

DOCUMENTOS

LA SUSPENSIÓN DE LAS LIQUIDACIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS COMO CONSECUENCIA DE UN RECURSO O RECLAMACIÓN: ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS

Autor: Abelardo Delgado Pacheco
Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios

DOC. N.º 6/07



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: EL MARCO NORMATIVO ACTUAL
2. LOS LÍMITES DE LA SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA, FUERA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN EL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
3. SIGNIFICADO ACTUAL DE LA SUSPENSIÓN CON OTRAS GARANTÍAS SUFICIENTES
4. LA SUSPENSIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS
5. LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS Y EL SIGNIFICADO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO
6. ALGUNAS CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA SUSPENSIÓN COMO MEDIDA CAUTELAR EN UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
7. TERMINACIÓN DE LA SUSPENSIÓN
8. ALCANCE DE LA SUSPENSIÓN A LOS EFECTOS DE UNA LIQUIDACIÓN O ACTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DISTINTOS DEL PAGO

RESUMEN

La justicia cautelar ha ofrecido siempre importantes particularidades en el ordenamiento tributario. Una primera especialidad tributaria es sin duda la existencia de un procedimiento económico-administrativo y de un derecho del contribuyente a obtener la suspensión del acto impugnado si ofrece garantía bastante del cobro de la deuda. A lo anterior habría que añadir el debate que ha venido rodeando la suspensión de las sanciones tributarias y las notas propias de la suspensión de los actos tributarios en el proceso contencioso-administrativo. Por otra parte, la trascendencia de lo tributario ha dotado de una especial importancia a la suspensión sin garantías de actos tributarios. Este trabajo trata de recoger y comentar estas especialidades tributarias de la justicia cautelar, principalmente desde la perspectiva de los problemas de aplicación observados en la práctica.

1. INTRODUCCIÓN: EL MARCO NORMATIVO ACTUAL

El Derecho público español concibe la suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido como una posible medida cautelar derivada de la impugnación de ese acto. A esta idea de principio responde el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC). En consecuencia, la ejecutividad de un acto administrativo no se ve perjudicada por su impugnación. En el ordenamiento español, la ejecutividad no es privativa de los actos firmes, ni siquiera de los que han alcanzado firmeza en vía administrativa, salvo cuando una disposición prevea lo contrario. Esta previsión en contra es la que introduce, especialmente, el artículo 138.3 de la LRJPAC, en cuanto a las sanciones administrativas. Las resoluciones derivadas de expedientes sancionadores sólo son ejecutivas, de acuerdo con este precepto, cuando ponen fin a la vía administrativa, sin perjuicio de las medidas cautelares que procedan en tanto no goce de ejecutividad la propia resolución sancionadora. Ahora bien, aunque la ejecutividad haya sido tradicionalmente concebida como una especie de regla, de la que sería excepción la suspensión, la evolución del Derecho público ha estado presidida por la frecuencia mayor de la suspensión para no vaciar al recurso de su propio sentido, haciendo perder al recurso su objeto, por la posible intrascendencia de su estimación años después de la plena ejecución del acto impugnado. Esta evolución no sólo, ni especialmente, se observa en el campo de la práctica y los recursos puramente administrativos, sino también en la actitud de los órganos judiciales a la hora de adoptar medidas cautelares en el seno de un proceso, de acuerdo ya con lo dispuesto en los artículos 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), marco este en el cual, además, la suspensión se concibe como una medida cautelar más, la principal de las posibles, pero desde luego no la única posible.

El Derecho Tributario ha ofrecido desde siempre importantes particularidades en cuanto a la suspensión de las liquidaciones y actos de gestión. Desde luego, no es la menor de estas especificidades la existencia de una suspensión automática, en las reclamaciones económico-administrativas, mediando aval o garantía equivalente del importe de la deuda tributaria, así como las consecuencias de esta suspensión automática en la adopción posterior de la suspensión como medida cautelar en el proceso contencioso-administrativo. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), ha mantenido este régimen propio de la suspensión en los recursos administrativos de carácter tributario, si bien no ha solucionado bastantes de los problemas que en la práctica se venían observando y ha abierto otros, como en el caso de la suspensión sin garantías de las sanciones tributarias.

El objeto de estas líneas no es ofrecer un examen en toda su posible amplitud del régimen de la suspensión de los actos de aplicación de los tributos y de las sanciones tributarias, sino únicamente traer a colación algunos problemas de especial importancia que vienen surgiendo en la práctica, exponiendo el estado de su posible solución. Vamos a ceñir esos problemas a los surgidos en relación con la suspensión de las liquidaciones tributarias y de las sanciones pecuniarias de esta naturaleza, prescindiendo de las dificultades propias de la suspensión de los actos sin contenido económico. No vamos a abordar cuestiones relativas a la suspensión por motivos distintos de un recurso o reclamación, terreno en el cual ofrecen un especial interés tanto las consecuencias suspensivas de las tercerías de dominio, como las cuestiones suscitadas por los procesos concursales y las solicitudes de tasación pericial contradictoria o la reserva del derecho a promoverla, a que se refiere el artículo 135.1 de la LGT¹. No abordaremos tampoco algunos problemas muy vinculados a ciertos procedimientos, como ha venido sucediendo con la suspensión de los actos de valoración y las consiguientes liquidaciones en relación con operaciones entre partes vinculadas. Finalmente, no podremos tratar ciertas

¹ Sobre la suspensión derivada de la solicitud o reserva de tasación pericial contradictoria, puede verse el reciente trabajo de RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, J. I.: "Problemas prácticos derivados de la suspensión sin garantías de una liquidación tributaria por reserva de tasación pericial contradictoria"; *RF*, núm. 123, noviembre 2006, Ediciones Francis y Taylor.

cuestiones suscitadas, sobre todo recientemente, en el terreno del Derecho Tributario internacional; tal es el caso de las dificultades que encuentra la suspensión en los procedimientos de asistencia mutua, respecto de las actuaciones realizadas o requeridas por otra Administración tributaria, o en los procedimientos amistosos, a los que se refiere la nueva disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

No obstante, antes de abordar dichos problemas, creemos útil recordar cuáles son las normas fundamentales que regulan esta suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias, tanto en la LGT como en el Reglamento General de Revisión en vía administrativa (en adelante RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y en el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

La LGT regula la suspensión por recurso refiriéndose separadamente a la suspensión como consecuencia de un recurso de reposición y a la suspensión en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. A la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, la LGT dedica su artículo 224. A la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa, la LGT reserva el artículo 233. Antes, el apartado segundo, del artículo 161, en la regulación del procedimiento de recaudación, ha abordado la suspensión en su relación con el inicio del periodo ejecutivo. Y, finalmente, el artículo 212, en su apartado tercero, ha tratado de fijar la solución para la suspensión de las sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación mediante un recurso o reclamación de carácter administrativo.

Las normas de la LGT han sido completadas por el reciente RGRVA, el cual dedica a la suspensión por un recurso de reposición el artículo 25 y a las modalidades de suspensión en el procedimiento económico-administrativo, los artículos 40 a 47.

Este bloque normativo básico, constituido por la LGT y el RGRVA, así como en algunos aspectos por el RGR, ha sido completado por cinco disposiciones de inferior rango:

- a) En primer lugar, por la Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre (*BOE* de 21 de diciembre), por la que se desarrolla el RGRVA, sobre requisitos de suficiencia de determinadas garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados.
- b) En segundo lugar, encontraríamos la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE* de 3 de enero de 2006).
- c) En tercer lugar, hemos de tener en cuenta la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación (*BOE* del 30 de diciembre). En esta Resolución, se dispone la competencia de las Dependencias Regionales de Recaudación, para resolver las solicitudes de suspensión relativas a reclamaciones del correspondiente Tribunal económico-administrativo regional.

Igualmente, esta Resolución confirma la existencia, en las Dependencias Regionales y Dependencias de Recaudación, de las Oficinas de Relación con los Tribunales u Oficinas Delegadas de aquéllas. La práctica administrativa ha hecho girar en torno a estos órganos la tramitación de las solicitudes de suspensión en los órganos de recaudación.

- d) Igualmente, y en coherencia con el criterio anterior, otra Resolución de 26 de diciembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Con-

tribuyentes (*BOE* del 31 de diciembre), atribuye a este órgano central la competencia, a través de su Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, para resolver las solicitudes de suspensión, cuyo conocimiento corresponda a los órganos de recaudación y que sean consecuencia de reclamaciones dirigidas al Tribunal Económico-Administrativo Central.

- e) Finalmente, una Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ha recogido distintos criterios sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos, con especial atención a la suspensión de los actos objeto de estos recursos².

Por supuesto, a las disposiciones anteriores se habrían de añadir las dictadas por otras Administraciones tributarias en el ámbito de sus competencias o para adaptar el bloque normativo estatal a su propia estructura orgánica.

Entre estos preceptos, reviste sin duda una especial importancia el artículo 233, consagrado, como decíamos, a la suspensión en el procedimiento económico-administrativo. Este precepto mantiene el esquema de la suspensión en la regulación anterior de estas reclamaciones, si bien distinguiendo claramente cuatro supuestos de suspensión:

- a) Suspensión automática, que sólo se produce cuando el reclamante solicita la suspensión con aportación de las garantías previstas en el apartado segundo de este artículo 233. Es decir, como ya sucedía, la ejecución del acto impugnado queda suspendida automáticamente si se garantiza mediante un aval o garantía equivalente, el importe del acto impugnado, los intereses de demora que pueda originar la suspensión y los recargos que pudieran proceder.

Tradicionalmente, esta suspensión automática se vincula con la idea de la aportación de garantía consistente en un aval bancario, extendido, en el caso de la Agencia Tributaria, de acuerdo con las normas propias de validación de estos avales, mediante un código NRC. Estas normas aparecen actualmente recogidas, para las entidades de crédito adheridas a este sistema, en la Resolución de la Dirección General de la Agencia Tributaria de 28 de febrero de 2006 (*BOE* del 13 de marzo), que vino a sustituir a la anterior Resolución de 27 de diciembre de 1999 (*BOE* de 18 de enero), modificada por las Resoluciones de 11 de marzo de 2003 (*BOE* de 28 de marzo) y de 11 de abril de 2005 (*BOE* de 21 de abril).

Sin embargo, esta suspensión también es posible mediante depósito de dinero o valores públicos, por el importe de la deuda, y, especialmente, a través de la aportación de un certificado de seguro de caución o de una fianza personal y solidaria de otros contribuyentes. En este sentido, la Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre, desarrolla parcialmente el RGRVA, estableciendo precisamente los requisitos de suficiencia de estas garantías. En particular, la fianza de otros contribuyentes se limita a deudas que no excedan de 1.500 euros, exigiendo que la fianza sea de dos personas físicas o jurídicas, que estén al corriente de sus obligaciones tributarias y presenten una situación económica que les permita asumir el pago de la deuda suspendida. Nada se dice en esta Orden acerca de los requisitos de forma del documento que se aporte para recoger estas fianzas. Sin embargo, hemos de recordar que, con carácter general, el artículo 40 del RGRVA prevé que el documento en que se formaliza la garantía debe incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Este documento puede ser sustituido por su imagen electrónica, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

² Esta Instrucción 2/2006 no ha tenido publicación oficial.

La figura de los responsables tributarios plantea en el caso de la suspensión automática un problema cuya solución no contempla la ley y que, en realidad, se da también en los demás casos de suspensión con garantías. Cuando son varios los responsables de una misma deuda, responden solidariamente entre sí, pero, para obtener la suspensión, cada uno debe aportar un aval o garantía por la totalidad de la deuda, salvo que obtengan un aval o garantía a favor de todos ellos solidariamente y por las vicisitudes del proceso respecto de cualquiera. Esta práctica administrativa ha sido confirmada por el TEAC en su Resolución de 15 de marzo de 2006 (núm. de resolución 00/4351/2004). Esta práctica, discutible, resulta tanto de la independencia de los procedimientos de derivación de responsabilidad como de la posible existencia de causas distintas de oposición en cada uno de los responsables.

Aunque sea propiamente un supuesto especial, debe tratarse como automática la suspensión solicitada por aquellos órganos o entes dispensados por ley de prestar garantía de sus obligaciones litigiosas. Recordemos que de acuerdo con el artículo 12 y la disposición adicional cuarta de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, que regula el régimen de asistencia jurídica al Estado e Instituciones Públicas, gozan de esta dispensa el Estado y sus Organismos autónomos, así como las entidades públicas empresariales, los Organismos públicos regulados por su normativa específica dependientes de ambos y los órganos constitucionales, asimilándose a los anteriores las Comunidades Autónomas y las entidades públicas dependientes de ellas. Asimismo, de acuerdo con el artículo 173.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), tienen este privilegio las entidades locales.

- b) Suspensión mediante otras garantías. Es ésta la novedad más destacada en el esquema fundamental de este artículo 233, pues en este caso, de acuerdo con el apartado tercero de este artículo, la suspensión viene igualmente exigida por la ley, a condición de que el interesado justifique que no puede aportar las garantías necesarias para la llamada suspensión automática. El reclamante no está obligado a justificar los perjuicios de imposible o difícil reparación que se derivarían de la ejecución del acto, sino únicamente a probar que no puede aportar las garantías propias de la suspensión automática, aportando, en su lugar, otra u otras garantías que se estimen suficientes.

Frente al anterior régimen, previsto en el artículo 76 del RPREA, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, la LGT retira de esta suspensión con otras garantías su carácter excepcional, la aproxima a la suspensión automática y deja, como margen de apreciación para la Administración, el derivado de la exigencia, a cargo del reclamante, de probar la imposibilidad de apartar las garantías propias de la suspensión automática que se sustituyen por otras.

- c) Suspensión sin garantías. Como sucedía en el régimen del RPREA de 1996, el artículo 233, en su apartado cuarto, recoge la posibilidad de que el Tribunal acuerde la suspensión sin garantías, es decir, con dispensa total o parcial de esas garantías, cuando la ejecución del acto impugnado pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación y el reclamante justifique la imposibilidad de aportar las correspondientes garantías.

Tanto en este caso, como en el anterior, relativo a la suspensión con garantías distintas de las propias de la suspensión automática, la LGT incorpora la posibilidad de que el órgano en cada caso competente pueda modificar los términos en los cuales se ha concedido la suspensión, bien por la alteración de las condiciones que motivaron la concesión de la suspensión, por la pérdida de valor o efectividad de las garantías aportadas o cuando se conozca la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no fuesen conocidos cuando se acordó inicialmente la suspensión. Esta previsión guarda evidente relación con la norma introducida en el artículo 132.1 de la LJCA, admitiendo la modificación o revocación de las medidas cautelares adoptadas en el proceso, si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran otorgado. Igualmente, la Ley de

Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC) prevé en su artículo 743 la modificación de las medidas cautelares adoptadas. Obviamente, en el proceso civil, las medidas cautelares ofrecen un perfil distinto, más próximo al de las medidas al alcance de la Administración, de acuerdo con el artículo 81 de la LGT. En la LEC, las medidas cautelares tratan de proteger el derecho del actor, mientras la suspensión del acto administrativo impugnado trata de proteger la tutela efectiva de quien reacciona frente a un acto de la Administración dotado de autotutela declarativa y ejecutiva. No obstante, resulta de interés observar que tales medidas son concebidas también en la LEC como actuaciones en todo caso susceptibles de modificación y alzamiento, como dice el artículo 726.2, de suerte que esta posibilidad de modificación forma parte del cuerpo común de la naturaleza de estas medidas provisionales.

Los artículos 46 y 47 del RGRVA no desarrollan este aspecto de la LGT, relativo a la modificación de la suspensión. Dejan, pues, en el aire cómo puede válidamente conocer el tribunal que se han dado aquellas circunstancias que justifican la modificación de la suspensión. En particular, cabe plantear si los órganos competentes para la aplicación de los tributos, sean de recaudación o de inspección, pueden comunicar al tribunal estas nuevas circunstancias, a los efectos de que el tribunal adopte las resoluciones que procedan. No prevén aquellas normas esta posibilidad, pero creemos que no hay razones que impidan estas comunicaciones de colaboración. De hecho, en la práctica administrativa, la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, prevé esta cooperación, a través de las llamadas Oficinas de Relación con los Tribunales³.

- d) Finalmente, el apartado quinto, del artículo 233 de la LEC, otorga sustantividad propia a la suspensión de la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho. Este supuesto de suspensión guarda una relación evidente con la suspensión del procedimiento de apremio a la que se refiere el artículo 165.2 de la misma LGT, si bien este último añade una serie de motivos para la suspensión que no se recogen en el artículo 233, como son el ingreso, condonación, compensación, aplazamiento o suspensión de la deuda o que hubiera prescrito el derecho a exigir el pago.

El problema estriba, pues, en la interpretación conjunta de ambos preceptos, en cuanto el artículo 165.2 atribuye a los órganos de recaudación esa facultad de suspensión, sin que aclare la Ley qué régimen debe aplicarse cuando se impugna en vía económico-administrativa una providencia de apremio u otro acto del procedimiento de apremio y concurra una de las causas de suspensión previstas en el artículo 165.2 y no recogidas en el artículo 233.5. Cabría entender que el reclamante tiene en ese caso a su disposición una doble opción, pudiendo solicitar la suspensión conforme al artículo 233 y también, directamente al órgano de recaudación, de acuerdo con el artículo 165.2. En este punto, el artículo 39 del RGRVA complica la solución al atribuir la concesión de la suspensión, en el caso del artículo 233.5, al Tribunal y no al órgano de recaudación, al que corresponde conceder la suspensión automática y puede corresponder la suspensión especial prevista en el artículo 165.2, si bien ésta es competencia del órgano de recaudación que actúa en el procedimiento de apremio, a tenor del artículo 73.2 del RGR. Por todo ello, nos inclinamos por pensar que ambos preceptos requieren una interpretación integradora. Aunque el artículo 165.2 de la LGT parece concebir esta suspensión al margen de cualquier recurso contra el acto de gestión recaudatoria, lo prudente, y lo que sucederá normalmente en la práctica, será vincular esa solicitud de suspensión con un recurso de reposición ante el órgano de recaudación. Ahora bien, si ese acto fuese impugnado directamente en vía económico-administrativa y el reclamante fundase la suspensión en los motivos previstos en el artículo 165.2, y no recogidos en el artículo 233.5, parecería deseable que el Tribunal, con la competencia que le atribuye el artículo 39 del RGRVA, pudiera acordar la suspensión del acto recu-

³ Ver en este sentido los apartados 4.7 y 5.6 de la Instrucción Tercera de la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Tributaria.

ruido por cualquiera de esos motivos, sin dividir artificiosamente el examen de estos entre distintos órganos administrativos ni privar al Tribunal de facultades de suspensión que sí tendría el órgano de recaudación.

Vistos pues los cuatro supuestos de suspensión que recoge el artículo 233 de la LGT, este precepto ofrece además normas de especial interés en sus apartados sexto y octavo.

En cuanto al apartado sexto, dispone que si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante. A nuestro juicio, esta suspensión parcial, con pago del resto de la deuda, debe aplicarse no sólo respecto de componentes claramente distintos de la misma deuda, sino siempre que haya aspectos de una liquidación o sanción que quedan fuera de la pretensión de la reclamación, inclusive si es necesaria una cuantificación de cada parte de la misma deuda, realizada por la Administración, de oficio o a solicitud del reclamante.

El apartado octavo, en realidad, recoge dos normas distintas. Por una parte, siguiendo lo que disponía el artículo 30.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante LDGC), y, antes, el artículo 20.8 del Reglamento General de Recaudación de 1990, el artículo 233.8 de la LGT establece el principio de continuidad de la suspensión acordada en la vía económico-administrativa, siempre que se solicite la suspensión en el proceso contencioso-administrativo y conserve, dice la Ley, su vigencia y eficacia la garantía aportada en dicha vía administrativa. Esa suspensión se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Y la LGT recoge de nuevo la necesidad de comunicar a la Administración tributaria la interposición del recurso contencioso-administrativo, con esa solicitud de suspensión.

Por otra parte, tratándose de sanciones, el segundo párrafo de este artículo 233.8 prevé específicamente que la suspensión se mantendrá en estos términos, sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial. Es decir, el recurrente deberá comunicar a la Administración tributaria la interposición de un recurso contencioso-administrativo y la solicitud de suspensión, en relación con la sanción controvertida, sin necesidad de aportar ninguna garantía, mientras el órgano judicial decide sobre esa medida cautelar, dada la suspensión anterior de la sanción sin necesidad de garantía en vía administrativa.

Este apartado octavo encierra, a nuestro juicio, varios problemas interpretativos. En primer lugar, a pesar de la redacción del artículo 233.8, es dudoso que, en última instancia, el incumplimiento del requisito de la comunicación previa implique un recargo del periodo ejecutivo, cuando en realidad se había interpuesto el recurso, con solicitud de la suspensión. Si esta se acuerda, debería retrotraer sus efectos al momento de su solicitud. Si, finalmente, no se acordase, sería, como se ha apuntado, dudoso, que pudiera entenderse rota la continuidad de la suspensión por la ausencia de un requisito de este tipo. Sin embargo, el TEAC ha sostenido el criterio contrario en su Resolución de 28 de junio de 2006 (resolución núm. 00/339/2003), afirmando que la falta de comunicación permite a la Administración levantar la suspensión y exigir el pago de la deuda. Igualmente, la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, entiende que, en ausencia de esta comunicación, procede la ejecución de la resolución económico-administrativa previa, si bien la posterior suspensión judicial se entenderá producida con efectos desde su solicitud⁴.

Como hemos indicado, a nuestro juicio, resulta dudosa la procedencia y proporcionalidad de esta interpretación, conforme a la cual, cuando se omita esa comunicación, se habrá devengado el recargo del periodo ejecutivo que proceda cuando se solicite la suspensión judicial una vez transcurrido el periodo de pago en voluntaria, abierto por la resolución económico-administrativa, aunque ese recargo no se exija mientras dure esa suspensión. Además, las otras actuaciones recaudatorias realizadas serán válidas, sin perjuicio de que queden sin efecto las posteriores a la solicitud de suspensión, una vez acordada ésta por el juez o tribunal⁵.

⁴ Ver apartado 3 de la instrucción cuarta de esta Instrucción 2/2006.

⁵ En este sentido, VEGA BORREGO entiende que la ausencia de esta comunicación priva de continuidad a la suspensión sólo cuando el Tribunal finalmente la deniega. Ver en VEGA BORREGO, F. A.: *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, CEF, Madrid, 2006; pags. 139 y ss.

En segundo lugar, ante una suspensión con garantías, en vía administrativa, el artículo 233.8 continúa condicionando la continuidad de la suspensión a la conservación de la vigencia y eficacia de la garantía. Esta conservación suele entenderse exigiendo que la garantía, o más concretamente el aval bancario, se hubiese otorgado extendiendo sus efectos al posible recurso contencioso-administrativo, que posteriormente se entablase. Este es el criterio recogido en la citada Instrucción 2/2006, de la Dirección General de la Agencia Tributaria⁶. En la práctica, ello significa que, si el aval anterior no extendía sus efectos al proceso contencioso-administrativo, aunque se comunique la solicitud de una suspensión judicial, va a ejecutarse la resolución económico-administrativa anterior, debiendo además solicitarse la suspensión judicial antes de haber vencido el plazo de pago en voluntaria, a fin de evitar que se consume el devengo del recargo ejecutivo.

Sin embargo, aunque el aval no extendiera sus efectos al proceso judicial, no por ello perdería propiamente su eficacia mientras se discute la suspensión. El órgano judicial condicionará la suspensión a la aportación de un nuevo aval, que garantice ya la deuda que resulte de la sentencia que en su día recaiga. Si ese aval no se aporta, la suspensión no se producirá, terminará la suspensión cautelar derivada de la solicitud de esa medida cautelar y la Administración procederá al cobro, en su caso en apremio, de la deuda, ejecutando en primer lugar aquel aval aportado en vía administrativa, de eficacia, no lo olvidemos, indefinida. Lo mismo sucederá, aun con más claridad, si la garantía aportada en vía administrativa es una garantía real.

Por lo tanto, cualquier interpretación del artículo 233.8 de la LGT debería estar presidida por el principio de continuidad de la suspensión existente en vía administrativa. Existiendo una garantía aceptada en vía administrativa, esa continuidad no debería ofrecer dificultades, pero deberán tenerse en cuenta los criterios administrativos señalados. El artículo 233.8 evita, en todo caso, las dudas que la redacción del artículo 133.2 de la LJCA suscita acerca de la eficacia temporal de las medidas cautelares, cuando debe constituirse caución. Esa eficacia conduce en el peor de los casos al momento en que se solicitó la suspensión⁷. Estas dudas van a surgir sin embargo de nuevo, cuando se inicie el proceso contencioso-administrativo sin suspensión administrativa previa o con una suspensión sin garantías, pero sobre ello volveremos luego.

Un último problema que plantea esta continuidad de la suspensión es el relativo a la aplicación de la misma cuando el reclamante opta por interponer el recurso contencioso-administrativo frente a la resolución presunta, por transcurso del plazo de un año previsto en el artículo 240 de la LGT. A pesar de la obligación de resolver la reclamación, suele entenderse terminada la suspensión propia del procedimiento económico-administrativo, solicitándose la suspensión como medida cautelar procesal. No obstante, es esta una cuestión susceptible de evolución, especialmente cuando la propia continuidad de la suspensión no puede ampararse en el artículo 233.8 de la LGT.

El problema inverso surge cuando, interpuesto el recurso contencioso-administrativo y solicitada la suspensión, con esa continuidad, el recurrente, antes de que recaiga el auto del juez o tribunal, desiste del recurso y pretende pagar la deuda cuando se ha rebasado ya el plazo inicial de pago en periodo voluntario. En otras palabras, nuestro ordenamiento no aclara si esa continuidad de la suspensión se puede ver perjudicada cuando el juez o tribunal nunca llega a resolver la solicitud de suspensión por el anterior desistimiento del recurrente. A nuestro juicio, no debería producirse ese perjuicio, pagando en un plazo abierto por la resolución judicial que pone fin al proceso, o a su pieza de suspensión, pero razones prácticas pueden hacer aconsejable evitar esta situación.

Finalmente, tanto en cuanto a las sanciones como respecto de la suspensión con garantías, el artículo 233.8 afecta al proceso contencioso-administrativo. De acuerdo con el artículo 129.1 de la LJCA, las medidas cautelares pueden adoptarse en cualquier momento o estado del proceso. Sin embargo, el artículo 233.8 de la LGT viene a exigir que sea en la interposición del recurso contencioso-administrativo, normalmente mediante otrosí en el mismo escrito de interposición, cuando se

⁶ Ver apartado 3 de la instrucción cuarta.

⁷ La propia Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, acepta que, aun cuando no se haya mantenido una previa suspensión administrativa, la fecha a la cual se asociará la suspensión acordada en el proceso contencioso-administrativo será la de la solicitud de la suspensión en esta vía. En nuestra opinión, este criterio debe ceder evidentemente cuando otra cosa se desprenda o resulten otros efectos del auto por el que se adopte la medida cautelar.

solicite esa medida cautelar de suspensión, para así cumplir lo previsto en ese artículo 233.8 y poder comunicar a la Administración tributaria la interposición del recurso con esa solicitud de suspensión. Cualquier medida cautelar posterior no aseguraría la continuidad de la suspensión. Aunque en teoría cabría una solicitud separada del escrito de interposición, dentro del plazo de ésta, en la práctica va a carecer de sentido otra cosa que no sea solicitar la medida cautelar en ese otrosí incorporado al escrito de interposición.

De lo dispuesto en este artículo 233 de la LGT, depende lo previsto para el recurso de reposición en el artículo 224. En realidad, la LGT se limita en este caso a dar carta de naturaleza legal a lo que ya era discutible práctica administrativa: limitar la suspensión del acto recurrido en reposición a los supuestos de suspensión automática, sin que sea posible en reposición solicitar la suspensión con otras garantías o con dispensa total o parcial de garantías, lo que sólo será posible en el procedimiento económico-administrativo, conforme a lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT⁸. Junto a la suspensión con las garantías previstas en el artículo 224.2, que coinciden con las de la suspensión automática del artículo 233.2, el primero de estos preceptos admite sólo la suspensión sin garantías cuando se aprecie que al dictar el acto se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, lo cual plantea parecidos problemas de interpretación, en relación con el artículo 165.2, a los señalados con anterioridad. En sede del órgano de recaudación, tras un recurso de reposición, estos dos supuestos de suspensión, conforme a los artículos 165.2 y 224.2 de la LGT, piden una aplicación integrada, con una decisión única de dicho órgano. Inclusive debería admitirse la aportación cautelar de avales, para obtener la suspensión automática si el órgano de recaudación no estimase procedente la suspensión por los motivos del artículo 165.2, sin que esa aportación se entendiera como renuncia a esta otra forma de suspensión. Si el órgano de recaudación negara la suspensión, por el artículo 165.2 o en cualquier otro supuesto, la subsiguiente reclamación económico-administrativa debería ser única en todo caso y entenderse referida a todas las cuestiones planteadas por esa suspensión, sin perjuicio de la reproducción de estas cuestiones al recurrirse ante el Tribunal contra la desestimación del propio recurso de reposición.

La limitación de los supuestos de suspensión en el recurso de reposición vendría justificada por el deseo de la Administración de ceñir este recurso potestativo a controversias más sencillas, con una posible resolución rápida, sin llevar pues al mismo cuestiones más complejas sobre la suspensión, al solicitarse esta sin garantías o con garantías distintas a las propias de la suspensión automática. No obstante, esta limitación rompe la simetría entre el recurso de reposición y la vía económico-administrativa, impidiendo de hecho aquel cuando el recurrente quiera solicitar la suspensión sin acudir a las garantías de la suspensión automática, aunque en cierto modo esa reposición pueda recobrase a través de las facultades de anulación que se reconocen al órgano autor del acto en caso de reclamación económico-administrativa interpuesta con alegaciones y sin previo recurso de reposición.

Por otra parte, como ya hemos señalado, la LGT se refiere en concreto al tema de la suspensión de las sanciones en los artículos 161.2 y 212.3. El primero de estos artículos, en el párrafo segundo, de ese apartado segundo, dice que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago. Por su parte, la letra a) del artículo 212.3 dispone que la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. En coherencia con lo anterior, el artículo 212.3 añade, en su letra b), que no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización de plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Y recordemos las menciones a esta cuestión de la suspensión de las sanciones y de la continuidad de esta suspensión, presentes en los artículos 224 y 233, tanto para remitirse al 212.3 como para prever, en el 233.8, el mantenimiento de la suspensión en caso de recurso contencioso-administrativo, mientras el órgano judicial decide y sin necesidad de aportar ninguna garantía.

En realidad, este conjunto de normas, no bien coordinadas, es víctima de la polémica que nació de la interpretación jurisprudencial del artículo 35 de la LDGC; una polémica sobre la que

⁸ Recientemente, el TSJ de Castilla-La Mancha, en su Sentencia 472/2006, de 5 de octubre de 2006, ha entendido correcta esta limitación de las posibilidades de suspensión en el recurso de reposición, ya bajo la LGT anterior.

ha venido a incidir decisivamente el Tribunal Supremo después de la promulgación de la LGT y a la luz de ésta. De esta manera, volveremos luego sobre esta cuestión, pues es la de las sanciones una de las suspensiones por recurso que ha resultado más problemática y a la que nos referiremos más tarde con mayor detalle.

Como ya hemos advertido, el reciente RGRVA distribuye también la regulación de la suspensión por recurso entre su artículo 25, relativo al recurso de reposición, y los artículos 40 a 47, respecto de las distintas modalidades de suspensión en el procedimiento económico-administrativo. Sin entrar ahora en el análisis en detalle de estos preceptos, nos limitaremos a advertir sus tres novedades principales:

- a) En primer lugar, el artículo 40.1 del RGRVA ordena que, cuando no se hubiese acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o éste no hubiera sido interpuesto, la suspensión podrá solicitarse en cualquier momento del procedimiento económico-administrativo y esta solicitud, frente a lo que sucedía antes, ha de hacerse ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud. Es decir, el nuevo reglamento culmina esa política de descargar a los tribunales de estas gestiones preliminares, de tal suerte que tanto el escrito de interposición como la solicitud de suspensión han de presentarse ante el órgano autor del acto, no competente para dictar la resolución, el cual, pues, deberá remitir esos escritos y solicitudes al órgano competente para dictar esa resolución, bien sobre la reclamación o bien sobre la suspensión. No obstante, el error del reclamante en este punto no debería traer otra consecuencia que la remisión de la solicitud al órgano competente para recibirla, salvo, posiblemente, que ya se hubiera presentado ante el órgano competente para acordar lo que proceda, sin necesidad de más trámite, como sucede en el caso de la suspensión automática.

La solicitud de suspensión debe hacerse en escrito independiente al de interposición de la reclamación, si bien el incumplimiento de este requisito debería entenderse susceptible de subsanación en los términos del artículo 2.2 del RGRVA. A la solicitud debe acompañar una copia de la reclamación interpuesta y puede acompañar una copia del acto o actos impugnados, así como los demás documentos que el interesado estime pertinentes. Como dice RUIZ TOLEDANO, si el escrito de interposición y el de solicitud de la suspensión se presentan simultáneamente, como es lógico y habitual, no tiene sentido exigir que la copia del escrito de interposición sea a su vez de la copia sellada de ese escrito, una vez presentado⁹.

Curiosamente, cuando se solicite la suspensión con dispensa de garantías, o en general cuando la concesión de la suspensión corresponda al tribunal, de acuerdo con el artículo 46 del RGRVA, el artículo 40.1 exige que se remita copia al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar regulada en dicho artículo 46. Con independencia de lo que sea aconsejable en la práctica, la ubicación de esta norma parece referir ese deber de remisión no al reclamante sino al órgano autor del acto impugnado, ante el que se presenta la solicitud de suspensión y que, en este caso, deberá remitir esa solicitud al tribunal y, además, copia de la misma al órgano de recaudación.

- b) El artículo 41 del RGRVA trata de aclarar dos cuestiones. La primera es la relativa a los recargos cuyo importe debe cubrir la garantía. Tales recargos serían únicamente los que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, si bien la práctica administrativa exige que la garantía cubra expresamente el recargo que proceda y no por mera referencia al que fuere exigible. La segunda se refiere al importe de los intereses a cubrir cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos. En este caso, los intereses serán los correspondientes al plazo de seis meses en el procedimiento abreviado, un año, en el procedimiento general, o

⁹ RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006; págs. 593 y 594.

dos, si cupiera recurso de alzada. Como quiera que tales plazos no son sino los de duración máxima del procedimiento, hay que entender que esta solución no es sino la plasmación del importe máximo de la liquidación de intereses en estos casos, si bien esto es cierto en el procedimiento económico-administrativo y planteará un problema de suficiencia de esta garantía cuando se recurra en vía contencioso-administrativa, incluso a los efectos de la suficiencia de la garantía para la continuidad de la suspensión, de acuerdo con el artículo 233.8 de la LGT. Para evitar este problema, el aval debería cubrir también los intereses que pudieran devengarse en el caso de suspensión en un ulterior proceso contencioso-administrativo, al que el aval ya extiende sus efectos.

- c) Finalmente, el RGRVA regula con detalle los efectos en cada caso de la concesión o denegación de la suspensión. No obstante, sobre los aspectos más destacados de estos efectos volveremos más tarde.

2. LOS LÍMITES DE LA SUSPENSIÓN AUTOMÁTICA, FUERA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN EL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Como ya hemos tenido ocasión de advertir, la llamada suspensión automática constituye la especialidad más destacada de la suspensión de las liquidaciones y actos de aplicación de los tributos, como consecuencia de un recurso o reclamación. En el régimen común, representado por el artículo 111 de la LRJPAC, el acto impugnado nunca se suspende automáticamente sino como consecuencia de la ponderación de, por una parte, el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y, por otra, el perjuicio que se causaría al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, siempre que éste último pudiera ser de imposible o difícil reparación o la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de la misma Ley. Por el contrario, en el ámbito tributario, al menos en el terreno de los recursos administrativos que regula el Título V de la LGT, existe un verdadero derecho subjetivo del recurrente a obtener la suspensión, si presta las garantías propias de esta suspensión automática, con independencia de los perjuicios que le pudiera causar la eficacia o ejecución del acto o de la ausencia de tales perjuicios, cuya presencia el recurrente no está obligado a probar, pues la suspensión depende sólo de la aportación de esas garantías idóneas.

Ahora bien, esta suspensión automática ha planteado algunas dudas relevantes a la hora de fijar cuáles son exactamente sus límites. A la luz de la actual LGT, como ya sucedía en el grupo normativo anterior, desde el Texto Articulado de 1980, la suspensión automática no está sujeta a excepción o límite alguno. De acuerdo en particular con el artículo 233.1 de la LGT vigente, la ejecución del acto impugnado se suspende, sin salvedad o excepción alguna, si el reclamante lo solicita y aporta las garantías previstas en el apartado segundo, inmediatamente siguiente, de este mismo artículo. La ley no habla de ponderación alguna de intereses ni de la necesidad de justificar la existencia de perjuicios resultantes de la ejecución. En el procedimiento económico-administrativo, basta la solicitud de suspensión y la aportación de estas garantías, para que la ejecución se suspenda en el estado recaudatorio en el que se hallare la deuda cuando se solicitó la suspensión. Y otro tanto cabe decir de la suspensión en el recurso de reposición, potestativo, regulada en el artículo 224.1 de la misma LGT. Como la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dejado dicho, el legislador tributario ha llevado a cabo una peculiar ponderación de los intereses en juego, de forma que ha entendido que los intereses públicos afectados quedarían salvados por la garantía ofrecida, sin necesidad de tener en cuenta los perjuicios que podría sufrir el reclamante, asumiendo la existencia en todo caso de estos por el pago de la deuda y la inexistencia de lesión de los intereses públicos, dada la existencia de esa garantía de toda solvencia.

La solicitud de suspensión automática provoca una suspensión cautelar de la deuda. Concedida luego la suspensión, ésta se entiende obtenida desde la solicitud inicial, inclusive en el caso de que hubiera sido necesaria la subsanación de esa solicitud o de las garantías que la acompañaban. Así resulta de lo dispuesto en los artículos 40 y 43 del RGRVA. Este reglamento consagra únicamente dos salvedades al respecto. En primer lugar, obviamente, la solicitud de suspensión ha de ser consecuencia de una reclamación económico-administrativa, anterior o simultánea, o bien, en su caso, de un recurso de reposición. Como dice el artículo 40.1 del RGRVA, la falta de vinculación entre una solicitud de suspensión y una reclamación, supone que aquella carece de toda eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 43.3 del RGRVA, la solicitud de suspensión debe ir acompañada de la garantía correspondiente. Cabe la subsanación de los defectos de la garantía, pero no cabría la subsanación de la falta total de garantía. En este caso, de la solicitud de suspensión no surgirá suspensión cautelar alguna, notificándose al interesado el mero archivo de la solicitud. Esta doctrina era la que el TEAC había seguido ya antes en Resoluciones de fecha 10 de octubre de 2001 y 7 de abril y 18 de mayo de 2005 (núm. de resolución 00/7453/2003 y 00/435/2003). En este mismo sentido, se pronuncia hoy la Resolución de 21 de diciembre de 2005 sobre criterios en materia de suspensión, con un criterio que el TEAC ha vuelto a reiterar en una Resolución de 13 de septiembre de 2006 (núm. de resolución 1398/2004).

Una primera duda, en la configuración de este esquema de la suspensión automática, surge a la hora de determinar si estos principios se trasladan o no a la solución de la pieza de medidas cautelares del subsiguiente proceso contencioso-administrativo. En realidad, históricamente, han venido a ser dos las cuestiones surgidas en este terreno. En primer lugar, se ha planteado si la suspensión automática, tal y como la configura el legislador de la LGT, se aplica en bloque en el proceso contencioso-administrativo, conduciendo a una medida cautelar equivalente. Por otra parte, este problema se ha agudizado cuando la Administración tributaria afectada ha invocado la especial trascendencia en su Hacienda del ingreso tributario controvertido y cuya suspensión automática se pretendía por el recurrente, situado ya en sede judicial. La doctrina del Tribunal Supremo habría dado una respuesta favorable a la extensión sin matices de la suspensión automática al proceso contencioso-administrativo. Sin embargo, esta misma doctrina se ha visto cuestionada recientemente. Veamos, pues, el origen de esta doctrina y su situación actual.

La doctrina tradicional del Tribunal Supremo favorable históricamente, primero a la existencia de una suspensión automática en el procedimiento económico-administrativo y, luego, a la extensión de esa suspensión automática como medida cautelar en el proceso contencioso-administrativo, tuvo su manifestación culminante en la decisiva Sentencia de 6 de octubre de 1998, del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. El asunto se refería a una liquidación del Impuesto de las Islas Baleares sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, tributo propio de esa Comunidad Autónoma que luego sería declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. En la vía económico-administrativa propia de la Comunidad Autónoma, recordemos que se trataba de un tributo propio y no cedido, se otorgó la suspensión, pero en el proceso contencioso-administrativo subsiguiente, el TSJ de Baleares denegó la suspensión solicitada por la empresa recurrente, tras haber alegado la Administración autonómica que en este caso la apariencia de buen derecho debía actuar a favor de la ejecutividad de la liquidación, al ser la impugnada idéntica a otras sobre las que la Sala del TSJ de Baleares ya había dictado sentencia desestimatoria.

En casación, la discusión va a centrarse en el carácter automático de la suspensión en el proceso contencioso-administrativo, naturaleza de esa suspensión que pretendía la entidad recurrente. Por supuesto, el debate se enmarca en el artículo 122 de la LJCA anterior.

En esta decisiva sentencia, el Alto Tribunal recuerda y resume, en primer lugar, su doctrina sobre la continuidad de la suspensión, del procedimiento económico-administrativo al proceso jurisdiccional. Si la suspensión tenía ese carácter automático en la vía administrativa, no podía tener otra naturaleza en el proceso contencioso-administrativo, pues otra cosa sería hacer al recurrente de peor condición ante un órgano judicial, respecto de su posición ante los órganos administrativos. Pero además, señalaba esta doctrina, ese carácter automático de la suspensión era consecuencia de la propia satisfacción del interés público mediante la garantía aportada, de forma que dicho interés no

exigía ya la ejecución del acto. De esta manera, el legislador ha venido a reconocer la existencia de perjuicios de mayor o menor entidad, derivados de la ejecución, para el recurrente y, al mismo tiempo, ha venido a aceptar que el interés público a ponderar no exige la ejecución cuando el ingreso, finalmente, de la deuda tributaria queda salvaguardado gracias a la garantía aportada. En consecuencia, la Sentencia del Tribunal Supremo establecía la siguiente doctrina:

“Cuarto.—Se trataba, por tanto, de desentrañar el alcance actual del antes citado artículo 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 Ley Jurisdiccional 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.

Quiere decir todo ello que el precepto de la Ley reguladora de este Orden Jurisdiccional de 27 diciembre 1956, que se promulgó cuando regía la Ley de Administración y Contabilidad de 1 mayo 1911 y el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 julio 1924, y ni siquiera existían la Ley General Tributaria de 1963 o la Ley de Procedimiento Administrativo de 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.

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 artículo 58 de la Ley General homónima, y en los términos establecidos por el artículo 124 de la Ley 27 diciembre 1956.”

Curiosamente, sin embargo, la sentencia comentada no agotaba el debate existente en el propio caso planteado ante el Alto Tribunal. Y buena prueba de ello era el contenido del voto particular que acompañaba a dicha sentencia. En definitiva, el pronunciamiento de la mayoría de la Sala no hacía sino recoger una doctrina construida progresivamente y llevarla hasta sus últimas consecuencias, que no eran otras que proclamar el carácter automático de la suspensión en todo caso en el proceso contencioso-administrativo, cuando el acto impugnado fuese una liquidación tributaria y el recurrente afianzase el importe de la deuda controvertida. Ahora bien, el parecer mayoritario no recalaba que en este caso ello significaba que esa naturaleza de la suspensión no admitía excepciones, ni siquiera atendiendo a razones excepcionales de interés público. Es precisamente el voto particular el que achaca a la sentencia esa concepción de la suspensión, como una consecuencia ineludible de la previa suspensión administrativa y de la existencia de garantía suficiente de la deuda. Frente a ese carácter imperativo de la suspensión, el voto particular opone tres razones fundamentales, que en realidad siguen acompañando a este debate aún hoy.

En primer lugar, el mencionado voto particular achaca a la Sentencia vulnerar el propio régimen de las medidas cautelares en el artículo 122 de la LJCA de 1956, que no era muy diferente, según el propio parecer de la minoría, del régimen ya aprobado aunque aún no aplicable, de tales medidas en la LJCA hoy vigente. Ese régimen exigiría esa tantas veces citada ponderación de los intereses en juego, el interés público que reclama la ejecución y el privado que pueda resultar perjudicado por ella, para permitir al juez tomar una decisión en la que deberá tener en cuenta la previa suspensión administrativa y la existencia de una garantía, pero sin venir obligado por ello a adoptar la suspensión como medida cautelar debida.

En segundo lugar, el voto particular limita la trascendencia de la suspensión administrativa, poniéndola en conexión con otros supuestos en que la ejecutividad de un acto administrativo se hace depender de la ultimación de la vía administrativa. La propia legislación tributaria, en particular, el artículo 30.2 de la LDGC reduce la extensión de la suspensión administrativa, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en la pieza de medidas cautelares.

Por último, el voto particular, antes de referirse a la cuestión de la apariencia de buen derecho, que la Sala de Baleares había considerado preferentemente, saca a relucir otro criterio trascendente, cuando hace referencia a la peculiar situación en este terreno de las Administraciones autonómicas y locales, en especial ante tributos de nueva creación, terreno en el cual la resistencia a su implantación podría causar graves perjuicios a la Hacienda afectada, haciendo, pues, que existiera un verdadero interés público que reclamaría la ejecución de la liquidación. En concreto, el voto disidente dice al respecto lo siguiente:

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

Este debate no se agotó con la comentada Sentencia del Tribunal Supremo, de 6 de octubre de 1998. Tras esta Sentencia, con frecuencia, algunos tribunales o juzgados han evitado en ciertos casos ese carácter automático de la suspensión ya en sede jurisdiccional. Bien es cierto que el Tribunal Supremo ha mantenido hasta hoy su posición, siendo buena prueba de ello la reciente Sentencia de 11 de noviembre de 2004 (recurso de casación núm. 4144/1999). De nuevo en el caso de un tributo local, la Sala casa una Sentencia del TSJ de Cataluña que había denegado la suspensión de una liquidación de IAE, a pesar de la garantía en forma de aval ofrecida por la entidad recurrente. El Alto Tribunal ordena esa suspensión, si bien al traer de nuevo su doctrina sobre este punto no deja de mezclar argumentos de diversa índole, empleados por el Alto Tribunal en diferentes y sucesivas ocasiones. En el marco, además, de un recurso de casación, donde el Alto Tribunal no podría valorar de nuevo las circunstancias del caso, el Tribunal Supremo estima el recurso, ordena la suspensión, habla de la procedencia de la suspensión de las liquidaciones tributarias si media garantía, pero también parece dejar la puerta abierta a la tradicional doctrina de la ponderación de los intereses en juego, públicos y privados, aunque venga a dar por sentados los resultados de esa ponderación.

Así, la Sala acepta, en el marco siempre del viejo artículo 122 de la LJCA de 1956, que también en vía jurisdiccional, lejos de las rigideces interpretativas del artículo 122 de la LJCA, debe accederse a la suspensión instada si se garantiza el pago de las liquidaciones recurridas y de los intereses de demora, de modo que, al no haber procedido así la Sala del TSJ, debe estimarse el recurso de casación. Pero antes, la Sala alude también a la necesidad de que el recurrente invoque perjuicios que le resultarían de la ejecución aunque se limite a invocarlos sin necesidad de probarlos, por la dificultad de esta prueba, pero permitiendo a la Sala establecer una comparación razonable de los intereses en pugna, teniendo en cuenta entonces el principio de tutela judicial efectiva e interpretando de forma extensiva y menos rigurosa el artículo 122 de la LJCA. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo recuerda que los perjuicios para el particular deben considerarse preferentes, pero alude también a la necesidad de atender a las singularidades de cada caso y a la intensidad de los intereses públicos. Recordemos, en suma, el contenido de esta especie de fundamento jurídico recapitulativo, presente en esta Sentencia de 11 de noviembre de 2004:

“Tercero.—Las sentencias de este Tribunal Supremo, entre otras las de 13 de enero de 1995, 18 de enero de 1996 y 24 de marzo de 2004 y los autos de 17 de enero de 1991 y 18 de mayo de 1995, señalan respecto al motivo de casación alegado en este recurso, entre otros extremos, que, (a), «el que no se deriven graves perjuicios para el interés público de la falta de ejecución, requiere que el interesado, al pedir la suspensión, alegue la existencia de daños o perjuicios de, al menos, difícil reparación, haciendo una descripción lógica y racional de los mismos como aquí ha acontecido, de forma tal que, *aunque no* haya prueba de ello, pues en muchos casos tal prueba resulta imposible o dificultosa, la Sala pueda establecer una comparación razonable entre los dos intereses en pugna y decidir

objetivamente cuál de ambos debe prevalecer, siendo en dicho momento cuando entra en juego el principio de tutela judicial efectiva, que permite al juzgador hacer una interpretación extensiva y menos rigurosa del artículo 122 de la LJCA»; (b), «si, prestando atención preferente a las singularidades del caso, las exigencias del interés público no aparecen como intensas sino, como aquí ocurre, aparentemente injustificadas, los perjuicios que se derivan para el particular pueden considerarse como preferentes a los efectos ahora examinados»; (c), «en principio, en el campo de las liquidaciones tributarias estatales y locales, la suspensión de su ejecutividad no causa perjuicio al interés público si su pago queda suficientemente garantizado como ha ofrecido, aquí, la recurrente en los términos previstos para la vía económico administrativa en el artículo 81 del RD 1999/1981 y para la vía administrativa en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, por lo que, en la vía jurisdiccional, lejos de las rigideces interpretativas del artículo 122 de la LJCA, también debe accederse a la suspensión instada si se garantiza el pago de las liquidaciones recurridas y de los intereses de demora (de modo que, de no entenderse así, procede dar lugar al recurso de casación)», y (d), la sentencia «Factortame» del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de junio de 1990 tiene declarado que «la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para quien tiene la razón», y, en base a ello, diversos autos del Tribunal Supremo, han dejado sentado que «deben impedirse los abusos que pueden seguirse del llamado privilegio de autoejecución, impidiendo que el poder público se parapete en él cuando en un supuesto de hecho concreto –de ahí la individualidad de cada uno– se advierte *prima facie*, sin que ello suponga prejuzgar el fondo del pleito principal, una apariencia de buen derecho, que, aun siendo sólo eso, basta, en un proceso cautelar, para otorgar la protección provisional solicitada.»

En todo caso, como decíamos, esta postura del Tribunal Supremo no ha impedido la persistencia de resoluciones judiciales, cuestionando esta traslación inmediata de la suspensión automática al proceso contencioso-administrativo. Buena prueba de ello son las resoluciones recientes del TSJ de Castilla y León, en las cuales la Sala rechaza la suspensión solicitada, a pesar de la aportación de avales por el recurrente y la suspensión automática anterior en vía económica-administrativa, por considerar que no ha quedado acreditada la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación que resultarían de la ejecución del acto impugnado. Este criterio (ver Autos 33 y 34/2006, de 17 de enero, así como más recientemente el 645/2006, de 2 mayo, del TSJ de Castilla y León, Sala de Valladolid, con el voto particular que les acompaña) contradice la jurisprudencia clásica del Tribunal Supremo en materia tributaria, aunque se ajuste a la aceptada en términos generales en la aplicación de los artículos 129 y siguientes de la LJCA¹⁰.

Por añadidura, la doctrina del Tribunal Supremo ha parecido tambalearse sobre todo con ocasión del cambio por el Alto Tribunal de su doctrina acerca de la suspensión de las sanciones, tras las decisivas sentencias de 5 de octubre de 2004 y, especialmente, de 7 de marzo de 2005. Inmediatamente vamos a analizar esta nueva doctrina del Alto Tribunal y entonces deberemos volver sobre la delimitación que de ella resulta para la suspensión automática en el proceso contencioso-administrativo. Sin embargo, conviene que adelantemos en síntesis cuál es el problema surgido. De acuerdo con las citadas sentencias del Tribunal Supremo, las sanciones tributarias quedan suspendidas automáticamente sin necesidad de garantía mientras no son firmes en vía administrativa, es decir, mientras cabe contra ellas un recurso administrativo. Sin embargo, cuando esas mismas sanciones son impugnadas en sede jurisdiccional, aquella suspensión automática se mantiene sólo hasta que el órgano judicial adopta la decisión que corresponda sobre la suspensión, decisión sujeta ahora ya a lo dispuesto en los artículos 129 y siguientes de la LJCA. De esta forma interpreta ahora el Alto Tribunal el artículo 212.3 de la LGT vigente y, lo que es más importante, a la luz de este artículo, aplicado retrospectivamente, el Alto Tribunal cambia su doctrina anterior, construida tras el artículo 35 de la LDGC.

A la vista de estas decisivas sentencias, pudiera pensarse, y ya algún voto particular de la sentencia de 7 de marzo de 2005 lo apuntaba, que el cambio de criterio llegaría más lejos de modo que el Alto Tribunal se habría situado en el estricto marco de los artículos 129 y siguientes de la LJCA, no sólo a los efectos de la suspensión de las sanciones sino a todos los efectos. Por este camino, y según estas opiniones, se habría esfumado la doctrina anterior del mismo Alto Tribunal sobre las especialidades de la suspensión automática de las liquidaciones y actos tributarios, en el proceso contencioso-administrativo y habría triunfado la tesis, siempre en liza, favorable a reconducir esa sus-

¹⁰ A favor de mantener la postura tradicional del Tribunal Supremo, puede verse la Sentencia 448/2006, de 4 de mayo, del TSJ de Cataluña, con cita y referencia a otras sentencias anteriores de la misma Sala, dictadas en apelación y en torno al Impuesto de Grandes Establecimientos Comerciales de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

pensión de los actos tributarios al marco común de las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa. Como decíamos, volveremos de inmediato sobre este punto, una vez que hayamos tenido ocasión de analizar esta doctrina tan reciente de nuestro Alto Tribunal.

Antes, sin embargo, debemos aludir a una última cuestión, como es la relativa a las especialidades que este marco normativo general presenta en el terreno de las Haciendas Locales. En principio, las Haciendas Locales se rigen por la normativa estatal, sin perjuicio de los regímenes forales y de la capacidad normativa que la propia legislación del Estado reconozca a las Corporaciones Locales. Así se desprende además del artículo 1.º del TRLHL, en relación con los títulos competenciales que en este precepto se invocan y que se hallan esencialmente en los párrafos 14.º y 18.º del apartado primero del artículo 149 de la Constitución española. Ahora bien, la propia legislación estatal ha venido tradicionalmente apartando a las Haciendas Locales de los procedimientos de recurso propios de la Hacienda estatal, una vez excluida la histórica competencia de los tribunales económico-administrativos en materia de tributos locales.

A los efectos que ahora importan, el artículo 14 del TRLHL recoge aún el criterio clásico conforme al cual, contra los actos de aplicación de los tributos locales, solo puede interponerse recurso de reposición. Este recurso de reposición se rige por lo dispuesto en el apartado segundo de este artículo 14 del TRLHL, respondiendo esta regulación a la propia naturaleza de este recurso. En cuando a la suspensión del acto impugnado, la letra j), de este artículo 14.2, se remite a las viejas normas reglamentarias que regulaban el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas en el Estado (Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre y RPREA de 1996), añadiendo una serie de especialidades. Como es sabido, contra la desestimación de este recurso de reposición, sólo cabe recurso contencioso-administrativo ante el juzgado de este orden que resulte competente, de acuerdo con el artículo 8.º de la LJCA.

En el ámbito de la suspensión del acto impugnado, este artículo 14 del TRLHL plantea fundamentalmente la duda de adónde conducen exactamente hoy sus remisiones a las normas reglamentarias estatales y, en particular, si cabe o no la suspensión con garantías distintas de las propias de la suspensión automática o, inclusive, con dispensa total o parcial de garantías. Si el recurso de reposición local ha de regirse por las normas actuales del recurso de reposición en la LGT, sólo cabría la suspensión con las garantías propias de la suspensión automática, previstas en el artículo 233.2 de la LGT. Ahora bien, esta restricción tiene sentido en el recurso de reposición estatal, en la medida en la cual es un recurso potestativo, previo a la vía económico-administrativa, en la cual cabe plantear la suspensión con toda la amplitud que hemos visto. En el ámbito local, el recurso de reposición es preceptivo y no existe la alternativa del procedimiento económico-administrativo. Por añadidura, el artículo 14.2 del TRLHL se remite a la normativa estatal en bloque, tanto la relativa al recurso de reposición como al procedimiento económico-administrativo, remisión que hoy debe ser entendida como hecha al bloque normativo propio tanto del recurso de reposición como de las reclamaciones económico-administrativas en el Título V de la LGT. Y, finalmente, la propia literalidad del artículo 14 parece prever la existencia de otras garantías, o de ninguna, cuando en esa letra j), del apartado segundo, prevé que, cuando se interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión judicial que corresponda en relación con dicha suspensión. En suma, entendemos que, cuando proceda este recurso de reposición ex artículo 14 del TRLHL, debería ser posible plantear la suspensión tanto con las garantías previstas en el artículo 224, como con las recogidas en el artículo 233 de la LGT, pues lo contrario supondría una restricción de partida en las posibilidades de obtener esa suspensión, antes de acceder a la jurisdicción, para la cual ese recurso de reposición es un presupuesto necesario.

Sin embargo, este panorama ha cambiado desde otra perspectiva, en la medida que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, introdujo una vía económico-administrativa específica para los llamados Municipios de gran población. Tras esa Ley, el artículo 137 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, regula el funcionamiento de un "Órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas", que debe existir en estos municipios, encargado, principalmente, de resolver las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal. La resolución de este órgano pone fin a la vía administrativa.

De nuevo a los efectos que ahora importan, este artículo 137 contiene dos remisiones de especial interés. En primer lugar, su apartado quinto dispone que el procedimiento de estas reclamaciones económico-administrativas, propias de la hacienda local, se regulará por un reglamento aprobado por el Pleno de la Corporación, “de acuerdo en todo caso con lo establecido en la LGT y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano”. En segundo lugar, el apartado tercero anterior, de este artículo 137, admite que los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente el recurso de reposición del artículo 14 del TRLHL, de suerte que contra la desestimación de este recurso podrán interponer reclamación económico-administrativa, ante el órgano del artículo 137 de la Ley de Bases de Régimen Local.

Asumiendo que el reglamento local sólo puede adaptar el régimen estatal de las reclamaciones económico-administrativas a las especificidades de la hacienda local, debemos entender que la suspensión del acto objeto de la reclamación, ante el órgano económico-administrativo local, ha de ajustarse sin más a lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT y en las normas que lo desarrollan en el RGRVA.

Más dudas suscita la cuestión del régimen de esta suspensión en el recurso de reposición potestativo, previo a estas reclamaciones. Por una parte, el artículo 137 de la Ley 7/1985 se remite al artículo 14 del TRLHL, lo que parecería suponer que lo que hemos dicho antes acerca de la amplitud de las garantías conectadas con esta suspensión en este precepto, ha de regir también cuando ese recurso de reposición se usa potestativamente antes de una reclamación económico-administrativa local. No parecería coherente que el régimen de la suspensión derivada de un mismo tipo de recurso, fuese diferente según los casos. Sin embargo, por otro lado, a pesar de esa remisión al artículo 14 del TRLHL, lo cierto es, a nuestro juicio, que la naturaleza del recurso de reposición cambia radicalmente cuando éste no es ya un recurso preceptivo y previo a la jurisdicción contencioso-administrativa, sino un recurso potestativo y previo a una reclamación económico-administrativa. Las razones que expusimos para defender la amplitud de las garantías para la suspensión en el artículo 14 del TRLHL, dejan de existir cuando el recurso de reposición es potestativo. Por supuesto, podría decirse que ello debería conducir a entender siempre la suspensión limitada a la automática, en cualquier recurso de reposición. Sin embargo, preferimos defender que el régimen de la suspensión debe atender a la naturaleza del recurso en cada caso. Cuando el recurso de reposición, ex artículo 14 del TRLHL, agota la vía administrativa, la suspensión debe ser posible en todos los casos previstos en el régimen de los recursos administrativos del Título V de la LGT. Cuando, por el contrario, el recurso de reposición es potestativo y previo a una reclamación económico-administrativa, debería aplicarse el régimen que para los recursos de esa naturaleza prevé el artículo 224 de la LGT, en relación con el artículo 25 del RGRVA¹¹.

Precisamente, este artículo 224 de la LGT plantea una última cuestión que afecta especialmente a los tributos locales. El apartado primero de este artículo, en su último párrafo, dispone que cuando se impugne un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, “no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse, sin perjuicio –se añade– de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”. Desde luego, la norma esta redactada de tal forma que admite diversas interpretaciones. Además, llama la atención la ubicación de la norma, como si se entendiera exclusivamente referida al recurso de reposición, sin que la norma aparezca de nuevo en el artículo 233, al tratar de la suspensión en las reclamaciones económico-administrativas.

Antes de nada, conviene recordar que, al hablar la norma de actos censales en tributos de gestión compartida, el legislador estaba pensando fundamentalmente en el caso del Impuesto de Activi-

¹¹ VEGA BORREGO defiende una interpretación de este bloque normativo conforme a la cual, en el recurso de reposición local, cuando es potestativo, pueden acordarse las modalidades de suspensión previstas en el recurso de reposición estatal, siempre que no estén atribuidas a los tribunales económico-administrativos. Cabría, también, pues, la suspensión con otras garantías suficientes. Cuando el recurso de reposición es preceptivo, el recurrente ha de poder utilizar todas las modalidades de suspensión previstas en la LGT. Como advierte este autor, convendrá además comprobar la interpretación que de esta cuestión haya hecho cada Ayuntamiento, que sea municipio de gran población, en la ordenanza que haya aprobado el Reglamento orgánico al que se refiere el artículo 137 de la Ley 7/1985. Ver en VEGA BORREGO, F. A.: *op. cit.*, págs. 125 y ss.

dades Económicas. La gestión del IAE descansa en una matrícula y el artículo 91.4 del TRLHL prevé que las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado, o por su delegación, se resolverán por los tribunales económico-administrativos del Estado, los cuales conocerán también de las reclamaciones contra actos de inspección, del Estado o por su delegación, que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos del impuesto. No obstante, gestión compartida existe también en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el cual corresponde esencialmente al Estado la gestión catastral.

¿Qué puede significar, pues, en este contexto la previsión contenida en el artículo 224.1 de la LGT sobre suspensión en estos casos? Posiblemente, la norma pretendería que, recurrido el acto censal, no cupiera la suspensión del procedimiento ulterior, a comenzar con la propia notificación en su caso de la liquidación o la puesta al cobro de los recibos subsiguientes. Pero, la norma parece pretender, asimismo, que el recurso contra el acto censal quede limitado a este, de modo que la liquidación posterior no se recurra, y se suspenda, en su caso automáticamente, sobre la base de la impugnación y pretendida ilegalidad del acto censal del que trae causa, sin perjuicio, como dice la norma, de la devolución que proceda, si la estimación del recurso en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada. Además, seguramente, la norma tendría vocación de generalidad, como criterio a aplicar tanto si el acto censal era objeto de un recurso de reposición como si lo era de una reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, este precepto posiblemente no pueda evitar ciertos problemas de aplicación. El primer problema vendrá de la propia ubicación sistemática de la norma, en el artículo 224 de la LGT y, por lo tanto, en el contexto de la suspensión derivada de un recurso de reposición. Cabría, pues, entender que esta norma especial sólo sería aplicable en conexión con ese recurso, y no con una reclamación económico-administrativa, o, a lo más, en relación con la suspensión automática, pero sin suponer una proscripción de otras formas de suspensión de un acto censal impugnado en vía económico-administrativa.

Por otra parte, esta norma especial debe limitarse al ámbito que le es propio, sin perjuicio de cuanto hemos señalado respecto de la suspensión por recurso de los actos de aplicación de los tributos locales. Por lo tanto, podría pensarse que la norma del artículo 224.1 de la LGT sólo impide la suspensión inicial del acto censal, pero no desde luego la suspensión que luego proceda de la liquidación, por la impugnación de esta, incluso cuando esa impugnación sea sólo consecuencia del previo recurso contra el acto censal.

En la práctica, es frecuente que se recurra la liquidación ulterior, simplemente para salvar cualquier posible firmeza de esta liquidación, a pesar de estar impugnado el acto censal del que procede. Ciertamente, cabría defender la inadmisibilidad de este recurso, si sólo descansa en la impugnación previa del acto censal. Recordemos, además, que difieren los cursos procesales de las impugnaciones respectivas, pues el acto censal debe impugnarse primero ante los tribunales económico-administrativos del Estado y las liquidaciones de una hacienda local deben combatirse por la vía propia de estas haciendas. Pero, aunque se entendiera, y esa es nuestra opinión, que una liquidación no puede adquirir verdadera firmeza mientras no sea firme el previo acto censal, recurrida aquella liquidación, el rechazo de la suspensión automática requeriría un examen preliminar de la propia admisibilidad del recurso, para determinar si este se basa exclusivamente en la impugnación anterior del acto censal.

3. SIGNIFICADO ACTUAL DE LA SUSPENSIÓN CON OTRAS GARANTÍAS SUFICIENTES

Como ya hemos anticipado, los artículos 224 y, sobre todo, 233 de la LGT han cambiado el régimen de la suspensión con garantías distintas de las propias de la suspensión automática. En primer

lugar, el artículo 224 de la LGT, en relación con el recurso de reposición, ha excluido de la suspensión por este recurso cualquier forma de suspensión que no sea la derivada de las garantías propias de la suspensión automática. Por lo tanto, en un recurso de reposición no cabe solicitar la suspensión con otras garantías. Pero, por otra parte, en las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 233.3 de la LGT ha ampliado las posibilidades de la suspensión con otras garantías distintas de las recogidas en el artículo 233.2, es decir, de aquellas garantías, principalmente el aval bancario, que conducen a la llamada suspensión automática.

De acuerdo con este artículo 233.3 de la LGT, cuando el interesado no pueda aportar un aval u otra de las garantías recogidas en el apartado anterior de este mismo artículo, “se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes”. En este caso, el órgano competente podrá modificar la situación de la suspensión, cuando concurren las circunstancias que asimismo justifican la modificación de la suspensión sin garantías.

En consecuencia, la suspensión con otras garantías se configura como una suspensión a la que tiene derecho el interesado, sujeta sólo a la prueba de la imposibilidad de aportar las garantías propias de la suspensión automática. Sin duda, la valoración de esta prueba se convierte así en la cuestión crucial de esta forma de suspensión. En este punto, el artículo 40.2.b) del RGRVA se limita a decir que, cuando se solicite esta suspensión, se deberá justificar esa imposibilidad, así como aportar una descripción de las garantías que se ofrecen y una valoración de los bienes sobre los que se vayan a constituir, realizada por un perito con titulación suficiente. El artículo 44 del mismo RGRVA, al regular la tramitación de esta suspensión, nada añade sobre la controvertida prueba de la imposibilidad de aportar las garantías propias de la suspensión automática.

Tradicionalmente, esta prueba se ha conducido a través de la documental consistente en la aportación de dos o más certificados de entidades bancarias, acreditativos de la negativa de esa entidad a formalizar un aval bancario a favor del interesado, con el que lograr la suspensión automática. A partir de esta prueba documental, se llegaría a presumir la imposibilidad de obtener tales avales con carácter general y la procedencia de la aportación de otras garantías suficientes. Por supuesto, el problema se hallaría no en la valoración en sí misma de la primera prueba sino en la capacidad de la misma para soportar esa presunción.

En este particular aspecto de la justificación de la imposibilidad de aportar los correspondientes avales, la reciente Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre criterios en materia de suspensión, en su apartado cuarto, punto 1.9, dispone lo siguiente:

“1.9. Las solicitudes de suspensión presentadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo deberán acompañarse, junto con lo establecido en el apartado cuarto.1.7, de los siguientes documentos:

- a) Valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el Registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente.
- b) Justificación de la imposibilidad de aportar alguna de las garantías establecidas para la suspensión automática.

En todo caso, se considerará justificada la imposibilidad de aportar las garantías establecidas para la suspensión automática cuando se aporte la siguiente documentación:

- a) Certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido, dentro del mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, por dos entidades de crédito, y siempre que una de ellas sea aquella con la que el contribuyente opera habitualmente.
- b) Copia certificada del libro mayor de tesorería en el que se refleje la insuficiencia de saldo disponible para constituir un depósito en efectivo, cuando el solicitante esté obligado a llevar contabilidad.
- c) Declaración del solicitante de no ser titular de valores públicos.”

En la práctica de nuestros tribunales, encontramos dos posturas contrapuestas, con todos los matices intermedios que se quieran, acerca del significado y aplicación de esta suspensión con otras garantías. Por supuesto, dos posturas construidas al amparo del anterior RPREA, en el cual esta suspensión aparecía dotada de una mayor excepcionalidad.

Por una parte, ciertos tribunales vienen a tratar esta suspensión, ya bajo el RPREA de 1996, como una forma de suspensión automática, dada en definitiva la existencia de garantías suficientes de la deuda suspendida. En cambio, otros tribunales convierten la prueba de esa imposibilidad en poco menos que una prueba diabólica, que exigiría acreditar que ninguna entidad de crédito estaría dispuesta, bajo ninguna circunstancia, a formalizar los correspondientes avales.

Buen ejemplo de la primera postura es la Sentencia del TSJ de Aragón 687/2004, de 18 de octubre de 2004. En ella, la Sala atiende al importe de la liquidación, del que derivaría la posible existencia de daños de difícil reparación. Y, asimismo, la Sala acepta el argumento de la contragarantía hipotecaria que normalmente exigirían las entidades bancarias avalistas y el mayor coste que implicaría la duplicación de garantías, aval ante la Administración tributaria e hipoteca ante la entidad avalista. Todo lo cual, unido a la aparente suficiencia de la garantía hipotecaria ofrecida, lleva a la Sala a aceptar la suspensión con garantías distintas del aval, bajo el RPREA de 1996.

En un sentido parecido se pronunció el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de junio de 2004 (recurso de casación núm. 5944/1999). El Alto Tribunal parte del principio de la exigencia de aval o fianza, “salvo casos excepcionales”, para centrarse en determinar si en el caso de autos se hallaba ante uno de esos casos excepcionales que permitiría admitir la ausencia de fianza o aceptar garantías distintas de las propias de la suspensión automática, como sería el caso de la hipoteca y prenda ofrecidas por la entidad recurrente. El recurrente había alegado la falta de liquidez, el peligro de perder subvenciones de notoria importancia y el riesgo de paralización de la actividad de la empresa, si hubiere de pagarse la deuda exigida. El Tribunal Supremo acepta la concurrencia de una situación que justifica la suspensión con unas garantías distintas del aval, influyendo sin duda en la decisión del Tribunal Supremo el hecho no discutido de haber aceptado la Administración en un aplazamiento posterior las mismas garantías que antes se habían rechazado para la suspensión de la deuda.

Una postura distinta es la del TSJ de Castilla la Mancha. En su Sentencia 44/2005, de 3 de febrero de 2005, la Sala parte del carácter excepcional de la suspensión con garantías distintas de las propias de la suspensión automática, en el RPREA anterior. A la hora de entender, pues, justificada la imposibilidad de aportar un aval y ante la aportación por la recurrente, ante el TEAR, de dos denegaciones de tales avales, la Sala advierte que se desconoce si las dos entidades requeridas eran las que habitualmente mantenían relaciones financieras con la actora y manifiesta su sorpresa ante la lejanía geográfica de una de las entidades, localizada en Lleida, cuando la actividad de la actora se hallaba en Ciudad Real. Además, y lo que es más señalado, la Sala da la vuelta al propio argumento de la actora acerca del elevado valor de la finca ofrecida en garantía, pues ese valor debería facilitar, a juicio de la Sala, la obtención de un aval, criterio obviamente distinto al seguido por el TSJ de Aragón en la Sentencia que antes citábamos.

Una última cuestión plantea esta suspensión con otras garantías suficientes y es la relativa a la vía de impugnación que ofrece el artículo 44.5 del RGRVA, frente a la denegación de la suspensión por el órgano de recaudación competente. Un problema común a esta suspensión y la suspensión automática, pues tanto el citado artículo 44.5, como el 43.5 del mismo RGRVA, éste último respecto de la suspensión automática, disponen que, contra la denegación de la suspensión, podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya ejecución se solicitó. Y ambos preceptos añaden que la resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso. Un problema de interpretación, pues, común a ambas formas de suspensión, si bien, indudablemente, va a ser más acuciente en el caso de la suspensión con otras garantías, por las posibles discrepancias que previsiblemente van a surgir entre los reclamantes y los órganos de recaudación acerca de la suficiencia de las garantías y de la justificación de la imposibilidad de aportar un aval.

Los artículos 43.5 y 44.5 del RGRVA conciben la reacción contra la denegación de la suspensión como un incidente en el procedimiento principal. Ahora bien, la verdadera naturaleza de

esta reacción parece alejarla de la propia de los incidentes a los que se refiere el artículo 236.6 de la LGT. Sobre todo, este último excluye radicalmente cualquier recurso autónomo contra la resolución de una cuestión incidental, sin perjuicio de que el interesado discuta de nuevo el objeto de esta cuestión en el recurso contra la resolución. Puesto que, en suma, la incógnita que abren los artículos 43.5 y 44.5 del RGRVA es la relativa al significado de la exclusión de recursos, que literalmente entendida podría suponer que no hay control jurisdiccional de la denegación de la suspensión, una vez resuelto por el Tribunal el incidente. Una interpretación que daría lugar a una solución distinta de la que existe para el caso de la suspensión por el Tribunal económico-administrativo sin garantías, pues aquí el artículo 46.4 del RGRVA dispone que, contra la inadmisión a trámite no cabe recurso en vía administrativa, luego sí jurisdiccional, y, más claramente, el artículo 47.3 establece que contra la denegación de la suspensión podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

La denegación de la suspensión supone un incidente cuyo objeto no puede debatirse en la impugnación de la resolución final que se dicte. Una vez recaída esta resolución, en realidad, carece de objeto el debate sobre la suspensión, la cual, sin embargo, ha podido producir efectos inmediatos en cuanto a la ejecución del acto impugnado y a sus implicaciones recaudatorias. Por otra parte, la efectividad de la tutela judicial exige que la propia ejecutividad del acto inicial sea objeto de enjuiciamiento por un Tribunal ordinario, más allá de lo que disponga la Ley acerca de esa ejecutividad mientras el acto no es firme en vía administrativa. Por lo tanto, con independencia de la opinión que merezca la fórmula técnica utilizada, tanto el artículo 43.5 como el 44.5 del RGRVA han de ser entendidos excluyendo cualquier recurso administrativo pero no el acceso a la jurisdicción, mediante el recurso contencioso-administrativo que proceda contra la resolución del Tribunal económico-administrativo en el incidente planteado por la denegación de la suspensión en sede del órgano de recaudación¹².

4. LA SUSPENSIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

La suspensión de las sanciones tributarias ha constituido una de las cuestiones más polémicas y de aplicación más incierta durante los últimos años, una falta de claridad que hasta cierto punto continúa, a pesar de la doctrina más reciente del Tribunal Supremo y del giro que esta misma doctrina ha supuesto.

Como ya hemos tenido ocasión de advertir, la LGT dedica varios preceptos a la suspensión de las sanciones tributarias, tratando precisamente de superar la controversia iniciada con motivo de la interpretación del artículo 35 de la LDGC. En primer lugar, el párrafo segundo, del apartado segundo, del artículo 161, dispone que la interposición de un recurso o de una reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago. En segundo lugar, el artículo 212, en su apartado tercero, establece, en la letra a) de este apartado, que la interposición de un recurso administrativo contra una sanción tributaria supone que ésta quede automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que la sanción impugnada sea firme en vía administrativa. Y este mismo artículo 212.3 de la LGT, en su letra b), prevé que esa sanción no devengará intereses de demora “por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”. En este mismo sentido se pronuncia el artículo 26.2.c), al enumerar los casos en los que se produce el devengo de intereses de demora. Finalmente, el artículo 233, al regular la suspensión de cualquier acto impugnado por una reclamación económico-administrativa, ordena el manteni-

¹² VEGA BORREGO plantea asimismo la incoherencia que supone este régimen si se contempla puesto en relación con los recursos admisibles contra las resoluciones en materia de suspensión cuando ésta se solicita en un recurso de reposición. En este caso, cabe reclamación económico-administrativa, incluso en sus dos instancias, con el posterior recurso contencioso-administrativo, en su caso. Por el contrario, nunca cabe alzada contra las resoluciones de los tribunales económico-administrativos en materia de suspensión, lo que puede conducir el recurso contra aquellas a un Tribunal ordinario distinto del que será competente sobre el fondo del asunto. Ver en VEGA BORREGO, F. A.: *op. cit.*, págs. 58 y ss.

miento de esta suspensión, tras la resolución desestimatoria de la reclamación, en caso de recurso jurisdiccional posterior, “hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada”. Además, y más en concreto, “tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial”.

Junto a estas normas sustantivas, la disposición transitoria tercera, 2, letra d), de la LGT atribuía una particular retroactividad al artículo 212.3, al disponer que este precepto fuese de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley. Esta retroactividad estaría justificada según el propio legislador, a tenor de la exposición de motivos, en la medida en la cual en esta materia se incorporaría la más reciente doctrina jurisprudencial, para establecer que no se exigirían intereses de demora hasta que la sanción fuese firme en vía administrativa.

Este bloque normativo se ha aplicado extensivamente en la práctica administrativa, alcanzado a las sanciones incluidas en los actos de declaración o derivación de responsabilidad. Esta parte, correspondiente a sanciones, quedaría suspendida sin necesidad de garantías, a favor del responsable y a raíz del recurso o reclamación que este interpusiera, siempre que su impugnación se extendiera a las sanciones impuestas en su día al deudor principal. Por el contrario, este régimen de la suspensión de las sanciones no impediría, a tenor de esta práctica administrativa, dirigir la acción administrativa contra el responsable aunque la sanción se hallase suspendida por un recurso del obligado principal y aunque la existencia de esa sanción fuese presupuesto de la misma responsabilidad.

Este conjunto de normas trataba, como hemos dicho, de solucionar una controversia suscitada en la interpretación del artículo 35 de la Ley 1/1998, LDGC. A semejanza de lo que hoy dispone el artículo 212.3.a) de la LGT, el artículo 35 de la LDGC ya estableció que las sanciones impugnadas quedaban automáticamente suspendidas sin necesidad de aportar garantías y sin que pudieran ejecutarse hasta que fuesen firmes en vía administrativa. El ordenamiento tributario se aproximaba así a la solución general prevista en la Ley 30/1992 a efectos del régimen sancionador común, tras haber intentado esquivar este régimen, mediante un sistema propio de ejecutividad de las sanciones tributarias, con ocasión de la reforma de la LGT en 1995.

Seguramente, el legislador de 1998 tuvo la intención de mantener la suspensión automática hasta la terminación del procedimiento económico-administrativo, para, luego, someter la suspensión de las sanciones al régimen que procediera en la LJCA. Coherentemente, esa suspensión automática, aun sin garantías, suponía la exigencia de intereses de demora durante todo el tiempo de su duración. Todo ello vino a ser confirmado por el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario.

Ahora bien, el Tribunal Supremo no interpretó así inicialmente este artículo 35 de la LDGC. En una primera y decisiva Sentencia, de 18 de septiembre de 2001 (recurso de casación en interés de la ley núm. 5960/2000), el Alto Tribunal interpretó este precepto a la exclusiva luz de los principios del régimen sancionador común. Aunque la polémica inicial giraba en torno a la exigencia de intereses de demora durante esa suspensión, el Tribunal Supremo negó la procedencia de esos intereses, en el marco del principio de tutela judicial efectiva, tal y como había sido ya entendido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 66/1984, de 8 de junio, y, por añadidura, el Tribunal Supremo, aunque de forma incidental, dijo lo siguiente:

“Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado artículo 35 cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del derecho Administrativo sancionador (con la puntualización a mayor abundamiento, de que, aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de suspensión propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa).” (FJ 2.º *in fine*.)

El Tribunal Supremo iba a reiterar este criterio en varias sentencias posteriores, como las de 23 de octubre de 2002 y 21 de julio de 2003. En la primera de estas sentencias, con cita de otros precedentes de la misma Sala, el Alto Tribunal entendía que la sanción quedaba suspendida hasta que la vía administrativa alcanzase su firmeza, “es decir, hasta que la misma sea ya irrecurrible, bien

por haber caducado el plazo para promover la vía impugnatoria jurisdiccional o bien por haberse consumado ya la misma” y concluía lo siguiente:

“En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia es la de no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –en el sentido especificado en el primer párrafo del Fundamento anterior– y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender.” (FJ 6.º, *in fine*.)

En esta situación, la promulgación de la LGT iba a producir sin embargo uno de los giros más discutidos y drásticos en la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo.

En realidad, el artículo 212.3 de la LGT, en su letra *a*), prácticamente reitera el contenido del artículo 35 de la LDGC. Únicamente difiere de aquel antecedente en la medida que refiere expresamente la suspensión al periodo voluntario y no dice que las sanciones puedan ejecutarse una vez firmes en vía administrativa, sino simplemente que la suspensión automática durará hasta ese momento. Luego, la letra *b*) de este mismo apartado, al regular el devengo de intereses por esa suspensión, sí dispone más claramente que esos intereses se devengarán desde la finalización del plazo voluntario de pago abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, con independencia de la contradicción que esta norma encierra respecto de la continuidad de la suspensión que predica el artículo 233.8 de la LGT.

Por lo tanto, aquella jurisprudencia inicial del Tribunal Supremo, trasladada a la interpretación de los artículos 161.2, 212.3 y 233.8 de la LGT, propiciaba una interpretación de este bloque normativo favorable a un mantenimiento de la doctrina del Tribunal Supremo, a raíz de su Sentencia de 18 de septiembre de 2001, con el único cambio del devengo de intereses de demora, si la sanción fuese finalmente confirmada y desde que la sanción fue firme en vía administrativa.

Y, sin embargo, todo ha cambiado aparentemente, tras las decisivas sentencias del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 y de 7 de marzo de 2005, siendo esta última Sentencia del Pleno de la Sala 3.ª del Alto Tribunal.

La doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (recurso de casación núm. 715/1999) puede resumirse fácilmente en los siguientes cuatro principios:

- a) Cuando el artículo 212.3a) de la LGT exige la firmeza en vía administrativa de la sanción tributaria, para que se alce la suspensión automática de ésta y pueda ser ejecutada, esa firmeza es sólo la que el propio precepto indica, es decir, la firmeza en vía administrativa, sin que esta pueda confundirse con la firmeza en sentido estricto. Ciertamente, otras Sentencias del Tribunal Supremo, ajenas a la materia tributaria, pero en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, como la de 11 de marzo de 2003 (recurso núm. 541/2001), habían aceptado esa noción de firmeza en vía administrativa, como relativa a la imposibilidad de interponer un recurso administrativo contra el acto sancionador, sin perjuicio de los jurisdiccionales que procedieran. Sin embargo, la doctrina del mismo Alto Tribunal en materia tributaria cambia cuando en la Sentencia que comentamos, de 7 de marzo de 2005, niega que sólo pueda predicarse la firmeza de una sanción contra la que ya no quepa recurso alguno.
- b) En consecuencia, no puede mantenerse tras la LGT que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía ha de prolongar sus efectos en el proceso contencioso-administrativo. Por el contrario, iniciado este proceso, la suspensión ha de regirse por las normas que, en la LJCA, regulan la adopción de medidas cautelares.
- c) Eso sí, como hoy señalan los artículos 212.3 y 233.8 de la LGT, la suspensión legalmente otorgada en vía administrativa ha de producir sus efectos hasta que el juez o tribunal adopte la decisión que proceda en cuanto a la adopción de la medida cautelar de suspensión solicitada, de acuerdo con los artículos 129 y siguientes de la LJCA.
- d) Finalmente, este régimen de la suspensión de las sanciones tributarias, aunque inspirado en la redacción de los artículos 212.3 y 233.8 de la LGT vigente, debe enten-

derse como el que resultaría también de una correcta interpretación del artículo 35 de la LDGC. De esta manera, el Tribunal Supremo cambia de criterio, so pretexto de un cambio normativo al que otorga el valor de clarificar la interpretación del bloque normativo anterior.

A pesar de la aparente claridad de esta nueva doctrina del Tribunal Supremo, la misma adolece de dos defectos que han vuelto a oscurecerla de inmediato. Por una parte, la Sala no establecía realmente cuál era el régimen de la suspensión de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo. Al contrario, la Sala venía a decir que ese régimen no era el que resultaría de la mera prolongación de la suspensión automática sin garantía, producida en la vía administrativa. Sería, pues, el que resultase de la aplicación de la LJCA, sin que la Sala aclarase plenamente cuál era este último régimen ni como casaba este régimen con la propia especificidad de la suspensión de los actos tributarios construida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por otra parte, la Sentencia de 7 de marzo de 2005 vino acompañada de tres votos particulares, algunos de los cuales ahondaban precisamente en esta contradicción, no ya entre la nueva doctrina de la Sala y la que procedía de la Sentencia de 18 de septiembre de 2001, sino entre aquella y ciertos aspectos de la doctrina del Tribunal Supremo que, desde la Sentencia de 6 de octubre de 1998, había apartado la suspensión de los actos tributarios del régimen general de la suspensión en la LJCA.

Esta contradicción ofrecía dos caras. Por una parte, la doctrina del Tribunal Supremo sobre la suspensión de actos tributarios se había basado, en cierto modo, en el principio de prolongación de la suspensión automática de la vía administrativa al proceso contencioso-administrativo, soslayando la ponderación de intereses en juego y la justificación de los perjuicios derivados de la ejecución, propias de la suspensión jurisdiccional. Esa doctrina, en el terreno de las sanciones, debía conducir a la suspensión sin garantías, cosa que el Tribunal Supremo venía ahora a negar. Por otra parte, la Sentencia de 7 de marzo de 2005 se remitía a la LJCA, sin tener bien en cuenta que la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo había apartado los actos tributarios de ese puro marco general y, lo que es más importante, sin aclarar si el nuevo marco de referencia era el propio de los actos tributarios o el que sería aplicable a las sanciones administrativas, conforme a la LJCA, que exigiría unos requisitos eliminados para adoptar la suspensión de los actos tributarios.

En suma, tras esta Sentencia de 7 de marzo de 2005, seguida luego por la de 14 de abril de 2005 (recurso de casación núm. 1829/2000), las Salas y Juzgados tenían no una sino varias posibilidades de interpretación de esa misma novedosa doctrina.

En primer lugar, cabía entender que lo que el Alto Tribunal había hecho era simplemente cortar la prolongación al proceso contencioso-administrativo de la suspensión automática sin garantías, con aplicación en lo demás de la doctrina elaborada por el mismo Tribunal Supremo respecto de la suspensión de los actos de naturaleza tributaria. Esta opción conduciría, pues, a la adopción de la medida cautelar de suspensión de la ejecución de la sanción, con exigencia ahora de caución o garantía, salvo que procediera la suspensión sin garantías. Posiblemente, fue esta la intención de la Sala del Tribunal Supremo y, a nuestro juicio, debía ser la consecuencia de su nueva doctrina.

En segundo lugar, la nueva postura del Alto Tribunal podría ser entendida trasladando a las sanciones tributarias la práctica jurisdiccional seguida con las sanciones administrativas en general, sujetando la suspensión a la justificación de los perjuicios que se derivarían de la ejecución y a la ponderación de los intereses en juego. Esta interpretación llevaría a la contradicción de exigir para la suspensión de la sanción, requisitos no pedidos para la suspensión de los actos tributarios en general. De ahí nuestra opinión contraria a este criterio, más allá de que esa contradicción pudiera salvarse, como temía alguno de los votos particulares de la Sentencia de 7 de marzo de 2005, concluyendo que ésta última en realidad dejaba sin efecto toda la doctrina sobre la suspensión de los actos de naturaleza tributaria.

Finalmente, en el otro extremo, cabría sostener que la nueva doctrina del Tribunal Supremo nada cambiaba pues, al remitirse a las normas generales de la LJCA, estas debían integrarse con la jurisprudencia del mismo Alto Tribunal sobre la suspensión de los actos tributarios. Como ésta última doctrina descansaba en el principio de prolongación del régimen que la suspensión hubiera tenido en la vía administrativa, la suspensión a acordar en derecho como medida cautelar debería ser

sin garantías, para no hacer de peor condición a la suspensión jurisdiccional respecto de la habida en la vía administrativa.

Las Salas y Juzgados de lo contencioso-administrativo no han observado una reacción uniforme, tras esta nueva doctrina del Tribunal Supremo. Podríamos decir que mayoritariamente han seguido el criterio de acordar la suspensión, pero ya con garantía, como si de cualquier otro acto tributario de contenido económico se tratara. Una excepción, por lo que hasta hoy conocemos, la constituiría la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, que, aceptando la doctrina del Tribunal Supremo, la ha entendido sin embargo a la luz del principio de prolongación del régimen de la suspensión en vía administrativa. Por lo tanto, si el legislador ha entendido que procede la suspensión sin garantías en vía administrativa y económico-administrativa, tal criterio sería el que, a juicio de la Sala de Cataluña, debería mantenerse en vía jurisdiccional, una vez desaparecido además el obstáculo que representaba el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. De esta manera, la Sala viene acordando la suspensión de las sanciones sin garantía. Este criterio ha sido seguido también recientemente por algún Auto de la sección segunda, de la Sala de la Audiencia Nacional, argumentando que las sanciones no tienen finalidad recaudatoria y su suspensión sin garantías se conectaría con el principio de culpabilidad y, por ello, con el de presunción de inocencia, de forma que exigir esa garantía supondría presumir la culpabilidad del sancionado, en contra del artículo 24.2 de la Constitución española.

En el caso de que se condicione la suspensión a la prestación de caución o fianza, queda por hacer referencia al problema práctico que puede surgir, en cuanto al modo de aportar esa garantía. Situados en los artículos 129 y siguientes de la LJCA, el recurrente debe solicitar la suspensión, como medida cautelar, mediante otrosí en el escrito de interposición. Al mismo tiempo, deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 233.8 de la LGT, comunicando a la Administración tributaria, al órgano de recaudación competente, la interposición del recurso con solicitud de la suspensión. La Sala o el Juzgado, mediante auto resolverán lo que proceda, de forma que si acuerdan la suspensión, pero la condicionan a la aportación de una garantía, ésta deberá constituirse, para que se acuerde la suficiencia de esa garantía y se de carta de naturaleza a la suspensión acordada. Y es en este punto donde surgirá el problema práctico derivado de la distinta localización de garantías vinculadas a procesos relacionados y recursos seguramente acumulados. Existirá una garantía, para la suspensión de la deuda tributaria, constituida ya en el procedimiento económico-administrativo y a disposición del órgano de recaudación, cuya validez se habrá acreditado ante la Sala o el Juzgado, normalmente mediante certificación del propio órgano de recaudación. Y existirá una nueva garantía, constituida directamente ante la Sala o el Juzgado, por lo que a la sanción se refiere¹³.

5. LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS Y EL SIGNIFICADO DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Como ya hemos señalado, la LGT mantiene la posibilidad de que la ejecución del acto se suspenda con dispensa total o parcial de garantías. El régimen previsto para esta suspensión en el artículo 233, apartado 4, de la LGT descansa en tres pilares. En primer lugar, la LGT reserva ya en este caso la competencia al tribunal, mientras que permite, como ha establecido el RGRVA, que la suspensión automática o con otras garantías se acuerde por el órgano de recaudación competente.

¹³ Un problema peculiar es el que se plantea en la reciente Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006 (00/1140/2004). Ante la ausencia de recurso contra una sanción, el TEAC rechaza su suspensión, aunque hubiera sido interpuesto el oportuno recurso contra la liquidación de la que deriva esa sanción. Aunque el criterio del TEAC tenga evidente fundamento, indirectamente esta resolución y el caso al que se enfrenta, suscitan la cuestión de la situación, desde la perspectiva de su firmeza, de una sanción no impugnada directamente pero vinculada a una liquidación que no es firme. Si se aceptara, como entendemos, que la anulación de la liquidación debe significar la anulación de la sanción como mera consecuencia de la pérdida de virtualidad de la liquidación de la que depende, cabría negar la firmeza de esa sanción, incluso su falta de firmeza en vía administrativa, por la mera ausencia de esa firmeza en la correspondiente liquidación.

En segundo lugar, la LGT mantiene la exigencia de que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Y, finalmente, la LGT incorpora como novedad la posibilidad de que el tribunal modifique la resolución acordando la suspensión, cuando, de algún modo, sepa que han cambiado las condiciones que la motivaron, que han perdido valor las garantías aportadas o que han aparecido bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía, desconocidos por la Administración cuando se accedió a la suspensión.

La suspensión sin garantías viene planteando dos problemas principales en su aplicación. El primero afecta a su concesión por el propio tribunal económico-administrativo y el segundo a cómo actúa esa suspensión en el proceso contencioso-administrativo, en cuanto a su continuidad desde la vía económico-administrativa.

Los artículos 46 y 47 del RGRVA desarrollan en este punto la LGT y, al hacerlo, plantean el problema principal que queremos abordar en primer lugar, que no es sino el de los efectos de la solicitud de suspensión, en relación con la llamada admisión a trámite de la misma. De acuerdo con el artículo 46.2 del RGRVA, la solicitud de esta suspensión da lugar a la suspensión cautelar del procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decide sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Si la deuda se hallase en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no provoca este efecto inmediato, sin perjuicio de que deban anularse las actuaciones efectuadas con posterioridad a la fecha de esa solicitud, si finalmente se admite ésta a trámite.

Tras la posible subsanación de la solicitud de suspensión, el tribunal debe decidir sobre la admisión a trámite de esta solicitud. Y el artículo 46.4 del RGRVA dispone que el tribunal inadmitirá la solicitud cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación. Y, lo que es más importante, este apartado extrae decisivas consecuencias de la admisión o inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión. Si el tribunal admite a trámite, se consolida la suspensión cautelar derivada de la mera presentación de la solicitud de suspensión, estando la deuda en periodo voluntario. De este modo, aunque el tribunal denegara finalmente la suspensión, la notificación de esta resolución abriría el plazo voluntario de ingreso de la deuda, hasta entonces cautelarmente suspendida, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.2 del RGRVA. Por el contrario, la inadmisión a trámite, según de nuevo el artículo 46.4, supondrá que la solicitud de suspensión se tenga por no presentada a todo los efectos. Este acuerdo de inadmisión a trámite no es susceptible de recurso en vía administrativa.

Esta figura de la admisión a trámite, que ya estaba presente en el artículo 76 del anterior RPREA, plantea varios problemas. Antes de nada, conviene recordar que el ordenamiento tributario no alude a una cuestión que normalmente sería trascendente, como la relativa al plazo en el que debiera adoptarse la resolución sobre la suspensión, sin que sea de aplicación el artículo 104 de la LGT, establecido para los procedimientos de aplicación de los tributos. Sin duda, esta cuestión ve mermada su importancia por los efectos inmediatos de la solicitud de suspensión y los posteriores de su desestimación. Por ello, la cuestión revive cuando aquellos pueden perjudicar al reclamante, como sucede en el caso de la solicitud de suspensión con dispensa de garantías.

En primer lugar, cabría cuestionar la propia aptitud del reglamento, en este caso del RGRVA, para introducir este mecanismo de la admisión a trámite, con sus particulares efectos, cuando nada prevé al respecto el artículo 233 de la LGT. Posiblemente, debería haber sido la LGT la que hubiera adoptado, en su caso, la decisión normativa de incorporar al ordenamiento este mecanismo, del que depende nada menos que una especie de comienzo retroactivo del periodo ejecutivo, de modo que, inadmitida a trámite la solicitud de suspensión, la deuda se hallaría ya en periodo ejecutivo, si, como va a suceder casi siempre, ese acuerdo se notifica una vez transcurrido el periodo voluntario inicial.

El problema se agrava por la dificultad que entraña distinguir entre los supuestos de inadmisión a trámite y los de denegación de la suspensión, diferencia sutil de la que depende que la deuda se halle o no en periodo ejecutivo, con el devengo de los recargos consiguientes del periodo ejecutivo. Por ello, frecuentemente, los tribunales económico-administrativos adoptan decisiones de inadmisión, que deberían ser de denegación de la suspensión, con la consiguiente oportunidad para el recurrente de pagar aún la deuda en periodo voluntario. Como dice RUIZ TOLEDANO, si los tribunales resuelven sobre la inadmisión a trámite en un plazo relativamente breve “se impedirían solicitudes de suspensión

con la única pretensión de retrasar el procedimiento recaudatorio u obtener un aplazamiento de hecho sin intereses”. A juicio de este autor, “cuando el solicitante pide la suspensión sin que concurra ningún motivo de suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo, para beneficiarse de la suspensión cautelar, se encontrará con que procede el recargo del periodo ejecutivo que corresponda, tras la lógica inadmisión, lo que resulta más perjudicial desde el punto de vista económico que si hubiera solicitado una suspensión con garantías tasadas o un aplazamiento o fraccionamiento”¹⁴.

Sin embargo, la inadmisión exige que sea palmaria y manifiesta la inexistencia de perjuicios para el reclamante, derivados del pago de la deuda, sin que esa apreciación pueda exigir valoración alguna sobre la intensidad de los perjuicios ni sobre la situación del reclamante. Esa valoración puede conducir a la desestimación de la suspensión solicitada, pero no a la inadmisión a trámite de esa solicitud. Además, a nuestro juicio, en la duda debería prevalecer la decisión de denegación, evitando que la inadmisión a trámite actúe como una barrera para desincentivar la solicitud de suspensión sin garantía, por el riesgo que esa solicitud supone al poder conducir al inevitable devengo de recargos del periodo ejecutivo. Sería un principio de nuestro ordenamiento que no cabrían actos de ejecución mientras se resuelve una petición de suspensión en vía administrativa, como vino a señalar la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1999.

Recientemente, el TEAC ha dictado varias resoluciones que ponen de manifiesto la existencia de esas denegaciones vestidas de inadmisión a trámite. Así, en su Resolución de 19 de abril de 2006 (resolución núm. 00/109/2006), el TEAC inadmite a trámite una solicitud de suspensión porque las dificultades económicas o patrimoniales no suponen por sí solas la existencia de perjuicios irreparables o de difícil reparación, pues lo contrario supondría afirmar, a juicio del TEAC, que toda deuda liquidada a resultas de una actuación de comprobación e investigación llevaría a unas dificultades de tesorería que provocarían posibles perjuicios irreparables, que realmente deberían solventarse en sede de la figura del aplazamiento o fraccionamiento de pago. Y el TEAC inadmite la solicitud porque de las alegaciones y documentos aportados no se desprende el carácter irreparable de los perjuicios invocados, lo que, a nuestro juicio, es un supuesto de denegación de la suspensión y no de inadmisión a trámite.

Curiosamente, el Tribunal Supremo no ha aprovechado las ocasiones que se le han planteado ya para aclarar el significado de esta inadmisión a trámite. Destacan en este sentido las Sentencias del Alto Tribunal de 7 de abril y 13 de julio de 2005 (recursos de casación núm. 5208 y 5074/2000). El recurrente había impugnado dos liquidaciones, ante el TEAC con solicitud de suspensión. El TEAC inadmitió a trámite esta solicitud, lo cual dio lugar a sendas providencias de apremio, dictadas mientras se discutía la suspensión de las dos liquidaciones. La entidad recurrió estas providencias y, además, solicitó al TEAC su suspensión, volviendo el TEAC a acordar la inadmisión a trámite de esta segunda solicitud de suspensión. La Audiencia Nacional, en Sentencia de 2 de junio de 2000, resolvió el recurso contra la primera inadmisión a trámite, relativa a la suspensión de las liquidaciones. Para la Audiencia, la entidad no habría acreditado la imposibilidad de aportar garantía en forma de aval. La Audiencia Nacional, en otra sentencia de 25 de mayo de 2000, desestimó asimismo el recurso contra la segunda inadmisión a trámite, por la suspensión de las providencias de apremio, afirmando, al mismo tiempo, que eran correctas aquellas providencias.

El Tribunal Supremo, en el recurso de casación que da lugar a la primera de las sentencias citadas, acepta, con la Sala de instancia, que el TEAC en realidad razonó denegando la suspensión y admitiéndola de hecho a trámite, aunque dictara un fallo de inadmisión. Pero el Alto Tribunal sigue también los pasos de la Audiencia Nacional al no ver diferencia sustancial entre una y otra decisión, entendiendo que, lo que en definitiva perseguía la recurrente era un pronunciamiento sobre la procedencia de la suspensión. De esta forma, los razonamientos de la Audiencia Nacional, poniendo de manifiesto el verdadero carácter de la resolución del TEAC, justificaban que esa inadmisión a trámite no había producido ninguna indefensión, pues, en definitiva, el TEAC habría actuado precisamente como si hubiera denegado la suspensión, con los mismos argumentos y ponderando los mismos intereses en juego. Nada se dice sobre el efecto en el estado de la deuda de esa inadmisión, que permitió precisamente dictar las dos providencias de apremio, de cuya suspensión se trataba en el segundo recurso.

¹⁴ Ver en RUIZ TOLEDANO, J. I.: *op. cit.*, págs. 674 y 675.

En este segundo recurso de casación, el Alto Tribunal casa la Sentencia de la Audiencia Nacional por su incongruencia positiva, pues la cuestión debatida era la corrección de esa inadmisión a trámite y no de aquellas providencias de apremio. Pero al mismo tiempo, el Alto Tribunal nada dice sobre la propia inadmisión a trámite recurrida, reservando, aparentemente, su decisión para el momento en que se debata la procedencia de aquellas providencias de apremio.

En la más reciente Sentencia de 25 de enero de 2007 (recurso de casación núm. 7297/2001), el Tribunal Supremo tampoco aclara la naturaleza de la inadmisión a trámite, pues si anula las providencias de apremio, que la Audiencia Nacional había confirmado, es atendiendo a la fecha de las mismas, anterior a la misma decisión del TEAC y la necesidad, incluso bajo el RPREA de 1996, de conceder efectos suspensivos cautelares e inmediatos a la mera solicitud de suspensión.

La Audiencia Nacional, por su parte, no sólo en estos casos, ha aceptado la procedencia de ese apremio, y por tanto del inicio del periodo ejecutivo, en supuestos de inadmisión a trámite. Así, en sus Sentencias de 28 de abril y 6 de mayo de 2004 (recursos números 1284 y 1286/2001), la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, entendió que la inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión sin garantías implica que en ningún momento ha estado suspendida la ejecución del acto de liquidación impugnado, no siendo viable, pues, la oposición a la providencia de apremio. En cambio, en su Sentencia de 2 de febrero de 2005, la Sala anula la providencia de apremio prematuramente dictada antes de la propia inadmisión, por entender que la Administración no puede actuar mientras se debate la propia admisión de la suspensión. Unos criterios que dejan realmente en el aire la cuestión fundamental, que no es otra sino el efecto retroactivo de la inadmisión a trámite y la existencia de resoluciones de inadmisión a trámite que esconden verdaderas denegaciones razonadas de la suspensión, conduciendo ya inexorablemente a la situación de la deuda en periodo ejecutivo.

En cambio, en alguna otra sentencia, la misma Audiencia Nacional sí ha advertido esa improcedencia de ciertas inadmisiones a trámite. Así, en sus Sentencias de 17 de febrero de 2005 (núm. de recurso 795/2005) y de 1 de junio de 2006 (núm. de recurso 1080/2003) la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, anula resoluciones del TEAC de inadmisión a trámite de solicitudes de suspensión, entonces con otras garantías distintas del aval bancario, entendiendo que en los términos de los razonamientos del TEAC, éste debió admitir a trámite y pronunciarse sobre la procedencia o improcedencia de la suspensión.

Más radical, y mucho más discutible, es la postura del TSJ de Castilla-La Mancha, en su Sentencia 67/2006, de 10 de febrero. Para la Sala, en el marco del anterior artículo 76 del RPREA, no era necesario un pronunciamiento expreso sobre la suspensión antes de dictar providencia de apremio. Igualmente, entiende la Sala que la petición de suspensión impide iniciar la vía de apremio hasta que se decida sobre ella, “pero no suspende los efectos de la liquidación y la procedencia de su pago en periodo voluntario que transcurre aun solicitada la suspensión si ésta no se acuerda finalmente”. Esta postura es representativa de un criterio clásico favorable a la ejecutividad del acto impugnado y a la ausencia de efectos inmediatos derivados de la mera solicitud de la medida cautelar de suspensión. Sin embargo, en sus propios términos, la tesis es difícilmente aceptable en el marco del procedimiento económico-administrativo, cuando no viene respaldada siquiera por el artículo 46 del RGRVA. Por otro lado, ese criterio tradicional no tiene en cuenta para nada ni la peculiar naturaleza de los recargos del periodo ejecutivo, ni la conciliación entre ejecutividad y tutela judicial ni la evolución de la jurisprudencia tributaria, como vamos a ver a continuación.

De esta manera, debemos abordar a continuación la segunda de las cuestiones anunciadas, la relativa al régimen de esta suspensión sin garantías en el proceso contencioso-administrativo. Sin duda, esta suspensión es una medida cautelar posible a la luz de los artículos 129 y siguientes de la LJCA, una medida que podría adoptarse en cualquier momento del proceso, con independencia de las medidas cautelares adoptadas antes en vía administrativa. Como ha señalado el Tribunal Supremo, la apreciación por un juez o tribunal de la concurrencia de las circunstancias que permitirían adoptar la medida cautelar, como de las que hubieran exigido su adopción en un procedimiento económico-administrativo, sería una cuestión de hecho, que tendría limitado su examen en casación (STS de 26 de octubre de 2005, recurso de casación núm. 5729/2000, entre otras).

Ahora bien, raramente es en el proceso contencioso-administrativo donde se solicita esta medida por vez primera, salvo que se trate de un proceso de protección de los derechos fundamenta-

les. Así, los problemas han surgido al enlazar la situación en sede administrativa con el proceso judicial, bien porque, denegada la suspensión por el tribunal económico-administrativo se recurre esta decisión ante el órgano judicial competente, bien porque, concedida esa suspensión en vía administrativa, una vez desestimado el recurso o reclamación sobre la cuestión de fondo, surge la recurrente cuestión de la continuidad de la suspensión una vez trasladado el debate procesal a sede judicial.

Veamos el primero de estos dos problemas. Una vez desestimada la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, esta decisión agota al respecto la vía administrativa y el reclamante puede interponer contra ella el oportuno recurso contencioso-administrativo. Se produce así una escisión del debate procesal: queda en el tribunal económico-administrativo la cuestión de fondo, que además puede ser susceptible de alzada, y se traslada a un órgano judicial la impugnación exclusivamente de la procedencia de la suspensión. En este segundo proceso, el recurrente puede, y coherentemente debe, solicitar la suspensión de la ejecución del acuerdo por el que se ha denegado la suspensión solicitada en vía administrativa, así como de la liquidación o acto administrativo impugnado inicialmente. Se produce así una multiplicación del debate en torno a esta medida cautelar, pues, mientras el órgano judicial decide sobre la procedencia de la suspensión en vía administrativa, se le solicita una medida cautelar jurisdiccional, consistente en anticipar, en suma, la suspensión del acto recurrido, mediante un recurso o reclamación aún pendiente de resolución administrativa.

Desde luego, es esta una situación compleja, cuyo tratamiento procesal merecería cierta reflexión. Pero, en definitiva, es el camino que debe seguirse para que un juez o tribunal se pronuncie por vez primera sobre la suspensión o no de la ejecución de un acto administrativo de naturaleza tributaria. La existencia de la vía económico-administrativa y la propia ejecutividad inmediata de estos actos conducen a esta compleja situación.

Pudiera pensarse que la medida cautelar jurisdiccional supone acceder a la suspensión solicitada, lo que no sería posible de acuerdo con una vieja y controvertida doctrina que rechazaría la suspensión cautelar de los actos negativos, con el argumento de que esa suspensión equivaldría a la concesión anticipada de lo pedido, en este caso la propia suspensión. Sin embargo, la existencia y duración del procedimiento económico-administrativo impiden que ocurra normalmente lo que sería más natural, es decir, que un juez o tribunal en un corto plazo se pronuncie sobre la ejecución de un acto en sede administrativa y jurisdiccional, teniendo ese mismo juez o tribunal la competencia sobre el tema de fondo. Aquí, los debates se separan materialmente y en la competencia de los diferentes órganos jurisdiccionales. De esta manera, rechazar de plano la suspensión cautelar en ese proceso sobre la denegación de la suspensión administrativa, privaría frecuentemente de contenido a este recurso, cuya resolución llegaría cuando ya se hubiese resuelto posiblemente la reclamación sobre la liquidación o cuestión principal. A lo más, el recurso sobre la suspensión serviría para validar o anular las medidas de ejecución adoptadas por la Administración, siempre que se aceptase, como defendemos, que la estimación del recurso y el reconocimiento de la procedencia de la suspensión administrativa, deberían suponer que esa misma sentencia reestableciese al recurrente en la situación que hubiera tenido en tal caso, con anulación de todas las medidas de ejecución posteriores, con independencia de los recursos dirigidos específicamente contra cada una de éstas que quedarían sin objeto.

Ahora bien, en esta compleja situación procesal queda aún por determinar la situación recaudatoria de la deuda mientras se adopta la propia medida cautelar. Por supuesto, antes de nada, hemos de advertir que esta situación surge siempre que se deniega la suspensión por un órgano administrativo, bien un órgano de recaudación bien un tribunal económico-administrativo. Con más frecuencia, el conflicto surge con ocasión de esta suspensión con dispensa total o parcial de garantías, pero puede aparecer también a raíz de la denegación de la solicitud de otro tipo de suspensión. Por lo tanto, cuanto digamos es predicable de cualquier situación procesal en la que se impugna la denegación de una solicitud de suspensión o, inclusive, la inadmisión a trámite de la misma.

Suponiendo que el acuerdo recurrido ha sido de denegación de la suspensión, ese acuerdo, según el propio artículo 42.2 del RGRVA, abre un plazo de pago en voluntaria de la deuda, hasta entonces cautelarmente suspendida. Si se recurre contra ese acuerdo y se solicita la medida cautelar de suspensión, hay que plantearse de inmediato si debe o no pagarse la deuda y si, en caso de falta de pago, la deuda entra en periodo ejecutivo y puede inclusive apremiarse sin que la Administración deba esperar a que exista una decisión judicial sobre la ejecución del acto inicial.

Alrededor de esta cuestión se ven con claridad las cuestiones que plantea la disyuntiva entre ejecutividad de los actos administrativos y justicia cautelar, así como las particularidades en este punto del ámbito tributario. La regulación del procedimiento económico-administrativo nada dice sobre este particular, sin que sea de aplicación aquí el artículo 233.8 de la LGT pues no ha habido suspensión ni existen garantías ni nos hallamos ante sanciones tributarias. En consecuencia, la Administración puede entender, y entiende, que procede el cobro de la deuda y el inicio del periodo ejecutivo y, en su caso, del procedimiento de apremio, sin esperar a la decisión judicial sobre la suspensión y sin perjuicio de los efectos que pudieran resultar de ésta. En este sentido puede verse la reciente Resolución del TEAC de 17 de enero de 2006 (resolución núm. 00/3476/2004)¹⁵. Este criterio administrativo tendría tres razones a su favor. En primer lugar, el propio principio de ejecutividad y su consecuencia, que no es otra que la posibilidad de ejecutar un acto administrativo aunque penda sobre él la decisión sobre su suspensión. En segundo lugar, aplicada la LJCA, sin especialidades tributarias, las medidas cautelares se llevan a efecto desde que se adoptan, sin perjuicio de sus consecuencias sobre la ejecución practicada. Es más, el artículo 133.2 de la LJCA, expresamente, dispone que la medida cautelar no se llevará a efecto hasta que se constituya la caución exigida o conste el cumplimiento de las medidas acordadas para evitar o paliar los efectos que se deriven de la medida cautelar. En tercer lugar, el inicio del periodo ejecutivo y el comienzo del procedimiento de apremio serían una pura consecuencia, automática, de lo anterior.

Sin embargo, a la vista además de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pensamos que este criterio es cuestionable. Y lo es también por tres razones.

En primer lugar, la doctrina del Tribunal Supremo, en procesos inclusive de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, ha entendido que la ejecución inmediata de un acto de naturaleza tributaria, mientras se debate en sede judicial por vez primera sobre su suspensión, sería contraria al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ex artículo 24 de la Constitución. Decisiones son en este punto las Sentencias de 31 de diciembre de 2001 (Sección Quinta) y de 24 de noviembre de 2004 (Sección Séptima; recurso de casación núm. 3071/2001). En la primera de estas sentencias, la Sala extrae del artículo 24 de la Constitución la consecuencia de un derecho a la tutela cautelar, “por lo que es lógico concluir —dice la Sentencia— que si el Tribunal puede suspender la ejecución de los actos administrativos, el Ayuntamiento no puede proceder a esa ejecución hasta que el Tribunal se haya pronunciado sobre esa medida”.

En la de 24 de noviembre de 2004, en un proceso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, la Sala es más clara. El TEAR de Aragón había denegado una suspensión sin garantías, recurriendo la entidad ante el TSJ de esa Comunidad. La Sala de Zaragoza acordó la suspensión cautelar solicitada, condicionada a la prestación de garantías. Recurrió en súplica la entidad y luego en casación frente a estas resoluciones. Pero, entretanto, la Administración tributaria procedió simplemente a requerir a la entidad el pago de la deuda. Frente a este requerimiento, la entidad recurrió directamente ante el TSJ de Aragón, el cual desestimó el recurso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, por entender que esa cuestión debía debatirse en la sede jurisdiccional que entendía de la suspensión de los actos impugnados. Recurriendo en casación la entidad, el Tribunal Supremo estima este recurso.

El Alto Tribunal parte de la doctrina contenida en las Sentencias del Tribunal Constitucional 66/1984 y 78/1996, concluyendo que “el derecho a la tutela judicial se satisface cuando, antes de la ejecución, se permite someter a la decisión de un tribunal la ejecutividad, para que este resuelva sobre la suspensión. Y que, por tanto, se vulnera ese derecho fundamental, no cuando se dictan actos que gozan de ejecutividad, sino cuando, en relación a los mismos, se inician actos materiales de ejecución sin ofrecer al interesado la posibilidad de instar judicialmente la suspensión de esa ejecutividad”. Por lo tanto, el requerimiento de pago de la Dependencia de Recaudación habría vulnerado ese derecho, en la medida que se produjo antes de la primera decisión judicial sobre la suspensión. Porque, la Sala añade lo siguiente y fundamental:

“*Séptimo.*—No obstante lo anterior, conviene aclarar que el derecho a la tutela judicial efectiva por lo que hace a la ejecutividad de los actos administrativos, lo que exige es permitir al particular inte-

¹⁵ En este sentido, pueden verse también los apartados 4.3.2 y 5.4.2 de la instrucción tercera, de la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo.

resado someter a un órgano judicial esa ejecutividad para que frente a ella pueda adoptar medidas cautelares. Pero no impone paralizar la posibilidad de ejecutar el acto administrativo dotado de ejecutividad hasta tanto se dicte sentencia en el proceso judicial donde se impugno dicho acto.

Esto último equivaldría a negar en términos absolutos la ejecutividad de los actos administrativos que, no solo está legalmente reconocida, sino que esta directamente relacionada con el principio de eficacia que para la actuación de la Administración pública proclama el artículo 103 de la Constitución.”

Recientemente, la misma Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado una Sentencia en la que con toda claridad exige esa paralización cautelar, a raíz de una solicitud de suspensión en sede judicial. Se trata de la Sentencia de 23 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 1846/2002). En el caso de un requerimiento de obtención de información, suspendido en vía económico-administrativa y cuya suspensión se solicita y se deniega en el proceso contencioso-administrativo, se plantea la posibilidad de sancionar a la entidad por no facilitar la información mientras la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncia sobre la suspensión. El Tribunal Supremo contesta rotundamente que el artículo 24 de la Constitución española impide que la Administración proceda a la ejecución de un acto administrativo que ha agotado la vía administrativa pero que ha sido impugnado jurisdiccionalmente, con solicitud de su suspensión. Sólo cuando esa suspensión es denegada, y está debidamente notificada esta denegación, es posible la ejecución pendiente.

Por lo tanto, de acuerdo con esta doctrina, primer argumento contra aquel criterio administrativo, recurrida la denegación de una suspensión sin garantías y solicitada la medida cautelar de suspensión en sede jurisdiccional, la Administración no puede actuar mientras pende la decisión del juez o tribunal en esa pieza separada. Rechazada la suspensión cautelar, la ejecutividad del acto recobra toda su vigencia, con independencia de la sentencia que en su día recaiga sobre la procedencia de esa suspensión administrativa. Lo mismo cabría decir de los efectos de un eventual recurso de casación contra el auto que hubiese denegado la medida cautelar de suspensión. Y conviene recordar que el Tribunal Constitucional ha reiterado recientemente su doctrina sobre los términos de compatibilidad entre la ejecutividad de los actos administrativos y el derecho a la tutela judicial efectiva. En su Sentencia 243/2006, de 24 de julio de 2006, el Tribunal Constitucional vuelve a recordar que este derecho fundamental queda salvaguardado siempre que la ejecutividad del acto impugnado se entienda de forma que no se menoscabe la posibilidad de solicitar y obtener de los Tribunales la suspensión cautelar de aquel.

La segunda razón por la cual entendemos que el criterio de la Administración es cuestionable procede de la propia naturaleza de los recargos del periodo ejecutivo e inclusive del procedimiento de apremio. Frecuentemente, lo que en realidad se discute no es tanto la validez de las medidas de ejecución adoptadas para asegurar o llevar a cabo el cobro de la deuda, sino el mero devengo del recargo, antes llamado siempre de apremio. Y estos recargos del periodo ejecutivo no son verdaderas medidas de ejecución. Como decía la Sentencia de 10 de diciembre de 2003 (recurso de casación núm. 5317/1998), estos recargos tienen más de medida frente al contribuyente que no paga debiendo hacerlo, de suerte que, si la razón de ser de la suspensión es evitar los perjuicios que se derivarían de la ejecución, estos perjuicios serían inevitables si se entendiera que el contribuyente puede ser obligado a pagar mientras se resuelve la solicitud de suspensión del pago de la deuda y además incrementada la deuda con el recargo de apremio. Si pudiera entenderse que, aprovechando el lapso temporal entre el fin de la vía económico-administrativa y la adopción de la medida cautelar de suspensión, cabría proceder al cobro de la deuda, se haría en realidad inoperante el derecho del recurrente a la justicia cautelar.

A nuestro juicio, supone una interpretación desproporcionada de la ejecutividad aquella que conduce a un inevitable devengo de los recargos del periodo ejecutivo mientras se discute sobre la suspensión. En términos constitucionales, esa desproporción conduce a un menoscabo de las posibilidades de obtener la medida cautelar solicitada que hace esa concepción de la ejecutividad contraria al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, de acuerdo con el artículo 24 de la Constitución.

Finalmente, como tercera razón, consideramos que, si la Administración debe defender el aseguramiento de la deuda, ello no puede conducir al inicio automático del periodo ejecutivo, dando lugar a esa inoperancia práctica de la suspensión cautelar, que llevaría siempre aparejado el de-

vengo de un recargo del periodo ejecutivo. Por el contrario, en los procedimientos administrativos y en el propio debate de la pieza de medidas cautelares, los órganos de la Administración tributaria o su representación procesal pueden y deben adoptar o solicitar del juez o tribunal las medidas que procedan para evitar que la suspensión cautelar inicial o la medida cautelar que acuerde esta suspensión puedan poner en peligro el futuro cobro de la deuda.

Por lo tanto, entendemos que el mejor remedio para esta cuestión pasa por aceptar que el periodo ejecutivo, como tal, no puede iniciarse mientras no exista una primera decisión judicial sobre la suspensión, aunque esta haya sido denegada por un tribunal económico-administrativo. Entretanto, la Administración podrá adoptar las medidas cautelares que procedan, conforme al artículo 81 de la LGT, o solicitar estas medidas del juez o tribunal. Por ello mismo, no pensamos que aporte una solución correcta la tesis favorable al inicio automático del periodo ejecutivo, con todos sus efectos, sin perjuicio de la anulación de lo actuado si el juez o tribunal acceden a la suspensión solicitada. Y tampoco entendemos que para resolver una cuestión recurrente deba acudir a un remedio procesal previsto con otra finalidad como serían las medidas provisionales del artículo 135 de la LJCA, a las que no obstante podrá acudir cuando las circunstancias particulares del caso lo exijan.

Si este es nuestro criterio en el caso de denegación de la suspensión, con mayor razón entendemos que procede la continuidad de la suspensión, cuando esta ha sido concedida por el tribunal económico-administrativo y mientras se sustancia la medida cautelar tras el oportuno recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria de la reclamación contra la liquidación. Es este el segundo de los problemas que antes anunciábamos, como planteados por la suspensión sin garantías en el proceso contencioso-administrativo.

Ciertamente, ni el artículo 233 ni el 161, ambos de la LGT, resuelven esta cuestión y por ello mismo surge el problema. El artículo 233.8 condiciona la continuidad de la suspensión a la existencia de garantías. Si la suspensión en vía administrativa se acordó sin garantía, o con su dispensa parcial, podría entenderse que nos hallaríamos fuera del ámbito del artículo 233.8. En consecuencia, volveríamos a la tan manida cuestión. En el mejor de los casos, podrá pensarse que la interposición del recurso contencioso-administrativo, con solicitud de suspensión, dentro del plazo de pago en voluntaria, impediría que la deuda entrase en periodo ejecutivo, siempre que hubiese un posterior auto de suspensión. Si la interposición se produjese vencido el plazo de pago en voluntaria, el auto de suspensión paralizaría el inicio o la continuidad del procedimiento de apremio. Inclusive, pudiera pensarse que la mera interposición del recurso no impediría la continuación de las actuaciones de ejecución, sin perjuicio de la posible retroacción de los efectos de la suspensión judicial al momento de aquella solicitud de suspensión. Como también podría entenderse, aplicando en puridad la LJCA, que no habría suspensión alguna mientras el juez o tribunal no adoptase esta medida cautelar, con los efectos que determinase, y la comunicase a la Administración, así como también que, rechazada la suspensión, quedarán confirmadas todas las medidas de ejecución anteriores, incluidas las derivadas del mero inicio automático del periodo ejecutivo. En suma, ni habría suspensión cautelar inmediata por la solicitud de suspensión ni, lo que es más importante, por la previa suspensión en vía administrativa, sino que debería solicitarse en sede judicial como una medida cautelar inmediata, conforme al artículo 135 de la LJCA.

Este es el parecer del propio TEAC en su Resolución de 26 de julio de 2006 (núm. de resolución 00/2533/2003). En este caso, había mediado la suspensión sin garantías en el procedimiento económico-administrativo; la Audiencia Nacional, finalmente, concedió la suspensión con garantía hipotecaria. Ello no impidió la ejecución de la resolución económico-administrativa. Aunque el TEAC parte del desconocimiento de la solicitud de suspensión por la Administración, termina centrándose en los efectos de la suspensión acordada y dando a entender que sólo a partir de la recepción de la comunicación prevista en el artículo 134 de la LJCA quedaría suspendida la ejecución, sin perjuicio de lo que la propia Sala disponga en ejecución de la medida cautelar adoptada.

Por las mismas razones expuestas antes, en caso de denegación de la suspensión, con mayor razón ahora, pensamos que esta interpretación, aunque pueda tener apoyo en la literalidad de las disposiciones relativas a las medidas cautelares en la LJCA, no parece la más lógica y conforme con los principios de nuestro ordenamiento. Existiendo un plazo para iniciar el proceso y solicitar la suspen-

sión, no parece adecuado que pueda iniciarse el periodo ejecutivo mientras ese plazo no ha transcurrido y ha caducado la posibilidad de que el interesado acuda al órgano jurisdiccional y solicitar de él la medida cautelar. La solicitud de suspensión ante un órgano jurisdiccional debe suponer una suspensión cautelar inmediata de la recaudación de la deuda, sin perjuicio de que la propia Administración tributaria o su representación procesal, de acuerdo con el artículo 131 de la LJCA, puedan solicitar de ese órgano jurisdiccional la adopción de cualquier posible medida dirigida a asegurar el cobro de la deuda o esta sea adoptada en el marco del artículo 81 de la LGT, debiendo ser convalidada o levantada en sede judicial. Lo contrario iría en contra del principio de tutela judicial efectiva e ignoraría pronunciamientos de nuestro Tribunal Supremo tan claros como los contenidos en sus ya citadas Sentencias de 3 de julio de 1999, 31 de diciembre de 2001, 10 de diciembre de 2003 o 24 de noviembre de 2004, así como en la más reciente de 16 de marzo de 2006 (recurso de casación núm. 7705/2000).

No obstante, es necesario reconocer que muchas de las dudas planteadas nacen del tratamiento de estas cuestiones en el ámbito del Derecho Administrativo y del proceso contencioso-administrativo no tributario. Nuestro Derecho Administrativo no ofrece una solución clara a las cuestiones que plantea la justicia cautelar, razón por la cual puede sostenerse que el principio de ejecutividad demanda sin más la ejecución del acto mientras no exista una medida cautelar judicial que explícitamente impida esa ejecución. El ordenamiento tributario es pionero en cuanto a la justicia cautelar. Esta realidad se pone de relieve en decisiones como la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2003 (RG 00/00656/2003). En el supuesto de una sanción administrativa no tributaria, el TEAC se ampara en la redacción del artículo 133 de la Ley Jurisdiccional para entender que los efectos de la medida cautelar sólo se producen una vez prestada la garantía exigida por el órgano jurisdiccional, pudiendo entretanto la Administración iniciar la vía de apremio. Sin embargo, si esta interpretación fuese cierta, cosa que no pensamos en términos generales, cualquier solicitud de suspensión jurisdiccional conduciría inexorablemente al devengo de un recargo del periodo ejecutivo cuando no al apremio de la deuda controvertida, puesto que la medida cautelar llegaría siempre transcurrido el periodo voluntario de pago, con el devengo del consiguiente recargo, y posiblemente iniciada ya la vía de apremio. Por ello, no parece que sea respetuosa con los principios generales de nuestro ordenamiento una interpretación que conduce a este resultado, sin necesidad para evitarlo ni de acudir a las medidas provisionales del artículo 135 de la Ley Jurisdiccional ni de recordar que el artículo 133 de la Ley Jurisdiccional alude en términos genéricos más a la consumación de la medida cautelar que a los efectos temporales que forman parte del contenido de la misma y deben siempre impedir el devengo inevitable de recargos mientras se discute la misma suspensión.

6. ALGUNAS CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA SUSPENSIÓN COMO MEDIDA CAUTELAR EN UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, la suspensión de un acto de naturaleza tributaria, a raíz de un recurso contencioso-administrativo, va a aparecer como una medida cautelar, otorgada de acuerdo con los artículos 129 y siguientes de la LJCA, a solicitud de cualquiera de los recurrentes o demandantes. La resolución judicial acordando la suspensión adoptará forma de auto, sin perjuicio de que una providencia posterior declare la constitución y suficiencia de la caución o garantía, y recaerá en pieza separada de carácter incidental, con audiencia de la parte contraria, o de las demás partes que haya, de acuerdo con el artículo 131 de la LJCA.

Ya hemos ido analizando a lo largo de estas líneas algunas cuestiones que plantea la suspensión como medida cautelar jurisdiccional, principalmente en su enlace con la situación de la deuda en el previo procedimiento económico-administrativo o respecto de temas como la suspensión de las sanciones o la concesión de la suspensión sin garantías. Ahora, hemos de completar el examen de esta medida cautelar aludiendo a otras cuestiones más específicas. En concreto, querríamos hacer referencia a tres problemas, relativos, el primero, a la formalización de los avales o garantías

ante el juez o tribunal de lo contencioso-administrativo; el segundo, a la trascendencia de la estimación parcial del recurso o reclamación administrativos previos; y el tercero, a la posible interposición del recurso contencioso-administrativo por la Administración autora del acto. A estos tres problemas, añadiremos finalmente otra cuestión, como es la relativa a la posible adopción de medias cautelares en la tramitación de un incidente de ejecución.

Por lo que se refiere al primero de los problemas señalados, se trata de una cuestión eminentemente práctica, si bien afecta también indudablemente a la certeza de la validez y suficiencia de la garantía constituida. De acuerdo con el artículo 133 de la LJCA, la medida cautelar puede condicionarse a la presentación de caución o garantía que asegure el posible cobro futuro de la deuda. En este punto, pueden surgir dos situaciones distintas según que existiere ya una garantía constituida como consecuencia de una previa suspensión en vía administrativa o, por el contrario, esa garantía se constituya por vez primera ahora para amparar el pago de la deuda. Tradicionalmente, en la mayoría de los casos existía una continuidad en el proceso de la suspensión automática administrativa, que presuponía la existencia de un aval o garantía ante el órgano de recaudación. Sin embargo, el régimen de la suspensión de las sanciones tributarias puede hacer que proliferen los supuestos de constitución por vez primera de la garantía para servir en la pieza de medidas cautelares del proceso contencioso-administrativo dirigido contra esa sanción.

Existiendo una garantía para amparar la suspensión en la vía administrativa, reposición o reclamación económico-administrativa, la práctica forense venía atendiendo a la redacción de ese aval, certificado de seguro de caución o, inclusive, escritura de constitución de la garantía real. Si el documento que recogía la garantía preveía que aquella extendía sus efectos al posible proceso jurisdiccional posterior, los jueces y tribunales solían aceptar como justificante para acreditar la existencia de esa garantía, un certificado del órgano de recaudación o del órgano administrativo a cuya disposición estuviese esa garantía, en el cual se manifestase expresamente esa extensión de los efectos de la garantía al proceso posterior. Esa práctica permitía en ocasiones que fuese un certificado de la entidad avalista o aseguradora, sobre la vigencia y extensión de la garantía, o exigía ambos certificados.

No obstante, inclusive existiendo esa garantía previa, algunos jueces o salas exigen en ocasiones un bastanteo específico y judicial de esta garantía, lo cual complica la terminación de la pieza de medidas cautelares.

Cuando la garantía ya constituida no extiende sus efectos al proceso posterior, es obviamente necesaria la constitución de una nueva garantía con validez para asegurar el pago de la deuda suspendida en sede jurisdiccional. En tal caso, normalmente, la nueva garantía se aportaría a la Sala o al Juzgado, sin perjuicio de su ejecución por el procedimiento administrativo de apremio llegado el caso, si bien pudiera ser que dichas Sala o Juzgado aceptasen o indicasen que la garantía se aportase ante la Administración. Acreditada la garantía en autos, debe devolverse al recurrente la garantía anterior, sustituida por la que ahora consta en autos para asegurar el pago de la deuda, en su caso, cuando se levante la medida cautelar por haber recaído sentencia y haber alcanzado esta firmeza.

La constitución de esta nueva garantía es desde luego necesaria cuando no ha existido garantía alguna como consecuencia de la previa suspensión administrativa de la deuda. Así puede suceder en el caso de sanciones, suspendidas automáticamente en vía administrativa sin necesidad de garantía.

Cuando deba formalizarse una nueva garantía, por insuficiencia o inexistencia de una anterior, surge la cuestión de cómo bastantear esa garantía. Como sabemos, en el caso de los avales de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, la Agencia Tributaria dispone de un procedimiento específico para su validación, mediante un código NRC, regulado hoy por la Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de dicha Agencia Tributaria. No siendo aplicable ese procedimiento fuera de la Agencia Tributaria, habrá que estar a lo que resulte del auto que otorgue la medida cautelar, como habría que estar a la normativa propia o la práctica de la Administración actuante. Así, cabe que se exija o baste la formalización ante fedatario público de la garantía, acreditando el fedatario la capacidad de los otorgantes del aval o seguro de caución, o que se adopten otras medidas como el exhorto judicial para que por los juzgados de lo contencioso administrativo del domicilio del avalista se proceda al bastanteo de la garantía, compareciendo ante ellos un representante con poder suficiente del avalista.

El segundo de los problemas a los que aludíamos antes es el relativo a la trascendencia en el proceso de una estimación parcial en sede administrativa. En realidad, el problema en este caso surge de la interpretación que algunos órganos jurisdiccionales dan a los efectos de esa estimación parcial. Razonablemente, cabría entender que la estimación parcial del recurso o reclamación administrativa no altera sustancialmente la continuidad de la suspensión ya existente o la concesión de esa suspensión como medida cautelar en el proceso. La estimación parcial es respondida por la interposición del recurso con solicitud de suspensión de la ejecución tanto del acto inicial como de la propia resolución del recurso o reclamación. Si esa estimación parcial queda ya fuera del debate procesal, la nueva suspensión debe únicamente afrontar una cuestión de reducción proporcional del importe cubierto por las garantías aportadas para la suspensión, de tal modo que la resolución parcialmente estimatoria se ejecutará provisionalmente a los solos efectos de determinar el importe subsistente de la obligación tributaria y el consiguiente del importe de las garantías.

Los artículos 66 y 67 del RGRVA apoyan esta interpretación. El apartado primero del artículo 66 prevé que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. Es decir, hay una extensión de la suspensión del acto inicial a la resolución que parcialmente lo confirma. A continuación, el artículo 67 dispone que, en los supuestos de estimación parcial, si esta resolución no puede aún ser ejecutada, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. A estos efectos, se practicará una cuantificación de la obligación que resultaría de la ejecución de la resolución parcialmente estimatoria, a fin de determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente. En suma, la medida cautelar judicial se adopta a raíz de la interposición del recurso jurisdiccional, respecto del acto inicial y de la resolución del recurso o reclamación administrativos, sin perjuicio de la reducción proporcional de las garantías. Por otra parte, aun suponiendo esta reducción parcial un acto de ejecución de la resolución administrativa del recurso o reclamación, no se entiende propiamente como tal, al menos a los efectos de hacer aconsejable la ampliación a este acto de ejecución del recurso contencioso-administrativo interpuesto, de acuerdo con el artículo 36 de la LJCA.

Sin embargo, algunos órganos judiciales entienden que esa estimación parcial impide hablar de ejecución de un acto administrativo que ha sido parcialmente anulado. En consecuencia, solicitada la suspensión, tras interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo, rechazan la adopción de la medida cautelar mientras no se ejecute la resolución parcialmente estimatoria, dando lugar a un acto administrativo corregido susceptible de suspensión. En este contexto, inexistente cualquier medida cautelar de suspensión, la Administración debe proceder a esa ejecución, de la resolución del previo recurso administrativo, y el interesado debe ampliar el recurso contencioso-administrativo a ese acto de ejecución y solicitar en ese momento la adopción de la medida cautelar de suspensión. En realidad, este criterio complica bastante los procedimientos afectados y conduce a una duda trascendente sobre la propia posibilidad de ampliar el proceso a ese acto de ejecución sin agotar antes la vía administrativa o económico-administrativa, respecto de ese acto dictado por la administración gestora en ejecución de un recurso o reclamación administrativa. A pesar de ello, este criterio encuentra apoyo en las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2004 (recurso de casación núm. 5928/1999) y de 15 de febrero de 2005 (recurso de casación núm. 6793/1999). En estas Sentencias el Alto Tribunal vino a aceptar que, anulada parcialmente una liquidación, esta dejaba de existir en el mundo del derecho y no cabía propiamente hablar ya de su ejecución ni de su suspensión.

El tercero de los problemas que queríamos plantear era el relativo a la situación de estimación total de la reclamación económico-administrativa, con recurso de una Administración autonómica, o local, habiendo estado suspendido el acto de aplicación de los tributos. Como es sabido, la propia Administración del Estado no puede recurrir contra una resolución económico-administrativa, sin perjuicio de la posible declaración de lesividad de aquella, de acuerdo con el artículo 218 de la LGT. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional y la del Tribunal Supremo han reconocido legitimidad a otra Administración pública para recurrir una resolución económico-administrativa desfavorable para sus intereses, bien por ser la autora del acto impugnado o bien por tener un interés en la subsistencia de aquel. Así puede suceder en el caso de reclamaciones relativas a tributos cedidos cuando un tribunal económico-administrativo del Estado estima una reclamación interpuesta contra un acto

de una Administración autonómica. Algo parecido podría suceder en el terreno de las reclamaciones contra determinados actos de gestión censal en tributos locales.

Estimada una reclamación económico-administrativa en única o segunda instancia, termina la suspensión propia de esa vía, solicitada en su día por el obligado tributario reclamante. Si esa resolución económico-administrativa es recurrida por otra Administración afectada, la cuestión que se plantea es si esta Administración ahora recurrente puede solicitar la suspensión de la resolución recurrida y en qué términos. Para comprender la cuestión hemos de tener en cuenta que esa Administración recurrente solicitará en realidad que se mantengan los términos de la suspensión existente en la vía económico-administrativa; es decir, que se suspenda la ejecución de la resolución económico-administrativa y, en consecuencia, se mantenga la ejecutividad del acto inicial, con su suspensión condicionada al mantenimiento de la garantía aportada en vía económico-administrativa. La Administración recurrente esta exonerada como tal de aportar cualquier caución. De esta forma, la situación que se crea es semejante a la que surge cuando se interpone recurso de alzada contra una resolución económico-administrativa estimatoria, con la diferencia de que, en este caso, la cuestión es si continúa o no la misma suspensión obtenida por el obligado tributario en primera instancia.

En el supuesto de recurso por una Administración distinta, parece evidente que la recurrente puede solicitar esa medida cautelar, para asegurar la eficacia de la sentencia que recaiga en su día, de acuerdo con el artículo 129 de la LJCA. También parece evidente que, como tal, esa suspensión no enlaza con la propia del procedimiento económico-administrativo. Y, especialmente, debemos advertir que la suspensión que se pretende supone en realidad mantener la ejecutividad plena de un acto que carece de una apariencia de buen derecho favorable, en la medida en la cual ha sido anulado por un tribunal económico-administrativo, aunque no sea firme la resolución de éste último. Con estos parámetros, entendemos que esa medida cautelar sólo debería proceder cuando, sea por el motivo que sea, la resolución del tribunal económico-administrativo carezca de esa apariencia de buen derecho o existan otras razones que exijan claramente la adopción de medidas cautelares que aseguren el buen fin del proceso. En ningún caso, esa medida cautelar debe otorgarse como una prolongación de la suspensión habida en el procedimiento económico-administrativo como si la resolución estimatoria no hubiera existido o no fuese ejecutiva mientras no alcance firmeza, a diferencia del acto inicial.

Finalmente, la suspensión en materia tributaria, en el proceso contencioso-administrativo, plantea la cuestión de su posible adopción con ocasión de la tramitación de un incidente de ejecución. Igual cuestión puede plantearse en relación con la ejecución de resoluciones económico-administrativas. El artículo 109 de la LJCA nada dice sobre la posibilidad de que se solicite la suspensión al promover un incidente de ejecución contra un acto de una administración tributaria dictado en supuesta ejecución de un fallo. Sin embargo, pensamos que el artículo 129 de la misma LJCA abre la puerta a la posible adopción de esas medidas en este estado del proceso.

Tampoco dispone nada expresamente el artículo 68 del RGRVA sobre la posible suspensión del acto de ejecución en el incidente que se plantee ante un tribunal económico-administrativo. Aquí la solución resulta más compleja dada la estructura competencial de la suspensión en este procedimiento. Dada la naturaleza de este incidente, pensamos que no deberían trasladarse mecánicamente las normas sobre la suspensión, incluyendo las relativas a la suspensión automática. Pero asimismo creemos que el tribunal ante el que se plantee el incidente de ejecución debe estar habilitado para suspender cautelarmente el acto de ejecución. Inclusive, cabría entender que, especialmente cuando esté garantizada la deuda, el planteamiento del incidente de ejecución impide el inicio del periodo ejecutivo y del subsiguiente procedimiento de apremio, mientras el tribunal competente no se pronuncie sobre la conformidad del acto de ejecución con el fallo ejecutado. En este sentido se pronunció el TSJ de Castilla y León en su Sentencia 405/2004, de 20 de septiembre de 2004.

En cambio, el artículo 233.11 de la LGT prevé expresamente que no procede suspensión alguna en el caso de actos objeto de un recurso extraordinario de revisión. Hay que entender que la LGT se refiere al recurso extraordinario de revisión recogido en el artículo 244 de la misma ley. Sin embargo, surge la duda de la posible suspensión del acto en los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de declaración de lesividad. La LGT guarda silencio. Lo mismo hace el RGRVA. En cambio, el artículo 104 de la LRJyPAC sí admite esta suspensión en los procedimientos de revisión de oficio.

7. TERMINACIÓN DE LA SUSPENSIÓN

De acuerdo con el artículo 233.7 de la LGT, la duración de la suspensión viene presidida por el principio de continuidad o de mantenimiento de la suspensión acordada en vía administrativa. De esta forma, la suspensión acordada en el recurso de reposición puede extender sus efectos al procedimiento económico-administrativo, siempre que se haya acordado aquella con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa, como recuerda el artículo 39.1 del RGRVA. Asimismo, la suspensión recaída en vía económico-administrativa se mantiene durante la tramitación del procedimiento en todas sus instancias. Como señala RUIZ TOLEDANO, hay que entender que la suspensión continúa igualmente en caso de interposición del recurso de anulación al que se refiere el artículo 239.6 de la LGT¹⁶.

En sentido contrario, esa continuidad parece suponer que, planteada la suspensión en cualquier momento del procedimiento económico-administrativo, no puede reiterarse esta solicitud, salvo, posiblemente, que esa nueva solicitud se base en un cambio de las circunstancias que ahora permiten acceder a la suspensión que se solicita. El TEAC en Resolución de 19 de abril de 2006 (núm. de resolución 00/4301/2005) acuerda el archivo de la solicitud de suspensión vinculada a un recurso de alzada, cuando el recurrente había ya solicitado esa suspensión sin garantías en la primera instancia y el TEAR no la había admitido a trámite.

En consecuencia, la suspensión termina, normalmente, cuando hay una resolución o sentencia firme que pone fin al procedimiento administrativo o judicial del que la suspensión es consecuencia. Ello es así con independencia de la problemática particular que surge en los casos de suspensión sin garantías en el procedimiento económico-administrativo, cuando se accede luego al proceso contencioso-administrativo, como ya hemos tenido ocasión de comentar.

De acuerdo con el artículo 66 del RGRVA, la existencia de una resolución en el procedimiento económico-administrativo abre tres posibles situaciones, desde la perspectiva del cumplimiento o ejecución de esa resolución y del régimen de la suspensión. Este régimen deberá extenderse a la suspensión ya producida en sede judicial, teniendo en cuenta que el artículo 70 del RGRVA dispone que la ejecución de las resoluciones judiciales se efectuará de acuerdo con las normas del propio RGRVA, en tanto estas no se opongan a lo previsto en la LJCA y en la propia resolución a ejecutar.

En primer lugar, si la resolución es totalmente estimatoria, su ejecución se limitará a la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado, con devolución de las garantías aportadas o de los ingresos efectuados, con los consiguientes intereses de demora. Por supuesto, si cupiera recurso de alzada o jurisdiccional contra esa resolución, debería estarse a los efectos de esa alzada sobre la suspensión, de los que luego hablaremos, o a lo que se acuerde en la pieza de medidas cautelares del recurso contencioso-administrativo.

En segundo lugar, si la resolución es totalmente desestimatoria y confirma el acto impugnado, habiendo mediado la suspensión de este último, en periodo voluntario de ingreso, el artículo 66.6 del RGRVA advierte que la notificación de la resolución abre los plazos para ese ingreso, de acuerdo con el artículo 62.2 de la LGT. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución lleva a la continuación o al inicio del procedimiento de apremio, según se hubiese notificado o no la providencia de apremio, con anterioridad a la fecha en que hubiese surtido efectos la suspensión.

Esta regla del apartado 6, del artículo 66 del RGRVA, exige algunas aclaraciones. El Tribunal Supremo, en Sentencias de 28 de octubre de 2005 (recurso de casación núm. 6297/2000) y de 27 de septiembre de 2006 (recurso de casación núm. 6782/2001) entendió que, desestimada una reclamación económico-administrativa, la Administración no podía proceder directamente a notificar la providencia de apremio de la deuda que había estado suspendida, sino que estaba obligada antes a notificar al interesado el fin de la suspensión y el plazo para el ingreso en periodo voluntario. Dice el Alto Tribunal

¹⁶ Ver en RUIZ TOLEDANO; J. I.; *op. cit.*, pág. 575.

en la primera de sus Sentencias, a la que se remite la segunda, que esta misma es la solución adoptada por el artículo 20.8 del RGR anterior, con ocasión de su reforma por obra del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo. Sin embargo, esto último no es exacto pues dicho precepto preveía más bien que la resolución del recurso o reclamación se notificara ya con expresión del plazo en el que debía ser satisfecha la deuda. Esta misma idea debe entenderse implícitamente contenida en el artículo 66.6 del actual RGRVA, de forma que la notificación de la resolución desestimatoria abre los plazos de ingreso si esa notificación advierte expresamente de este efecto y de tales plazos, como sucede en la práctica administrativa. Por el contrario, la notificación de una sentencia o resolución judicial no abre esos plazos en la medida que su notificación no advierte de esos efectos, de modo que la Administración deberá proceder a ejecutar la sentencia requiriendo el pago de la deuda confirmada.

Una segunda aclaración sería la relativa a los efectos de la terminación de una suspensión recaída cuando la deuda se hallaba en periodo ejecutivo. Siendo posible la suspensión en cualquier momento del procedimiento, esa suspensión afecta a la obligación tributaria en el estado en que se hallare, sin que la Administración pueda continuar de modo alguno las actuaciones para el cobro de la deuda, una vez esta suspendida, ni liquidar los recargos del periodo ejecutivo. Es más, si la suspensión se produce antes de transcurrido el periodo de pago al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, el recargo que proceda dependerá de cuando se pague la deuda, una vez alzada la suspensión. Ahora bien, terminada la suspensión, el deudor podría pagar la deuda con las consecuencias recaudatorias habidas cuando la suspensión produjo sus efectos y la resolución del recurso o reclamación debería advertir concretamente de estas consecuencias. Si, entonces, se había notificado ya la providencia de apremio, el deudor debería poder pagar la deuda con el recargo de apremio reducido, durante el plazo al menos que restara del previsto en el artículo 62.5 de la LGT o, mejor aun, a pesar del silencio normativo en este punto, en el plazo del artículo 62.5 abierto por la notificación de esa resolución desestimatoria. Si no se hubiese notificado la providencia para cuando la suspensión produjo sus efectos, el deudor podría pagar con el recargo ejecutivo mientras la Administración no notificara la providencia de apremio y la Administración podría proceder a esta notificación directamente, sólo cuando la resolución del recurso o reclamación advirtiera de esta circunstancia. Si fuese judicial la resolución a ejecutar, la Administración debería requerir del deudor el pago de la deuda en ejecutiva, advirtiéndole de los recargos devengados y de los que se devengarían de no efectuar el ingreso. A pesar del silencio del RGR y del RGRVA, pensamos que la Administración debería conceder un plazo para el pago de la deuda, tal vez el del artículo 62.5 de la LGT, antes de iniciar o continuar el procedimiento de apremio.

La tercera situación posible sería la derivada de una resolución parcialmente estimatoria. Claramente, una resolución de este tipo no abre plazo alguno de ingreso, pues antes de nada la Administración debe proceder a ejecutarla reformando el acto anulado y sustituyéndolo por otro. Terminada la suspensión, esa ejecución supone la notificación de la nueva liquidación o acto para el ingreso en periodo voluntario de la deuda resultante. El artículo 66.3 de RGRVA advierte únicamente que, cuando la resolución deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del mismo. En este caso, no sólo se mantiene el acto inicial sino, lo que es más importante, los actos de recaudación realizados, tales como embargos o cobros, sin perjuicio de su adaptación. Además, en cualquier caso de estimación parcial, la garantía aportada queda afecta al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT, según dispone el artículo 41.2 del RGRVA.

Por otra parte, si en la cadena de recursos, hubiera habido una estimación parcial, luego confirmada, y se hubiera ejecutado aquella antes de su firmeza, una vez producida ésta, la Administración y el interesado deben actuar como si la resolución judicial o administrativa final supusiera la desestimación de un recurso y la confirmación de aquel acto de ejecución afectado por una nueva suspensión. Sin embargo, pensamos que esa ejecución no puede entenderse producida por el mero acuerdo de reducción proporcional de las garantías.

Terminada la suspensión, sólo procede la liquidación de intereses de demora suspensivos si aquella termina con la desestimación total del recurso o reclamación. En caso de estimación parcial, no cabe liquidación de intereses de demora suspensivos, sin perjuicio de los que proceda

liquidar con la nueva liquidación que se practique, en su caso, a tenor del artículo 26.5 de la LGT¹⁷. De acuerdo de nuevo con el artículo 66.6 del RGRVA, los intereses de demora se liquidan por el órgano que acordó la suspensión o por el órgano autor del acto, cuando aquella se concedió por el tribunal, y por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de ingreso abierto por la resolución desestimatoria o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de ese plazo. Si la suspensión produjo sus efectos en periodo ejecutivo, los intereses suspensivos se liquidan por el órgano de recaudación por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efectos la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Estas reglas de liquidación de los intereses de demora merecen asimismo una doble aclaración. En primer lugar, realmente, los intereses de demora suspensivos van a depender de un tema conflictivo como es el relativo a la posible ejecución previa de una resolución parcialmente estimatoria. Si se entiende que no procede ejecución alguna mientras dure la suspensión y que esta se prolonga a lo largo de los sucesivos recursos, sólo cuando termine la suspensión con motivo de una resolución firme, se ejecutará aquella resolución anterior, parcialmente estimatoria, sin intereses suspensivos, aunque con los de demora que procedan. Si se entiende que esa resolución parcialmente estimatoria ha de ser ejecutada de inmediato pues mientras falte esa ejecución no hay nada que suspender, podría entenderse que esa nueva liquidación comprenderá los intereses de demora que procedan, no suspensivos, pero sí podrá devengar intereses suspensivos durante el tiempo que dure la nueva suspensión. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el propio artículo 66.6 del RGRVA dispone que se liquiden intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la resolución de un recurso de reposición aunque aquella haya sido objeto de una reclamación económico-administrativa.

Una segunda aclaración, o conjunto de aclaraciones, se referiría al plazo de liquidación de los intereses de demora, sean o no suspensivos. De acuerdo con este apartado sexto, del artículo 66, los intereses se liquidan hasta la fecha de ingreso o de vencimiento en voluntaria y no hasta la fecha en la que termina la suspensión. Asimismo, aunque el RGRVA diga que en ejecutiva esos intereses se liquidan hasta la fecha de la resolución que pone fin a la vía administrativa, debe entenderse que eso es sin perjuicio de los intereses que después procedan hasta el ingreso de la deuda, de acuerdo con el artículo 72 del RGR, así como del régimen de la propia liquidación de intereses suspensivos, que deberá notificarse para su ingreso en periodo voluntario, pudiendo luego entrar en periodo ejecutivo como tal deuda autónoma.

También debemos recordar que no se exigirán intereses de demora, mediando suspensión, una vez que haya transcurrido el plazo para resolver desde la iniciación de la instancia correspondiente o el plazo de un mes para resolver el recurso de reposición. Aunque los artículos 26.4 y 240.2 de la LGT admiten varias interpretaciones, a nuestro juicio, esta prohibición de devengo de intereses debería afectar tanto a los propiamente suspensivos, en los que piensa el artículo 240.2, como a los de demora, que procedieran a tenor del artículo 26.5¹⁸. Esa prohibición rige aunque el reclamante, tras la resolución tardía, recurra en alzada o, inclusive, mediante un recurso jurisdiccional, así como debería regir en caso de una hipotética retroacción de actuaciones. El artículo 26.4 de la LGT levanta la prohibición desde que el interesado interpone recurso contra la resolución presunta. Sin embargo, no debemos olvidar la doctrina reciente del Tribunal Constitucional¹⁹ confirmando la trascendencia constitucional del deber de resolver que siempre pesa sobre la Administración, aun cuando el administrado acuda a la ficción del silencio administrativo para interponer el recurso que proceda.

Distinto, por supuesto, es el régimen de los intereses de demora en el caso de las sanciones tributarias. De acuerdo con el artículo 212.3 b) de la LGT, no se exigen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por

¹⁷ La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006 (recurso de casación núm. 4686/2006) ha entendido que no procede la liquidación de intereses de demora, tras la estimación parcial de una reclamación o recurso, cuando el tributo no se exigió por el sistema de autoliquidación. Esta doctrina debería significar que no cabe exigir intereses de demora tras una estimación parcial que supone la anulación de una liquidación o acto que no incorpora por naturaleza una deuda tributaria que incluya intereses de demora, como es el caso de la estimación parcial de un recurso contra una sanción o recargo.

¹⁸ En el mismo sentido se pronuncia VEGA BORREGO, F. A.: *op. cit.*, pág. 199.

¹⁹ SSTCC 14/2006, de 16 de enero de 2006; 39/2006, de 13 de febrero de 2006; 186/2006, de 19 de junio de 2006 y 243/2006, de 24 de julio de 2006.

la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Ciertamente, esta norma se encuentra en una cierta contradicción con la contenida en el artículo 233.8. Si la suspensión se prolonga hasta que el juez o tribunal decidan sobre su procedencia, la notificación de la resolución administrativa no abre por sí misma ningún plazo de ingreso. Tal vez por este motivo, el TEAC, en una Resolución de 15 de marzo de 2006 (núm. de resolución 00/6977/2003; FD 9.^o), entiende que por dicha resolución finalizadora de la vía administrativa debe entenderse el Auto dictado por el órgano jurisdiccional acordando la suspensión de la ejecución del acto sancionador impugnado. En realidad, el TEAC viene a entender que la prolongación de la suspensión, ex artículo 233.8, merece la consideración de suspensión administrativa y recibir el tratamiento de ésta, aunque ciertamente el artículo 212.3 de la LGT habla de la notificación que pone fin a la vía administrativa y difícilmente ésta puede ser un auto judicial.

Un tema peculiar en la terminación de la suspensión es el que suscitan los recursos de alzada de ciertas autoridades de las propias Administraciones tributarias, es decir el recurso de alzada previsto en el artículo 241.3 de la LGT. El obligado tributario ha formulado reclamación económico-administrativa, con suspensión, mediando determinadas garantías; obtiene una resolución favorable; esta es objeto de ese recurso de alzada. En esta situación se plantea si ese recurso mantiene la suspensión y las garantías procedentes de la primera instancia. El tantas veces citado artículo 66 del RGRVA, en su apartado 1, dice que la interposición de este recurso “no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión”. La cuestión estriba en saber si esta críptica norma ha alterado, o no, la practica administrativa habitual que niega ejecutividad a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, mientras no son firmes en esta vía, y mantiene la ejecutividad del acto inicial y su suspensión con las consiguientes garantías.

La Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, asume esta práctica²⁰ y hace una peculiar interpretación de la situación creada por este tipo de recursos de alzada. La Instrucción acepta que el recurso debe llevar aparejada una solicitud de suspensión propia, pero entiende que esa solicitud del mismo director o autoridad recurrente supone de inmediato la suspensión de la resolución recurrida, haya mediado además o no suspensión previa, sin más que la recepción y anotación de aquella por la Oficina de Relación con los Tribunales de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, la cual comunicará esa suspensión a la Oficina del ámbito territorial del tribunal que dictó la resolución recurrida.

Realmente, como ya hemos tenido ocasión de comentar, esa práctica administrativa no parece muy justificada en su automatismo, cuando carece de base legal negar ejecutividad a esas resoluciones favorables y atribuírsela a actos de aplicación de los tributos sobre los que pesa una resolución total o parcialmente anulatoria. Además, interpretar el artículo 66.1 del RGRVA impidiendo la ejecución de aquellas cuando media suspensión del acto inicial, supone hacer de peor condición al interesado que ha solicitado esa suspensión. Por ello, entendemos que esa referencia a la suspensión del párrafo segundo del artículo 66.1 del RGRVA, debería entenderse abriendo una suspensión propia de este recurso de alzada, referida a la resolución estimatoria de la instancia, en lugar de manteniendo una suspensión ya desde luego no deseada por el interesado que la solicitó.

En el proceso contencioso-administrativo, la duración de la suspensión exige conciliar la interpretación de los artículos 91 y 132 de la LJCA. De acuerdo con éste último, las medidas cautelares se mantienen hasta que recaiga sentencia firme. Esas medidas pueden modificarse o revocarse si cambian las circunstancias que las motivaron, pero no como consecuencia de la propia evolución del proceso. Por lo tanto, recaída sentencia y recurrida ésta en casación, aquella no alcanza firmeza y se mantiene la medida cautelar de suspensión²¹. No obstante, el artículo 91 de la LJCA permite la ejecución provisional de la sentencia recurrida en casación, tanto ordinaria como en unificación de doctrina. Esa ejecución provisional puede ser solicitada por la parte favorecida por la sentencia, ante la Sala

²⁰ Apartado 1.2 de la instrucción sexta.

²¹ El Auto de 18 de diciembre de 2006 (núm. de recurso 1112/2005) del Tribunal Supremo recuerda que corresponde siempre al juez o tribunal a quo satisfacer cualquier exigencia de tutela cautelar, bien sea en el marco de las propias medidas cautelares o bien en el de la ejecución provisional de la sentencia. Además, una vez recaída sentencia carecería de sentido la adopción de una medida cautelar de suspensión del acto administrativo impugnado, pues lo que procedería sería pronunciarse sobre la ejecución o no de la propia sentencia, aunque ésta no sea firme.

que la haya dictado, y puede dar lugar a que se acuerden medidas o se exija caución o garantía para evitar o responder de los perjuicios que resultaren de esa ejecución provisional. En suma, mediando suspensión, si la parte favorecida fuese el obligado tributario recurrente esa ejecución tendría normalmente poco sentido y daría lugar a una sustitución de la medida cautelar de suspensión, con caución, por un mantenimiento de la caución o garantía para responder de la eventual estimación del recurso de casación de la Administración. Esta última, siendo la parte favorecida, sí podría pedir ese alzamiento de la suspensión, con ejecución provisional de la sentencia de instancia. No es esa la práctica habitual, por lo que tampoco sabemos cuál sería el criterio de los tribunales al admitir o rechazar esa ejecución provisional y cuál su interpretación del artículo 91.3 de la LJCA que excluye esa ejecución cuando pueda crear situaciones irreversibles o causar perjuicios de difícil reparación. La Administración no puede proceder en ningún caso a esa ejecución provisional por sí misma, sino que debe instarla de la Sala de instancia, a través de su representante procesal.

Tratándose de un recurso de apelación contra una sentencia, el artículo 83 de la LJCA prevé que dicho recurso es admisible en ambos efectos, lo que supone la no ejecución de la Sentencia de instancia, sin perjuicio de las medidas cautelares que el Juez pueda adoptar, a instancia de parte interesada, para asegurar la ejecución de la sentencia y sin perjuicio asimismo de la posible ejecución provisional de la Sentencia recurrida, de acuerdo con el artículo 84 de la LJCA.

Finalmente, debemos señalar que, a nuestro juicio, la suspensión puede acabar por el pago de la propia deuda o sanción, renunciando en consecuencia el interesado a la suspensión obtenida, como también, evidentemente, por cualquier fórmula de terminación del procedimiento litigioso, distinta de la sentencia, en particular, por desistimiento o allanamiento.

Si la suspensión se refiere a un recurso o reclamación administrativos, debería admitirse sin más el pago, con devolución de las garantías aportadas una vez justificado aquél. Mediando una medida cautelar judicial, debería ser posible también el pago ante la Administración acreedora, seguido de la renuncia a la medida cautelar y solicitud de que por el Juez o Tribunal se acuerde la devolución de las garantías, por aquel en cuya posesión se encuentren, una vez justificado el pago de la deuda. En todo caso, cabría como fórmula más ortodoxa que esa solicitud de alzamiento de la medida cautelar, por renuncia, sea previa al pago y devolución de las garantías.

Terminada la suspensión por el pago, la Administración liquidaría los intereses suspensivos que procedieran, hasta la fecha del ingreso, sin perjuicio de que esa liquidación debe entenderse accesoria de la deuda controvertida, de forma que deba anularse en ejecución de cualquier resolución que estime total o parcialmente el recurso o reclamación, con devolución de la cantidad ingresada, en su caso, y abono de los correspondientes intereses.

8. ALCANCE DE LA SUSPENSIÓN A LOS EFECTOS DE UNA LIQUIDACIÓN O ACTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS DISTINTOS DEL PAGO

Para terminar estas páginas debemos plantearnos un último tema tradicionalmente soslayado al hablar de los efectos de la suspensión de los actos de aplicación de los tributos. De ordinario, la suspensión se analiza desde la perspectiva de la recaudación de la deuda o sanción, siendo su efecto la paralización de esa recaudación y la sustitución del pago por una garantía del mismo, salvo dispensa de la aportación de tal garantía. Ahora bien, la suspensión ha de entenderse referida a la ejecución del acto impugnado y no sólo a uno de los efectos de ese acto, como es el pago de la deuda liquidada o de la sanción impuesta. En consecuencia, al hablar de la suspensión derivada de un recurso contra un acto de naturaleza tributaria, hemos de contemplar la posibilidad de que esa suspensión se extienda a otros efectos de ese acto, bien de contenido económico, pero no inmediatamente recaudatorios, bien, inclusive, de contenido no recaudatorio.

La práctica tributaria pone de manifiesto diferentes ejemplos de esta problemática. Así, en el caso de liquidaciones tributarias que implican una reducción de bases imponibles negativas, impugnada aquella se plantea de inmediato la cuestión de su trascendencia de cara a la posible compensación de esas bases imponibles negativas en ejercicios o periodos futuros. Igualmente, cuando una liquidación corrige la imputación temporal de una renta, se plantea de inmediato cuáles son los efectos de esa liquidación y de su impugnación respecto del momento de imputar esa renta en otro ejercicio o periodo. En ocasiones, es la propia Administración la que duda de los efectos de una liquidación en estos casos y de la ausencia precisamente de su suspensión, como sucede cuando una liquidación aún controvertida genera en otro periodo u ejercicio una devolución.

El propio ordenamiento tributario contempla indirectamente estas situaciones. En primer lugar, como regla general, la propia LGT, en su artículo 101.4 a), prevé que sea provisional la liquidación que descansa en elementos recogidos en otra liquidación provisional o definitiva que no haya alcanzado firmeza, de donde resulta un principio de ejecutividad plena de esa liquidación sin firmeza, aunque luego la LGT se olvida de cuadrar la aplicación de la prescripción en estos casos, lo que exigirá una interpretación sistemática que permita entender suspendida la prescripción del derecho de la Administración a corregir una liquidación provisional, pendiente de otra no firme, así como la del derecho del contribuyente a solicitar las devoluciones que deriven de la estimación o desestimación de un recurso o reclamación, aun en periodos o ejercicios distintos. En segundo lugar, ya hemos hecho referencia a la regla contenida en el artículo 224 de la LGT respecto de la suspensión de actos censales en tributos de gestión compartida, regla de especial importancia en el terreno de tributos tales como el IBI o el IAE. Por el contrario en el campo del IVA, el artículo 100 de la Ley del impuesto opta por exigir la firmeza de la resolución o sentencia que solucionen la controversia de la que dependa la procedencia del derecho a la deducción. Finalmente, en el terreno del derecho tributario sancionador, el artículo 5.º del RGRST se remite a la firmeza en vía administrativa de las sanciones anteriores que sirven como antecedente y tanto la LGT como este reglamento dejan en el aire el momento de imposición de sanciones no pecuniarias derivadas de sanciones pecuniarias no firmes.

A nuestro juicio, hemos de partir de una doble principio. En primer lugar, una liquidación o acto de imposición de una sanción son actos dotados de una ejecutividad general, ejecutividad que no queda perjudicada por el mero hecho de la falta de firmeza de ese acto debido a su impugnación. Como dice el artículo 111 de la LRJyPAC, perfectamente aplicable a estos efectos, la interposición de un recurso no suspende por sí sola la ejecución del acto impugnado. Ahora bien, en segundo lugar, impugnado ese acto, la interposición del correspondiente recurso debe abrir la posible suspensión de la ejecución de aquel, sin que esa suspensión pueda entenderse limitada necesariamente a la recaudación de la deuda o sanción pecuniaria.

Ciertamente, tanto la LGT como el RGRVA parecen centrados en la suspensión de la recaudación. Sólo en el caso de actos sin contenido económico, el artículo 233.10 de la LGT admite la suspensión por el tribunal del acto, a solicitud del interesado y cuando éste justifique que la ejecución le causaría perjuicios de imposible o difícil reparación. Desde luego, este apartado, al referirse a actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, se refiere a una cuestión distinta de la relativa a la ejecución de una liquidación en sus consecuencias no recaudatorias. Pero esta norma del artículo 233.10 debe tenerse presente cuando busquemos una solución para la posible suspensión de esas otras consecuencias.

A nuestro juicio, las consecuencias no recaudatorias de una liquidación quedan comprendidas en el ámbito de su ejecutividad. La falta de firmeza de una liquidación no impide sus efectos en este terreno. Así, no cabe compensar bases negativas rechazadas por una liquidación, aunque haya sido objeto de un recurso, ni la Administración puede negar los efectos de una liquidación, que ella misma ha practicado, por el hecho de haber sido impugnada, salvo que una ley exija la firmeza de aquella. El Tribunal Supremo tuvo ocasión de sentar esta doctrina, en relación con los efectos de liquidaciones dirigidas a sociedades transparentes. En su Sentencia de 24 de septiembre de 1999 (recurso de casación núm. 7501/1994), seguida de otras en el mismo sentido, el Alto Tribunal estableció que si esas liquidaciones eran impugnadas por la entidad, no eran firmes, pero sí ejecutivas, por lo que procedía practicar las correspondientes imputaciones a los socios de los aumentos de la base imponible y de las posibles rectificaciones de las retenciones y deducciones.

Si una liquidación es impugnada, la suspensión de los efectos no recaudatorios de la misma quedaría fuera del ámbito propio de las formas de suspensión que enumera el artículo 39.2 del RGRVA. De esta forma surgen dos alternativas en la interpretación del bloque normativo de la suspensión.

En primer lugar, cabría entender que, suspendida una liquidación o acto de aplicación de los tributos, se suspenden inmediatamente todos sus efectos, pues se ha suspendido la ejecución de aquélla. Ello sería así aunque la suspensión se hubiera solicitado y planteado en los estrictos términos previstos para la llamada suspensión automática o con aportación de unas garantías que obviamente cubrían sólo el importe de la deuda o cantidad a pagar. Tengamos en cuenta que este criterio podría favorecer o perjudicar al obligado tributario, sucediendo esto último, por ejemplo, cuando, suspendido el ingreso de una deuda, tampoco cupiera, al menos provisionalmente, trasladar a otro ejercicio ajustes positivos practicados en una liquidación del Impuesto sobre Sociedades. A favor de esta tesis estaría la redacción del artículo 233 de la LGT, que habla siempre de la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

En segundo lugar, cabría entender que la suspensión con garantías recogida en los apartados 2 y 3, del artículo 233 de la LGT, sólo se refiere a la recaudación de la deuda. Eso parece entender el RGRVA cuando en sus artículos 43 y 44 dice, en relación con estas formas de suspensión, que su solicitud suspende el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido, en los términos que disponen estos artículos teniendo en cuenta la situación recaudatoria de la deuda. Por el contrario, el artículo 46 del RGRVA une las suspensiones con dispensa total o parcial de garantías y respecto de actos que no tengan por objeto una deuda o cantidad líquida, aunque luego regule con detalle sólo los efectos de la suspensión en el procedimiento recaudatorio.

En consecuencia, a la vista de este bloque normativo, es difícil dar una opinión concluyente acerca de la solicitud y tramitación de la suspensión en estos casos. Únicamente, nos parece posible ofrecer las siguientes ideas.

En primer lugar, en el marco del RGRVA, no parece que la suspensión automática o la suspensión con otras garantías extiendan sin más su eficacia a consecuencias del acto impugnado, distintas de las recaudatorias. En consecuencia, si es el reclamante, en un procedimiento económico-administrativo, el que desea obtener certeza de esa amplia suspensión, debería solicitar expresamente la suspensión total de la ejecución del acto. A nuestro juicio, debería solicitar esta suspensión al tribunal. En teoría, esa suspensión debería regirse por lo dispuesto en los artículos 46 y 47 del RGRVA. Sin embargo, puede ser prudente, aunque no ortodoxo, solicitar la suspensión automática del ingreso, con aportación de la correspondiente garantía, ante el órgano de recaudación, y solicitar la suspensión global del acto del tribunal. En todo caso, con la solicitud de la suspensión debería aportarse la correspondiente garantía. Si la liquidación o acto no implicara una deuda o cantidad a pagar, claramente nos deberíamos hallar en el ámbito de la suspensión a conceder por el tribunal de acuerdo con los artículos 46 y 47 del RGRVA.

En segundo lugar, la interpretación anterior haría cuestionable la posibilidad de plantear esta suspensión en el marco de un recurso de reposición, cuando éste es potestativo, con la redacción del artículo 224 de la LGT. Recordemos que este artículo solo contempla la suspensión automática en este recurso.

Finalmente, en el proceso contencioso-administrativo, no cabe duda que el juez o tribunal puede adoptar una medida cautelar de suspensión que se extienda a los aspectos no recaudatorios del acto inicial, si el recurrente lo solicita. Debería regir en este punto, en la medida en que se acepte, el principio de continuidad de la suspensión concedida en vía económico-administrativa. En este caso, como en los anteriores, tal vez la caución podría o debería tener en cuenta todas las consecuencias económicas de la suspensión, inclusive las que se deriven en otros periodos o ejercicios o como efecto indirecto de la misma.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.