: De La Iglesia Duarte, Valentín.
S. de 27 de marzo de 1998. (JT 1998/517). Ponente: De La Iglesia Duarte, Valentín.
S. de 10 de noviembre de 1997. (JT 1997/1380). Ponente: Meneses Vicente, Pedro.
S. de 29 de septiembre de 1997. (JT 1997/1151). Ponente: Díaz Roldán, José Luis.
S. de 31 de julio 1997. (JT 1997/1239). Ponente: Meneses Vicente, Pedro.
S. de 18 de julio de 1997. (JT 1997/1143). Ponente: Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio.
S. de 17 de mayo de 1997. (JT 1997/751). Ponente: De La Iglesia Duarte, Valentín.
S. de 7 de octubre de 1997. (JT 1997/1196). Ponente: Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio.
S. de 30 de septiembre de 1996. (JT 1996/1116). Ponente: Meneses Vicente, Pedro.
S. de 30 de mayo de 1995. (JT 1995/654). Ponente: Iracheta Iribarren, Mariano.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

- S. de 14 de junio de 2000. (JT 2000/1779). P. Gandarillas Martos, Santos.
S. de 22 de abril de 1999. (JT 1999/925). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
S. de 15 de abril de 1999. (JT 1999/622). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
S. de 8 de abril de 1999. (JT 1999/924). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
S. de 17 de febrero de 1999. (JT 1999/603). Ponente: Huerta Garicano, Inés.
S. de 14 de enero de 1999. (JT 1999/1157). Ponente: Gallego Laguna, José Alberto.
S. de 10 de diciembre de 1998. (JT 1998/1823). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
Auto de 28 de octubre de 1998, (JT 1998/1470).
S. de 28 de octubre de 1998. Rev. QF, núm. 8 abril, 1999.
S. de 28 de mayo de 1998. (JT 1998/1038). Ponente: Gallego Laguna, José Alberto.
S. de 21 de mayo de 1998. (JT 1998/929). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
S. de 18 de mayo de 1998. (JT 1998/871). Ponente: Palomino Marín, Valeriano.
S. de 14 de mayo de 1998. (JT 1998/926). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
S. de 16 de abril de 1998. (JT 1998/714). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
S. de 30 de abril de 1998. (JT 1998/560). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
S. de 2 de abril de 1998. (JT 1998/707). Ponente: Gallego Laguna, José Alberto.
S. de 26 de febrero de 1998. (JT 1998/553). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
S. de 5 de febrero de 1998. (JT 1998/385). Ponente: Parada Vázquez, Ignacio.
S. de 22 de enero de 1998. (JT 1998/301). Ponente: Parada Vázquez, Ignacio.
S. de 19 de enero de 1998. (JT 1998/218). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
S. de 17 de noviembre de 1997. (JT 1997/1553). Ponente: De la Peña Eliás, María Antonia.
S. de 28 de abril de 1997. (JT 1997/562). Ponente: Méndez Canseco, José Félix.
S. de 28 de abril de 1997. (JT 1997/496). Ponente: Méndez Canseco, José Félix.
S. de 12 de marzo de 1997. (JT 1997/1088). Ponente: Huerta Garicano, Inés.

- S. de 13 de febrero de 1997. (JT 1997/89). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
- S. de 10 de diciembre de 1996. (JT 1996/1581). Ponente: Méndez Canseco, José Félix.
- S. de 3 de diciembre de 1996. (JT 1996/1580). Ponente: Maldonado Muñoz, Pilar.
- S. de 22 de noviembre de 1996. (JT 1996/1453). Ponente: Calderón González, Jesús María.
- S. de 31 de octubre de 1996. (JT 1996/1451). Ponente; Palomino Marín, Valeriano.
- S. de 21 de octubre de 1996. (JT 1996/1442). Ponente: Méndez Canseco, José Félix.
- S. de 19 de octubre de 1996. (JT 1996/1258). Ponente: Maldonado Muñoz, Pilar.
- S. de 11 de julio de 1996. (JT 1996/1039). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
- S. de 21 de marzo de 1996. (JT 1996/402). Ponente: Palomino Marín, Valeriano.
- S. de 21 de marzo de 1996. (JT 1996/336). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
- S. de 21 de marzo de 1996. (JT 1996/335). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
- S. de 21 de marzo de 1996. (JT 1996/333). Ponente: García Gonzalo, Tomás.
- S. de 20 de octubre de 1995. (JT 1995/1228). Ponente: Calvo Rojas, Eduardo.
- S. de 5 de octubre de 1995. (JT 1995/1221). Ponente: Benito Moreno, Fernando.
- S. de 14 de septiembre de 1995. (JT 1995/1130). Ponente: Benito Moreno, Fernando.
- S. de 20 de julio de 1995. (JT 1995/1002). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 13 de julio de 1995. (JT 1995/1000). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 23 de febrero de 1995. (JT 1995/129). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 22 de diciembre de 1994. (JT 1994/1604). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 29 de septiembre de 1994. (JT 1994/1112). Ponente: Parada Vázquez, José Ignacio.
- S. de 29 de septiembre de 1994. (JT 1994/1043). Ponente: Arizmendi Ballester, Antonio.
- S. de 15 de septiembre de 1994. (JT 1994/1032). Ponente: Arizmendi Ballester, Antonio.
- S. de 8 de septiembre de 1994. (JT 1994/1108). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 14 de julio de 1994. (JT 1994/954). Ponente: Sabán Godoy, Alfonso.
- S. de 14 de julio de 1994. (JT 1994/952). Ponente: Parada Vázquez, José Ignacio.
- S. de 14 de julio de 1994. (JT 1994/877). Ponente: Benito Moreno, Fernando.
- S. de 5 de mayo de 1994. (JT 1994/556). Ponente: Martínez Ruiz, Luis F.
- S. de 28 de abril de 1994. (JT 1994/484). Ponente: Arizmendi Ballester, Antonio.
- S. de 19 de marzo de 1994. (JT 1994/450). Ponente: Lescure Ceñal, Gustavo.
- S. de 3 de febrero de 1994. (JT 1994/144). Ponente: Garzón Herrero, Manuel V.
- S. de 11 de noviembre de 1993. (JT 1993/1368). Ponente: Arizmendi Ballester, Antonio.
- S. de 3 de julio de 1993. (JT 1993/812). Ponente: Parada Vázquez, José Ignacio.
- S. de 14 de julio de 1992. (JT 1992/214). Ponente: Arozamena Laso, Ángel.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

- S. de 9 de noviembre de 2000. (JT 2000/1429). P. Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 15 de marzo de 2000. (JT 2000/604). P. Sáez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 16 de febrero de 2000. (JT 2000/255). P. Moreno Grau, Joaquín.
- S. de 9 de febrero de 2000. (JT 2000/764). P. Sáez Doménech, Abel Ángel.

- S. de 9 de febrero de 200. (JT 2000/253). P. Moreno Grau, Joaquín.
- S. de 13 de octubre de 1999. (JT 1999/1612). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 21 de julio de 1999. (JT 1999/1607). Ponente: Moreno Grau, Joaquín.
- S. de 16 de junio de 1999. (JT 1999/1079). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 16 de junio de 1999. (JT 1999/1078). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 26 de mayo de 1999. (JT 1999/1073). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 19 de mayo de 1999. (JT 1999/1069). Ponente: Moreno Grau, Joaquín.
- S. de 26 de mayo de 1999. (JT 1999/895). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 19 de mayo de 1999. (JT 1999/892). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 8 de abril de 1999. (JT 1999/929). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 10 de febrero de 1999. (JT 1999/266). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 22 de julio de 1998. (JT 1999/1235). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 13 de mayo de 1998. (JT 1998/981). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 17 de noviembre de 1997. (JT 1997/1474). Ponente: Uris Lloret, Consuelo.
- S. de 11 de octubre de 1997. (JT 1997/1469). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 8 de octubre de 1997. (JT 1997/1401). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 21 de mayo de 1997. (JT 1997/670). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 4 de diciembre de 1996. (JT 1996/1480). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 4 de diciembre de 1996. (JT 1996/1478). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 10 de julio de 1996. (JT 1996/970). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 21 de marzo de 1996. (JT 1996/462). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 28 de diciembre de 1995. (JT 1995/1616). Ponente: Villalba Lava, Mercenario.
- S. de 27 de septiembre de 1995. (JT 1995/1161). Ponente: Villalba Lava, Mercenario.
- S. de 7 de junio de 1995. (JT 1995/750). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 15 de febrero de 1995. (JT 1995/137). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 28 de septiembre de 1994. (JT 1994/1104). Ponente: Espinosa de Rueda Jover, Mariano.
- S. de 13 de mayo de 1994. (JT 1994/533). Ponente: Saez Doménech, Abel Ángel.
- S. de 28 de marzo de 1994. (JT 1994/310). Ponente: Abellán Murcia, José.
- S. de 31 de mayo de 1993. (JT 1993/738). Ponente: Baño León, Tomás.
- S. de 19 de enero de 1993. (JT 1993/15). Ponente: Baño León, Tomás.
- S. de 25 de noviembre de 1992. (JT 1992/566). Ponente: Abellán Murcia, José.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA

- S. de 29 de septiembre de 2000. (JT2000/1608). P. Pueyo Calleja, Francisco.
- S. de 21 de septiembre de 2000. (JT 2000/1605). P. Fresneda Plaza, Felipe.
- S. de 1 de septiembre de 1999. (JT 1999/1615). Ponente: Rubio Pérez, Antonio.
- S. de 26 de noviembre de 1997. (JT 1997/1302). Ponente: Ruidavets González, José Luis.
- S. de 24 de noviembre de 1997. (JT 1997/1301). Ponente: Barberena Belzunce, Iñigo.
- S. de 31 de octubre de 1997. (JT 1997/1315). Ponente: Heredia Blanco, Monserrat.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

- S. de 30 de julio de 1996. (JT 1996/1027). Ponente: Torres y López de Lacalle, Enrique.
S. de 21 de junio de 1996. (JT 1996/1024). Ponente: Murgoitio Estefanía, Luis Javier.
S. de 20 de mayo de 1996. (JT 1996/813). Ponente: Murgoitio Estefanía, Luis Javier.
S. de 14 de febrero de 1996. (JT 1996/341). Ponente: Chamorro González, Jesús María.
S. de 16 de octubre de 1995. (JT 1995/1332). Ponente: Murgoitio Estefanía, Luis Javier.
S. de 6 de junio de 1995. (JT 1995/889). Ponente: Torres y López de Lacalle, Enrique.
S. de 27 de abril de 1995. (JT 1995/451). Ponente: Chamorro González, Jesús María.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA

- S. de 22 de enero de 1999. (JT 1999/161). Ponente: Manglano Sada, Luis.
S. de 1 de julio de 1998. (JT 1998/1144). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 22 de abril de 1998. (JT 1998/956). Ponente: Selma Calpe, Josefina.
S. de 8 de abril de 1998. (JT 1998/615). Ponente: Manglano Sada, Luis.
S. de 6 de abril de 1998. (JT 1998/612). Ponente: Lorente Almiñana, Juan Luis.
S. de 7 de marzo de 1998. (JT 1998/414). Ponente: Altarriba Cano, Carlos.
S. de 11 de febrero de 1998. (JT 1998/356). Ponente: Manglano Sada, Luis.
S. de 30 de octubre de 1997. (JT 1997/1569). Ponente: Selma Calpe, Josefina.
S. de 21 de noviembre de 1997. (JT 1997/1409). Ponente: Selma Calpe, Josefina.
S. de 17 de octubre de 1997. (JT 1997/1407). Ponente: Altarriba Cano, Carlos.
S. 20 de mayo de 1997 (JT 1997/678). Ponente: Sánchez Ferriz, Remedios.
S. de 12 de septiembre de 1996. (JT 1996/1171). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 22 de julio de 1996. (JT 1996/1030). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 19 de julio de 1996. (JT 1996/1029). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 27 de mayo de 1996. (JT 1996/719). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 3 de noviembre de 1995. (JT 1995/1399). Ponente: Díaz Delgado, José.
S. de 11 de abril de 1995. (JT 1995/414). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.
S. de 14 de marzo de 1994. (JT 1994/226). Ponente: Lorente Almiñana, Juan Luis.
S. de 21 de diciembre de 1993. (JT 1993/1603). Ponente: Bellmont Mora, Salvador.
S. de 1 de diciembre de 1993. (JT 1993/1600). Ponente: Ayuso Ruiz-Toledo, Mariano.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

- | | |
|---|---|
| R. de 13 de enero de 2000. (JT 2000/724). | JT núm. 18, enero, 2000. |
| R. de 24 de junio de 1999. (JT 1999/1269). Rev. JT núm.15, diciembre, 1999. | R. de 4 de noviembre de 1998. Rev. Quincena Fiscal, núm. 18, octubre de 1999. Pág. 41 a 42. |
| R. de 10 de marzo de 1999. (JT 1999/1545). Rev. | R. de 9 de octubre de 1998. (JT 1998/1879). |

- R. de 24 de octubre de 1998. (JT 1998/1777).
 R. de 24 de julio de 1998. (JT 1998/1697).
 R. de 24 de junio de 1998. (Jt 1998/1505).
 R. de 13 de marzo de 1998. (JT 1998/658).
 R. de 13 de marzo de 1998. (JT 1998/646).
 R. de 10 de septiembre de 1997. (JT 1997/1347).
 R. de 9 de julio de 1997. (JT 1997/1267).
 R. de 26 de junio de 1997. (JT 1997/1101).
 R. de 26 de junio de 1997. (JT 1997/1100).
 R. de 26 de junio de 1997. (JT 1997/1047).
 R. de 25 de junio de 1997. (JT 1997/1025).
 R. de 29 de mayo de 1997. (JT 1997/872).
 R. de 12 de mayo de 1997. (JT 1997/781).
 R. de 24 de abril de 1997. (JT 1997/713).
 R. de 24 de abril de 1997. (JT 1997//706).
 R. de 10 de abril de 1997. (JT 1997/626).
 R. de 12 de marzo de 1997. (1997/462).
 R. de 5 de marzo de 1997. (JT 1997/475).
 R. de 5 de marzo de 1997. (JT 1997/474).
 R. de 27 de febrero de 1997. (JT 1997/395).
 R. de 26 de febrero de 1997. (JT 1997/383).
 R. de 26 de febrero de 1997. (JT 1997/382).
 R. de 20 de febrero de 1997. (JT 1997/397).
 R. de 6 de febrero de 1997. (JT 1997/317).
 R. de 6 de febrero de 1997. (JT 1997/316).
 R. de 30 de enero de 1997. (JT 1997/309).
 R. de 22 de enero de 1997. (JT 1997/237).
 R. de 22 de enero de 1997. (JT 1997/235).
 R. de 16 de enero de 1997. (JT 1997/227).
 R. de 15 de enero de 1997. (JT 1997/304).
 R. de 19 de diciembre de 1996. (JT 1996/1770).
 R. de 18 de diciembre de 1996. (JT 1996/1753).
 R. de 22 de noviembre de 1996. (JT 1996/1718).
 R. de 15 de noviembre de 1996. (JT 1996/1636).
 R. de 15 de noviembre de 1996. (JT 1996/1635).
 R. de 6 de noviembre de 1996. (JT 1996/1657).
 R. de 10 de octubre de 1996. (JT 1996/1556).
 R. de 10 de octubre de 1996. (JT 1996/1553).
 R. de 26 de septiembre de 1996. (JT 1996/1385).
 R. de 11 de septiembre de 1996. (RJ 1996/1303).
 R. de 25 de julio de 1996. (JT 1996/1234).
 R. de 23 de julio de 1996. (JT 1996/1243).
 R. de 23 de julio de 1996. (JT 1996/1242).
 R. de 23 de julio de 1996. (JT 1996/1241).
 R. de 10 de julio de 1996. (JT 1996/1217).
 R. de 26 de junio de 1996. (JT 1996/993).
 R. de 26 de junio de 1996. (JT 1996/992).
 R. de 20 de junio de 1996. (JT 1996/989).
 R. de 19 de junio de 1996. (JT 1996/1055).
 R. de 22 de mayo de 1996. (JT 1996/732).
 R. de 22 de mayo de 1996. (JT 1996/731).
 R. de 8 de mayo de 1996. (JT 1996/641).
 R. de 30 de abril de 1996. (JT 1996/658).
 R. de 6 de marzo de 1996. (JT 1996/373).
 R. de 28 de febrero de 1996. (JT 1996/394).
 R. de 28 de febrero de 1996. (JT 1996/291).
 R. de 7 de febrero de 1996. (JT 1996/285).
 R. de 24 de enero de 1996. (JT 1996/215).
 R. de 10 de enero de 1996. (RJ 1996/220).
 R. de 23 de noviembre de 1995. (JT 1995/1718).
 R. de 6 de noviembre de 1995. (JT 1995/1657).
 R. de 3 de octubre de 1995. (JT 1995/1508).
 R. de 6 de julio de 1995. (JT 1995/1194).
 R. de 5 de julio de 1995. (JT 1995/1264).
 R. de 5 de julio de 1995. (JT 1995/1175).
 R. de 21 de junio de 1995. (JT 1995/1015).
 R. de 9 de mayo de 1995. (JT 1995/882).
 R. de 26 de abril de 1995. (RJ 1995/776).
 R. de 4 de abril de 1995. (JT 1995/700).
 R. de 29 de marzo de 1995. (JT 1995/623).
 R. de 22 de marzo de 1995. (JT 1995/544).
 R. de 9 de febrero de 1995. (JT 1995/390).
 R. de 11 de enero de 1995. (JT 1995/293).
 R. de 11 de enero de 1995. (JT 1995/231).
 R. de 11 de enero de 1995. (JT 1995/226).
 R. de 24 de noviembre de 1994. (JT 1994/1670).
 R. de 8 de octubre de 1994. (JT 1994/1659).
 R. de 19 de octubre de 1994. (JT 1994/1463).
 R. de 5 de octubre de 1994. (JT 1994/1467).
 R. 28 de septiembre de 1994. (JT 1994/1380).

R. de 7 de junio de 1994. (JT 1994/984).
R. de 17 de mayo de 1994. (JT 1994/896).
R. de 6 de abril de 1994. (JT 1994/733).
R. de 6 de abril de 1994. (JT 1994/646).
R. de 23 de marzo de 1994. (JT 1994/576).
R. de 2 de marzo de 1994. (RJ 1994/505).
R. de 2 de marzo de 1994. (JT 1994/488).
R. de 2 de marzo de 1994. (JT 1994/487).
R. de 23 de febrero de 1994. (JT 1994/351).
R. de 23 de febrero de 1994. (JT 1994/337).
R. de 1 de diciembre de 1993. (JT 1993/1746).
R. de 10 de noviembre de 1993. (JT 1993/1674).
R. de 11 de noviembre de 1993. (JT 1993/1646).
R. de 22 de septiembre de 1993. (JT 1993/1397).

R. de 9 de septiembre de 1993. (JT 1993/1333).
R. de 21 de julio de 1993. (JT 1993/1265).
R. de 21 de julio de 1993. (JT 1993/1238).
R. de 2 de junio de 1993. (JT 1993/1075).
R. de 26 de mayo de 1993. (JT 1993/911).
R. de 15 de abril de 1993. (RJ 1993/679).
R. de 1 de abril de 1993. (JT 1993/662).
R. de 24 de marzo de 1993. (JT 1993/591).
R. de 28 de octubre de 1992. (JT 1992/580).
R. de 12 de junio de 1992. (JT 1992/278).
R. de 13 de mayo de 1992. (JT 1992/85).
R. de 1 de abril de 1992. (JT 1992/1).

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, Antonia:

- Junto con PÉREZ ROYO, Fernando: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996.

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar:

- «Formas especiales de extinción de la deuda tributaria», en la obra colectiva: *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid. 1.970.
- «Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria», *Rev. Hacienda Pública Española* núm. 16, 1972.
- «Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1.974.
- *Derecho Financiero y Tributario*. Edit. Escuela de Inspección Financiero, Madrid, 1979.
- «Vía económico-administrativa: notificaciones y suspensiones», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983.
- «Las cotizaciones sociales ante la Constitución española», *Rev. Tapia*, Marzo/abril, 1992.
- «Nulla executio sine titulo» en la recaudación tributaria», *Rev. Tapia*, octubre de 1992.
- «El silencio en la nueva ley de procedimiento administrativo», *Rev. Tapia*, diciembre 1992.
- «*Jurisprudencia tributaria significativa y Ley General Tributaria*», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 125-126, 1993.
- «¿Hasta cuando la vía económico-administrativa como procedimiento especial?», *Rev. Tapia*, octubre, 1993.
- «*Notas para la reforma parcial de la Ley General Tributaria*», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993.
- «Las garantías jurídicas del contribuyente», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- «El llamado Estatuto de los Contribuyentes», *Rev. Tapia*, marzo-abril, 1998.

- ALFONSO GALÁN, Rosa María:

- «La inclusión de las sanciones pecuniarias en el artículo 58 de la LGT y la separación de los procedimientos liquidador y sancionador tributarios», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 8, julio, 1999.

- ALLER RODRÍGUEZ, César:

- «Suspensión del procedimiento de apremio en el caso de reclamación económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 17, 1976.
- «De la prescripción del cobro de las deudas tributarias», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 21, 1977.
- «Procedimiento de apremio. Suspensión y caución en el nuevo Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982.

- ALONSO ESCAMILLA, M.:

- «La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 14, 1997.

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín:

- *La representación en el ordenamiento tributario*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «Análisis de las principales novedades contenidas en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1 de marzo de 1996», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1996.
- «La intervención preceptiva de letrado en el procedimiento económico-administrativo: génesis, evolución normativa y situación actual tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 244, abril-junio, 1997.
- *La motivación de actos tributarios*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1998.

- ALZAGA VILLAAMIL, Oscar:

- *Comentario sistemático a la Constitución Española de 1978*, Ediciones del Foro, Madrid, 1978.

- ANTÓN PÉREZ, José Antonio:

- «Suspensión de la ejecución de actos tributarios y recurso de reposición», *Rev. Impuestos*, núm. 7, 1987.

- APARICIO SALOM, Javier:

- junto con NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la: «Los Tribunales Económico-Administrativos y el proyecto de estatuto del contribuyente», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.81, 1997.

- ARAGONES BELTRÁN, Emilio:

- , «Notas sobre el proceso tributario», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 64, 1989.

- «Sobre el nuevo Reglamento General de Recaudación (y II)», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 88, 1991.
- «El Autocontrol jurídico de las Corporaciones Locales», *Rev. de Hacienda Local*, núm. 70, enero-abril, 1994.
- «Resolución de recursos en el ámbito tributario local: autocontrol jurídico y vía administrativa previa», en la obra colectiva: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Edt. IEF y Marcial Pons, 1996.
- en la obra Colectiva: *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de La Ley 25/1995 de 20 de julio*. Edt. Cedecs, Barcelona, 1995.
- *Anuario de Hacienda Local*. 1998. (Cerrado a 31 de diciembre de 1997) II. Edt. Federació de Municipis de Catalunya, Fundació Carles Pi i Sunyer y Marcial Pons, 1998.
- «La gestión de las Haciendas locales», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 53, 1998.
- *Novedades de Hacienda Local. 1999. Actualización a 31-XII-1998 del anuario*. Edt. Fundació Carles Pi i Sunyer; Federació de Municipis de Catalunya. Col·legi de Secretaris, Interventors i Dipositaris D'administració local de Barcelona y Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.

- ARIAS VELASCO, José:

- *Procedimientos tributarios*. 5º edic. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1991.
- «Responsabilidad de la Hacienda Pública por improcedente aplicación de la vía de apremio», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, Edt. Aranzadi, 1992; 2ª edición, 1994 y *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 33, junio, 1993.
- «El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo» en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1994.
- «El sistema sancionador en la reforma de la Ley General Tributaria», *Rev. Alcabala. Rev. de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 1, 1995.
- junto con SARTORIO ALBALAT, Susana: *Procedimientos tributarios*. 6º edic. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1996.

- ARIÑO ORTIZ, Gaspar:

- «El servicio público como alternativa», *Rev. española de Derecho Administrativo. Civitas*, núm. 23. octubre-diciembre, 1979.
- *Economía y Estado (crisis y reforma del sector público)*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993.

- AROZAMENA LASO, A.:

- «Recursos Administrativos», en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y ciudadanos*. Edt. Praxis, 1993.

- AROZARENA SANZ, Fernando:

- «La Ley 1/98, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes. Especial afectación en materia de Aduanas e Impuestos Especiales», *Rev. SECOMEX*, núm.455. Semana del 11 al 17 de mayo, 1998.

- AZNAR GINER, Eduardo:

- «Un aspecto del llamado Estatuto del Contribuyente: El Derecho a que le sean reembolsados los costes de las garantías prestadas para suspender la ejecución de actos administrativos tributarias», *Rev. General Informática del Derecho*, 1998/12.353.

- ARNAL SURÍA, S.:

- «La gestión de los tributos locales», *Palau 14, Rev. valenciana de Hacienda Pública*, núm.7, 1989.
- junto con RUBIO DE URQUÍA, J.I.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*. Edt. Abella. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989.

- AZPEITIA ESCOLA, Fernando:

- «El nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 37, mayo, 1960.

- BADÁS CEREZO, Jesús:

- junto con LAMOCA PÉREZ, Carlos y MARCO SANJUÁN, José Antonio: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.

- BAILANCH I ASPA, Joan-Carles:

- «Acerca de la recurribilidad de las providencias de los secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos regionales denegatorias de suspensión por no aportar el tipo de garantías previsto en el artículo 81.4 del Reglamento», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- BANACLOCHE, Julio:

- «Dudas procedimentales», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1992.

- BANACLOCHE PALAO, Carmen:

- «Indemnización por gastos de aval», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1995.

- BARCELONA LLOP, Javier:

- «De la ejecución forzosa de los actos administrativos a la ejecución forzosa de las sentencias contencioso-administrativas. (STC 160/1991, de 18 de julio. Caso. Derribo de los edificios del casco urbano de Riaño)», *Rev. Administración Pública*, núm. 127, 1992.
- «Cauces de control jurisdiccional de la ejecución forzosa administrativa», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano. (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez. Tomo II: *La jurisdicción contencioso-administrativa*. Edt. Civitas, Madrid, 1993.
- «¿Pero de verdad existe la tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo?», en la obra colectiva: *Escritos Jurídicos* en memoria de Luis Mateo Rodríguez. Vol. I: *Derecho Público*. Edt. Universidad de Cantabria. Facultad de Derecho, 1993.
- *Ejecutividad, ejecutoriedad, y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, 1995.

- BARRACHINA JUAN, Eduardo:

- «La interrupción de la prescripción tributaria», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 97, marzo, 1992.
- «La suspensión del acto administrativo impugnado», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm.146, septiembre, 1996.
- «La suspensión de la deuda tributaria en vía jurisdiccional (2ª parte)», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 149, diciembre, 1996.
- «La sanción como concepto de al deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm.155, junio, 1997.
- «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.

- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José:

- junto con SOLER ROCH, María Teresa: *Derecho Financiero*. Tomo II, Edt. Compás, Alicante, 1989.
- «El procedimiento sancionador», *Rev. Información Fiscal*, núm. 16, julio-agosto, 1996.
- junto con SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho Financiero*. 3ª edición, Edt. Librería Compás, Alicante. 1999.

- BELADIEZ ROJO, Margarita:

- *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- **BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix:**

- *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, Edt. I.E.F. Madrid, 1980.
- Comentarios al Reglamento regulador del procedimiento económico-administrativo aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983.
- «La prescripción tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985.
- *El Procedimiento Económico-Administrativo (normativa, comentarios, jurisprudencia y formularios)*, de la colección «Comentarios a las leyes tributarias y financieras», Edt. EDERSA, Tomo XV, vol. 2º, Madrid, 1990.

- **BENTANCOR RODRÍGUEZ, A.:**

- *El acto ejecutivo. Origen y formación de una categoría central del Derecho Administrativo*. Edt. CEC, Madrid, 1992.

- **BLASCO DELGADO, Carolina:**

- en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998.

- **BLASCO MARTÍNEZ, Gema:**

- «Efectos de la solicitud de suspensión formulada en vía económico-administrativa durante el período temporal que media entre la presentación y la recepción de la notificación de la providencia dictada por el Secretario del Tribunal», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ««Límite temporal de los intereses de demora en la suspensión de los actos administrativos», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 29, 1995.

- **BOQUERA OLIVER, José M.ª:**

- *Estudios sobre el acto administrativo*. Edt. Civitas. Sexta edición, 1990

- **BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen:**

- «El Estatuto del Contribuyente», *Rev. Cuadernos de Actualidad*, 1/1997, MEH-IEF.
- «La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 96/2000.

- **BURGOS-BOSCHA, Juan José:**

- «Prestación de garantías en el proceso contencioso-administrativo-tributario. Modalidades y dispensa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994.

- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel:

- «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.24, 1993.

- CALABUIG MORO, Susana:

- El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 9, septiembre, 2000.

- CALDERÓN CUADRADO, María Pía:

- junto con ORTELLS RAMOS, Manuel: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996.
- *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil*. Edt. Civitas, Colección: Estudios de Derecho Procesal, Madrid, 1992.

- CALONGE VELÁZQUEZ, Antonio:

- «La prolongación de la suspensión otorgada en vía Administrativa», *Rev. La Ley*, 1998-4.

- CALVO ORTEGA, R.:

- *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*. 2.^a ed. Madrid, Civitas, 1998.
- «Constitución y Hacienda Local», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.100, 1998.

- CARPI ABAD, María Victoria:

- «La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores», *Rev. Técnica Tributaria*, núm.22, 1993.

- CARRASCO PARRILA, Pedro José:

- «Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *Rev. La Ley*, núm.4705, 4 de enero de 1999.

- CARRERA RAYA, Francisco José:

- «La regla «*solve et repete*» en el ámbito tributario: su posible inconstitucionalidad», *Rev. Impuestos*, núm. 3, 1991.
- «Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 12, 1991.

- CASADO OLLERO, Gabriel,

- junto con FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Cuestiones tributarias prácticas*. Edt. La Ley, 1990, 2º edic.

- CASANA MERINO, Fernando:

- «Las garantías del crédito y los tributos locales», *Rev. Hacienda Local*, núm.75, septiembre-diciembre, 1995.
- «La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 103, julio-septiembre, 1999.

- 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*, cuarto trimestre, núm. 52, 1998.

- CELIS ESTRADA, y otros:

- «La suspensión de ingresos en el procedimiento económico-administrativo», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 140-141, 1979.

- CERVERA TORREJÓN, Fernando:

- «La suspensión de los acto administrativo en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas», *Rev. de Economía Social y de la de la Empresa*, núm.21, 1995.
- junto con MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. (Real Decreto 1930/1998)» (I) y (II), *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre y núm. 21, diciembre, 1998.

- COBO OLVERA, Tomás:

- *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*. Edt. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1999.

- COCA VITA, Eduardo:

- «A vueltas con la suspensión de la ejecución de actos administrativos recurridos: últimas aportaciones doctrinales y jurisprudenciales», *Rev. de Administración Pública*, núm. 127, enero-abril, 1992.

- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel:

- junto con LUCHENA MOZO, Gracia María: «Los Tributos», en la obra colectiva: *Manual general de Derecho Financiero*. Tomo segundo, *Derecho tributario. Parte general*. Coord. JAVIER LASARTE. Edt. Comares, Granada, 1996.

- COLLADO GARCÍA-LAJARA, Enrique:

- «Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *Rev. La LEY*, núm.4682, lunes, 30 de noviembre de 1998.

- CORCUERA TORRES, Amable:

- junto con PEÑA ALONSO, J.L.: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- «Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias», *Rev. Estudios Financieros*, núm.175, octubre, 1997.
- *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Edt. Centro de Estudios Financieros, 1998.

- CORNEJO MANZANARES, Pilar:

- «La intercomunicación de la suspensión entre la vía administrativa y la contenciosa», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo, 1995.

- CORRAL GUERRERO, L.:

- «Comentario a los Arts. 64, 65, 66 y 67 de la L.G.T.», en la colección *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Vol. I, Edt. Edersa, Madrid, 1982

- CORROCHANO VIGIL, Amilcar:

- «La suspensión del procedimiento de apremio», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 143, 1.979.

- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías:

- *Ordenamiento Tributario Español*, Edt. Civitas, 4.^a ed., Madrid, 1985.

- CHECA GONZÁLEZ, Clemente:

- «Reflexiones sobre la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en materia de Haciendas Locales», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núm. 3, 1985.
- *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1988.
- «El recurso de reposición respecto a los actos dictados en materia de aplicación y efectividad de tributos locales», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1990.
- «Aspectos controvertidos en relación con las actuaciones de los órganos económico-administrativos: algunas cuestiones», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 222. 1992.

- «La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en el recurso de reposición en materia de aplicación y efectividad de los tributos locales», *Rev. Impuestos*, núm.23, diciembre, 1992 o Tomo II de 1992.
- «La suspensión en vía económico-administrativa: medios admisibles para alcanzarla, y posibilidad de obtenerla sin prestar garantías», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.24. D-33, 14 -20 de junio de 1993.
- *Reclamaciones económico-administrativas (Análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal)*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1993.
- «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones», *Rev. Impuestos*, núm. 21, noviembre, 1994.
- Jurisprudencia comentada: «b) ¿Es tasativa o meramente enumerativa la lista de medios de garantía establecidos por el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas para conseguir la suspensión del acto impugnado?» *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 235, enero-marzo, 1995.
- «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias», *Rev. Técnica Tributaria*, núm.28, 1995.
- Jurisprudencia tributaria comentada: «a)La ejecución de sanciones tributarias antes de haber finalizado la vía administrativa» y «c) Concepto de errores de hecho, materiales o aritméticos», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.237, julio-septiembre, 1995.
- Jurisprudencia tributaria comentada: «d) ¿Puede invocarse el principio de tutela judicial efectiva en las reclamaciones interpuestas ante los Tribunales Económico-Administrativos?, *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.238, octubre-diciembre, 1995.
- «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (I)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre, 1996.
- «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (II)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre, 1996.
- *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997.
- «Sanciones: suspensión de la ejecución», en la obra colectiva: *Derechos y garantías de los contribuyentes*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.
- *Interpretación y aplicación de las normas tributarias. Análisis jurisprudencial*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.
- «El recurso de reposición en materia tributaria local», *Rev. Impuestos*, núm.21, 1 de noviembre de 1999.

- *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*. Edt. Aranzadi, Colección de Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm.13, 1999.
- *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.

- **CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:**

- *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin Garantía y con Garantía Distinta del Aval*. Edt. Aranzadi, 2001.
- «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.

- **CHINCHILLA MARÍN, Carmen:**

- *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Edt. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense y Civitas, Madrid, 1991,

- **DAGO ELORZA, Iñigo:**

- junto con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo y LLOPIS GINER, Fernando: *Recaudación, aspectos sustantivo y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS. Valencia. Segunda. edic. 1993.
- «La suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.78/4, 1997.

- **DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F.:**

- «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Carta Tributaria*, Monografías, núm. 194, 1 de enero 1994.

- **DÍAZ DELGADO, José:**

- Junto con ESCURIN PALOP, Vicente M.: «La suspensión de los actos administrativos recurridos en el proceso especial de la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales», *Rev. de Administración Pública*, núm. 117, septiembre-diciembre, 1988.

- **DÍEZ-ALEGRÍA FRAX, J.M.:**

- «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 69, 1967.

- **DIEZ-PICAZO, Luis:**

- «La extinción de la deuda tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.54, 1964.

- D' OCON, Joaquín:

- «La suspensión de actos por los Tribunales Económico-Administrativos en materia de Hacienda Local», *Rev. de Economía y Hacienda Local*, núm. 28, enero-abril, 1980.

- DORREGO DE CARLOS, Alberto:

- Junto con GUTIÉRREZ VICÉN, Carlos: Capítulo 9 «Disposiciones y actos administrativos (artículo 41, 45 y 46 y 51 a 61)», en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos. (Estudio sistemático de la Ley 32/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*. Coordinación, Pendas García, Benigno. Edt. Praxis, 1993.

- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco:

- «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.
- «Nota acerca de la prescripción en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 13, 1991.
- «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes y su desarrollo reglamentario», *Rev. Estudios Financiero*, núm.196, julio, 1999.

- ESCUDERO HERRERA, Concepción:

- «De la instrumentalidad y otras características de las medidas cautelares en el orden contencioso-administrativo. Especial referencia a la suspensión de las disposiciones y actos», *Rev. Actualidad Administrativa*, núm.25, semana 22 al 28 de junio, 1998.

- ESCURIN PALOP, Vicente M.:

- Junto con DÍAZ DELGADO, José: «La suspensión de los actos administrativos recurridos en el proceso especial de la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales», *Rev. de Administración Pública*, núm. 117, septiembre-diciembre, 1988.

- ESCUSOL BARRA, Eladio y RODRÍGUEZ-ZAPATA PÉREZ, Jorge:

- *Derecho Procesal Administrativo. Procedimiento administrativo y proceso ante los tribunales contencioso-administrativos*. Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto:

- «El pago de intereses por el Fisco con ocasión de la devolución de ingresos», *CIVITAS REDF*, núm. 47-48, 1.985.
- «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988.

- «EL ingreso extemporáneo de deudas autoliquidadas», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.
- «La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa», en la obra colectiva: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Edt. Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Las Diputaciones como Administraciones Delegadas de las Entidades Locales», en la obra colectiva: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Edt. Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Rev. Información Fiscal*, núm. 2, marzo-abril, 1994.
- «La ejecución de la garantía prestada para suspender actos de liquidación tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 39, enero, 1994.
- «La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 45, julio, 1994.
- «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995.
- «Tiempo de pago y suspensión de deudas tributarias», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 60, octubre, 1995.
- «Comentarios a los artículos 10 a 12», en la obra colectiva: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- «Sanciones tributarias e intereses de demora», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998.
- Junto con LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Temas Prácticos de Derecho Financiero*. Parte general. Edt. Comares. 2000.

- ESPINOSA DE RUEDA JOVER, Mariano:

- «Suspensión de los actos tributarios», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 19, noviembre, 1998.

- Equipo de Dirección, Revista Jurisprudencia Tributaria. SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO:

- Presentación núm. 76 «Recurso de reposición extemporáneo frente a actos de liquidación de tributos locales. Su carácter potestativo», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 76 o, Vol. II, 1993.
- Presentación: «a) Reintegro de los costes del aval pro suspensión», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 27, enero, 1994.

- Presentación: «b) De nuevo sobre la suspensión en vía económico-administrativa», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 43, octubre, 1994.
- Presentación: «29. Ejecución de sanciones y principios constitucionales», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I 1995.
- Presentación: «Denegación de indemnización de gastos de aval prestado en vía administrativa», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 54, marzo, 1995.
- Presentación: b) Admisibilidad de garantías diferentes de las recogidas en el art.81.4 RPREA para alcanzar la suspensión en vía económico-administrativa», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 55, abril, 1995.
- Presentación: b) Principio de presunción de inocencia y las sanciones en materia tributaria», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, num.73, febrero, 1996.
- Presentación: «d) La doctrina jurisprudencial en torno a la garantía admisible para suspender la ejecución del acto impugnado», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.74, febrero, 1996.
- Presentación: «e) Un recurso de reposición en el que se declara nulo un acto de la Administración acreedora ¿interrumpe la prescripción», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.90, diciembre, 1996.
- Presentación: «e) Indemnización del coste del aval denegada, porque no constituye un daño», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayo, 1997.
- Presentación «e) Sobre la indemnización, como obligación de la Hacienda Pública, de los gastos de aval prestado para obtener la suspensión», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, diciembre, 1997.
- Presentación: «a) Cuestiones polémicas sobre la indemnización por los costes del aval constituido para obtener la suspensión del acto impugnado», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.17, enero, 1998.
- Presentación: «d) Acerca del carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias hasta que éstas sean firmes en vía administrativa», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, 1998.
- Presentación núm.27. «Admisión a trámite de la solicitud de suspensión del acto que deniega el aplazamiento de la deuda tributaria, por no resultar de forma manifiesta que no concurren los requisitos legales para conceder la suspensión», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, julio, 2000.
- Presentación núm.34. «Avales para obtener la suspensión de sanciones otorgados antes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes». *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 9, septiembre, 2000.

- FABRA VALLS, Modesto, J.:

- «Posición de la caución en relación con la suspensión y carga de la prueba de los daños y perjuicios», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 97, enero-marzo, 1998.
- «La suspensión de los requerimientos de información», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayor, 2000.
- *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Edt. Tecnos,, Madrid, 2001.

- FALCÓN Y TELLA, Ramón:

- «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial. En torno a la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1990», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1990.
- junto con CASADO OLLERO, Gabriel, LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Cuestiones tributarias prácticas*. Edt. La Ley, 1990, 2º edic.
- *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*. Edt. Tecnos, colección jurisprudencia práctica, 1991.
- *La prescripción en materia tributaria*, Edt. La Ley, Madrid, 1992.
- «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995.
- «El arbitraje tributario», en la obra colectiva: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Edt. IEF y Marcial Pons, 1996.
- «La suspensión debe entenderse preventivamente concedida, aunque no se ofrezca garantía, desde el momento mismo de la solicitud», Informe 17/96, de la *Asociación Española de Asesores Fiscales*, abril, 1996.
- «Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)», editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm.15, septiembre, 1996.
- «Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 22, dicimebre, 1996.
- «Tres propuestas en materia de suspensión», editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm.18, octubre, 1997.
- «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (I): especial referencia a la suspensión de sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.6, marzo, 1998.

- «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y la indemnización de los costes del aval», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.7, 1998.
- «Reconocimiento en vía económico-administrativa del derecho a la devolución de los ingresos que resulten indebidos de conformidad con el ordenamiento comunitario: la Res. TEAR Cataluña 12 mayo 1999», editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 13, julio, 1999.
- «La cuantía a efectos de casación y la tutela judicial efectiva», editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 7, abril, 1999.
- «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 enero 1998», editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 11, mayo, 1999.
- «Reembolso de los costes de garantía (artículo 12 y disposición final primera, 2: artículo 81.4 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Centro de Estudios Financiero, 1999.
- «La aplicación del tipo de interés vigente en el momento del ingreso en caso de estimación de la reclamación o sentencia favorable al contribuyente», Editorial, *Rev. Quincena Fiscal*, núm.2, enero, 2000.
- «La indemnización de los costes del aval en los supuestos de resoluciones parcialmente estimatorias recurridas por el contribuyentes: momento en que puede solicitarse», Editorial *Rev. Quincena Fiscal*, núm.11, junio, 2000.
- «La devolución del coste del aval, sin necesidad de esperar la firmeza de la resolución o sentencia, en los supuestos de estimación parcial», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.6, marzo, 2001.

- FATJO ROCA, Ana:

- «Sobre la ejecución forzosa (vía de apremio) de actos de liquidación recurridos y suspendidos en los que ha recaído resolución desestimatoria de los Tribunales Económico-Administrativos regionales, no susceptibles de alzada ante el TEAC, sin notificación previa de la resolución por parte del órgano de gestión de la Administración que dictó el acto», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994.

- FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente:

- «Reembolso de los gastos de los avales», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 65, marzo, 1996.
- «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I) y (II)», *Rev. Impuestos*, núm.12 y 21, 1997.
- *El Estatuto del Contribuyente, (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Edt. Tro, Valencia, 1998.
- «Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías del Contribuyente», en la obra colectiva: *Elementos. Ciencias Jurídicas*, Madrid, 1998.

-
- «Sanciones tributarias, suspensión, garantías y el nuevo sistema de la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 187, octubre de 1998.
- **FERNÁNDEZ CUEVAS, Antonio:**
- junto con NUEZSÁNCHEZ-CASCADO Elisa de la y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto: *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Aranzadi, 1998.
- **FERNÁNDEZ FORNER, Climent:**
- «En torno a la suspensión en vía jurisdiccional de la ejecutividad de los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos municipales», *Rev. La Ley*, 1989-3, 803.
- **FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela:**
- *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un estudio Jurisprudencial*. Edt. Aranzadi, Cuadernos de Jurisprudencia, 2001.
- **FERNÁNDEZ MONTALVO, Rafael:**
- «Revisión administrativa de los actos tributarios locales», *Rev. Hacienda Local*, núm.88, enero-abril 2000.
- **FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M^a.:**
- «La influencia de la Constitución en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos», *Rev. de Administración Pública*, núm.120, 1989.
- **FERNÁNDEZ PAVÉS, María José:**
- «La liquidación provisional de oficio en el IVA», *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.84, 1994.
 - *La autoliquidación tributaria*. Edt. I.E.F.-Marcial Pons, 1995.
 - *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*. Edt. Marcial Pons. 1996.
 - «Sujetos pasivos de la cotización a la Seguridad Social como ingreso tributario», en la obra colectiva: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Edt. IEF-Marcial Pons, 1997.
 - «La recaudación de los tributos locales», en la obra colectiva: *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*. Edt. Dodeca-Comares, 2000.
- **FERNANDO PABLO, Marcos M.:**
- *La motivación del acto administrativo*. Edt. Tecnos, Madrid, 1993.

- FERREIRO LAPATZA, José Juan:

- «La extinción de la obligación tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 77, 1968.
- «El Estatuto del Contribuyente», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.88, octubre-diciembre, 1995.
- «¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.10, mayo, 1997.

- FONT DE MORA Y SÁINZ, Pablo:

- «El nuevo régimen de suspensión de los actos impugnados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm.13, noviembre, 1997.

- FONT SERRA, Eduardo:

- «La medidas cautelares como manifestación de la justicia preventiva», en la obra colectiva: *El sistema de medidas cautelares*. IX Reunión de profesores de Derecho Procesal. Edt. Universidad de Navarra, Pamplona 1974.

- FUENTES SUÁREZ, José Luis:

- en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos, (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Edt. Praxis, Barcelona, 1993.

- FUSTER ASENCIO, Consuelo:

- «Una breve reflexión en torno a la no ejecutividad de las sanciones tributarias. (A propósito de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de octubre de 1997)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, junio, 1998.

- GALÁN RUIZ, Javier:

- «Algunas cuestiones en torno a la suspensión de la ejecución de liquidaciones tributarias», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1995.

- GALAPERO FLORES, Rosa:

- «Suspensión de la ejecución de los actos tributarios. (Artículo 30)», en la obra colectiva: *Derechos y Garantías del Contribuyente. (Estudios de la nueva Ley)*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.

- GALIANO ESTEVAN, Juan:

- junto con IZQUIERDO RIVAS, Juan: *Aplazamientos, suspensiones y otros problemas de la recaudación en la Hacienda Pública*, Edt. CISS, Valencia, 1997.
- junto con IZQUIERDO RIVAS, Juan: *La responsabilidad tributaria*. Edt. CISS, 1997.

- GARBERÍ LLOBREGAT, J.:

* el obra colectiva: DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Edt. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1993.

- GARCÍA BERRO, Florían:

- *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1998.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo:

- *La lucha contra las inmunidades del poder*. Edt. Civitas, Madrid, 1983.
- «La reacción del contencioso francés a la crisis del modelo: ejecución de sentencias y medidas cautelares positivas», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 60, 1988.
- «Nuevas medidas cautelares "positivas": la imposición por vía cautelar a la Administración de la obligación de continuar un procedimiento, eliminando un obstáculo inicial sin apariencia de buen derecho (Auto de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de Justicia del País Vasco de 14 de octubre de 1991)», *Rev. Administración Pública*, núm. 126 septiembre-diciembre 1991.
- «Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 76, 1992.
- «El concepto de personalidad jurídica en el derechos público», *Rev. Administración Pública*, núm. 129, 1992.
- *La batalla de la medidas cautelares*, Edt. Civitas, Madrid, 1992.
- «Constitucionalización definitiva de las medidas cautelares contencioso-administrativas y ampliación de su campo de aplicación (medidas positivas), y «jurisdicción plenaria» de los Tribunales contencioso-administrativos, no limitada al efecto revisor de actos previos. Dos sentencias constitucionales», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 79, 1993.
- «La problemática puesta en aplicación del la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 80 octubre-diciembre 1993.
- «Las medidas cautelares que puede adoptar el juez nacional contra el Derecho Comunitario: la sentencia zuckerfabrik del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 1991». En la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano. (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez. Tomo I: *Consideraciones Generales. El procedimiento administrativo*. Edt. Civitas, Madrid, 1993.

- **GARCÍA DORADO, Francisco:**

- «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias y las garantías constitucionales», *Rev. Impuestos*, núm.23, 1997.

- **GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.:**

- junto con PENDAS GARCÍA, B.: *El nuevo régimen local español*, Edt. Praxis. Barcelona, 1985.

- **GARCÍA IZQUIERDO, Santiago:**

- «Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 190, enero, 1999.

- **GARCÍA MORILLO, Joaquín:**

- *La justicia en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (Recopilación, sistematización e introducción). Vol. III, Edt. Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1987.

- **GARCÍA NOVOA, Cesar:**

- *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Edt. I.E.F./Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Devolución de ingresos indebidos», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.

- **GARCÍA ROS, José Javier:**

- «La devolución de las garantías en las reclamaciones económico-administrativas estimadas por el TEAR y recurridas ante el TEAC por la Administración» *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 9, mayo, 1995.

- **GARCÍA TREVIJANO FOS, José Antonio:**

- *Los actos administrativos*. Edt. Civitas Segunda edición. 1991.

- **GARRIDO FALLA, Fernando:**

- * en la obra colectiva: *LA ADMINISTRACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN*, Edt. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1908.

- **GÉNOVA GALVÁN, Alberto:**

- «La prescripción tributaria», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988.

- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique:

- junto con MONTERO LUNA, Juan Luis: «La supresión de las reclamaciones económico-administrativa en las Haciendas Locales», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1985.

- GOMAR SÁNCHEZ, Juan Ignacio:

- «La suspensión de los actos de liquidación en materia local», *Rev. Impuestos*, núm.9, 1996, o tomo I de 1996.

- GOMARA HERNÁNDEZ, José Luis:

- «El Derecho de reembolso de las garantías prestadas para suspender la ejecución de la deudas tributarias y otros derechos reconocidos en el artículo 12 de Ley 17/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Procedimientos para hacerlos efectivos. Estudio del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero». *Rev. Fiscal. Mes a Mes*, núm.59, enero, 2001.

- GÓMEZ CABRERA, Cecilio:

- *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Edt. McGraw Hill. Madrid. 1998
- Comentarios a los artículos 9, 30, 31, 32, 33, 34, 35 y Disposición Final cuarta, en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998.

- 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.

- GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis:

- «Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.86, 1998.

- GONZÁLEZ-BUENO CATALÁN DE OCÓN, Carlos J.:

- *Comentarios a la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento. Especial análisis de su incidencia en el ámbito tributario*. Edt. Aranzadi. Pamplona, 1996.

- GONZÁLEZ CARRERAS, Francisco:

- «La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 6, 1993.

- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia-Paz:

- *El pago de la obligación tributaria*. Edt. I.E.F., Madrid, 1988.

- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio:

- «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976.
- «Artículo 8 de la LGT», en la obra colectiva: *Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*. Dirigida por Narciso Amoros Rica. Tomol. Edt. EDERSA, 1982.

- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús:

- «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972.
- «La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 5, 1975.
- *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, Edt. Civitas, Madrid, 1975, 3º edic.
- «Nueva ordenación del procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Administración y Constitución*, Estudios Homenaje al prof. Mesa Moles, Servicio Central de Publicaciones. Presidencia del Gobierno, 1981.
- junto con TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Edt. Civitas, Madrid, 1983.
- *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Edt. Civitas, 2º edición, Madrid, 1992.
- junto con GOZÁLEZ SALINAS, Pedro: *Procedimiento Administrativo Local*. 2º edición, Tomo I «Introducción. Parte General», Edt. Publicaciones ABELLA. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 1993.
- *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Segunda edición, Edt. Civitas, 1994.
- *Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública*, Edt. Civitas, Madrid, 1996.
- junto con GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Edt. Civitas, Madrid, 1997.
- junto con TOLEDO JÁUDENES, Julio: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Edt. Civitas, 2º edic. Madrid, 1997.

- GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco:

- junto con GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Edt. Civitas, Madrid, 1997.

- GONZÁLEZ SALINAS, Pedro:

- «Los efectos de la extemporaneidad del recurso en vía administrativa y la seguridad jurídica», en la obra colectiva: *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al Prof. Jesús González Pérez. Vol. I. Consideraciones Generales. El procedimiento administrativo. Edt. Civitas, Madrid, 1993.
- junto con GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Procedimiento Administrativo Local*. 2º edición, Tomo I «Introducción. Parte General», Edt. Publicaciones ABELLA. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 1993.
- «El retorno de la suspensión de la ejecución de la sanción no firme y la necesidad de resolver sobre la petición de suspensión. (Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo; Ponente, Gabladón)», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 92, octubre-diciembre, 1996.

- GONZÁLEZ SEIJO, José M^a.:

- «Revisión de actos tributarios en vía administrativa: diferencias con el procedimiento administrativo general», *Rev. Impuestos*, tomo II, 1993.

- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio:

- Junto con PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel: «Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 189, diciembre, 1998.
- «La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).
- «La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 3, febrero, 1999.

- GRANIZO LABRANDERO, José Javier:

- *La reforma del Sistema tributario Local de 1998. La Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen de las Tasas estatales y locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999*. Edt. CISS, 1999.

- GUAITA GIMENO, Juan José:

- *Como reclamar ante el Tribunal Económico-Administrativo*, Edt. CISS, Monografías, Valencia, 1994.

- GUERRA REGUERA, Manuel:

- *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*. Edt. Comares, Granada, 1997.
- «¿Qué hay que garantizar exactamente para suspender la ejecución de una deuda? (I) y (II)», *Rev. Carta Tributaria*, núm. 291,y 292, 1998.
- *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Edt. Comares, Granada, 1999.

- GUIO MONTERO, Francisco:

- «Una excepción al principio de suspensión del acto administrativo impugnado: el art.33, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Rev. La Ley*, 1983-1, 1209.

- GUTIÉRREZ BENGOCHEZ, Miguel y REPISO LÓPEZ, Francisco:

- «Régimen fiscal de las transmisiones realizadas mediante subasta pública», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 183, enero, 2000.

- GUTIÉRREZ DE CABIEDES, Eduardo:

- «Elementos esenciales para un sistema de medidas cautelares», en la obra colectiva: *El sistema de medidas cautelares*. IX Reunión de profesores de Derecho Procesal. Edt. Universidad de Navarra, Pamplona 1974.

- GUTIÉRREZ VICÉN, Carlos:

- Junto con DORREGO DE CARLOS, Alberto: Capítulo 9 «Disposiciones y actos administrativos (artículo 41, 45 y 46 y 51 a 61)», en la obra colectiva: *Administraciones Públicas y Ciudadanos. (Estudio sistemático de la Ley 32/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*. Coordinación, Pendas García, Benigno. Edt. Praxis, 1993,

- HERNANDO LAVADO, Alejo:

- «La potestad reglamentaria y la gestión tributaria. Su control por la Administración y los tribunales», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol. I. Edt. IEF, Madrid, 1991.

- HERRANZ DÍAZ, Miguel:

- «La indemnización de los gastos de mantenimiento de aval», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel:

- junto con VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Edt. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 1996.

- HIJAS FERNÁNDEZ, Juan José:

- «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa», *Rev. Impuestos*, núm. 3, febrero, 1994

- HUESCA BOADILLA, Ricardo:

- «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982.
- «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, núm.3, febrero, 1995.
- «Procedimiento Tributarios», *Rev. Impuestos*, núm. 1, enero, 1997
- «Procedimientos Tributarios», *Rev. Impuestos*, núm.17, septiembre de 1997.
- «Comentarios a Título IV, Capítulo I, Secciones 7.^a, 8.^a y 9.^o», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*. Edt. Aranzadi, 1998.
- «Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Impuestos*, Tomo II, 1998.

- IBÁÑEZ CASADO, Julián:

- Junto con PÉREZ CHINARRÓ, Emilio: *La financiación de las Haciendas Locales*, Edt. Universidad de Valladolid, 1996.

- IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac:

- «El error de derecho en materia tributaria», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.33. D-48, 14 - 20 de septiembre de 1992.
- «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.18. D-27, 4 - 10 de mayo de 1992.
- «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 176, 1997.

- IZQUIERDO RIVAS, Juan:

- junto con GALIANO ESTEVAN, Juan: *Aplazamientos, suspensiones y otros problemas de la recaudación en la Hacienda Pública*, Edt. CISS, Valencia, 1997.
- junto con GALIANO ESTEVAN, Juan: *La responsabilidad tributaria*. Edt. CISS, 1997.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael:

- «La revisión de las sanciones no firmes por infracciones tributarias cometidas antes de la Ley 25/1995, de 25 de julio», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 96, marzo, 1997.

- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara:

- Junto con PASO BENGEOA, Jesús María de: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*. Edt. CISS. Valencia, abril, 1998.

- JUAN LOZANO, Ana María:

- *La interrupción de la prescripción tributaria*, Edt. Tecnos, Madrid, 1993.
- «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *Rev. de Estudios Financieros*, núms.173-174, agosto-septiembre, 1997.
- junto con CERVERA TORREJÓN, Fernando y MAGRANER MORENO, Francisco J.: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. (Real Decreto 1930/1998)» (I) y (II), *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre y núm. 21, diciembre, 1998.

- LAGO MONTERO, José María:

- *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*. Edt. Tecnos, Madrid, 1994.

- LAMOCA PÉREZ, Carlos:

- junto con BADÁS CERREZO, Jesús y MARCO SANJUÁN, José Antonio: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.

- LEBRÓN GUERRERO, María José:

- «La nueva regulación de la suspensión de los actos impugnados en el procedimiento económico-administrativo», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm.178, enero, 1998.

- LEGUINA JESÚS:

- «El fundamento de la responsabilidad de la Administración», *Rev. española de Derecho Administrativo*. Civitas, núm. 23. octubre-diciembre, 1979.

- LEONES SALIDO, José Manuel:

- «La suspensión cautelar de un acto de Seguridad Social a instancias de la Administración», *Rev. Actualidad Laboral*, núm. 26, Semana 29 de junio al 5 de julio, 1998.

- LITAGO LLEDÓ, Rosa:

- «El principio de tutela judicial efectiva en las normas y procedimientos tributarios», *Rev. Valenciana de Hacienda, Palau* 14, num.24, septiembre, 1994.
- «Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad. (Comentarios al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero 1996)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 93, febrero, 1997.
- «¿Singularidad de la suspensión del ingreso de las deudas tributarias», *Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 257, julio-septiembre, 2000.
- «La influencia reciproca de los criterios administrativos y jurisdiccionales para la suspensión del ingreso de las deudas tributarias», *Rev. Fiscal Mes a Mes*, núm. 58, diciembre, 2000.
- *Las Autoliquidaciones Tributarias ante la Recaudación Ejecutiva*. Edt. Aranzadi, 2000.

- LÓPEZ DÍAZ, Antonio:

- *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Edt. I.E.F. - Marcial Pons, Madrid, 1992.
- «Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y el fraccionamiento de pago en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Rev. Impuestos*, núm.2, 1992.
- «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).

- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan:

- *Los deberes de información tributaria*. Edt. I.E.F./ Marcial Pons. Madrid 1992.
- «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», Civitas, R.E.D.F., num. 74, 1992.

- *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Edt. Civitad, Madrid, 1994,
- Comentarios a los artículos 5, 6, 7, 8, 10, 11, 18, 26, 27, 28 y 29, en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*. Edt. McGraw Hill, Madrid, 1998.
- «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).
- Junto con ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *Temas Prácticos de Derecho Financiero. Parte general*. Edt. Comares. 2000.

- LÓPEZ-MEDEL BÁSCONES, Jesús:

- «La reforma del régimen jurídico y el procedimiento administrativo», *Rev. Poder Judicial*, núm.52, cuarto trimestre, 1998.

- LÓPEZ MENUDO, Francisco

- junto con PÉREZ MORENO, Alfonso: «El recurso de reposición», en la obra dirigida por Narciso AMOROS RICA: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edt. EDERSA, Madrid, 1983.

- LÓPEZ MOLINO, Antonio María:

- «Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 187, octubre, 1998.

- LOZANO SERRANO, Carmelo:

- «La Hacienda municipal en la Constitución», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm.60, 1979.
- «XXIII. Reclamaciones económico-administrativas: órganos competentes, objeto y actos reclamables», en la obra colectiva: *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Edt. La Ley, 2ª edición, Madrid, 1990.
- junto con CASADO OLLERO, Gabriel, FALCÓN Y TELLA, Ramón y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Cuestiones tributarias prácticas*. Edt. La Ley, 1990, 2ª edic.
- *Aplazamientos y fraccionamientos de los ingresos tributarios*. Edt. Aranzadi, 1997.

- LUCHENA MOZO, Gracia M.^a:

- junto con COLLADO YURRITA, Miguel Ángel: «Los Tributos», en la obra colectiva: *Manual general de Derecho Financiero*. Tomo segundo, *Derecho tributario. Parte general*. Coord. JAVIER LASARTE. Edt. Comares, Granada, 1996.
- «La suspensión del procedimiento de apremio (I)», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998.

- LLOPIS GINER, Fernando:

- junto con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación, aspectos sustantivo y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS. Valencia. Segunda. edic. 1993.

- MAGRANER MORENO, Francisco J.:

- junto con CERVERA TORREJÓN, Fernando y JUAN LOZANO, Ana María.: «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. (Real Decreto 1930/1998)» (I) y (II), *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre y núm. 21, diciembre, 1998.

- MALVÁREZ PACUAL, Luis A.:

- «La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales económico-administrativos», *Rev. Estudios Financieros*, núms.209-210, agosto-septiembre, 2000.

- MANTERO SAENZ, A:

- «La prescripción en el Derecho Tributario», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm 52, 1973.? Duda el año
- «La prescripción en el Derecho Tributario», *Rev. Carta Tributaria*, núm. 14, de 1 de noviembre de 1985.

- MARCO SANJUÁN, José Antonio:

- junto con BADÁS CEREZO, Jesús y LAMOCA PÉREZ, Carlos: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1998.

- MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola:

- «La prescripción», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, en Homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Vol II, Edt. I.E.F., Madrid, 1991.
- *La prescripción del crédito tributario*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- MARTÍN DELGADO, J.M.:

- «Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.^a, de 15 de enero de 1975, sobre prescripción y actos interruptivos», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975.
- «La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias», en la obra colectiva *Derechos y Garantías del Contribuyente*, Edt. I.E.F., Madrid, 1983.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier:

- *Suspensión del acto tributario, garantías e indemnización del contribuyente*. Colección de Jurisprudencia Tributaria, Tecnos, Madrid, núm.84, 1995.
- junto con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús S.: «La suspensión de la ejecución del acto tributario en vía de recurso y el interés de demora», *Rev. Impuestos*, núm. 20, octubre, 1995.
- «La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía Contencioso-Administrativa, (A propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 64, septiembre, 1995.
- «La suspensión de la ejecución del acto tributario impugnado en el recurso de reposición», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 1997.
- «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 88, 1998.
- «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno», en la obra colectiva: *La criminalización de las Infracciones Tributarias*, XIX Jornadas latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, Lisboa, 1998, editado AFP (Associação Fiscal Portuguesa, ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).
- «Incidencia de la nueva Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria: suspensión de la ejecución del acto impugnado y extensión de los efectos de una sentencia firme a personas que no han sido parte en el procedimiento», *Rev. Información Fiscal*, núm.32, enero-marzo, 1999.
- «Al recurso de reposición le resultan aplicables todas las solicitudes de suspensión previstas para la vía económico-administrativa siempre que produzcan efectos en la misma», *Colaboración núm.20 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*.
- Junto con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: «La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (y II). (Comentarios al Real decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y a la Instrucción 9/1998, de 1 de abril)». *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 8, abril, 1999.
- *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Edt. Marcial Pons, 1999.

- «La suspensión de la ejecución de las sanciones en vía jurisdiccional sin necesidad de garantía y el Auto de la Audiencia Nacional, de 15 de febrero de 2000», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 8, julio, 2000.
- «El reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias: comentarios al Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 51, octubre-diciembre, 2000.

- MARTÍN REBOLLO, Luis:

- «Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de las Administraciones Públicas», en la obra colectiva: *Estudios sobre la Constitución Española*. Vol. III. *La Corona. Las Cortes Generales, del gobierno y de la Administración Pública*. Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría. Edt. Civitas, Madrid, 1991.

- MARTÍN QUERALT, Juan:

- «La suspensión de los procedimientos recaudatorios», *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975.
- «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (procedimiento de apremio)», *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 13, 1977.
- «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (la interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)», *CIVITAS. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 21, 1979.
- «La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional» *Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.35, 1982.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Edt. Civitas, Tomo I, Madrid, 1983.
- «Comentarios a los arts. 136, 137 y 138 de la L.G.T.», en la colección *Comentarios a Las Leyes Financieras y Tributarias*, Vol. II, Edt. Edersa, Madrid, 1983.
- «La suspensión de los procedimientos recaudatorios (la interposición de tercerías en el procedimiento de apremio)», *CIVITAS. Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 21, 1987.
- «La.suspensión en vía económico-administrativa», editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.14, 1992.
- «Una sentencia ejemplar», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 22, 1992.
- «Recurso de amparo en materia tributaria. (Acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)», *Rev. Valenciana de Hacienda Pública. Palau* 14, núm. 18 septiembre-diciembre 1992.

- «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa?, *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 1992.
- «La petición de fraccionamiento o aplazamiento de pago de una liquidación tributaria no implica la conformidad con ella», editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 29, 1993.
- «El derecho a la tutela judicial efectiva», editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.31, 1993.
- «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 32, junio, 1993.
- «Se acabaron las goteras», *Rev. Tribuna Fiscal*, editorial, núm.41, marzo, 1994.
- «La reforma de la Ley General Tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, editorial, núm. 50, diciembre, 1994.
- «Privilegio administrativo y Estado de Derecho», *Rev. Tribuna Fiscal*, editorial, núm.56, junio, 1995.
- «Certus an, incertus quando», Editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, editorial núm. 57, julio, 1995.
- «Fumata blanca», Editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núms. 58-59, editorial, agosto-septiembre, 1995.
- «El coste de avales, de intereses... y de responsabilidades de la Administración Tributaria», Editorial, *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.90, abril, 1998.
- «Avales y otras garantías constituidas para suspender la ejecución de las sanciones tributarias: ¿cuándo se devuelven?, Editorial, *Rev. Tribunal Fiscal*, núm.92, junio, 1998.
- «Artículos 30 a 32» de la obra colectiva: Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Edt. Francis Lefebvre, 1998.
- «Las peculiares revisiones de los actos tributarios», Editorial, *Rev. Tribunal Fiscal*, núm.108, octubre, 1999.
- «El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y la doble instancia en la vía económico-administrativa», Editorial *Rev. Tribunal Fiscal*, núm. 112, febrero, 2000.

- MARTÍN QUERALT, JUAN, LOZANO SERRANO, CARMELO, CASADO OLLERO, GABRIEL y TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ M.:

- *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, sexta edición, 1995.
- *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edt. Tecnos, 10ª edición, 1999.

- MARTÍNEZ - AGUADO, Jorge:

- «Comentarios a la Ley 17/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estatuto del Contribuyente)», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm.166, junio, 1998.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio:

- «Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo», *Rev. Hacienda Pública*, núm.60, 1979-II.
- «Comentarios de Jurisprudencia», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1989.
- *La supresión de las Reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales*, Edt. Instituto Estudios Económicos. Madrid, 1985.

- MARTÍNEZ OROZCO, F.:

- *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, (Texto comentado, concordado y adicionado con legislación complementaria)*. Edt. Javier Morata. Madrid. 1932.

- MATA SIERRA, María Teresa:

- *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997.

- MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael de:

- «Significado actual del principio "solve et repete"», *Rev. Administración Pública*, núm. 43, 1964.

- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José:

- «La suspensión de la prescripción en el Derecho Tributario», *Rev. La Ley*, 1995-1, 855.

- MESEGUER YEBRA, Joaquín:

- *Las medidas provisionales en vía administrativa*. Edt. Bosch, 2000.

- MIR DE LA FUENTE, Tomás:

- «Incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos», en la obra colectiva: *Hacienda y Constitución*, Edt. I.E.F., Madrid, 1979.

- MOCHÓN LÓPEZ, Luis:

- *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*. Edt. Marcial Pons. Madrid, 1995.
- «La suspensión de las retenciones. (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 1994)», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm.65, 1995.

- *El Valor Catastral y los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Edt. Comares, segunda edición, 2001.

- **MOLTÓ DARNER:**

- «Una interpretación más espiritualista del artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo», *Rev. Jurídica de Cataluña*, núm. 3, 1988.

- **MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio:**

- «Sobre la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 78/4, 1997.

- **MONTERO LUNA, Juan Luis:**

- junto con GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique : «La supresión de las reclamaciones económico-administrativa en las Haciendas Locales», *Rev. Impuestos*, Tomo I, 1985.

- **MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio:**

- *El aplazamiento en el pago de los tributos*. Edt. Lex Nova, 1996.
- «El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias», en la obra colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Lex Nova, Valladolid, 1996.
- «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Rev. Impuestos*, núm. 8, abril, 1997.
- *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Edt. Lex Nova. Valladolid, 1998.

- **MORIES JIMÉNEZ, M.^a Teresa:**

- «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CIVITAS Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.80, 1993.

- **MORILLO MÉNDEZ, Antonio:**

- *Procedimientos ante la Administración Tributaria. (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Edt. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997.
- «El principio de congruencia en los procedimientos tributarios», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm. 112, febrero, 2000.

- **MOZO MUELAS, R.:**

- «Razones que hacen desaconsejable e ineficaz la ejecución provisional de sentencias», *Rev. La Ley*, 1984-4.

- MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis:

- Prólogo de la obra de MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1997.

- MUÑOZ MACHADO:

- en la obra colectiva: *Derecho Público de Las Comunidades Autónomas*, Vol. II Edt. Civitas, 1984.

- NAVAS VAZQUEZ, Rafael:

- *La devolución de los ingresos tributarios*, Edt. Civitas, Madrid, 1992.

- NAVEIRA NAVEIRA, Ana María:

- «Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador», en la obra colectiva: *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.

- NEBOT MATEROS, Juan Manuel:

- junto con RODRÍGUEZ SANTOS, Francisco Javier: «La suspensión de los actos de liquidación tributaria sin prestación de garantías», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.33. D-43, 11 -17 septiembre de 1995.

- NIETO GARCÍA, A.:

- *Derecho Administrativo sancionador*. Edt. Tecnos. Madrid, 1993.

- NIETO MORENO, Juan José:

- *La gestión de los impuestos municipales*. Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997.

- NIEVES BORREGO, Julio:

- «La autonomía tributaria de las Corporaciones Locales y el proyecto de Estatuto del Régimen Local», *Civitas Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 4, 1974.
- *El procedimiento económico-administrativo de suspensión en el derecho español*. Edt. Instituto de Estudios Fiscales, 1975.
- «Lo económico-administrativo en la Ley General Tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.50, 1984.

- NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la:

- «Reflexiones acerca de un posible Estatuto del Contribuyente (I) y (II)», *Rev. Carta Tributaria*, monografías, núm.224, 1 de mayo de 1995 y núm. 225, de 15 de mayo de 1995.

- «Primeras reflexiones en torno al proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Carta Tributaria*, monografías, núm.264, 1 de marzo de 1997.
- junto con APARICIO SALOM, Javier: «Los Tribunales Económico-Administrativos y el proyecto de estatuto del contribuyente», *Rev. Crónica Tributaria*, núm.81, 1997.
- «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- junto con OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto y FERNÁNDEZ CUEVAS, Antonio: *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Aranzadi, 1998.
- junto con PÉREZ TORRES, Eusebio, *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000.

- **NÚÑEZ BLÁZQUEZ, Rafael:**

- «Nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Atención especial a la suspensión del acto impugnado», *Rev. Impuestos*, núm.14, julio, 1996 o Tomo II, 1996.

- **OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto:**

- junto con NUEZ SÁNCHEZ- CASCADO, Elisa de la y FERNÁNDEZ CUEVAS, Antonio: *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Edt. Aranzadi, 1998.

- **OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, Rafael:**

- *Impugnación de tributos locales*, Edt. Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.

- **ORTELLS RAMOS, Manuel:**

- junto con CALDERÓN CUADRADO, María Pía: *La tutela judicial cautelar en el Derecho español*. Edt. Comares, Granada, 1996.

- **OSORIO ACOSTA, Ezequil.:**

- *La suspensión jurisdiccional del Acto Administrativo*, Edt. Instituto Canario de Administración Pública, Gobierno de Canarias y Marcial Pons, Madrid, 1995.

- **PAGÉS I GALTÉS, Joan:**

- *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*. Edt. Diputació de Bcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «Aspectos novedosos de la fiscalidad inmobiliaria local para 1999» *Rev. Impuestos*, núm.14, 1999.

- PALAO TABOADA, Carlos:

- «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. Estudios Financieros*, núm.171, junio, 1997.
- «Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo», *Rev. de Estudios Financieros*, núm.181, abril, 1998.
- «Nulidad de reglamentos y devoluciones de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm.195, mayo, 1999.

- PARADA, Ramón:

- *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1993.

- PAREJO ALFONSO, Luciano:

- «La tutela cautelar en el orden contencioso-administrativo», *Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 49, 1986.
- junto con SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso: *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 1989.

- PASCUAL VIÑAS BOSQUET, José:

- «Breve análisis del recurso de reposición en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Rev. de Hacienda Local*, núm.85, enero-abril, 1999.

- PASO BENGOA, Jesús María de:

- Junto con JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*. Edt. CISS. Valencia, abril, 1998.

- PASTOR BORGÓN, Blanca:

- junto con VAN GINDERACHTER, Eric: *El Procedimiento de Medidas Cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. Edt. Civitas y Fundación Universidad Empresa, 1993.

- PASTOR PRIETO, Santos:

- «Costes e incertidumbres del sistema fiscal derivados de la conflictividad tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 82-83, 1997.

- PEDROOSA CUIÑAS, Francisco Javier:

- «El recurso de reposición», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol II, Edt. I.E.F., Madrid, 1991.

- PEMAN GAVIN, JUAN:

- «Vía administrativa previa y Derecho a la tutela judicial. (A propósito de la sentencia de la Corte Constitucional italiana de 11 de enero de 1991, n.º 15)», *Rev. Administración Pública*, núm. 127, 1992.

- PENDAS GARCÍA, B.:

- junto con GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: *El nuevo régimen local español*, Edt. Praxis. Barcelona, 1985.

- PEÑA ALONSO, J.L.:

- junto con CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. McGraw-Hill, Madrid, 1995.

- PEÑA GARBÍN, José Miguel:

- «Problemas actuales y futuros de la prescripción tributaria», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 170, mayo, 1997.
- «Los efectos del Estatuto del Contribuyente sobre la inspección de los tributos», *Rev. de Estudios Financieros*, núm.182, mayo, 1998.

- PERA VERDAGUER, Francisco:

- «Breves reflexiones sobre la Ley 1/1998, *Rev. La Ley*, 1998-2.

- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel:

- «De nuevo sobre la suspensión de las liquidaciones en vía contencioso-administrativa: Análisis de la Sentencia de la AN de 29 de noviembre de 1994», *Rev. Jurisprudencia Tributaria*, núm. 53, marzo 1995.
- junto con PÉREZ DE AYALA, José Luis: *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*. Edt. Edersa, 1995.
- Junto con GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: «Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 189, diciembre, 1998.
- «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.5, marzo, 2000.

- PÉREZ DE AYALA, José Luis:

- junto con PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel: *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*. Edt. Edersa, 1995.

- PÉREZ DE VEGA, L.:

- *La iniciación del procedimiento de apremio en las deudas tributarias*. Edt. Marcial Pons-Lex Nova, 19998.

- PÉREZ CHINARRÓ, Emilio:

- Junto con IBÁÑEZ CASADO, Julián: *La financiación de las Haciendas Locales*, Edt. Universidad de Valladolid, 1996.

- PÉREZ MORENO, Alfonso:

- junto con LÓPEZ MENUDO, Francisco: «El recurso de reposición», en la obra dirigida por Narciso AMOROS RICA: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edt. EDESA, Madrid, 1983.
- «Garantías jurídicas en las Haciendas Locales», *Rev. de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 247, julio-agosto, 1990.

- PÉREZ ROYO, Fernando:

- «El pago de la deuda tributaria», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 1975.
- «Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.
- «Infracciones y sanciones tributarias», en la obra colectiva: *Aspectos formales del derecho Tributario*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Cuadernos del Poder Judicial, núm. 5, 1995.
- Junto con AGUALLO AVILÉS, Antonia: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Edt. Aranzadi, 1996.
- *Derecho Financiero. Parte general*. Edt. Civitas. 7ª edc. Madrid, 1997

- PÉREZ ROYO, Ignacio:

- «El tiempo en el pago de la prestación tributaria (Art. 61)», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Libro homenaje a SAINZ DE BUJANDA, F. Vol. II, I.E.F. Madrid, 1991
- «El tiempo en el pago de la prestación tributaria: consecuencias del ingreso extemporáneo» *Rev. Alcabala* 2/1992.

- PÉREZ TORRES, Eusebio:

- «Procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas -Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento-*, Edt. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- junto con NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de la, *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Edt. Aranzadi, 2000.

- PONT I CLEMENTE, Joan Francesc:

- «Daños y perjuicios producidos por la actuación de la Administración tributaria. Garantías del contribuyente y responsabilidad patrimonial del Estado», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, Edt. Aranzadi, 1992.
- *El pago fraccionado de los tributos*. Edt. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993.
- «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», en la obra colectiva: *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995.

- PONT MESTRES, Magin:

- «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 9, abril-junio, 1990.
- «Administración Tributaria y Estado de Derecho», en la obra colectiva: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la administración tributaria*, X Jornada Anual de Estudio de la Fundación «A. Lancuentra». Edt. Aranzadi, 1992.
- «La potestad exorbitante de ejecución forzosa de la Administración y el embargo masivo de cuentas corrientes», *Rev. Técnica Tributaria*, núm.21, 1993.
- «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- «Significación de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del PAC en el procedimiento económico-administrativo», en la obra colectiva: *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y Procedimiento Administrativo Común*. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1995.

- «Acerca del devengo de intereses de demora en las estimaciones parciales de recursos contra actos de liquidación tributaria con suspensión de su ejecutividad. Período temporal computable», *Rev. Estudios Financieros*, núm.189, diciembre, 1998.

- **POVEDA BLANCO, Francisco:**

- *Los impuestos municipales*. Edt. Tecnos,.2000.

- **PRAENA REQUENA, Antonia:**

- «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Rev. Hacienda Pública*, núm. 16, 1972.

- **PRATS ESCUDE, Enrique:**

- «Aplazamiento y fraccionamiento del pago», *Rev. de Estudios Financieros*, núm. 130, 1994.

- **PRESA LEAL, Jesús:**

- «Autotutela administrativa y suspensión de la ejecución en vía económico-administrativa», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 142, enero, 1995.

- **PUJALTE CLARIANA, Emilio:**

- «Procedimientos tributarios: vía administrativa y económico-administrativa», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 54, 1988.
- «El procedimiento de ejecución forzosa de la obligación tributaria en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 89, junio, 1991.
- «Suspensión en la vía económico-administrativa de las liquidaciones impugnada (Comentario a la Sentencia de la Sala Tercera -sección Segunda- del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1994)», *Rev. Estudios Jurisprudenciales*, núm. 10, 1994.

- **QUILES BODÍ, Francisco Javier:**

- «La configuración actual de la vía económico-administrativa: su posible colisión con el derecho a la tutela judicial efectiva y la conveniencia de su subsistencia», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 241, julio-septiembre, 1996.

- **RAMALLO MASSANET, Juan:**

- *Guía de la Ley General Tributaria*. Edt. I.E.F., Madrid, 1993.

- **RIFÁ SOLER, José María:**

- «Requisitos de las medidas cautelares. Modificación y alzamiento de las cautelas», en la obra colectiva: *Las medidas cautelares y los recursos*. Cuadernos de Derecho Judicial. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000.

- RIVERO GONZÁLEZ, Manuel:

- «Comentarios al Título II, Título IV, Capítulo II; Título VI, Capítulos III y IV», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*. Edt. Aranzadi.1998.

- ROCHA GARCÍA, Ernesto de la:

- *Práctica Jurídica: administrativa, económico-administrativa y contencioso-administrativa*, Edt. Comares, primera edición 1997

- RODOREDA ACERO, Joan Ramón:

- «La suspensión y el aplazamiento concedidos sin garantía», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994.

- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime:

- *La suspensión del Acto Administrativo (en vía de recurso)*, Edt. Montecorvo, Madrid, 1986.
- «Interés público y suspensión del acto administrativo: la doctrina del Tribunal Supremo», *Rev. de Derecho Público*, núms. 104-105, julio-diciembre, 1986.
- «Algunas consideraciones sobre la suspensión del acto en vía económico-administrativa», *Rev. de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 185, septiembre-octubre, 1986.
- «La suspensión del acto administrativo en vía de amparo constitucional», *Rev. La Ley*, 1987-4, 1033.
- «De nuevo sobre la suspensión judicial del acto administrativo», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 64, octubre-diciembre, 1989.
- «La suspensión judicial del acto administrativo en el proyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *Rev. La Ley*, 1997-4.
- «Medidas cautelares», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*. Edt. Civitas, Madrid, 1999.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro:

- *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Edt. IEF, Madrid,1976.
- «Las garantías del crédito tributario», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.30, 1981.
- «La autoliquidación tributaria», *Boletín de la A.E.A.F.* núm. 108, 1983.

- «Jurisprudencia Constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes», *R.E.D.C.* núm.44, 1995.
- «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997
- «Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición», en la obra colectiva: *Garantías constitucionales del contribuyente*. Edt.Tirant lo Blanch, 1998.
- «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús:

- junto con MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier.: «La suspensión de la ejecución del acto tributario en vía de recurso y el interés de demora», *Rev. Impuestos*, núm. 20, octubre, 1995.
- Junto con MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (y II). (Comentarios al Real decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y a la Instrucción 9/1998, de 1 de abril)». *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 8, abril, 1999.

- RODRÍGUEZ SANTOS, Francisco Javier:

- junto con NEBOT MATEROS, Juan Manuel: «La suspensión de los actos de liquidación tributaria sin prestación de garantías», *Rev. Actualidad Tributaria*, núm.33. D-43, 11 -17 septiembre de 1995.

- ROJÍ BUQUERAS, José María:

- «La prescripción como consecuencia de la paralización de un expediente durante la substanciación de una reclamación económico-administrativa», *Rev. Carta Tributaria*, núm.344, 1 de noviembre de 2000.

- ROMANI BIESCAS:

- *Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión*, en Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Edt. I.E.F., Madrid, 1974.

- ROSSY CORNELIO, Hipólito:

- «El pago de la deuda tributaria», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 3, 1951.
- «La imputación de pago tributario», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 6, 1952.
- «Moratorias fiscales», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.14 y 15, 1954.

- *Expedientes Administrativos de Apremio*, Editorial Bosch, Barcelona, 1961.
- «Eficacia de la suspensión automática de la ejecución solicitada al reclamar contra la cuota en vía económico-administrativa. Reanudación de la cuenta del plazo de ingreso suspendido. Conservación del acto administrativo defectuoso declarando el apremio con imposición de recargo. (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1970)», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 89, Vol.II 1970.
- *Procedimientos Recaudatorios*, 2ª Edic. Edt. de Derecho Financiero, Madrid, 1972.
- «La independencia de la Hacienda en la ejecución de su crédito contra el comerciante en suspensión de pagos», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972.
- «La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en la vía económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974.
- «El Reglamento General de Recaudación», *Rev. Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 79, 1.979.
- «Suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 9, 1979.

- RUBIO DE URQUÍA, J.I.:

- junto con ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*. Edt. Abella. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989.

- RUIZ RISUEÑO, F.:

- «Medidas cautelares», en la obra colectiva: *El proceso contencioso-administrativo*. Edt. Colex. Madrid, 1999.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando:

- «Prólogo» a la obra de NIEVES BORREGO, Julio: *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, Edt. IEF, 1975.

- SÁINZ MORENO, Fernando:

- «Suspensión del acto administrativo y caución suficiente», *Civitas, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.15, 1977.

- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ángel:

- *Procedimiento económico-administrativo*, Edt. I.E.F., Madrid, 1974.
- *Procedimiento económico-administrativo*. Edt. I.E.F., Madrid. 1978.
- *Procedimiento económico-administrativo*, Edt. I.E.F., 3ª edición, Madrid, 1983.

- *Las reclamaciones económico-administrativas*, Edt. Misterio de Economía y Hacienda, 1983.

- **SÁNCHEZ DE LAMADRID Y OLIVA, C.:**

- «La ejecución provisional en lo contencioso-administrativo», *Rev. La Ley*, núm. 3211, 5 de marzo de 1993.

- **SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés:**

- «La suspensión del acto impugnado en el procedimiento de reclamación económico-administrativo. La lógica jurídica de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 y 25 de junio de 1992», *Rev. General del Derecho*, núm. 79, diciembre, 1992.
- «El deber de motivación en los procedimientos administrativo en materia tributaria» (I) y (II), *Rev. Quincena Fiscal*, núms.4 y 5, 1995.

- **SÁNCHEZ PINO, Antonio José:**

- «El procedimiento sancionador tributario en el ámbito local», *Rev. Tributos Locales*, núm.7, mayo, 2001.

- **SANTAMARÍA ADEMÁ, José Manuel:**

- «La nueva reglamentación de las reclamaciones económico-administrativas: el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo», *Rev. Impuestos*, núm.21, noviembre, 1996, o Tomo II de 1996.

- **SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso:**

- *Nulidad de pleno derecho de los acto administrativos*. Madrid, 1972.
- «Un paso adelante en la extinción del "solve et repete"», *Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm.2, 1974.
- «Sobre el origen y evolución de la reclamación económico-administrativa previa». *Rev. de Administración Pública*, núm.77, 1975.
- «Tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso», *Rev. de Administración Pública*, Vol. II, núms. 100-102, enero-diciembre, 1983.
- Junto con PAREJO ALFONSO, Luciano: *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Edt. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 1989.

- **SANZ LARRUGA, Francisco Javier:**

- «Reflexiones sobre la suspensión de la vía administrativa de apremio a la luz de la Constitución», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.206, marzo-abril, 1990, núm.206, marzo-abril, 1990.

- *El Procedimiento Administrativo de Apremio*. Edt. La Ley, 1991.

- SARTORIO ALBALAT, Susana:

- junto con ARIAS VELASCO, José: *Procedimientos tributarios*. 6º edic. Edt. Marcial Pons, Madrid, 1996.

- SEGOVIA DE LA CONCEPCIÓN, Bella:

- «La devolución de ingresos tributarios por efectos de la nulidad del reglamento que amparaba la exacción. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 3 de marzo de 1997)175, *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm.102, abril-junio, 1998.

- SERRANO ANTÓN, Fernando:

- «El aplazamiento y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 223, 1993.
- *La devolución de deudas tributarias*. Edt. Macial Pons, Madrid, 1996.
- *La oposición a la vía de apremio*. Edt. Aranzadi. Pamplona, 1998.

- SILVA LAPUERTA, R.:

- «Recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa», en la obra colectiva: *Derechos y garantías del contribuyente*, Edt. I.E.F., Madrid, 1983.

- SILVA SÁNCHEZ, Manuel José:

- La suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias impugnadas en vía contencioso-administrativa», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 89, 1991.
- «La suspensión de la eficacia del acto administrativo de liquidación tributaria en vía contencioso-administrativa. (Evolución jurisprudencial bajo el influjo de la Teoría General de las Medidas Cautelares)», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994.
- *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria (Doctrina Jurisprudencial)*, Edt. Marcial Pons. Segunda edición, Madrid, 1996.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio:

- junto con CASADO OLLERO, Gabriel, FALCÓN Y TELLA, Ramón y LOZANO SERRANO, Carmelo: *Cuestiones tributarias prácticas*. Edt. La Ley, 1990, 2º edic.

- SOBREVALS BELLET, Javier:

- «El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión» en la obra colectiva: *La suspensión de*

los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías. Edt. Marcial Pons, 1994.

- SOLER ROCH, María Teresa:

- *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública.* Edt. I.E.F., 1.974.
- «Requisitos para obtener la suspensión con carácter preventivo de la ejecución del acto impugnado», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 22, 1977.
- «Duración de la suspensión acordada con carácter preventivo», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 23, 1977.
- «Comentario a los Arts. 129, 130, 131, 132 y 133 de la L.G.T.», en la colección *Comentarios a las Leyes Financieras Y Tributarias*, Vol. II, Edt. Edersa, Madrid, 1983.
- junto con BAYONA DE PEROGORDO, Juan José: *Derecho Financiero.* Tomo II, Edt. Compás, Alicante, 1989.
- junto con BAYONA DE PEROGORDO, Juan José: *Materiales de Derecho Financiero.* 3ª edición, Edt. Librería Compás, Alicante. 1999.

- SOLCHAGA LOITEGUI, Jesús:

- «Tercería de mejor derecho: naturaleza; doctrina jurisprudencia». Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, Anales de la D.R.G.C.E., 1966-73 II.
- «La reclamación previa en vía administrativa: naturaleza, doctrina jurisprudencia, sus diferencias respecto del acto de conciliación». Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, Anales de la D.R.G.C.E., 1966-73 II.
- «Suspensión del procedimiento de apremio», *Rev. Hacienda Pública Española*, núm. 46, 1977.
- «Extinción de la deuda tributaria y procedimiento recaudatorio. Aportaciones recientes al tema», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 27, 1978.
- «Anotación preventiva del embargo ordenada por la Hacienda Pública», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II. I.E.F., Madrid. 1.979.
- «Actos recurribles en el procedimiento de apremio», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979.
- «Efectos del juicio de suspensión de pagos en el procedimiento administrativo de apremio», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981.

- SOPENA GIL, Jordi:

- «Artículo 135», en la obra colectiva: *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio.* Edt. Cedes. Derecho Tributario. Barcelona, 1995.

- TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL:

- «Incidencia de la Constitución de 1978 en las prerrogativas de la Administración de la Hacienda Pública», en la obra colectiva: *Hacienda y Constitución*, Edt. I.E.F. Madrid.
- «El embargo de las cuentas bancarias por parte de los órganos recaudadores de los tributos», *Rev. La Ley*, núm. 2118, de 9 de diciembre de 1988.
- «La reforma de la gestión tributaria», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Rev. de Información Fiscal*, núm. 1, enero-febrero, 1994.
- «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 82, abril-junio, 1994.
- «Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas», *Rev. Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997.
- «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 100, octubre-diciembre, 1998.
- «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley), en la obra colectiva: *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*. Edt. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.

- TELLO BELLOSILLO, Javier M^a.

- «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 180, marzo de 1998.

- TOLEDO JÁUDENES, Julio:

- junto con GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Edt. Civitas, Madrid, 1983.
- junto con GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Edt. Civitas, 2^o edic. Madrid, 1997.

- TOLIVAR ALAS:

- *El control del estado sobre las comunidades autónomas*, I.E.A.L., Madrid, 1981.

- TORNOS MAS, Joaquín:

- «La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de al Jurisdicción contencioso-administrativa», *Rev. Jurídica de Cataluña*, núm.4, 1986.

- «Suspensión cautelar en el proceso contencioso-administrativo y doctrina jurisprudencial (comentario a los Autos de la Sala 4ª del Tribunal Supremo de 28, 29 y 30 de marzo y 4 de abril de 1988)», *CIVITAS, Rev. Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989.

- **TORREGROSA CARNÉ, María Dolores:**

- «En torno a la exigencia de garantía para la suspensión de liquidaciones tributarias recurridas, en cuanto al importe de la sanción», *Rev. Técnica Tributaria*, núm.18, 1992.
- «La suspensión en el caso específico de al imposición de sanciones tributarias», en la obra colectiva: *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Edt. Marcial Pons, 1994.

- **TURPIN VARGAS, José:**

- «La suspensión de los actos administrativos fiscales en el supuesto de su reclamación», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 55, 1964.
- *El procedimiento económico-administrativo*, Edt. Edersa, Madrid, 1968.
- «La inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta del previo pago», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, tomo II, 1973.
- «La suspensión de la ejecución del acto administrativo-fiscal en el recurso de reposición», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 162, noviembre-diciembre, 1982.

- **URÍA FERNÁNDEZ, F.:**

- «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», *Rev. Tribuna Fiscal*, núm.49, 1994.

- **URTASUN AMANN, Rafael:**

- «Más sobre la prescripción por paralización de la vía económico-administrativa (Ideas a partir de diversas resoluciones del T.E.A.C. de 2 de junio de 1993)», *Rev. Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.

- **VAN GINDERACHTER, Eric:**

- junto con PASTOR BORGÑOÓN, Blanca: *El Procedimiento de Medidas Cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. Edt. Civitas y Fundación Universidad Empresa, 1993.

- **VARGAS MORENO y MOLINA, R:**

- «La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía de reclamación económico-administrativa», *Rev. Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1988.

- VARONA ALABERN, Juan Enrique:

- «El recurso de reposición en la Hacienda Local: algunas consideraciones», *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.230, marzo-abril, 1994.

- VECINA CIFUENTES, Javier:

- *Las medidas cautelares en los procesos antes el Tribunal Constitucional*. Edt. Colex, 1993.

- VEGA HERRERO, M.:

- *La prescripción de la obligación tributaria*, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1990.

- VELASCO GARRIDO, Antonio:

- «El pretendido automatismo en la aplicación de sanciones», *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 22, 1993.
- «La suspensión de las liquidaciones tributarias sin garantías: Doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña», *Rev. Técnica Tributaria*, núm.36, 1997.
- «El Consell Tributari municipal como instrumento de autocontrol y garantía del contribuyente», en la obra colectiva: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Edt. IEF y Marcial Pons, 1996.

- VICENTE-ARCHE COLOMA, P.:

- «Relaciones entre entidades locales. Delegación de competencias y fórmulas de colaboración (Comentario a la STS de 29 de noviembre de 1995)», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.14, 1996.

- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando:

- junto con HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», en la obra colectiva: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Edt. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 1996.

- VIÑAS BOSQUET, José Pascual:

- «Breve análisis del recurso de reposición en las Ley Reguladora de las Hacienda Locales», *Rev. de Hacienda Local*, núm. 85, enero-abril, 1999.

- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo:

- «Impugnación y revisión de los actos de gestión tributaria local», *Rev. Palau 14-RVHP*, núm.7, 1989.
- junto con LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Iñigo: *Recaudación, aspectos sustantivo y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*. Edt. CISS. Valencia. 1991 o segunda. edic. 1993.

