

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (URJC)

Extracto:

ESTE trabajo analiza con profundidad la implementación del principio de *fumus boni iuris* en nuestro ordenamiento jurídico. Según éste, debe procederse a la adopción de una medida cautelar (v. gr. la suspensión de la ejecución de una deuda tributaria) cuando exista una apariencia de buen derecho en las pretensiones del demandante. El fundamento de este principio reside en que la parte que defiende una posición manifiestamente injusta no se beneficie con la larga dilación del proceso, y con la frustración total o parcial de que esa larga duración va a resultar para la otra parte como consecuencia del abuso procesal de su contrario. Por consiguiente, con la finalidad de reducir la litigiosidad y la dilación en el fallo de las resoluciones y sentencias, este principio podría jugar un importante papel al equilibrar las prerrogativas de la Administración Pública -la autotutela administrativa y ejecutiva- con el interés particular de los ciudadanos a una tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia.

Sumario:

PRIMERA PARTE: LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. PRE-SUPUESTOS DE HECHO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO JURÍDICOS: EL PRINCIPIO DE *FUMUS BONI IURIS*

- I. Planteamiento.
- II. La suspensión como límite a la potestad ejecutiva de la Administración Tributaria.
 1. En reposición.
 2. En la vía económico-administrativa.
 3. En vía contencioso-administrativa.
- III. Naturaleza jurídica.
- IV. Fundamento jurídico.
 1. La ponderación del interés general frente al interés particular del administrado.
 2. El principio de *fumus boni iuris*.
 - 2.1. El *fumus boni iuris* como principio general del Derecho comunitario y su aplicación directa a nuestro ordenamiento jurídico.
 - 2.2. La impugnación del acuerdo denegatorio de la suspensión. La suspensión de los actos tributarios de contenido negativo.
 3. La tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución Española como límites a la presunción de legalidad de los actos administrativos.

4. El *periculum in mora* como principio general del Derecho.
 - 4.1. Hacia una flexibilización del criterio de «perjuicios de difícil o imposible reparación».
 - 4.2. La carga de la prueba sobre la existencia de perjuicios derivados de la ejecución.

SEGUNDA PARTE: LA APLICACIÓN EN NUESTRO DERECHO DEL PRINCIPIO DE *FUMUS BONI IURIS*

- I. La suspensión de la ejecución en la vía administrativa.
 1. Garantías admisibles en el recurso de reposición.
 2. Garantías admisibles en las reclamaciones económico-administrativas.
 - 2.1. Suspensión excepcional con garantía (art. 76 del RPREA).
 - 2.1.1. Planteamiento.
 - 2.1.2. Los perjuicios de imposible o difícil reparación.
 - 2.2. Suspensión con dispensa de garantía. Presupuestos de hecho.
 - 2.2.1. Actos de contenido económico.
 - 2.2.2. Otros actos administrativos.
 - 2.2.3. Por errores aritméticos, materiales o de hecho.
- II. La suspensión en la vía contencioso-administrativa.
 1. La pérdida de la finalidad legítima del recurso (art. 130.1 de la LJCA).
 2. La grave perturbación de los intereses generales o de tercero (art. 130.2 de la LJCA).

- III. La «suspensión» de la ejecutividad de los actos administrativos de naturaleza sancionadora.
 1. Planteamiento.
 2. La naturaleza jurídica represiva de las sanciones y la no aplicación de la autotutela administrativa.
 3. Una postura de *lege ferenda*: la «inejecutividad» de la sanción mientras ésta no sea declarada firme en vía administrativa.

Bibliografía.

**PRIMERA PARTE: LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS.
PRESUPUESTOS DE HECHO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO JURÍDICOS:
EL PRINCIPIO DE *FUMUS BONI IURIS***

I. PLANTEAMIENTO

Es una realidad que uno de los principales problemas que padecen nuestros Tribunales es el de la dilación en la resolución de las sentencias. No hace falta ser un especialista en Derecho para saber que «la eficacia de la justicia depende, en gran parte, de la rapidez con que aquélla se otorgue»¹. Aunque también es cierto que la realización de un proceso con todas las garantías debidas requiere tiempo: es, como se ha dicho, «el precio que hay que pagar por la calidad de las sentencias»².

Lo cierto es que no beneficia en absoluto al buen nombre de la Justicia, la existencia hoy día de las innumerables saturaciones que soportan nuestros Tribunales y las dilaciones, a veces fraudulentas, con la que los abogados, y en otras ocasiones la Administración, saben alargar a conveniencia los procesos. En estos casos, se llega fácilmente a la conclusión de que la tutela judicial efectiva y el derecho a la presunción de inocencia resultan inoperantes, porque el tiempo que transcurre hasta llegar a obtenerla la ha privado por completo de su eficacia.

Cuando nos encontramos ante un proceso administrativo, esta situación compleja se agudiza aún más si cabe, pues el acto administrativo se presume válido, y de otro, la eficacia del acto no se interrumpe con carácter general con la interposición de un recurso.

Sin embargo, en nuestro Derecho, con carácter general, puede señalarse que el hecho de que el deudor se oponga a la liquidación de la deuda, no paraliza la liquidación de la misma. Esa paralización sólo se produce cuando se solicita la suspensión con motivo de la interposición de un recurso, prestando como principio general, una garantía suficiente.

¹ Cfr. P.L. FRIER, «Un inconnu: le vrai référer», *Act Juridique*, 1980, núm. 4, pág. 67.

² Cfr. C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, Civitas, Monografías, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1991, pág. 27.

Es entonces cuando adquieren una importancia fundamental las *medidas cautelares*, pues constituyen un instrumento que pretende evitar el peligro de que la justicia pierda o deje en el camino su eficacia, sin la cual, deja de ser justicia. Son pues medidas que se adoptan al interponerse un recurso, con la finalidad de asegurar provisionalmente los bienes, o el derecho o interés de que se trate, para que la sentencia que en su día -seguramente lejano- declare el derecho del recurrente pueda ser ejecutada eficaz e íntegramente. En efecto, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA, las medidas cautelares constituyen «el único arma disponible contra el bloqueo de la justicia y contra el abuso de la misma por contendientes injustos» al apoyarse en dos principios esenciales, la rapidez y la eficacia ³.

Podría realizarse una crítica interesada, señalando que las medidas cautelares llevan a adelantar el juicio lo que resulta reprochable. Sin embargo, esta crítica es fácilmente rebatible, pues, en realidad las medidas cautelares y la sentencia final son las dos caras de una misma moneda, ya que las medidas cautelares miran precisamente a garantizar la ejecución de la sentencia ⁴.

En definitiva, la suspensión de los actos administrativos constituye una de las instituciones jurídicas que mayor importancia ha adquirido en la actualidad en el seno de nuestro ordenamiento tributario, dados los intereses en juego que se concilian (generales y particulares) y su ponderación a la luz de nuestra Constitución ⁵.

Por su naturaleza, la suspensión de los actos de liquidación tributaria está abocada a generar cierta tensión, pues constituye una medida cautelar que limita la posición de privilegio de la Administración resumida bajo la expresión *autotutela administrativa* ⁶. De ahí, que superadas ya aquellas doctrinas que concebían el acto administrativo como una manifestación de imperio, de soberanía del Estado, haya de buscarse un justo equilibrio tal como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional, entre otras en las Sentencias de 17 de diciembre de 1992 y de 29 de abril de 1993, para evitar que el administrado se vea perjudicado por una ejecución de un acto que posteriormente se declara ilegal, así como tampoco se vean frustradas las expectativas de cobro de la Administración ⁷.

³ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Democracia, jueces y control de la Administración*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 290.

⁴ C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, Monografías, Civitas, ob. cit., pág. 29.

⁵ En efecto, como expone CALVO ORTEGA, «la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios en vía de recurso plantea la fricción entre dos principios: el interés general, que exige la efectividad de la actuación administrativa y, por tanto, la ejecutividad citada y, de otro lado, el principio de tutela judicial efectiva que pide la eliminación de obstáculos para que ésta se produzca, uno de los cuales es la prestación de determinadas garantías para la interposición del recurso»; cfr. R. CALVO ORTEGA, «Prólogo», a la monografía de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 9.

⁶ Cfr. C. CHINCHILLA MARÍN, *Ibidem.* J. GONZÁLEZ PÉREZ, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1984. M.^a T.^a MORIES JIMÉNEZ, «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CREDF*, núm. 80, 1993, pág. 655.

⁷ Así, en el siglo pasado BORSI defendía la posición de que «ogni atto amministrativo si presume giusto» (todo acto administrativo se presume justo), lo que otorgaba una peculiar eficacia jurídica a este tipo de actos, y la posibilidad de imponer su contenido, incluso por la fuerza en caso de inobservancia del obligado; cfr. U. BORSI, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, 1901 (cit. por N. MANCUSO, «Saggio sulla esecutorietà degli atti amministrativi», *Rivista della Amministrazione*, 1968, vol. I, pág. 759).

Así, deben garantizarse por un lado el derecho de los ciudadanos a una tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia (art. 24 de la CE), pero por otro, no puede perderse de vista que los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, y que una dilación en la recaudación de los tributos a causa de una demora intencionada produciría una quiebra de las arcas del Estado, resintiéndose la eficacia constitucional sobre la que se construye nuestro régimen administrativo en el Estado de Derecho (art. 103 de la CE). Por ello, como defenderemos a lo largo de este trabajo, el principio de *fumus boni iuris* o de apariencia de buen derecho puede desempeñar un papel capital para la resolución de los conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

II. LA SUSPENSIÓN COMO LÍMITE A LA POTESTAD EJECUTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La ejecutoriedad de las decisiones administrativas, como expresión del privilegio máximo de la autotutela administrativa, ha constituido tradicionalmente un dogma indiscutible, cuyo fundamento se centraba en evitar que la mera interposición de un recurso pudiese paralizar la actividad general del Estado. Así, por ejemplo, en la vía contencioso-administrativa hasta un tiempo relativamente reciente se limitaban las medidas cautelares -y, en concreto, únicamente sobre la suspensión del acto recurrido- a los supuestos en que la ejecución pudiese producir *daños de imposible reparación* (a los que la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -LJCA- de 1956 añadió los de «difícil» reparación).

Sin embargo, actualmente esta situación ha variado sustancialmente. Por una parte, por la elevación al rango constitucional (y en la jurisprudencia comunitaria) del principio de tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la Constitución Española. Por otra, porque se hace cada vez más evidente que la cada día más intensa actividad judicial se alimenta sobre todo de quienes, siendo conscientes de no tener la razón, intentan «agotar» al contrario, al menos para retrasar la hora del cumplimiento de sus obligaciones y aun el beneficio económico que el simple retraso de ese cumplimiento necesariamente implica, sin que los intereses de demora compensen ese beneficio injusto ⁸.

Es entonces cuando cobra sentido la adopción de *medidas cautelares* que permitan desde el inicio del proceso administrar justicia, sin necesidad de esperar varios años para llegar a la situación real de la que se partía, cuando ésta aparece en términos suficientemente claros.

No obstante, debemos realizar ya sobre este punto una importante matización. El significado con que se emplea el término de *medida cautelar* en la normativa tributaria es más restringido por la propia naturaleza del procedimiento en que se inscribe que en la legislación contencioso-administrativa. En la esfera tributaria estas medidas aparecen reguladas en el artículo 128 de la Ley General Tributaria (LGT), precepto que fue redactado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Estas medidas aparecen inicialmente concebidas para aplicarse en los distintos procedimientos de aplicación del tributo (gestión y revisión) y tienen como objeto con

⁸ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La batalla por las medidas cautelares*, Civitas, Madrid, 1995. E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 624.

carácter general proteger el crédito tributario frente a posibles maniobras del contribuyente tendentes a eludir su cobro («para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado» -art. 128.1 de la LGT-) ⁹. También en la esfera comunitaria las Directivas que se han dictado en materia de medidas cautelares recogen disposiciones con un marcado contenido protector de las arcas públicas de los distintos Estados miembros ¹⁰. De ahí que podamos ya apuntar que la legislación económico-administrativa sólo reconoce en favor de los contribuyentes la posibilidad de suspender el acto administrativo (y no otras de carácter positivo) frente a su ejecución inmediata. Por consiguiente, el abanico de medidas cautelares a favor de la Administración es más amplio que las medidas cautelares que en vía de recurso se otorga al contribuyente.

Por su parte, el término de *medida cautelar* que se utiliza en la esfera contencioso-administrativa es más amplio, adoptándose ésta en favor de quienes lo soliciten, ya sea Administración o administrados, *ex* artículo 129 de la LJCA: «los interesados podrán solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia». Es decir, en la vía contencioso-administrativa corresponderá al Juez o Tribunal adoptar *cuantas medidas cautelares* considere necesarias para asegurar la ejecución de la sentencia, por lo que podrán otorgarse medi-

⁹ A esta línea de interpretación también parece llegar CORCUERA TORRES, al sostener que la adopción de la medida cautelar debe traer origen en una situación de peligro para la satisfacción del crédito tributario que se concreta a su vez en dos circunstancias: la primera de índole subjetiva, es la creencia por parte del órgano competente de que el cobro se va a ver imposibilitado, y que corresponde al ámbito de la formación de su voluntad administrativa; y la segunda, de naturaleza objetiva, que debe acompañar a la anterior, consiste en que *el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública*; *cfr.* A. CORCUERA TORRES, «Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias», *Estudios Financieros*, núm. 59, 1997, pág. 14. *Vid.* también la monografía del mismo autor, *Las medidas cautelares tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1998; y en la obra junto a J.L. PEÑA ALONSO, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Mc Graw Hill, Madrid, 1995, pág. 178 y ss. En el mismo sentido, *vid.* J. RAMALLO MASSANET, «Prólogo» a la obra *Las retenciones tributarias* de T. MIR DE LA FUENTE, IEF, Madrid, 1984, pág. 16. F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 513 y 516 y ss.; y J.M.^a LAGO MONTERO, *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español*, Edersa, Madrid, 1990, págs. 32 y 33. *Vid.* también el comentario de R. HUESCA BOADILLA a la Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1998, en *Impuestos* 8/1999, pág. 89 y ss. Entre las medidas cautelares que se emplean en el ámbito tributario para proteger los intereses económicos de la Hacienda Pública podríamos distinguir las siguientes: medidas cautelares para asegurar la ejecución del patrimonio del deudor (garantías personales, etc. -art. 37 de la LGT-), derechos de garantía en sentido técnico o estricto (derecho de prelación, hipotecas legal tácita y especial, afectación, derecho de retención -art. 71 de la LGT-), y otras medidas de caución menores (anotación preventiva de embargo -art. 134.2 de la LGT-, exigencia de garantía en los supuestos de aplazamiento- artículo 61.4 de la LGT-, etc.); *cfr.* F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 253 y 254. *Vid.* también a R. FALCÓN Y TELLA, «Las medidas cautelares: autotutela administrativa *versus* intervención judicial», *QF*, núm. 3, 1995, pág. 5; E. SIMÓN ACOSTA, «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Homenaje al profesor F. SAINZ DE BUJANDA, vol. II, IEF, Madrid, 1991; y J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *Tecnos*, Madrid, 1997, pág. 500.

¹⁰ Véase sobre el particular la Directiva del Consejo de 15 de marzo de 1976 (76/308/CEE), respecto a créditos derivados de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA, a exacciones agrícolas y derechos de aduana; la Directiva de la Comisión de 4 de noviembre de 1977 (77/794/CEE), que establece las modalidades prácticas para la aplicación de las medidas cautelares en dicho ámbito; y por último, la Directivas del Consejo de 6 (79/1071/CEE) y de 14 de diciembre de 1979 (92/108/CEE) que extienden su aplicación también al IVA y a los Impuestos Especiales. En esta línea, el artículo 7.2 de la Directiva anteriormente citada 76/308/CEE exige el previo agotamiento de las vías de cobro existentes en el Estado requirente y que *no se haya producido la impugnación -ni del crédito, ni del título que permite su ejecución- para la formulación de la petición de cobro*.

das tanto a favor de la Administración como en su contra. Sin embargo, en la vía administrativa las *medidas cautelares* se conciben en la LGT (art. 128) como un instrumento jurídico en manos de la Administración para garantizar el cobro del crédito tributario.

La interposición de recursos en vía administrativa contra actos tributarios puede realizarse mediante el recurso de reposición, o bien acudiendo a la vía económico-administrativa.

1. En reposición.

El artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo (en adelante, RR), recoge dos posibilidades para solicitar la suspensión ante al mismo órgano que dictó el acto:

- Solicitud de suspensión con efectos en la vía económico-administrativa (art. 11.2 del RR); y
- Solicitud de suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición (art. 11.3 del RR).

En el primer supuesto, el Reglamento se remite a lo que a su vez dispone el Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante, RPREA), por lo que hay que entender que la suspensión en esta esfera se establece con carácter general, en los mismos términos que se recoge en la vía económico-administrativa.

Por su parte, en la suspensión con efectos únicamente en el recurso de reposición, se vincula el éxito de su concesión a que el contribuyente presente alguna de estas tres garantías (depósito, aval o fianza personal y solidaria). Sin embargo, como comentaremos a lo largo de este trabajo, la limitación que se recoge en el precepto requiere ciertos ajustes para adaptar dicha normativa a las disposiciones vigentes y sea acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva constitucional.

2. En la vía económico-administrativa.

En la vía económico-administrativa el artículo 74.2.º y 3.º del RPREA determina tres formas para la obtención de la suspensión del acto tributario impugnado. Este procedimiento debe extrapolarse al recurso de reposición, dada la remisión que el artículo 11.2 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, realiza al RPREA, remisión que debe realizarse actualmente no al RPREA de 1981, sino al RPREA de 1996, pues el legislador aún no ha realizado la pertinente y necesaria adaptación ¹¹.

Así, conforme a los preceptos citados, las posibilidades de obtención de suspensión de la ejecución inmediata de un acto administrativo pueden resumirse en las siguientes:

¹¹ Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y Recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 228.

- *Suspensión ordinaria con garantía.* La suspensión de la ejecución de un acto tributario impugnado mediante recurso o reclamación económico-administrativa, se produce previa solicitud del interesado y presentación de la garantía suficiente que asegure la efectividad del crédito. En este supuesto la suspensión será automática cuando se aporten las garantías establecidas en el artículo 75.6 del RPREA.
- *Suspensión excepcional con garantía.* El Tribunal Económico-Administrativo también puede conceder la suspensión del acto siempre que el interesado justifique que la ejecución inmediata del acto impugnado le va a causar perjuicios de difícil o imposible reparación, y presente garantías distintas de las establecidas en el artículo 75.6 del RPREA (hipoteca, prenda, etc.).
- *Suspensión con dispensa de garantía.* El Tribunal competente puede dispensar de aportar garantía en los siguientes supuestos:
 - 1 Para actos de contenido económico que puedan causar perjuicios de imposible o difícil reparación, cuando el contribuyente no haya podido aportar cualquier tipo de garantía suficiente (art. 76.2 *in fine* RPREA).
 2. Cuando se aprecie que los Tribunales al dictar el acto incurrieron en errores aritméticos, materiales o de hecho (arts. 135 de la LGT, 101.2 del Reglamento General de Recaudación -RGR- y 74.3 del RPREA).
 3. En el supuesto de actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria (v. gr. requerimientos de información) y el contribuyente justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación (art. 77 del RPREA); y
 4. En el supuesto de elementos de la deuda tributaria que tengan una naturaleza sancionadora (arts. 81.3 de la LGT, 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes -LDGC- y 74.4 del RPREA).

3. En vía contencioso-administrativa.

La suspensión de los actos administrativos en vía jurisdiccional se regula en la LJCA de 13 de julio de 1998 en el artículo 129 y siguientes. El Juez o Tribunal podrá acordar *cuantas medidas cautelares* considere necesarias a fin de asegurar la efectividad de la sentencia y siempre que no produzca perjuicios de gran intensidad para el interés público. Así, podrá adoptar no sólo medidas cautelares de carácter negativo (v. gr. la suspensión), sino también otras de carácter positivo, es decir, que impongan obligaciones de dar, hacer o no hacer a la Administración (v. gr. juicios provisionales que no produzcan efectos de cosa juzgada). El único límite que establece la LJCA a los efectos de otorgar una medida cautelar es que su adopción no ha de producir perjuicios -a lo que añadimos nosotros «de gran intensidad»- para el interés público, ni para terceros.

III. NATURALEZA JURÍDICA

Las medidas cautelares son la garantía que ofrece el Derecho frente a la inevitable lentitud de los procesos y al uso abusivo por parte de la Administración del privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos. Si la justicia se pudiera otorgar de una manera inmediata, las medidas cautelares no tendrían razón de ser, pero es evidente que la justicia en la mayoría de los casos no puede actuar con esa deseable celeridad. Por consiguiente, la tutela cautelar tiene como objetivo evitar que el tiempo necesario para llegar a la sentencia judicial no concluya por vaciar de contenido el derecho ejercitado.

Para que la sentencia nazca con todas las garantías debe estar precedida del regular y medido desarrollo de toda una serie de actividades, para cuyo cumplimiento es preciso un período no breve de espera. Ahora bien, esa mora indispensable corre el riesgo de hacer prácticamente ineficaz a la sentencia que estaría destinada a llegar demasiado tarde, por amor a la perfección, como el *medicamento lentamente elaborado que se administra a un enfermo muerto* ¹².

La suspensión de los actos tributarios como medida cautelar y preventiva constituye precisamente una técnica jurídica extraordinariamente útil para la Administración y Jueces a fin de que utilicen los medios que sean necesarios para que el derecho cuya tutela se solicita permanezca íntegro durante el tiempo que dura el proceso, a fin de que sea posible ejecutar en su día la sentencia que llegado el caso, reconociese ese derecho.

Sin embargo, la realidad es que cada vez es mayor el número de saturaciones que han de soportar nuestros Tribunales. Es cierto que en algunas ocasiones los abogados alargan a conveniencia los procesos a fin de agotar a la parte contraria. Pero en otras muchas ocasiones, la mayor litigiosidad se realiza de forma provocada por la Administración aprovechándose abusivamente del privilegio de autotutela. En este sentido, como ha advertido FALCÓN Y TELLA, «el sistema de recursos está para hacer efectiva la tutela judicial, es decir, para permitir que un tribunal revise la corrección de la actuación administrativa; y no para que la Hacienda aproveche la ocasión para conseguir a costa del particular un aval que le asegure una cómoda ejecución (dando por hecho que el particular no estaría dispuesto a pagar espontáneamente si se desestima un recurso), cuando precisamente lo que está en discusión es la adecuación al ordenamiento del crédito liquidado. Y ello con independencia de que el contribuyente pueda obtener con mayor o menor facilidad un aval» ¹³.

En estos casos, se llega fácilmente a la conclusión de que la tutela judicial efectiva, que el artículo 24 de la Constitución Española consagra como derecho fundamental, en muchos casos resulta absolutamente inútil, porque el tiempo transcurrido hasta llegar a obtenerla la ha privado por completo de su eficacia. Es aquí -como advierte FONT- cuando la sentencia produce más frustración que

¹² Cfr. P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936, pág. 19.

¹³ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Un ataque en la línea de flotación al carácter *inmediatamente ejecutivo* de la liquidaciones tributarias», *GF*, núm. 21, 1996, pág. 7.

justicia ¹⁴, siguiendo el brocardo latino *giustitia ritardata, giustitia denegata* ¹⁵. En efecto, supondría el reconocimiento morboso de la validez del billete de un tren que ya partió en su momento.

Así, las medidas cautelares constituyen la anticipación provisional de ciertos efectos de la decisión definitiva, dirigidas a prevenir el daño que podría derivarse del retraso de la misma ¹⁶. Y los fines que se proponen con la adopción de medidas cautelares pueden resumirse en garantizar la ejecución de las sentencias y evitar el peligro en la demora del proceso ¹⁷.

A diferencia de lo que sucede en el Derecho privado, en la esfera administrativa, la problemática resulta más compleja, dados los privilegios de que dispone la Administración. Así, por un lado, nos encontramos con que el acto administrativo se presume válido y, de otro, que su eficacia se produce inmediatamente, eficacia esta que no se interrumpe con carácter general, con la interposición de un recurso. Sin embargo, la Administración y los Jueces deben estar atentos para que esa doble condición de los actos administrativos -presunción de validez y ejecutoriedad- no formen parte de un haz de caprichos que los funcionarios utilicen de forma arbitraria y sistemática en contra de los administrados. Antes bien, es un arma imprescindible de su modo de actuar que ha de estar, por exigencia constitucional (art. 103.1 de la CE) al servicio de la eficacia y celeridad en la gestión de los intereses generales.

La suspensión de los actos tributarios constituye un instrumento que trata precisamente de evitar el peligro de que la justicia pierda su eficacia, por ende, sin la cual, deja de ser justicia. Por consiguiente, la suspensión de los actos tributarios constituye una medida entre otras de carácter cautelar que se adopta al interponerse un recurso, con la finalidad de asegurar preventivamente el crédito tributario, a fin de que la sentencia final que declare el derecho del recurrente pueda ser ejecutada de forma eficaz e íntegramente.

En definitiva, la suspensión del acto tributario y, en general, la adopción de medidas cautelares lleva a que el juzgador pase por dos momentos cruciales en todo proceso: al principio, con la adopción de éstas y, al final del proceso, con la ejecución real y efectiva de la sentencia. Si bien en puridad, ambas -las medidas cautelares y la ejecución- son las dos caras de una misma moneda, ya que las medidas cautelares miran, precisamente, a garantizar la ejecución de la sentencia.

Por último, llegados a este punto podría plantearse si las medidas cautelares disfrutan de plena autonomía respecto de la cuestión principal o si, por el contrario, constituyen un incidente instru-

¹⁴ Cfr. T. FONT LLOVET, «Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos», *REDA*, núm. 34, 1982, pág. 477. A esta afirmación va más allá CHINCHILLA, al matizar que sólo producirá frustración, pues si se tiene certeza de que ese derecho, un día perturbado, no podrá sin la sentencia restituirse jamás íntegramente; cfr. C. CHINCHILLA, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, ob. cit., pág. 27.

¹⁵ En esta línea también en el derecho anglosajón se utiliza el aforismo «justicia retrasada es justicia denegada» (*«justice delayed is justice denied»*).

¹⁶ Cfr. C. CHINCHILLA MARÍN, *ibidem*, pág. 22.

¹⁷ En efecto, como ha señalado V. CORTÉS DOMÍNGUEZ, a través de las medidas cautelares se solicita al Estado que asegure la plena efectividad de la futura sentencia de condena durante el tiempo en que se tramite el proceso; cfr. V. GIMENO SENDRA; V. MORENO GALENA; J. ALMAGRO NOSETE y V. CORTÉS DOMÍNGUEZ, en la obra colectiva *Derecho Procesal*, tomo I, vol. II, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1989, pág. 468. En el mismo sentido, cfr. M.ª T.ª MORIÉS JIMÉNEZ, «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», ob. cit., págs. 656 y 657.

mental dentro del mismo proceso ¹⁸. En nuestra opinión, el que las medidas cautelares dispongan de un cauce procedimental independiente al de la cuestión de fondo nos lleva a afirmar la plena autonomía de este proceso respecto del principal del que trae su causa ¹⁹.

IV. FUNDAMENTO JURÍDICO

1. La ponderación del interés general frente al interés particular del administrado

Como venimos señalando, existe una jurisprudencia consolidada de nuestros Tribunales nacionales que defienden que entre las muchas consecuencias que se derivan del artículo 24 de la Constitución Española debe extraerse el derecho a una tutela cautelar. Esta afirmación conduce a que la Administración y los Tribunales estén obligados a conceder la suspensión del acto administrativo cuando no hacerlo, ponga en peligro la efectividad de la resolución o sentencia final. De ahí que en todo proceso deba extraerse un juicio provisional sobre la necesidad de adoptar una medida de este tipo para asegurar los efectos de la decisión sobre el fondo del asunto.

Como advierte CALAMANDREI las medidas cautelares concilian las dos exigencias de justicia: la celeridad y la ponderación. Así, entre impartir justicia pronto pero mal, o administrar justicia bien, pero tarde, las medidas cautelares piensan sobre todo en juzgar pronto, dejando el problema del bien y del mal a las reposadas formas del proceso ordinario ²⁰.

Sin embargo, en la esfera administrativa esta conciliación resulta mucho más ardua que en un proceso civil, pues tanto la celeridad como la ponderación son más difíciles de alcanzar. La *celeridad* porque el administrado -a excepción de cuando solicita la tutela de sus derechos fundamentales, por la vía de la Ley 62/1978- no tiene acceso directo e inmediato a los Tribunales, sino que ha de recorrer primero el lento y, a veces, inútil camino del recurso administrativo previo. La *ponde-*

¹⁸ Para NIEVES BORREGO, la suspensión es un verdadero proceso administrativo y no un simple procedimiento; *cfr.* J. NIEVES BORREGO, *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, IEF, Madrid, 1975, págs. 44 y 46. En contra, SAINZ DE BUJANDA, pues si las reclamaciones no son procesos, no cabe calificar de procedimiento a la suspensión de la ejecución del acto que se enmarca dentro de aquellas; *cfr.* F. SAINZ DE BUJANDA, «Prólogo» a la obra de J. NIEVES BORREGO, *ob. cit.*, pág. 11.

¹⁹ *Cfr.* R. HUESCA BOADILLA, «La suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa», *CT*, núm. 41, 1982, pág. 53. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 35. Y extramuros del ámbito propiamente tributario son de esta opinión también C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, *ob. cit.*, pág. 51 y ss. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, vol. II, Civitas, Madrid, 1998, pág. 2.026. J.R. PARADA VÁZQUEZ, «Prólogo», a la obra de C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, *ob. cit.*, pág. 18. L. PRIETO CASTRO, *Derecho Procesal civil*, vol. II, Madrid, 1968, págs. 651 y 652. J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, Montecorvo, Madrid, 1968, pág. 188.

²⁰ *Cfr.* P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, *ob. cit.*, pág. 4.

ración, porque cuando el ciudadano frente a un acto administrativo solicita del Juez su inmediata intervención para que proteja *ad cautelam* su derecho, impidiendo la eficacia de dicho acto, coloca al Juez en la difícil tarea de ponderar los intereses en juego, confrontando la irreversibilidad del daño que puede causarse al interés privado, con la del perjuicio que puedan sufrir los intereses generales, resolviendo en muchas ocasiones a favor de los segundos para que no se vea alterada la actuación pública de ordenación y gestión de la vida social ²¹.

Un sector mayoritario de entre los estudiosos de la materia ha querido ver la resolución de dicha problemática en una ponderación de los intereses en conflicto. Así, CHINCHILLA sostiene que «ni puede mantenerse que el recurso tenga efectos automáticamente suspensivos, sin excepciones, pues eso significaría paralizar la actuación administrativa y colocar los intereses privados por encima de los públicos. Pero tampoco -a modo de credo y dogma indiscutible- que la ejecutividad del acto administrativo venga siempre impuesta por el interés general de los ciudadanos (...). «Es por tanto -concluye la citada profesora- un tema de remisión al Juez, quien -a la luz de las circunstancias concretas- adoptará o no una medida cautelar a la vista de la intensidad de las exigencias del interés público, de la intensidad del *periculum in mora* invocado por el particular y de la proporcionalidad de las distintas medidas que se barajen respecto al interés que debe prevalecer. Es, por así decirlo, una cuestión de pesos y medidas que por la naturaleza de los intereses en juego se convierte en una tarea delicada y, quizás, incómoda para los Jueces» ²².

En alguna ocasión, el Tribunal Supremo parece haber seguido esta tesis mediante la ponderación de los intereses en conflicto. En efecto, «cuando las exigencias de ejecución que el interés público presenta son tenues bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión; por el contrario, cuando aquella exigencia sea de gran intensidad sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución, en su caso» ²³.

²¹ Así, como ha apuntado CHINCHILLA, «es cierto que en el contencioso-administrativo es el administrado quien soporta la carga de recurrir y romper la presunción de validez del acto que le perjudica, pero no hay que olvidar que propugnar, por ejemplo, la interrupción automática de la eficacia de los actos administrativos, como consecuencia de la interposición de un recurso equivale a dejar en manos de los administrados la posibilidad de bloquear la actuación administrativa, y aquí el que sufre es el interés general; *cfr.* C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, ob. cit., pág. 28 y ss.

²² *Cfr.* C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, ob. cit., pág. 177 y ss. En el mismo sentido, J. BARCELONA LLOP, *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, pág. 267 y ss. La resolución del conflicto en base al principio de proporcionalidad no es una novedad. Así, anteriormente GÓMEZ FERRER sostenía que «la posición jurídica peculiar de la Administración -concretada ahora en la ejecutividad de sus actos- ha de estar justificada por venir exigida como una medida proporcionada para el cumplimiento de las funciones y fines de interés general que se les atribuye. No se trata, por tanto, de ignorar la necesidad de que los poderes públicos están situados en una posición jurídica peculiar. Se trata de determinar -en defensa de la libertad y de los derechos individuales en qué medida con qué alcance tal posición viene exigida como medida proporcionada para la consecución de los fines y funciones de interés general que tienen encomendados; *cfr.* R. GÓMEZ FERRER, «Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos», *REDA*, núm. 33, 1982, pág. 186.

²³ *Vid.* Auto del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1989 (Ar. 8.306). El Tribunal Supremo durante muchos años ha elaborado una doctrina muy consolidada reiterando la idea de la ponderación los intereses en conflicto. *Vid.* sin ánimo de exhaustividad, Autos del Tribunal Supremo de 6 de marzo (Ar. 2.139), de 3 de abril (Ar. 2.853), de 10 de mayo (Ar. 4.055), de 6 de junio (Ar. 4.807), de 10 de julio (Ar. 6.632), de 7 de noviembre (Ar. 8.811), de 26 de noviembre (Ar. 9.289) y de

Como expondremos a lo largo de este trabajo, en nuestra opinión, el conflicto de la ponderación de intereses podría resolverse en numerosas ocasiones a través de la proyección en esta esfera del principio de *fumus boni iuris*, orquestando las relaciones entre la Administración y los particulares en beneficio ante todo de la parte que *alega una apariencia de mejor derecho*.

2. El principio de *fumus boni iuris*

2.1. El *fumus boni iuris* como principio general del Derecho comunitario y su aplicación directa a nuestro ordenamiento jurídico.

La idea capital que subyace en el principio de *fumus boni iuris* es que la suspensión del acto debe ser acordada cuando existe a favor de quien la solicita una apariencia de buen derecho y debe denegarse en caso contrario. En todo caso, nótese que nos encontramos ante una institución que nace y trae su causa no sólo en beneficio del ciudadano, sino en beneficio del Derecho. Este fundamento jurídico no debe perderse de vista, pues una interpretación del principio en toda su extensión, podría vaciar de contenido las garantías constitucionales de los particulares proclamadas en el artículo 24 de la Constitución Española²⁴. En efecto, una interpretación de la doctrina de la apariencia de buen derecho en su sentido más laxo, podría llevar a los Tribunales a denegar la suspensión al administrado pese a concurrir los requisitos necesarios para otorgar la suspensión²⁵. Esta posición no sería conforme a

24 de diciembre de 1990 (Ar. 10.249). Así, como los Autos del Tribunal Supremo de 3 (Ar. 497) y de 22 de enero (Ar. 505), de 4 de marzo (Ar. 2.104), de 19 de abril (Ar. 3.060), de 14 de mayo (Ar. 3.893), de 3 (Ar. 4.604 y 4.607) y de 18 de junio (Ar. 5.190), de 2 (Ar. 5.721), de 9 (Ar. 5.766), de 16 (Ar. 6.849), de 30 de enero (Ar. 725), de 29 (Ar. 1.173) y de 12 de febrero (Ar. 2.818), de 11 de marzo (Ar. 3.273), de 20 de abril (Ar. 3.926), de 28 de mayo (Ar. 4.451), de 6 de julio (Ar. 57.439), de 14 de septiembre (Ar. 6.897), de 7 (Ar. 7.582) y de 30 de octubre de 1992 (Ar. 8.163); de 15 de octubre de 1993 (Ar. 7.907) y de 2 de febrero (Ar. 2.040), de 9 y 14 de marzo de 1994 (Ar. 1.746 y 1.753).

24 Como pone de relieve GÓMEZ-FERRER MORANT una interpretación del principio en toda su extensión implicaría que cuando no concurriera una apariencia de buen Derecho procedería denegar la suspensión aun prestándose garantía. Lógicamente, esta posibilidad sería inadmisibles pues resultaría contraria a la previsión legal taxativa al respecto, siendo susceptible de generar grave indefensión, y vaciaría de contenido el mandato legal y la institución suspensiva, dado que la Administración sería Juez y parte en la cuestión; *cfr.* GÓMEZ-FERRER MORANT, en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano*, vol. II, Civitas, Madrid, 1993, pág. 1.167.

25 Así, para MARTÍN FERNÁNDEZ podría denegarse la suspensión con base en el principio de *fumus boni iuris* cuando existan varias sentencias contrarias a las pretensiones del recurrente; *cfr.* F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía contencioso-administrativa (a propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995)», *JT*, núm. 64, 1995, pág. 21. En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1992 (Ar. 5.771) desestimó la suspensión pese a constituir caución o fianza, pues no existía apariencia de buen derecho, pues en el asunto enjuiciado (procedencia del canon de las Cámaras de Comercio) ya se había pronunciado sobre esta cuestión en diversas ocasiones desestimando la pretensión del recurrente. Así, también en el voto particular formulado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (rep. en *QF*, núm. 2, 1999, pág. 26 y ss.) se invocó igualmente el principio de *fumus boni iuris* para justificar la denegación de la suspensión, al existir varias sentencias desestimatorias sobre casos similares. También para DAGO ELORZA -que apoya su postura en ciertos pronunciamientos del Tribunal Supremo en este sentido- dicha doctrina del *fumus boni iuris* juega tanto a favor como en contra del administrado. Así, la Administración podría motivar una denegación de la suspensión cuando se vea a toda luces que carece de razón, con lo cual se evitarían reclamaciones con fines puramente dilatorios; *cfr.* I. DAGO ELORZA, «El nuevo panorama de las garantías para la suspensión de los actos en vía económico-administrativa», *Tribuna Fiscal*, núms. 34 y 35, 1993, pág. 59.

Derecho pues podría otorgar plenos poderes a los Tribunales para que actuaran con cierto margen de arbitrariedad desatendiendo la legalidad vigente en materia de suspensión y lo que es más importante vaciando de contenido el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva. Nótese que el principio de *fumus boni iuris* no constituye un instrumento en manos de la Administración para ignorar la legalidad vigente, sino un mecanismo jurídico que nace al abrigo del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la CE) para equilibrar las relaciones entre la Administración y los administrados.

Así, la aplicación de este principio evitaría dejar en manos de la Administración la decisión de prolongar un proceso con los correspondientes costes que genera para el administrado no sólo en cuanto al mantenimiento de la garantía, sino también respecto al devengo de los intereses. En efecto, en alguna ocasión se ha cuestionado, tras recurrirse un fallo por parte de la Administración, si el contribuyente estaba obligado a seguir manteniendo la garantía o si, por el contrario, debía procederse a devolver al recurrente el coste de los avales. La Resolución del TEAC de 29 de mayo de 1997 (JT 872, 1997) no estimó procedente la devolución del aval prestado para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado al no ser firme la resolución recurrida por la Administración en alzada, por lo que debió mantenerse la garantía -con los correspondientes costes para el contribuyente- en tanto no finalizara el procedimiento económico-administrativo que fue estimado en su primera instancia. No es nuestro deseo entrar a valorar esta doctrina administrativa, que por desgracia se ajustó a una interpretación literal del RPREA, sino ahondar en el verdadero problema de fondo ²⁶. En nuestra opinión, la aplicación del principio de *fumus boni iuris* coloca a las partes en un proceso en un mismo plano jurídico, y evita dejar en manos de la Administración -como en la doctrina citada- la decisión de prolongar un procedimiento a expensas del administrado ²⁷.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en el Auto de 19 de junio de 1990 conocido como *Factortame* ²⁸ reconoció la potestad de un Juez nacional de suspender cautelarmente la aplicación de una Ley de un Estado (*Merchant Shipping Act*) por infringir el Derecho Comunitario (principios de libertad de establecimiento y de no discriminación por razón de nacionalidad) ²⁹. Dicha

²⁶ En el ámbito de las Haciendas Locales, el artículo 154.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (LRHL) también exceptúa a las Corporaciones Locales de la obligación de aportar garantía para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados establecida por el artículo 75 del RPREA de 1996, por lo que dicha normativa consagra para los Entes Locales un verdadero supuesto de suspensión de la ejecución del acto impugnado con dispensa de garantía. *Vid.* en esta línea, la Resolución del TEAC de 6 de febrero de 1997 (JT 316, 1997).

²⁷ Por su parte, la Resolución del TEAC de 20 de febrero de 1997 (JT 397, 1997) entendió aplicable la doctrina del *fumus boni iuris* al solicitarse la nulidad de un acto dictado en cumplimiento de una disposición de carácter general declarada nula de pleno derecho o cuando se impugna un acto idéntico a otro ya anulado jurisdiccionalmente, pero no cuando se pretende la nulidad del acto impugnado por causas que han de ser examinadas por vez primera. No obstante, este Tribunal ha señalado que la *apariencia de buen derecho* no constituye una circunstancia determinante para la suspensión de la ejecución, sino un criterio adicional a tener en cuenta para la concesión de la misma en el supuesto de existencia de daños y perjuicios.

²⁸ *Vid.* C. 213/1989; rec. p. I, 2.433 (1990).

²⁹ *Vid.* sobre el particular a E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Novedades sobre los procesos en el conflicto de pesca anglo-español. La suspensión cautelar por el TJCE de la Ley inglesa de 1988 aparentemente contraria al Derecho Comunitario. Enseñanzas para nuestro Sistema de Medidas Cautelares, sobre la primacía del Derecho Comunitario y respecto a la indemnizabilidad de los daños causados por infracción de éste», en *La batalla por las medidas cautelares*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 71-104; y en «Novedades sobre los procesos en el conflicto de pesca anglo-español», *REDA*, núm. 64, 1989, pág. 593 y ss.

normativa nacional (*Merchant Shipping Act*) que impedía atracar para faenar en puertos ingleses a aquellos barcos pesqueros cuyo patrón no tuviese nacionalidad británica parecía tropezar *prima facie*, con el Derecho Comunitario, por lo que era necesario la adopción de una medida cautelar urgente a fin de evitar un perjuicio grave e irreparable para los armadores españoles. Esa medida suspensiva podía justificarse como ha señalado el órgano comunitario en la necesidad de acudir al proceso para obtener la razón no puede perjudicar a quien tiene la razón, condensado este aforismo en la apariencia de buen derecho o principio de *fumus boni iuris*.

Posteriormente, el TJCE en la Sentencia *Zuckerfabrik* (1991) ³⁰ de 21 de febrero de 1991, admitió que un Tribunal nacional pudiera suspender, con los mismos requisitos, no ya una norma nacional, sino una disposición comunitaria (Reglamento) ³¹.

La evolución jurisprudencial sobre esta materia es notable, pues desde hace unos años, este mismo órgano judicial viene reconociendo no ya la suspensión de actos, sino cualquier otro tipo de medidas cautelares sobre normas que tropiecen con el Derecho Comunitario. Así, en la Sentencia *Atlanta* (1995) se admitió que un Tribunal nacional dictase cautelarmente normas provisionales en sustitución de las comunitarias impugnadas ³². Incluso, en la Sentencia *Antonissen* (1997) se ha admitido el *rèfèrè provision* o pago anticipado de deudas exigidas a la propia Comunidad antes de pronunciarse el Tribunal de Justicia sobre la cuestión de fondo ³³.

Los Autos del TJCE y del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea (en adelante, TPI) de 12 y 13 de julio de 1996 confirman el principio de *fumus boni iuris* como elemento clave para la resolución de una medida cautelar ³⁴. Así, dicha doctrina resolvió las demandas de medidas cautelares interpuestas por el Reino Unido y por diversas entidades mercantiles inglesas que operaban en el mercado de bovino y vacuno contra la Decisión 92/239, de 27 de marzo, de la

³⁰ Cfr. *Süderdithmarshen y Zuckerfabrik* (Asuntos C.-143/1988 y C.-92/1989. Rec. I-415). Vid. también sobre el particular a E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Las medidas cautelares que puede adoptar el Juez nacional contra el Derecho Comunitario: la Sentencia *Zuckerfabrik* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 1991», en la obra *La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., pág. 139 y ss.

³¹ Obsérvese que en el caso *Factortame* era una norma de grado inferior: una Ley nacional, no comunitaria.

³² Cfr. *Antonissen v. Consejo y Comisión*. Asunto C.-393/96, vol. 97, I-441, 1997.

³³ Cfr. *Fruchthandelsgesellschaft y otras (I) y (II) v. Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*. (Asuntos C.-465/1995, I-3.761) y C.-466/1993, I-3.799). Vid. sobre el particular a E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Hacia una medida cautelar ordinaria de pago anticipado de deudas («*Rèfèrè-provision*»)). A propósito del Auto del Presidente del TJCE de 29 de enero de 1997 (asunto *Antonissen*)», *RAP*, núm. 142, 1997, págs. 235 y 236. En nuestro Derecho se ha adoptado una medida similar en el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 26 de febrero de 1998 al ordenar a la Administración demandada el anticipo de una parte de la cantidad reclamada en el proceso principal. Un comentario sugerente a esta sentencia puede encontrarse en O. HERRAIZ SERRANO, «El paso firme dado por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el duro batallar por la tutela cautelar: la aplicación de la técnica francesa del *Référé provision*. Comentario al Auto de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 de febrero de 1998», *RAP*, núm. 147, 1998, pág. 141 y ss.

³⁴ Cfr. Auto del TJCE de 12 de julio de 1996 (Asunto C-180/96 R., recopilación de jurisprudencia 1996, pág. I-3.903), y auto del Presidente del TPI de 13 de julio de 1996 (Asunto T-76/96 R. recopilación de jurisprudencia 1996, pág. II-0815).

Comisión que prohibía con carácter transitorio el envío de ganado bovino y de carne de vacuno o productos derivados de ésta desde el territorio del Reino Unido a los demás Estados de la Unión Europea y a terceros países ³⁵. El Auto de 12 de julio de 1996 del TJCE resume de la siguiente forma los requisitos que deben concurrir para que puedan adoptarse medidas provisionales o suspender la ejecución del acto impugnado. Así, «el Juez Comunitario (...) podrá ordenar la suspensión de la ejecución y las medidas provisionales si se demuestra que su concesión está justificada a primera vista de hecho y de Derecho (*fumus boni iuris*) y que son urgentes, en el sentido de que para evitar que los intereses de la demandante sufran un perjuicio grave e irreparable es necesario que tales medidas sean acordadas y surtan efectos desde antes de que se resuelva sobre el procedimiento principal».

En resumen, de la jurisprudencia comunitaria podemos extraer los siguientes requisitos que son necesarios para que el Juzgador adopte una medida cautelar. En primer lugar, el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho. En efecto, el recurrente debe aparecer investido de una apariencia jurídica de buen derecho no desvirtuada por la oposición de la Administración. El principio de *fumus boni iuris* enerva la presunción *iuris tantum* de legalidad de los actos administrativos (en nuestro Derecho regulado en los artículos 57.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común -LRJAP y PAC- y 8 LGT). La presunción de legalidad queda de esta forma desvirtuada por una pretensión seria y razonada del administrado.

En segundo lugar, la urgencia en la adopción de la medida cautelar (*periculum in mora*). Es necesario que la dilación del proceso no perjudique a quien acude al mismo impetrando tutela judicial. En todo caso, como defenderemos a lo largo de este trabajo entendemos que este requisito es una consecuencia mediata del principio de *fumus boni iuris*. Nótese que el *periculum in mora* o urgencia no justifica *per se* la adopción de esta medida sin la concurrencia del *fumus boni iuris*. Si bien, sí al contrario. La existencia de *fumus boni iuris* conllevará la urgencia de adoptar una medida cautelar en aras de que la duración del proceso no debe actuar en perjuicio de quien tiene la razón, lo que en consecuencia, haría perder su finalidad legítima al recurso ³⁶.

Por último, la medida cautelar no puede en ningún caso anticipar, prejuzgar, ni decidir directa o indirectamente el fondo de la cuestión. La medida cautelar no prejuzga la cuestión principal que es a todas luces el objeto del proceso. Únicamente equilibra a las partes a la espera de una resolución final sobre el fondo del asunto.

³⁵ Sobre los Autos de 12 y 13 de julio de 1996 del TJCE y del TPI en relación al asunto de la «encefalopatía espongi-forme» o «enfermedad de las vacas locas», en relación con la Decisión de la Comisión en la que se limitaba al Reino Unido a comercializar determinados productos cárnicos y la exportación de los mismos a terceros países, *vid.* el trabajo de M. BACIGALUPO SAGGESE y A. FUENTETAJA PASTOR, «*Fumus boni iuris* y *periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria», *REDA*, núm. 94, 1997.

³⁶ De esta doctrina se ha hecho eco el Tribunal Supremo en varias ocasiones. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1996 (Ar. 4.746) y Autos de 29 de marzo (Ar. 2.486) y de 5 de julio de 1996 (Ar. 5.641).

En el Derecho español, nuestro Tribunal Constitucional siguiendo una línea ya avanzada por otros Tribunales Constitucionales de nuestro entorno jurídico ³⁷, así como, de manera especial como hemos visto por el TJCE, se ha sumado a las tesis que consideran inserto en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva la suspensión de los actos administrativos. En este sentido, se manifiestan entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo 22/1984, de 17 de febrero, 238/1992, de 17 de diciembre ³⁸, 148/1993, de 29 de abril ³⁹, y 78/1996, de 20 de mayo ⁴⁰.

Como analizaremos más adelante, nuestro Tribunal Constitucional reconoce abiertamente el necesario equilibrio entre las prerrogativas de la Administración Pública -autotutela declarativa y ejecutiva- y el interés particular de los ciudadanos a una defensa judicial efectiva. No obstante, la problemática reside en determinar qué principio constitucional debe prevalecer en cada caso concreto, es decir, cuánta efectividad debe perder esa justicia para que pueda afirmarse de forma objetiva que el recurso pierde su sentido si no se adopta una medida cautelar.

El Tribunal Supremo a partir del año 1990, influenciado por los hitos conseguidos en la esfera comunitaria, ha venido también dictando una jurisprudencia unánime en favor de la tutela cautelar. Esta doctrina ha sido ratificada posteriormente como hemos señalado por varias Sentencias de nuestro Tribunal Constitucional. Los Autos del Tribunal Supremo, entre otros, de 20 de diciembre de 1990 (Ar. 9.653), de 17 de enero (Ar. 503) y de 19 de diciembre de 1991 (Ar. 310, 1992), de 8 de junio de 1992 (Ar. 5.771), de 17 de marzo de 1993 (Ar. 448), de 3 de marzo de 1994 (Ar. 1.910), de 10 de marzo de 1995 (Ar. 2.159), de 11 de abril de 1996 (Ar. 3.196), y de 7 de abril (Ar. 3.306) y de 17 de junio de 1997 (Ar. 5.444) han dado un importante paso al reconocer que la suspensión de un acto administrativo forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución

³⁷ Así, en *Francia* el Consejo Constitucional en la decisión 86/224, de 23 de enero de 1987, ha afirmado que si las medidas cautelares sirven para garantizar provisionalmente la integridad del bien jurídico para el que se ha solicitado la justicia, mientras, y hasta que esa justicia lenta llegue a otorgarse -con todas las garantías- en una sentencia, es evidente que esa protección provisional, denominada tutela cautelar, forma parte del contenido esencial de la tutela judicial efectiva. En el mismo sentido, la Corte Constitucional *italiana* ha declarado que la tutela cautelar es inherente a la efectividad de la tutela jurisdiccional (S. núm. 284, de 27 de diciembre de 1974). También en *Alemania*, el Tribunal Constitucional Federal, en Sentencias, entre otras, 51, 268, 284; 65, 1, 70 y, por último, 79, 69, 74, ha declarado que la tutela cautelar es inherente a la efectividad de la tutela jurisdiccional.

³⁸ *Vid.* el comentario doctrinal de E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Constitucionalización definitiva de las medidas cautelares contencioso-administrativas y ampliación de su campo de aplicación (medidas positivas) y "jurisdicción plenaria" de los Tribunales Contencioso-Administrativos, no limitada al efecto revisor de actos previos. Dos sentencias constitucionales», en la *La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., pág. 305 y ss.

³⁹ Según esta doctrina, «aunque el incidente cautelar entraña un juicio de cognición limitada en el que el órgano judicial no debe pronunciarse sobre las cuestiones que corresponde resolver en el proceso principal, sí ha de verificar la consecuencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso, del retardo en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*) y, de otro lado, valorar el perjuicio que para el interés general (...) acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada».

⁴⁰ *Vid.* el sugerente comentario doctrinal de esta última sentencia en R. FALCÓN Y TELLA, «Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)», *QF*, núm. 16, 1996, pág. 5 y ss.

Española ⁴¹. Esta jurisprudencia constituye como venimos señalando un punto de inflexión fundamental en el buen entendimiento de las condiciones requeridas para conceder la suspensión de un acto administrativo, pues hasta ese momento el Tribunal Supremo tenía una forma muy peculiar de interpretar el artículo 122 de la LJCA -actual art. 130 de la LJCA 29/1998- («procederá la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación»).

Del tenor original de la Ley podría deducirse que en estos supuestos entraba en juego una ponderación entre el interés privado del recurrente y el interés público auspiciado por la Administración. Sin embargo, la Administración y los Tribunales se amparaban en el servicio al interés general -art. 103 de la CE- para denegar generalmente la suspensión, dado que la adopción de una medida de este tipo afectaba necesariamente en algún aspecto al interés general tutelado celosamente por la Administración ⁴². De ahí, que tradicionalmente los Tribunales han sido muy restrictivos a la hora de conceder medidas cautelares de este tipo. Así las cosas, si el perjuicio que originaba la ejecución del acto podía ser valorado económicamente, carecía de sentido suspender el acto administrativo, pues siempre cabía la indemnización ⁴³.

Sin embargo, a raíz de los mencionados pronunciamientos del Tribunal Supremo se ha producido una nueva forma de entender la ponderación de los intereses en conflicto. Este Tribunal, en el Auto de 6 de octubre de 1998, ha entendido que «el propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria que ha sido sancionado por normas de rango legal, obligaba a interpretar el viejo artículo 122.2 en el sentido de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto que no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria quede suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza».

Así, el Juez podría utilizar como un elemento determinante a tener en cuenta a los efectos de otorgar la tutela cautelar -es decir, no sólo la suspensión, sino cualquier otra medida de carácter positivo- el de la presencia en las pretensiones del reclamante de una «apariencia de buen derecho» (*fumus boni iuris*).

⁴¹ Vid. un comentario doctrinal sobre esta doctrina jurisprudencial en E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general», en *La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., pág. 170 y ss. Este trabajo puede también consultarse en REDA, núm. 69, 1991, pág. 65 y ss. Vid. también a E. CALVO ROJAS, «Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso», REDA, núm. 83, 1994, pág. 476.

⁴² Así, por ejemplo, el Auto del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1991 justificó la denegación por este órgano de la solicitud de suspensión en que se «llegaría un momento en que los ingresos procedentes de los impuestos, previstos en los Presupuestos Generales del Estado, no tendrían entrada en las arcas del Tesoro, con lo que la satisfacción de los intereses generales no podría cumplirse por falta de numerario para hacer pagos».

⁴³ En este sentido, arduamente matiza GUERRA REGUERA la situación creada por nuestra jurisprudencia hasta el año 1990. En efecto, «si el perjuicio que origina la ejecución del acto puede ser valorado económicamente, no hay suspensión. Así de claro. Y evidentemente, como casi todo en esta vida tiene un precio -y nos tememos que casi sobre el "casi"-, la suspensión era un supuesto verdaderamente excepcional, casi una extravagancia»; cfr. M. GUERRA REGUERA, *Suspensión de actos administrativos tributarios*, Comares, Granada, 1999, pág. 16. Vid. también del mismo autor el trabajo *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 374.

El fundamento de este principio reside en que la parte que defiende una posición manifiestamente injusta no se beneficie con la larga dilación del proceso, y con la frustración total o parcial que esa larga duración va a resultar para la otra parte como consecuencia del abuso procesal de su contrario. Este replanteamiento obliga a una valoración anticipada de las posiciones de las partes, valoración *prima facie* que no prejuzga la que la Sentencia de fondo realizará más detenidamente en un momento ulterior, pero sí equilibra a las partes hacia esa resolución final ⁴⁴. Así, como ha advertido GARCÍA DE ENTERRÍA no es un hecho aislado que cada vez la Administración, que no duda de la razón del derecho que se niega al administrado, juegue con la onerosa -además de arriesgada e insegura- carga para éste de tener que recurrir y esperar largos años para obtener luego una teórica justicia. Alcaldes y otras autoridades administrativas cuentan normalmente con que la eventual sentencia condenatoria encontrará ya a otros gestores en los cargos, dado que pocos pleitos duran menos que un período electoral ordinario ⁴⁵. Esta posición de abuso de la autotutela es precisamente la que pretende combatirse con el sistema expeditivo de medidas cautelares legitimado en la «apariencia de buen derecho».

Pues bien, en nuestra opinión, en el principio de *fumus boni iuris* podría encontrarse el criterio sólido que venimos buscando para dar solución a este conflicto de intereses ⁴⁶.

⁴⁴ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general», ob. cit., pág. 175. En efecto, como ha advertido el Auto del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1992 «debe rechazarse que la aplicación del principio censurado (*fumus boni iuris*) por el recurrente implique un examen sobre el fondo del asunto, ya que esta opinión queda rebatida por los términos en los que, con reiteración, advierte el Auto apelado que no se prejuzga el fondo del asunto y que sólo se hace a efectos temporales y dentro del limitado ámbito de conocimiento, propio de toda medida cautelar». Vid. también a J.M.ª FERNÁNDEZ PASTRANA, «La influencia de la Constitución en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos», *Revista de Administración Pública*, 1989, núm. 120, pág. 281 y ss.

⁴⁵ Como reconoce GARCÍA DE ENTERRÍA, estos ejemplos, además de conducir a desnaturalizar la justicia, constituyen una grave disfunción social que no encuentran en la justicia ningún fundamento; cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Novedades sobre los procesos en el conflicto de pesca anglo-español. La suspensión cautelar por el TJCE de la Ley inglesa de 1988 aparentemente contraria al Derecho Comunitario. Enseñanzas para nuestro sistema de medidas cautelares, sobre la primacía del Derecho Comunitario y respecto a la indemnizabilidad de los daños causados por infracción de éste», ob. cit., págs. 84 y 85. De ahí que sin perjuicio de las indemnizaciones que puedan percibir aquellos particulares que hayan sufrido graves daños por la actuación negligente de un gestor administrativo durante el tiempo que tomó posesión de su cargo, no se nos oculta que en aquellos supuestos en los que pueda probarse que dichos gestores han llevado a cabo negligencias en su actuación pueda articularse un procedimiento para depurar dichas responsabilidades.

⁴⁶ En el mismo sentido se manifiesta MORIÉS JIMÉNEZ, al afirmar que la apariencia de buen derecho pasa a ser el núcleo central de la institución cautelar; cfr. M.ª T.ª MORIÉS JIMÉNEZ, «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CREDF*, núm. 80, 1993, pág. 660. A esta conclusión también ha llegado PONT I CLEMENTE: «nada hay que discutir sobre las facultades de autotutela que a la Administración corresponden, pero sí que debe afirmarse con vigor que dichas facultades de autotutela no pueden implicar un rompimiento del sistema o una merma de las garantías. Por ello, mientras subsista una discrepancia razonable en Derecho entre la Administración y los administrados, el instituto de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo resulta ser un recurso imprescindible para el mantenimiento del equilibrio. La apariencia de buen derecho, o el carácter punitivo de las sanciones tributarias, por citar a vuelapluma dos ejemplos, han de ser causas suficientes de la suspensión de la eficacia del acto administrativo»; cfr. J.F. PONT I CLEMENTE, «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 38. Así también, para PONT MESTRES el privilegio de ejecutividad de la Administración Tributaria ya no aparece como «un vendaval arrasador, sino como un poder jurídico que, de ser acorde con la Constitución, ha de armonizarse con el derecho a la tutela judicial efectiva, de suerte que, en su confrontación, éste se halle plenamente garantizado». M. PONT MESTRES, «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva anteriormente citada, pág. 88 y ss.

Nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado en esta línea, con algún motivo, pues en las Sentencias de 17 de diciembre de 1992 y de 29 de abril de 1993 ha señalado que la concesión de la suspensión está condicionada por la confluencia de tres presupuestos:

- La concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se invoca derivado del propio proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*);
- La apariencia de que el demandante ostenta el derecho invocado, con la consiguiente, probable o verosímil, ilegalidad de la actuación administrativa (*fumus boni iuris*); y
- La valoración del perjuicio que para el interés general acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada.

Llegados a este punto debemos plantearnos si en el ámbito tributario junto a la apariencia de buen derecho, debe exigirse además un perjuicio de difícil e imposible reparación.

Se ha señalado que el fundamento de la suspensión no es otro que evitar que la ejecución del acto impugnado produzca daños de difícil o imposible reparación para el interesado mayores que los que se pueden producir al interés público. Así, la suspensión se otorgaría siempre que la ponderación de los intereses en juego permitiera al Tribunal estimar que son menores los perjuicios para el interés público, o simplemente que esos perjuicios no existen, pues toda ejecución constituye un perjuicio para el interesado, al distraer de su tesorería una cantidad o al tener que financiarla con recursos ajenos, y ese perjuicio resulta más grave cuanto más alta sea la deuda. Así, en la esfera tributaria, entendemos que sólo unos intereses públicos en juego de gran intensidad podrían impedir la suspensión de la ejecución de un acto de liquidación tributaria legítimada en la pretensión del reclamante con una *apariencia de buen derecho*. Obsérvese que con la adopción de estas medidas se pretende evitar que el efecto útil de la sentencia resulte baldío. Y como venimos señalando la duración del proceso no debe actuar en perjuicio de quien tiene la razón.

Pues bien, habida cuenta de que la ejecución inmediata genera siempre un perjuicio para el particular, habrá que determinar si la suspensión supone o no un riesgo para el interés público. Para el profesor FALCÓN Y TELLA la adopción de medidas cautelares no genera daño evidente para el interés general. Así, «tratándose de contribuyentes al día en sus obligaciones tributarias, que no han realizado ningún acto que tienda "a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública" (en la terminología del art. 128.2 de la LGT), y es que se limitan a ejercer su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, no se ve razón alguna para que se exija garantía, y menos aún con carácter automático. Y si la Administración entiende que existe algún riesgo para el interés público en la suspensión, lo procedente sería adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. La garantía ofrecida por el particular sólo tiene sentido, así, para levantar tales medidas cautelares, y no como algo automático cuando se solicita la suspensión de la liquidación impugnada (...).

Lo extraño -concluye el citado profesor- resulta la resignación con que se ha venido aceptando la tradición absolutista que inspira reglas técnicas, como la no suspensión, elaboradas históricamente respecto a la actividad administrativa general, y no respecto al tributo, y menos aún en relación con un sistema tributario de masas como el actual. Fácilmente puede comprenderse que, por ejemplo, el recurso de uno de los expropiados no debe suponer, en principio, ningún retraso en la ejecución de una obra pública. Pero no es tan fácilmente explicable que el mismo criterio se extienda a un sistema tributario de masas, para el que manifiestamente no fue pensado, pues ningún perjuicio significativo ocasiona al interés público el retraso de parte de los ingresos, si dicho retraso es necesario para asegurar la tutela judicial efectiva y se compensa a un tipo de interés de mercado»⁴⁷.

En definitiva, consideramos que en la esfera tributaria, dada su especialidad con respecto al régimen común administrativo, es suficiente con que se pruebe la apariencia de buen derecho de la parte que solicita la medida cautelar para que ésta se adopte de forma automática, y sólo -como venimos señalando- un perjuicio grave para el interés general pueden impedir que el órgano administrativo o el Juez en su caso adopten dicha medida legítimada en la apariencia de buen derecho de la pretensión del recurrente⁴⁸.

En esta línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de septiembre de 1997 (JT 1060, 1997) señaló que en materia de suspensión no era aplicable ni siquiera supletoriamente lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 30/1992, en atención al contenido del apartado segundo de su disposición quinta. Y la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1994 se consideró competente para acordar la suspensión sin garantía de forma excepcional si la ejecución fuera a ocasionar un perjuicio irreparable o se alegase la nulidad de pleno derecho⁴⁹.

⁴⁷ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Un ataque a la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias», ob. cit., págs. 7 y 8. También para el profesor CALVO ORTEGA sería deseable analizar el «historial tributario» del recurrente a los efectos de conceder o no la suspensión con dispensa de garantía. Así, «es cierto que, jurídicamente, cada obligación en el campo de los tributos es independiente y está aislada de otras que son imputables al mismo sujeto. Además, es conveniente (imprescindible) para la justicia que así sea. Esta individualidad no impide, como es obvio, la contemplación histórica del comportamiento del contribuyente. Un sujeto pasivo que cumpla con observancia de la Ley sus obligaciones no puede recibir de la Administración una exigencia implacable y rigorista en materia de garantías a la hora de interponer un recurso aislado en su historial. Mucho menos cuando conoce fácilmente éste y lo tiene presente en su vertiente desfavorable del contribuyente (reincidencia a efectos de sanción)»; cfr. R. CALVO ORTEGA, «Prólogo» a la monografía de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 10 y 11.

⁴⁸ En esta línea parece también manifestarse FALCÓN Y TELLA, pues «por seguir con el ejemplo propuesto, no es lo mismo una expropiación, que afectará a pocas personas en alguna ocasión de su vida, que los continuos actos expresos y presuntos relacionados con la aplicación de los distintos tributos a que la generalidad de los contribuyentes se ven sometidos. Las garantías, sobre todo procedimentales, no deberían ser las mismas, y en este sentido cabe incluso defender que la regla, cuando se impugna una liquidación tributaria, debería ser la suspensión automática, sin necesidad de garantía, sin perjuicio de que la Administración adopte medidas cautelares»; cfr. *ibídem*, pág. 8.

⁴⁹ Rep. en QF, núm. 21, 1994, pág. 43.

2.2. La impugnación del acuerdo denegatorio de la suspensión. La suspensión de los actos tributarios de contenido negativo.

El Tribunal Supremo ha venido configurando desde hace unos años una doctrina reiterada contraria a suspender actos tributarios de contenido negativo⁵⁰. Entendiéndose por éstos aquellos actos que no modifican o alteran la situación jurídica preexistente, como son aquellas resoluciones que deniegan una solicitud (v. gr. aquellas que deniegan un aplazamiento o fraccionamiento de pago)⁵¹. Así, para este Tribunal, los actos denegatorios serían incompatibles con la medida cautelar de la suspensión, puesto que la denegación es un acto negativo que no implica en sí mismo ejecución algu-

⁵⁰ La doctrina del Tribunal Supremo sobre este punto se resume de la siguiente forma: «no resulta de aplicación del principio de apariencia de buen derecho por la nulidad o anulabilidad de un acto administrativo en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión del proceso principal, porque de lo contrario se *prejuzga la cuestión de fondo, de manera que por amparar el derecho a la tutela judicial efectiva, se vulnera el derecho a un proceso con las debidas garantías de contradicción y prueba*» (Auto del TS de 7 de octubre de 1997).

También en el Derecho francés los Tribunales son reacios a admitir la suspensión de un acto de contenido negativo. Así, la suspensión de los actos negativos no está asumida por el Consejo de Estado, quien partiendo de un concepto estricto de decisión ejecutoria, en el *arrêt Ministre d'État chargé des affaires sociales, c/Amoros et autres*, de 23 de enero de 1970, rechazó expresamente tal posibilidad «salvo que el mantenimiento de la decisión recurrida entrañara una modificación de la situación de hecho o de derecho anteriormente existente, manteniéndose la jurisprudencia ulterior en esa línea; es decir, en el análisis riguroso de si el acto negativo impugnado, en caso de no ser suspendido provoca una modificación de la realidad»; cfr. S. TSIKLITIRAS, «Le statut constitutionnel du sursis à exécution devant le juge administratif», *Revue du Droit Public*, núm. 3, 1992, pág. 712 y ss.; R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, París, Montchrestien, 1991, pág. 870 y ss.; y J.J. THOUROUDE, *Pratique du contentieux administratif*, París, Editions du Moniteur, 1992, págs. 204 y 205. Por su parte, en Italia se viene admitiendo la suspensión de ciertos actos negativos si bien sin un razonamiento sólido que pueda extraerse de la legislación vigente. Así, para TRAVI, «la posibilidad de tutela cautelar de actos de contenido negativo actualmente es pacífica, y las razones de efectividad de la tutela jurisdiccional que son un fundamento de la solución positiva inducen a considerarla como un "derecho vivo", no obstante, se debe reconocer que el fundamento de tal potestad cautelar "general" e "innovadora" resulta todavía muy frágil, al menos a la luz del derecho positivo»; cfr. A. TRAVI, «La tutela cautelare», en la obra colectiva dirigida por A. ROMANO, *Comentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, ob. cit. pág. 662 y ss. En el mismo sentido, S.CASSARINO, *Il processo amministrativo nella legislazione e nella giurisprudenza*, Milán, Giuffrè, 1987, vol. II, pág. 357 y ss.

⁵¹ Vid. v. gr. el Auto del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1990 (Ar. 3.562) denegó la suspensión del acto negativo de resolución del TEAC rechazando la personación del interesado en un recurso económico-administrativo. En la esfera contenciosa también existen supuestos frecuentes de suspensión de actos negativos, por entender que no es adecuado obtener amparándose en la vía regulada (...) la suspensión de un acto denegatorio de una petición, dado que ha de ser así la suspensión se conformaría como un acto positivo, obteniendo a través de ella lo que había sido denegado por el acto objeto del recurso principal. Así, también el Auto de Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1990 (Ar. 3.149) rechazó la suspensión de denegación de la concesión de prórroga para la incorporación a filas, pues «tal suspensión se conformaría como un acto positivo que resultaría equivalente a la concesión de la prórroga». Vid. también entre otros, los Autos de 3 de mayo de 1988, de 20 de febrero (Ar. 1.384), de 22 de marzo (Ar. 1.784), de 13 de mayo (Ar. 4.098), de 17 (Ar. 6.032) y de 25 de septiembre de 1991 (Ar. 6.032), de 20 de abril (Ar. 2.688), 3 de septiembre, 6 de octubre y 11 de noviembre de 1992, de 8 de enero de 1993, de 13 de julio de 1994 (Ar. 5.716), de 18 de enero (Ar. 274), de 16 de marzo de 1995 (Ar. 1.971) y, por último, de 12 de abril de 1998 (Ar. 4.230).

na que pueda suspenderse. En definitiva, esta decisión equivaldría a otorgar, vía medida cautelar, lo que sólo puede otorgarse en la sentencia que recaiga en el recurso ⁵².

Por desgracia, en la esfera económico-administrativa la entrada en vigor del nuevo RPREA de 1 de marzo de 1996 tampoco ha supuesto un cambio de posición para nuestros Tribunales. Así, en varias ocasiones, el TEAC ha desestimado las peticiones de suspensión, por entender que con el pretexto de solicitar una suspensión sin garantías, se pretendía conseguir en la práctica el mismo resultado que se hubiera obtenido de no haberse denegado la petición de aplazamiento o fraccionamiento de pago, o las solicitudes de exenciones de impuestos, por utilizar los supuestos más corrientes. Para este Tribunal la suspensión equivalía a conceder, en la práctica, el aplazamiento de pago que se había denegado por el órgano competente, antes de haberse resuelto el fondo del asunto ⁵³.

En beneficio del Derecho, entendemos que no debe *a priori* denegarse por sistema cualquier solicitud de suspensión atinente a actos de contenido negativo, sino que los Tribunales ponderarán caso por caso la aplicación del principio de *fumus boni iuris* y su afectación al interés público. En efecto, como venimos afirmando, por un lado, el principio de la «apariencia de buen derecho» y, por otro, el perjuicio que puede generar al interés público deberían ser los elementos que han de ponderarse por los Jueces y órganos administrativos a los efectos de proceder o no a la adopción de la tutela cautelar. Nótese que el otorgamiento por el Tribunal del acto de contenido negativo no prejuzga en ningún caso la resolución sobre el fondo del asunto, sino todo lo contrario, coloca a las partes en una posición de equilibrio a la espera del juicio ulterior final. Así, frente al criterio que puedan sostener nuestros Tribunales *prima facie*, entendemos que la denegación automática de las solicitudes de suspensión de actos de contenido negativo tropieza frontalmente con el derecho constitucional de tutela judicial efectiva ignorando los posibles perjuicios que la ejecución podría ocasionar al interesado.

La actual LJCA de 13 de julio de 1998 parece admitir la adopción de este tipo de medidas mediante el silencio administrativo en los supuestos de vía de hecho que reconoce el artículo 30 del mismo cuerpo legal. En efecto, la LJCA de 1998 permite la adopción de este tipo de medidas de

⁵² En efecto, en tales casos el otorgamiento de la medida cautelar equivaldría a otorgar provisionalmente lo solicitado, cuando la finalidad de la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado es mantener el *statu quo* anterior a la adopción de la resolución impugnada. *Vid.* sobre el particular, los Autos del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1989, de 2 y 10 de enero, de 6 de octubre y 30 de diciembre de 1992; de 10 de febrero y 27 de marzo de 1993; y de 17 de mayo de 1996. *Vid.* también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de junio de 1997 (JT 741, 1997). Sobre el particular *vid.* a M. ALONSO DE ESCAMILLA, «La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo», *ob. cit.*, pág. 19.

⁵³ En efecto, para este Tribunal, la denegación por la Administración de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de una deuda tributaria no supone alteración alguna de la situación jurídica del interesado anterior a la solicitud, que permanece inalterable, y de accederse en esta vía de reclamación a la suspensión de la ejecutividad del acuerdo denegatorio solicitada al amparo del RPREA de 1996, tal medida cautelar se transformaría en una estimación anticipada, aunque no definitiva del asunto, lo que no parece admisible, conclusión que se refuerza aún más si se tiene en cuenta el carácter discrecional que en materia de aplazamientos el RGR otorga a las decisiones de la Administración. *Vid.* respecto a la denegación de solicitud de aplazamiento del pago de una deuda tributaria, entre otras, las Resoluciones de TEAC de 23 de julio y de 15 de noviembre de 1996, de 22 de enero (JT 235, 1997) y de 26 (JT 382, 1997) y 27 de febrero de 1997 (JT 395, 1997). Sobre la denegación de solicitud de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, las Resoluciones del TEAC de 22 de enero y 6 de febrero de 1997 (JT 237 y 317, 1997).

carácter positivo para supuestos de actos administrativos de contenido negativo (v. gr. actos que deniegan un aplazamiento o fraccionamiento), por rechazarse sin aparente fundamento por la Administración, o resueltas ficticiamente mediante silencio administrativo, en cuyo caso la medida podrá consistir en condenar provisionalmente a la Administración a abstenerse de realizar alguna actividad que impida el ejercicio por el administrado de su derecho ⁵⁴.

Constituye un error generalizado por parte de nuestros Tribunales considerar que el criterio determinante para resolver sobre la solicitud de suspensión ha de ser la naturaleza del acto -es decir, si éste tiene o no contenido negativo-. En nuestra opinión, la pauta que ha de presidir en todo momento en el juicio del Tribunal es la apariencia de buen derecho que entronca directamente con el derecho constitucional de todos los particulares a una tutela judicial efectiva. Incluso, algún autor sutilmente llega también a la conclusión de no rechazar *a priori* la solicitud de suspensión de los actos negativos -sin analizar detalladamente cada supuesto en concreto para determinar si concurren o no las circunstancias habilitantes para la concesión-, pues de éstos también deriva una obligación claramente *positiva*, como es la de ingresar inmediatamente la deuda tributaria ⁵⁵.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el Auto de 20 de diciembre de 1995 parece también invocar el principio de *fumus boni iuris* para la resolución de estas cuestiones. Así, la ausencia de norma directamente aplicable al caso le lleva a este Tribunal a defender la técnica jurisprudencial de la apariencia de buen derecho como criterio que ha de conducir a una interpretación conforme a la realidad social del tiempo en que tal pretensión se suscita. Así, se accede a la medida cautelar suspensiva una vez se preste garantía suficiente. Sin embargo, no existe precepto legal alguno que obligue al interesado a prestar caución suficiente para garantizar el importe de la deuda tributaria si no se está en una situación en que se perciba un peligro para el interés público, por lo que no se ve obstáculo para que la suspensión pudiera ser acordada por el Tribunal sin tal condición.

3. La tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución Española como límites a la presunción de legalidad de los actos administrativos.

A raíz del pronunciamiento del Tribunal Supremo en el Auto de 20 de diciembre de 1990 se ha producido una nueva forma de entender la tutela cautelar en nuestro Derecho ⁵⁶. Esta afirmación puede

⁵⁴ Cfr. A. FERNOR DE LA MAZA y CORNIDE-QUIROGA, *Nuevas perspectivas en el Proceso Contencioso-Administrativo. Las medidas cautelares*, Montecorvo, Madrid, 1997, pág. 370 y ss.

⁵⁵ Cfr. E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «La suspensión del acto impugnado», ob. cit., pág. 552.

⁵⁶ Así, curiosamente unos meses antes del citado pronunciamiento, el Tribunal Supremo se caracterizaba por establecer una doctrina ciertamente restrictiva sobre la concesión de medidas cautelares. Los Autos v. gr. de 17 de octubre de 1990 (Ar. 8.140) y de 18 de julio del mismo año (Ar. 6.578) señalaban: «es preciso reafirmar que, en todo caso, el artículo 122 de la LJCA, más o menos matizado por tales factores u otros similares, sigue teniendo plena vigencia en cuanto normal general, cuya desaparición *de facto*, como parece llegar a aventurarse o desearse por algunos, daría lugar, sin duda, a la paralización general de la Administración». En esta línea, también se manifiesta el Auto de 19 de septiembre de 1990 (Ar. 6.880): el artículo 122.2 de la Ley de Jurisdicción exige que, como excepción a la regla general de la ejecutividad, *deba ser interpretado restrictivamente*, sin que la simple circunstancia de afianzamiento, mediante aval bancario de la obligación impuesta, pueda comportar por sí sola razón suficiente y determinante de la suspensión (...).

corrobarse en la nueva regulación de las medidas cautelares en la LJCA 29/1998, de 13 de julio. Así, en su Exposición de Motivos se apuntan los avances tan espectaculares en esta materia: «*Se parte de la base de que la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva (...) por lo que la adopción de medidas provisionales no debe contemplarse como una excepción, sino como una facultad que el órgano judicial puede ejercitar siempre que resulte necesario (...)*. El criterio para la adopción consiste en la ejecución del acto (...) pueden hacer perder la finalidad del recurso, pero siempre sobre la base de una ponderación suficientemente motivada de todos los intereses en conflicto (...). Además, teniendo en cuenta la experiencia de los últimos años y la mayor amplitud que tiene el objeto del acto recurrido no puede constituir ya la única medida cautelar posible. La Ley introduce en consecuencia la posibilidad de adoptar cualquier medida cautelar, incluso las de carácter positivo (...) correspondiendo al Juez o Tribunal determinar las que, según las circunstancias, fuesen necesarias (...)».

El Tribunal Constitucional como intérprete supremo de Nuestra Carta Magna también se ha hecho eco de estas tesis defensoras de la institución cautelar dentro de las garantías previstas en el artículo 24 de la Constitución Española. La Sentencia del Tribunal Constitucional 238/1992, de 17 de diciembre, es la pionera en declarar abiertamente la relación intrínseca entre el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y la adopción de medidas cautelares: «La suspensión responde así a la necesidad de asegurar en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional, esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el art. 24 de la CE) desprovisto de eficacia por la conservación irreversible de situaciones contrarias al Derecho o interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento (...). Así, la tutela judicial no es tal, sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que caiga en el proceso» (Fundamento Jurídico 7.º).

Un año después, la Sentencia del Tribunal Constitucional 148/1993, de 29 de abril y, posteriormente, la 78/1996, de 20 de mayo, ahondan en la misma idea: «Ciertamente, el privilegio de la autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103.1 de ésta (S. 22/1984)⁵⁷ y, en términos generales y abstractos, la ejecutividad de sus actos tampoco resulta incompatible con el artículo 24.1 de la Constitución (S. 66/1984, Autos 458/1988 y 1095/1988) pero de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional de adoptar medidas cautelares. La efectividad que se predica de la tutela judicial de cualesquiera derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar las adecuadas medidas cautelares que aseguren la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso (STC 14/1992). Es más, la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la Constitución comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos (STC 238/1992)».

En efecto, como sostiene GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, el Tribunal Constitucional es suficientemente explícito en esta materia: «La ejecutoriedad de que se prevale la Administración no

⁵⁷ Sobre la relación entre el principio de eficacia administrativa (art. 103 de la CE) y la autotutela a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, *vid.* a J. BARCELONA LLOP, *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, pág. 158 y ss.

puede estar "libre de todo control jurisdiccional" y ese "control que la Constitución exige", según "el mandato de plena justiciabilidad del actuar administrativo presente en el artículo 106.1" referido a la ejecutoriedad que define la posición de la Administración es, justamente, la medida cautelar, cuya sola misión es suspenderla, sustituirla o mantenerla»⁵⁸.

Se ha afirmado por parte de alguna jurisprudencia -si bien en nuestra opinión sin argumentos sólidos y convincentes- la imposibilidad de que el derecho a la tutela judicial efectiva pueda desplegar efectos también en la vía económico-administrativa⁵⁹. Sin embargo, en nuestra opinión, el contenido del artículo 24 de la Constitución Española no puede limitarse únicamente a la sede jurisdiccional, sino en cualquier ámbito de la esfera jurídico-pública cuya actuación sirva los intereses generales, de la que en ningún caso puede desentenderse la Administración en virtud del artículo 53.1 de nuestra Constitución⁶⁰. Posiblemente no sea apropiado denominar el citado derecho del contribuyente como derecho a la tutela judicial efectiva, sino *derecho de defensa*⁶¹ o *derecho a no recurrir* como sugiere FALCÓN Y TELLA⁶², pero lo relevante -como sostiene CHECA GONZÁLEZ- no es el nombre que se le otorgue al derecho; «lo verdaderamente decisivo es garantizar su existencia, y asegurar por ello al ciudadano la posibilidad de enfrentarse a la conducta de la Administración en salvaguardia de sus derechos e intereses que se pudiesen haber visto hollados con ocasión del actuar y del proceder de ésta»⁶³.

⁵⁸ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 625.

⁵⁹ En efecto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1986 (Ar. 4.517) y de 27 de julio de 1990 (Ar. 6.740) han afirmado que la actuación de los Tribunales de Justicia es la única que debe entenderse incluida en el artículo 24 de la Constitución Española. En efecto, en esta última sentencia se señala que «el problema enunciado ha sido resuelto por la sentencia apelada en sentido desestimatorio de la pretensión del particular demandante del amparo judicial. Esa decisión ha de ser mantenida, pues el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución no puede ser inmediatamente relacionado con el incumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, ya que dicho derecho fundamental tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales entre los que no puede encuadrarse a los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo cuasi-jurisdiccional que asumen en su actuación (...)». Esta misma doctrina ha sido también puesta de manifiesto por Tribunales menores; *vid.* las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 9 de julio de 1991 (*Actualidad Tributaria*, 1991, tomo II, J-797 y ss.) y de Galicia de 29 de julio de 1992 (*JT* 162, 1992).

⁶⁰ En este sentido, CHECA GONZÁLEZ sostiene que el contenido de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Española es de aplicación igualmente al modo de obrar de los Tribunales Económico-Administrativos y, en general, a todas las actuaciones que se desarrollen en el procedimiento administrativo de gestión tributaria; *cfr.* C. CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y recursos tributarios*, ob. cit., pág. 189.

⁶¹ *Cfr.* M. BELADIEZ ROJO, *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 148.

⁶² *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», *QF*, núm. 7, 1996, pág. 7.

⁶³ *Cfr.* C. CHECA GONZÁLEZ, *ibidem*, pág. 189. En esta línea también se ha manifestado cierto sector cualificado de la doctrina. Para MARTÍN DELGADO, el procedimiento económico-administrativo, precisamente por tratarse de una vía administrativa, debe procurar una acentuación de las garantías de los administrados en la tutela de sus derechos; *cfr.* J. MARTÍN DELGADO, «La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias», en *Derechos y garantías del contribuyente*, IEF, Madrid, 1983, pág. 153. También TEJERIZO LÓPEZ ha defendido que los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución Española tienen aplicación en el ámbito administrativo, si bien no puede accionarse sin más, su violación, sobre todo en la vía de amparo, si previamente no se ha instado su respeto ante los Tribunales ordinarios competentes; *cfr.* J.M. TEJERIZO LÓPEZ, «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *CREDF*, núm. 82, 1994, pág. 268. En el mismo sentido, C. LOZANO SERRANO, «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990, tomo I, pág. 229. L. MOCHÓN LÓPEZ, *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 29. Esta opinión consideramos que se ajusta ple-

Partiendo de esta afirmación, no es de extrañar que nuestro Tribunal Constitucional en Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, 90/1985, de 22 de julio y 76/1990, de 26 de abril, haya defendido la extensión de la protección que dispensa el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española a la vía económico-administrativa.

A esta misma conclusión también han llegado diversas sentencias del Tribunal Supremo al proclamar la Constitución Española como una «supernorma a la que deben acomodarse todas las de rango inferior y específicamente, al artículo 24, por tratarse de un derecho fundamental del ciudadano, vinculante para la Administración según el artículo 53.1 de la propia Constitución Española»⁶⁴, pues los órganos económico-administrativos han de adoptar todas las medidas a su alcance para la efectiva tutela de los derechos e intereses de los particulares con las menores dilaciones posibles⁶⁵.

Por otra parte, también se ha invocado el derecho a la *presunción de inocencia* como un límite al principio de ejecutoriedad de los actos administrativos que tengan una naturaleza sancionadora. Así, en cuanto la medida sancionadora no tenga un carácter firme su ejecución resulta incompatible con los principios penales y en concreto, con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE) hasta que no pueda probarse la culpabilidad del infractor⁶⁶. Como advierte ZORNOZA PÉREZ, la vigencia en el ámbito tributario de la presunción de legalidad no implica que ante la imposición de una sanción el contribuyente que la impugna deba probar la inexistencia de la infracción o de su culpabilidad, sino que únicamente ha de alegar que la Administración no probó su existencia, pues la presunción de inocencia significa que la prueba de la autoría y la prueba de la concurrencia de los elementos del tipo de delito o infracción corresponden a quienes asumen la posición acusadora, «sin que pueda imponerse al acusado o procesado una especial actividad probatoria, que dependerá siempre de la libre decisión que se adopte respecto de su defensa (STC 105/1988, de 8 de junio)»⁶⁷.

En efecto, siguiendo a ZORNOZA PÉREZ, la presunción de inocencia debe estar presente en cualquier género de procedimiento administrativo sancionador y, «dado su rango normativo, deroga o

namente a nuestra Constitución, pues «el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, que actúa siempre a *posteriori*, obliga necesariamente a trasladar las garantías de defensa que reconoce el artículo 24 de la Constitución Española a la fase previa de elaboración de la decisión, es decir, al procedimiento administrativo, al momento en que el todo es posible todavía»; cfr. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «Los principios constitucionales del procedimiento administrativo», en la obra *Gobierno y Administración en la Constitución*, IEF, vol. I, Madrid, 1988, pág. 114 y ss.

⁶⁴ Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1984 (Ar. 1.421), de 20 de enero (Ar. 204), de 10 de marzo (Ar. 1.524), de 10 de abril (Ar. 1.934) y de 25 de septiembre de 1987 (Ar. 6.354). En el mismo sentido, la Resolución del TEAC de 22 de mayo de 1996 (JT 732, 1996).

⁶⁵ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La legitimación de los Tribunales Económico-administrativos para plantear cuestión prejudicial», *Impuestos*, 1990, tomo II, pág. 1.111.

⁶⁶ En efecto, como afirma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de octubre de 1997 (JT 1407, 1997) «la Administración no ha facilitado en absoluto el que la ejecutividad de la sanción pueda ser sometida a la decisión de este Tribunal, violando así el principio de tutela judicial efectiva y por supuesto el de presunción de inocencia, pues es imposible (...) presumir veraz el acto sancionador (por eso se ejecuta por la Administración, y su presunción es de legalidad) y, al mismo tiempo, presumir inocente al sancionado».

⁶⁷ Cfr. J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1992, pág. 147.

condiciona la interpretación de cualquier norma que establezca presunciones directa o indirectamente encaminadas a restringir su valor o que dispongan discriminaciones que tengan como fundamento una culpabilidad presunta antes que una inocencia presumida»⁶⁸. Esta afirmación que ya se recogía con carácter general por la legislación administrativa -LRJAP y PAC- ha tenido que esperar a que se promulgue por la LDGC de 26 de febrero de 1998, para que sea reconocida expresamente también en la esfera propiamente tributaria. Así, el artículo 35 del citado cuerpo legal señala que «la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa»⁶⁹.

En el *Derecho francés*, el Consejo Constitucional en Decisiones, entre otras, de 28 de julio y de 29 de diciembre de 1989, y de 28 de diciembre de 1990 ha constitucionalizado el carácter suspensivo de una medida de naturaleza sancionadora. La base constitucional se encuentra en la presunción de inocencia ínsita en todo acusado que arriesga una punición, presunción que sólo puede salvarse en estos casos dando carácter suspensivo al recurso con que el encausado se opone ante una jurisdicción al juicio previo de la Administración. Así, la presunción de legalidad del acto administrativo no puede prevalecer sobre esta otra presunción constitucional⁷⁰.

En el *Derecho italiano* también una Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 25 de junio de 1985⁷¹ reconoció la tutela cautelar como derecho constitucional inherente en el artículo 24.1 sobre la tutela judicial efectiva⁷².

También en el *Derecho alemán*, la jurisprudencia así como la doctrina científica engarzan las medidas cautelares que pueden adoptar los Jueces alemanes conforme a la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva (art. 19.4 de la Ley Fundamental de Bonn)⁷³. En esta línea, el Tribunal Constitucional alemán ha señalado que la tutela judicial de los derechos públicos subjetivos de los

⁶⁸ Cfr. J.J. ZORNOZA PÉREZ, *ibidem*, págs. 135 y 136.

⁶⁹ Sin embargo, ZORNOZA PÉREZ matiza que si en el Derecho Penal puede comprenderse la relación entre presunción de inocencia y efectividad de la decisión, en el sentido de que el inculcado no puede considerarse culpable hasta que recaiga sentencia firme, dicho esquema no puede aplicarse mecánicamente al ámbito de las infracciones administrativas. «Porque al producirse la resolución administrativa, el inculcado ya ha sido legalmente sancionado y la presunción de inocencia ha visto agotado su papel en el correspondiente procedimiento sancionador, de forma que impedir la ejecutividad de la sanción en tanto no se pronuncian los Tribunales equivaldría a realizar una lectura excesivamente rígida del carácter delegado y auxiliar de las potestades sancionadoras de la Administración, no exigible desde la perspectiva de la presunción de inocencia, aunque pueda prestarse a otra consideración desde el punto de vista del derecho a la tutela judicial»; cfr. J.J. ZORNOZA PÉREZ, *ibidem*, págs. 148 y 149.

⁷⁰ Cfr. S. TSIKLITIRAS, «Le statut constitutionnel du sursis à exécution devant le juge administratif», *Revue du Droit Public*, núm. 3, 1992, pág. 679 y ss.

⁷¹ Rep. en *Foro Amministrativo*, 1986, vol. I, pág. 1.675.

⁷² Vid. sobre el particular a T. BABLIONE; S. MENCHINI y M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1997, pág. 388.

⁷³ Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional Federal (BVerfGE) 11, 233 (colección oficial, tomo 11, pág. 233); 35, 274; 37, 150; 38, 57; 40, 257; 44, 195; 46, 178; 48, 292; 51, 284; 59, 170; 67, 58; 69, 227. Consúltese también a FINKELNBURG y JANK, *Vorläufiger Rechtsschutz im Verwaltungsstreitverfahren*, 1986, pág. 4 y ss. HÄBERLE, *Grundrechte im Leistungsstaat*, en VVDStRL 30, 1972, págs. 86 y ss. y 121 y ss.

ciudadanos sólo será efectiva si pone a disposición de las partes medios que permitan evitar que durante el proceso se consumen hechos que, comprobada *a posteriori* la ilegalidad de la actuación administrativa que los originó, sean irreversibles y/o tengan efectos irreparables ⁷⁴.

4. El *periculum in mora* como principio general del Derecho.

4.1. Hacia una flexibilización del criterio de «perjuicios de difícil o imposible reparación».

Tradicionalmente la doctrina científica y la jurisprudencia han venido definiendo el *periculum in mora* como el peligro que puede producirse de la inmediata ejecución del acto administrativo derivado en muchas ocasiones del necesario transcurso del tiempo hasta que se resuelva la decisión de fondo ⁷⁵.

En esta línea, las Sentencias del Tribunal Constitucional de 17 de diciembre de 1992 y de 29 de abril de 1993 han definido el *periculum in mora* como el peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se invoca derivado del propio proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo.

Hasta la actualidad, la legislación administrativa ha venido refiriéndose a los efectos de conceder la suspensión del acto administrativo únicamente a este requisito, olvidándose de otros como la apariencia de buen derecho (arts. 122 de la anterior LJCA, 116 de la LRJAP y PAC, o 76 del RPREA) ⁷⁶. Sin embargo, desde hace unos años consideramos que se ha producido una evolución de la doctrina jurisprudencial colocando en un segundo plano el requisito del *periculum in mora*. Así, parece corroborarlo el Auto del Tribunal Supremo de 8 de julio de 1992, al afirmar que «lo que antecede refleja, pues, una discrepancia entre el tratamiento de la ejecutividad general de los actos administrativos en 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,

⁷⁴ Vid. también BVerfGE 53, 30 (65) -Colección oficial, tomo 53, págs. 30 y, especialmente, 65); 63, 131 (pág. 143); 73, 280 (pág. 296); 77, 170 (pág. 229 y ss.).

⁷⁵ Incluso algún autor ha matizado aún más el concepto, pues para que pueda decirse que los daños están en el supuesto que permite la adopción de medidas cautelares es preciso que sean *reales y efectivos*, aunque eso no significa que hayan de ser actuales, pues es suficiente que sea un daño futuro y eventual; pueden ser materiales o morales, y finalmente han de ser concretos; *cf.* J. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, *La suspensión del acto administrativo (en vía de recursos)*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1986, pág. 103 y ss. Además, un daño de esas características debe ser además, de difícil o imposible reparación, lo que no significa que sea irresarcible, sino *irreversible*. Es decir, la irreparabilidad no es equiparable a la irresarcibilidad, pues quien solicita la tutela cautelar quiere que el bien tutelado permanezca íntegro y no que se le asegure una indemnización; *cf.* G. SAPORITO, *La sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Napoli, Jovene Editore, 1981, pág. 32 y ss.

⁷⁶ Esta situación todavía pervive en el Derecho italiano -al igual que en nuestro Derecho- al señalar el artículo 47 del Decreto-Ley 546/1992, de 31 de diciembre, y también artículo 47 de la Circular núm. 98, de 23 de abril de 1996 sobre «nueva disciplina del proceso tributario» que «el recurrente si del acto impugnado puede derivarse un *daño grave e irreparable* podrá solicitar a la Comisión Provincial competente la suspensión de la ejecución del acto mismo con instancia motivada (...).» Vid. CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI E PERITI COMMERCIALI, *La riforma del processo tributario*, ob. cit., pág. 134. También consúltese a G. CAMPEIS y A. DE PAULI, *Il manuale del processo tributario*, Biblioteca Giuridica, Padova, 1996, pág. 333 y ss.

para nada 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 ha asumido la obligación de suspender siempre que lo solicite el contribuyente y afiance la deuda tributaria (...). Sería contradictorio que la oficina gestora, los Tribunales Económico-Administrativos, los Delegados de Hacienda e incluso el Ministerio de Economía y Hacienda suspendan (hasta sin caución) la inmediata ejecutividad de los actos de gestión tributaria y en la vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación nada menos que imposible o difícil».*

En nuestra opinión, existe una evolución jurisprudencial, al menos en el ámbito tributario, que flexibiliza el criterio de la producción de daños de imposible o difícil reparación en beneficio de aquella parte en la que el Juez -tras realizar a primera vista un juicio objetivo sobre el fondo del asunto- estima que tiene mejor derecho.

4.2. La carga de la prueba sobre la existencia de perjuicios derivados de la ejecución.

La comprobación de la certeza del perjuicio cierto exige una actividad probatoria por parte del recurrente que solicita la suspensión. La Jurisprudencia en muchas ocasiones ha venido entendiendo en el ámbito contencioso-administrativo que es el particular quien debe probar que los perjuicios son realmente irreparables o de difícil reparación y que esos daños se derivan precisamente de la ejecución del acto administrativo ⁷⁷.

Sin embargo, esta posición no creemos que pueda trasladarse sin más al ámbito tributario. Así, en diversas ocasiones tanto la Audiencia Nacional (Auto de 23 de octubre de 1989) como el Tribunal Supremo (Autos de 19 de diciembre de 1988 y de 14 de abril de 1989) han afirmado que en principio toda ejecución provoca un daño al particular «con independencia de la situación económica de la empresa», daño de más difícil reparación cuanto más elevada sea la deuda. Paralelamente se considera que el interés público queda «suficientemente protegido con garantizar el pago», por lo que para oponerse a la suspensión «la entidad pública tiene que alegar y acreditar algún daño o perjuicio especial o concreto, derivado del impago y, lógicamente, que este perjuicio es mayor que el que se le puede causar a la actora obligándola a pagar».

Algún Tribunal (TSJ de Cataluña en los Autos de 5 de noviembre de 1996 y de 28 de febrero de 1997) ⁷⁸ va más allá al ni siquiera considerar necesario que el contribuyente garantice la deuda para suspender la liquidación tributaria ⁷⁹. Esta doctrina comporta un importante avance en esta materia al configurar una auténtica inversión del principio general en materia de suspensión, de manera que ésta pasaría a ser la regla general. Así, será procedente acordar la suspensión del acto adminis-

⁷⁷ Vid. Autos del Tribunal Supremo de 8 de enero de 1992 (Ar. 545) y de 30 de diciembre del mismo año (Ar. 10.415), y matizada dicha posición en el Auto del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1992, pues la carga de probar se atribuye a la persona que solicita la suspensión, «pero sin exigirse una prueba rigurosa, pues esa exigencia desnaturalizaría la cuestión incidental de la suspensión, dada la urgencia con que la Administración actúa en ejecución de sus actos, sobre todo cuando éstos tienen un contenido económico».

⁷⁸ Reproducido en la revista *QF*, núm. 21, 1996.

trativo impugnado sin necesidad de exigir caución o garantía alguna a no ser que se acredite que la suspensión pudiera producir algún perjuicio a los intereses públicos⁸⁰. De ahí que para este Tribunal la suspensión procederá siempre que exista posibilidad de daño a los particulares, pero dada la dificultad de demostrar en muchos casos tales posibles perjuicios bastará «la alegación seria de los mismos unida a ciertos elementos documentales que la avalen»⁸¹.

En conclusión, como se ha señalado por un sector de la doctrina científica, si el privilegio de ejecutoriedad implica por definición trasladar al particular la carga de recurrir, sin embargo, no supone, ni puede suponer, ninguna alteración de las reglas generales sobre la carga de la prueba. Sigue siendo pues -concluye el citado profesor- la Administración acreedora la obligada a probar los hechos normalmente constitutivos del crédito tributario (así como las razones que aconsejan el aseguramiento del crédito objeto del litigio), sin que tampoco la presunción de validez de los actos administrativos, cuando dicha validez se cuestiona a través de un recurso, justifique ni la ejecución inmediata ni la necesidad de garantizar la deuda para obtener la suspensión⁸².

SEGUNDA PARTE: LA APLICACIÓN EN NUESTRO DERECHO DEL PRINCIPIO DE *FUMUS BONI IURIS*

I. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

1. Garantías admisibles en el recurso de reposición.

El artículo 11.1 del RR -tras la redacción dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo- establece como regla general que la interposición de un recurso de reposición en principio no suspen-

⁷⁹ Así, para el profesor FALCÓN Y TELLA, comentando dicha doctrina, resulta perfectamente lógico, pues no hay razón alguna para dudar como principio o regla general (especialmente cuando la Administración demandada ni siquiera se molesta en efectuar ninguna alegación sobre el tema), de que el particular vaya a hacer frente a las obligaciones tributarias que resulten de la sentencia; *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, *ibidem*, pág. 6.

⁸⁰ En efecto, «buena prueba de que al abogado del Estado le corresponde probar siempre que la suspensión puede producir algún daño a los intereses públicos, es la regulación que aparece en el artículo 123.2 (de la LJCA), en el sentido de que cuando se oponga a la suspensión solicitada por el recurrente, basándose en que ésta puede producir "una grave perturbación a los intereses públicos", deberá concretarlos, es decir, no basta la mera alegación del riesgo anteriormente indicado, pues la Ley exige expresamente que se acredite, lo que en términos procesales significa que atribuye al Abogado del Estado la carga de la prueba sobre la necesidad de probar la posible existencia de "grave perturbación" (Auto del TSJ de Cataluña de 25 de noviembre de 1996).

⁸¹ Así, para FABRA VALLS «la carga de la prueba para la adopción de la medida cautelar corresponde a quien la solicita y la carga de la prueba para solicitar la caución a quien se beneficia de ésta»; *cfr.* M.J. FABRA VALLS, «Posición de la caución en relación con la suspensión y carga de la prueba de los daños y perjuicios. Consideraciones al hilo de los Autos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de noviembre y de 28 de febrero de 1997», *CREDF*, núm. 97, 1998.

⁸² *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, *ibidem*, pág. 6.

derá la ejecución del acto impugnado. Esta disposición puede justificarse en que el particular no puede entorpecer la acción administrativa en perjuicio de los intereses públicos. Sin embargo, este párrafo de alcance general debe analizarse conjuntamente con el segundo y tercer apartado del mismo artículo. En ambos supuestos se establece la posibilidad de suspender la ejecución del acto administrativo en los términos que se regula para la vía económico-administrativa (apartado 2.º: suspensión con efectos en la vía económico-administrativa), o a través de alguna de las garantías que se recogen en el artículo 75.6 del RPREA -anterior art. 81.4- (apartado 3.º: suspensión con efectos limitados al recurso de reposición).

El apartado 3.º del artículo 11 del RR debe interpretarse correctivamente a fin de evitar que tropiece con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. En consecuencia, el recurrente en reposición podrá solicitar la suspensión de la ejecutividad del acto en los mismos términos y condiciones que se establecen para la vía económico-administrativa. Una interpretación diferente a la defendida en este trabajo haría de mejor derecho a los particulares que solicitan la suspensión en la vía económico-administrativa en detrimento de los que lo hacen ante el mismo órgano que dictó el acto.

En todo caso, nótese que la actual regulación dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, con respecto al segundo párrafo del artículo 11 supone un importante avance con respecto a la anterior regulación ⁸³, al no indicar con tanta rotundidad el carácter automático de la solicitud de suspensión (suspensión automática cuando vaya acompañada de una de las garantías de la que recoge el art. 75.6 del RPREA -depósito, aval o fianza-) ⁸⁴ y abrir la puerta a otras formas de suspensión del acto administrativo sin necesidad de prestar garantía en los términos del artículo 75.6 citado. Por ello, consideramos que sería deseable armonizar los dos tipos de suspensión que recoge el artículo 11 del RR (suspensión con efectos en la vía económico-administrativa y suspensión con efectos limitados en el recurso de reposición) con las reglas ya vigentes en la vía económico-administrativa y que regula el Reglamento de dicho procedimiento.

Las distintas modificaciones normativas realizadas durante estos años (en la esfera contencioso-administrativa, la LRJAP y PAC, y la LJCA; y en la esfera propiamente económico-administrativa entre otros, la LDGC-, el RPREA de 1 de marzo de 1996 y el Real Decreto de 24 de marzo de 1995 de modificación parcial del RGR) hacen necesaria la aprobación de un nuevo Reglamento de Procedimiento del Recurso de Reposición que adapte los importantes avances experimentados sobre esta materia.

⁸³ Así, la redacción anterior señalaba que «la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá si en el momento de interponerse el recurso se garantiza el ingreso de las cantidades a que se refiere el apartado 5 de este artículo».

⁸⁴ Sin embargo, para GUERRA REGUERA el cambio realizado -que se justifica para conseguir una mayor adecuación al criterio ya existente en la vía contencioso-administrativa a través del art. 111 de la LRJAP y PAC- más obedece a razones puramente formales que realmente a una modificación sustancial respecto del contenido del precepto. En efecto, «se ha llevado a cabo una modificación por razones puramente formales, una especie de cirugía estética, sin que pueda apreciarse en este punto ningún cambio sustancial. Con esta reforma, hemos ganado en coherencia formal dentro del ordenamiento, pues normas directamente emparentadas como el artículo 11 del Reglamento del RR y el artículo 74 del RPREA, en efecto, se parecen más, presentan una redacción más acorde, pero a nuestro juicio, hemos perdido en claridad»; *cf.* M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 402. Sobre el automatismo de la anterior regulación consúltese a J.A. ANTÓN PÉREZ, «Suspensión de la ejecución de actos tributarios y recurso de reposición», *Impuestos*, 1987, vol. II, pág. 34.

Por ello, sería deseable una regulación más acorde con la línea jurisprudencial alcanzada durante estos últimos años ⁸⁵, y no simples ajustes normativos en concordancia con la regulación actual del RPREA.

Por último, consideramos que sería necesario en esta vía la suspensión automática sin garantía, pues la duración máxima prevista para los recursos de este tipo (un mes) hace que en la práctica no sea posible tramitar la suspensión con una garantía distinta del aval, que en principio exige informe del órgano de recaudación ⁸⁶.

2. Garantías admisibles en las reclamaciones económico-administrativas.

Los actos administrativos tributarios podrían agruparse desde un punto de vista ontológico en dos categorías: actos administrativo-tributarios (que a su vez pueden clasificarse entre los que guardan o no relación directa con una deuda tributaria), y los actos administrativos de naturaleza sancionadora. Asistimos desde hace unos años a una tendencia jurisprudencial que apuesta firmemente por la flexibilización de los criterios de admisión de garantías que son necesarios para que los Tribunales Económico-Administrativos otorguen la suspensión. Resulta a todas luces evidente que el privilegio de ejecutividad inmediata de los actos administrativos que tiene su acomodo constitucional en el principio de eficacia (art. 103 de la CE) debería ceder ante aquellos supuestos en que puedan probarse las pretensiones serias del interesado fundamentadas en la *apariencia de buen derecho* con objeto de no tropezar con el también derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la CE), y siempre que la medida cautelar a adoptar no genere perjuicios de gran intensidad para el interés público o para un tercero.

2.1. Suspensión excepcional con garantía (art. 76 del RPREA).

2.1.1. Planteamiento.

Durante muchos años hemos sido testigos de cómo la regulación de la suspensión de los actos administrativos en la vía económico-administrativa era más favorable para el recurrente que la con-

⁸⁵ En esta línea, *vid.* Los Autos del TJCE de 20 de diciembre de 1990 y de 17 de enero de 1991; de nuestro más Alto Tribunal -SSTC 238/1992, 148/1993 y 78/1996-; y de otros Tribunales menores -Autos del TS entre otros, de 20 de diciembre de 1990, de 17 de enero y 19 de diciembre de 1991, de 17 de marzo de 1992 y de 3 de marzo de 1994; y del TSJ de Cataluña de 25 de noviembre de 1996 y de 28 de febrero de 1997. *Vid.* sobre el particular los puntos B y C del epígrafe IV del original.

⁸⁶ Así, apunta FALCÓN Y TELLA que esta circunstancia ha llevado sorprendentemente a considerar el aval como única garantía posible (es la única que contempla, por ejemplo, la Resolución de 1 de junio de 1996 de la Secretaría de Estado de Hacienda) con manifiesta infracción del artículo 11.2 del Real Decreto 2244/1979 que remite en esta materia a lo previsto para las reclamaciones económico-administrativas. En efecto, «parece claro que si por razones prácticas no es posible tramitar otras garantías, o no compensa hacerlo, la alternativa no puede ser, reducidas las posibilidades de suspensión, automática y sin garantía alguna. Si no se ha exigido garantía a lo largo de todo el procedimiento de inspección, bien puede prolongarse esta situación mientras el autor del acto reconsidera su postura; e incluso, como decía al principio, hasta que el acto impugnado adquiera firmeza; *cf.* R. FALCÓN Y TELLA, «Tres propuestas en materia de suspensión», *QF*, núm. 18, 1997, pág. 7.

tenida en sede contencioso-administrativa. En esta última, para que el órgano judicial concediera la suspensión de la ejecución del acto impugnado era preceptivo acreditar la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, o bien, la nulidad de pleno derecho del acto recurrido. Así, como advirtió el Tribunal Supremo en varias ocasiones (v. gr. entre otros, los Autos del TS de 20 de julio de 1989, o de 18 de enero de 1995), esta situación daba lugar a resultados paradójicos, pues resultaba más fácil obtener la suspensión en reposición o en la vía económico-administrativa que en la sede judicial posterior, cuando precisamente para acudir a la vía contenciosa era requisito imprescindible haber agotado aquéllas.

Así, ese estado de opinión fue traducándose en una consolidada línea jurisprudencial que abogaba por la flexibilización de estos requisitos en beneficio del reclamante. El principio de *periculum in mora* (o peligro sobre la eficacia de la sentencia final) que recoge sistemáticamente nuestra normativa administrativa y contenciosa ha dado paso a que los Tribunales valoren ante todo el principio de *fumus boni iuris* (o apariencia de buen derecho) a los efectos de que a ninguna persona pueda negársele el acceso a la justicia por carecer de recursos económicos con que garantizar la deuda. Este principio de *fumus boni iuris* puede extraerse como ha señalado nuestra jurisprudencia constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la CE). Así, lo entendió también el Tribunal Superior de Justicia de Valencia (v. gr. S. de 8 de junio de 1992 y Auto de 25 de junio del mismo año) casadas con posterioridad por el Tribunal Supremo en la Sentencia anteriormente citada de 2 de febrero de 1994 al afirmar que la enumeración de las garantías que contenía el artículo 81 del RPREA de 20 de agosto de 1981 no era taxativa, por lo que cabía utilizar otras distintas a las reguladas expresamente por vía reglamentaria en aras de respetar el derecho a la tutela judicial efectiva⁸⁷. Incluso, este criterio también puede deducirse de la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1994, de 27 de enero, entendió que era contrario al principio de tutela judicial efectiva limitar la admisión de garantías cuando se trata de discutir la legalidad de un acto o resolución.

En definitiva, las limitaciones que establecía el RPREA de 1981 respecto de la admisión de garantías aconsejaban una reforma en este sentido ajustando la normativa al contenido de nuestra Carta Magna. Analicemos cómo ha quedado regulada por el nuevo RPREA la suspensión cuando no se aportan algunas de las garantías «líquidas» o de «fácil ejecución» (depósito, aval o fianza perso-

⁸⁷ En esta línea, también se manifestó en alguna ocasión la doctrina administrativa: «(...) Ha de recordarse que uno de los derechos consagrados en la Constitución Española es el de obtener la prestación de la tutela judicial efectiva, que si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el Poder Judicial -SSTC entre otras, 197/1988, de 24 de octubre y 175/1987, de 4 de noviembre- no puede ser desconocida por los Tribunales Económico-Administrativos, cuya intervención en las materias de su competencia constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia, y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial, pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido, entre otras en la primera de las sentencias citadas anteriormente, que no cabe excluir la posibilidad de que órganos judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (...). Así, para no lesionar este derecho, pueden los Tribunales Económico-Administrativos, en casos excepcionales, suspender los actos impugnados sin necesidad de garantía, considerando como excepcionales los casos en que se invoque nulidad de pleno derecho del acto recurrido y los casos en que la ejecución hubiera de causar un perjuicio irreparable que haría perder el recurso o reclamación su propia finalidad, siempre que le resulte imposible al reclamante obtener las garantías suficientes en la forma reglamentariamente establecida» (Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1994). Sin embargo, en contra de que los administrados pudieran utilizar otros medios de garantía no previstos reglamentariamente se manifestó, entre otras, la Resolución del TEAC de 28 de abril de 1993.

nal y solidaria), y que el nuevo texto para distinguir de la suspensión automática, denomina «suspensión de actos de contenido económico»⁸⁸.

2.1.2. Los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Como es sabido, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado por lo que habrá que acudir a la doctrina administrativa y jurisprudencial para su concreción.

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen apreciando dicha circunstancia en aquellos casos en que la ejecución pudiera causar un perjuicio irreparable que hiciese perder al recurso o reclamación su propia finalidad (v. gr. en los casos de nulidad de pleno derecho del acto recurrido)⁸⁹. Esta circunstancia confirma la presencia del principio de apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) como un elemento determinante para conceder la suspensión del acto impugnado.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo junto a la doctrina ya consolidada del *fumus boni iuris* viene admitiendo también una variedad de circunstancias que atienden al *periculum in mora*. Así, por ejemplo, dicho Tribunal ha justificado la suspensión de la ejecución del acto administrativo con garantías distintas a las establecidas en el artículo 75 del RPREA en aquellos casos en que la ejecutividad inmediata del acto recurrido podía afectar a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica (STS de 30 de abril de 1991), cuando el recurrente se encontraba en una difícil situación económica que le impedía atender al pago de una importante cantidad que se le reclamaba (Auto del TS de 30 de noviembre de 1987), o cuando dicha circunstancia implicaba desatender los gastos familiares (STS de 20 de marzo de 1989).

El ejecutivo se ha hecho eco de parte de esta doctrina jurisprudencial regulando expresamente algunos de estos supuestos en el RGR a través de la nueva redacción dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo. Nos puede servir de orientación la relación de supuestos que establece el artículo 53.1 del RGR en los que el órgano administrativo ha de conceder dispensa total o parcial de garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento: «cuando (...) la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública».

En todo caso, nótese que el principio de *periculum in mora* tiene una íntima relación con la *aparición de buen derecho* (o *fumus boni iuris*). Así, cuando el reclamante alega precisamente que la ejecución inmediata del acto administrativo puede causarle perjuicios de imposible reparación, ¿no está en el fondo también cuestionando la validez del acto impugnado?

⁸⁸ El profesor CALVO ORTEGA a las garantías «líquidas» o de «fácil ejecución» (aval bancario, depósito o fianza personal) las denomina de forma sutil «garantías de guante blanco»; cfr. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, vol. I, *Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 391.

⁸⁹ Vid. entre otras, las Resoluciones del TEAC de 11 de septiembre y de 9 de octubre de 1989, y de 16 de enero de 1990 (cit. por J. MARTÍN QUERALT, «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa?», ob. cit., pág. 21.

2.2. Suspensión con dispensa de garantía. Presupuestos de hecho.

2.2.1. Actos de contenido económico.

Con buen criterio el RPREA en su artículo 76.2 *in fine* permite también solicitar la suspensión sin garantías en actos de contenido económico siempre que el reclamante pueda justificar la imposibilidad para prestar garantías y se acrediten perjuicios de difícil o imposible reparación. La nueva regulación incorpora una ya consolidada línea doctrinal en sede administrativa y jurisdiccional de admitir la suspensión con dispensa de garantías no sólo respecto de actos administrativos que incorporan una obligación de hacer (es decir, de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria), sino también de actos que incorporan una obligación de dar o cantidad líquida⁹⁰. El fundamento jurídico ha de encontrarse en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española⁹¹.

2.2.2. Otros actos administrativos.

El RPREA regula en el artículo 77 bajo el epígrafe «suspensión de otros actos administrativos» la suspensión de actos que no tienen por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

Así, el artículo 77 del RPREA dispone que el Tribunal competente para resolver sobre la impugnación de aquellos actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, como los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias, podrá ordenar la suspensión de su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

⁹⁰ *Vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de octubre de 1996 (*JT* 1286, 1996); del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de abril de 1998 (*JT* 505, 1998); del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 8 de octubre (*JT* 1401, 1997) y de 21 de mayo de 1997 (*JT* 670, 1997); y del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de enero de 1998 (*JT* 106, 1998); y Resoluciones del TEAC de 11 de septiembre y de 9 de octubre de 1989 (cit. por J. MARTÍN QUERALT, «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa?», *JT*, 1992); de 16 de enero de 1990 (rep. en *Impuestos* 1990, vol. II), de 22 de abril (*JT* 9, 1992), de 13 de mayo (*JT* 85, 1992), y de 12 de junio de 1992 (*JT* 278, 1992), de 1 de diciembre de 1993 (*JT* 1746, 1993), de 17 de mayo de 1994 (*JT* 896, 1994), de 10 de abril de 1997 (*JT* 626, 1997).

⁹¹ *Vid.*, entre otras, la Sentencia de Tribunal Supremo de 12 de abril de 1994, y los Autos de 14 y 15 de marzo del mismo año; así como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 5 de septiembre de 1997 (*JT* 1331, 1997). Asimismo véanse también las Resoluciones del TEAC de 16 de enero de 1990, de 22 de abril y de 13 de mayo de 1992, de 1 de abril, de 2 de junio, de 22 de septiembre y de 1 de diciembre de 1993, de 2 de marzo de 1994 y de 5 de marzo de 1997 (*JT* 475, 1997). En esta línea, la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de julio de 1997 (*JT* 883, 1997) y de 16 de abril de 1998 (*JT* 505, 1998) resulta claramente significativa del grado de conciencia que han adquirido nuestros Tribunales en esta materia. Así, «la exigencia de una garantía, especialmente el aval bancario, no puede nunca suponer un obstáculo al acceso a esta especializada jurisdicción, ni tampoco constituirse como una medida disuasoria al interesado para impugnar un acto que considera perjudicial a sus derechos o intereses, no pudiendo tampoco ser considerada la garantía exigible como un sacrificio patrimonial que perjudique, ya de forma anticipada, al interesado incluso antes de acudir a esta Jurisdicción».

En definitiva, para obtener una suspensión sin garantías deben concurrir dos requisitos de índole material y uno de carácter formal:

- Requisitos materiales. En primer lugar, han de ser actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria. El Tribunal Económico-Administrativo para denominar este supuesto suele emplear la terminología de «suspensión de actos administrativos que incorporan una obligación de hacer»⁹². El profesor MARTÍN FERNÁNDEZ emplea la denominación más técnica de «actos de imposición de deberes tributarios», pues como acertadamente apunta el *deber* a diferencia de la obligación tributaria no supone el ingreso de cantidad alguna en el Tesoro Público⁹³. El RPREA recoge a título meramente enunciativo algunos de los actos más comunes que no son evaluables económicamente (requerimientos administrativos para el suministro de información, o para el cumplimiento de otros deberes de colaboración, o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias), pero no debe descartarse igualmente otros de la misma naturaleza. Y, en segundo lugar, debe acreditarse que la ejecución inmediata es susceptible de producir perjuicios de imposible o difícil reparación⁹⁴.
- Requisito formal. El reclamante debe solicitar expresamente por escrito dicha suspensión. Sin embargo, de *lefe ferenda* sería deseable que la Administración concediera de oficio la suspensión -bajo la condición de que concurran los requisitos exigibles-, es decir, sin necesidad de su solicitud, y siendo suficiente con la interposición del recurso por el reclamante. En contra de esta posición podría sostenerse que esta situación es inviable en la práctica pues nadie mejor conoce que el interesado si dicho acto puede o no causarle perjuicios de imposible reparación. Sin embargo, si aplicamos como venimos defendiendo en este tra-

⁹² Vid., entre otras, las Resoluciones del TEAC de 15 de noviembre de 1988 y de 5 de junio de 1990.

⁹³ En efecto, MARTÍN FERNÁNDEZ siguiendo a M.T.^a SOLER ROCH (cfr. «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al IRPF», *CREDF*, núm. 25, 1980, pág. 21) señala que los deberes responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares -deudores o no del tributo- en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando, con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación». Así, los actos de imposición relativos a deberes tributarios pueden ser objeto de imposición, pero ésta no tiene el mismo alcance que si se tratara de una obligación tributaria, ya que el deber no puede ser ejecutado; cfr. F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 50. En esta misma línea expositiva navega también J. NIEVES BORREGO (cfr. *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho Español*, ob. cit., pág. 32) pues, la suspensión ha de predicarse, respecto de todo tipo de actos que integren la materia económico-administrativa siempre que la obligación tenga por objeto una prestación de contenido económico.

⁹⁴ Sin embargo, en alguna ocasión la doctrina jurisprudencial ha sido muy restrictiva en otorgar la suspensión en estos casos. Así, para el Auto de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 1988 no cabe hablar en estos casos de perjuicios de difícil o imposible reparación ya que el único perjuicio para la compañía que suministra la información sería la pérdida de un cliente que es, en principio, susceptible de reparación por vía de indemnización para el supuesto de que la sentencia final firme sea favorable a sus pretensiones (rep. en *GF*, núm. 62, 1989, pág. 177). También la doctrina administrativa ha desestimado en alguna ocasión una solicitud de suspensión relativa a un requerimiento de información, por entender que el recurrente se limitaba a invocar de forma genérica la existencia de daños y perjuicios de imposible reparación, pero sin concretarlos y mucho menos justificarlos y probarlos debidamente. Vid. Resolución del TEAC de 23 de julio de 1996 (cit. por E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «La suspensión del acto impugnado», ob. cit., pág. 586).

bajo la doctrina del *fumus boni iuris*, cualquier ejecución de un acto que se oponga frontalmente a la apariencia de buen derecho es obvio que comportará para el reclamante un perjuicio que puede llegar a ser irreparable.

Por otro lado, podríamos cuestionarnos si dicho supuesto de suspensión se configura como una potestad discrecional o automática. La doctrina mayoritaria ha calificado este supuesto como discrecional ⁹⁵. Sin embargo, en nuestra opinión, dados los presupuestos de hecho habilitantes, es decir, los requisitos materiales (el concepto jurídico indeterminado de los perjuicios de imposible reparación, y la existencia de un acto que incorpore una obligación de hacer) y el formal (la solicitud a instancia de parte) no existe margen de discrecionalidad para el Tribunal Económico-Administrativo. En efecto, cumplidos estos requisitos el Tribunal debe conceder *ipso iure* la suspensión.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 77 del RPREA remite en cuanto al procedimiento aplicable a lo que establece el artículo 76. Teóricamente al no ofrecerse garantía, pues no existe -por definición- una cantidad líquida a garantizar ⁹⁶, el procedimiento no debería resultar tan complejo, sin perjuicio de las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración para asegurar el interés público tal como reconoce el artículo 77.2 *in fine* del mismo cuerpo normativo ⁹⁷. En definitiva, habrá, por una parte, que contemplar la suspensión de la ejecución de los citados actos tributarios sin contenido económico y, por otra, garantizar de modo suficiente el interés público. Esta dicotomía podría solucionarse porque el requerimiento se notifique previamente a la persona cuya situación tributaria quiere ser comprobada para que ésta pueda plantear reclamación económico-administrativa al amparo del artículo 32 del RPREA de 1981 -actual artículo 30 del RPREA de 1996-, aunque ello sería imposible cuando la Administración pretenda averiguar la identidad de ciertos sujetos ⁹⁸. Así, por ejemplo, durante la tramitación, que ha de ser lógicamente más breve, no será preciso solicitar un informe sobre la suficiencia e idoneidad de la garantía, ni que el órgano de recaudación emita la «declaración de conformidad», etc.

⁹⁵ Vid. E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, *ibidem*, pág. 585. También en alguna ocasión se ha pronunciado la doctrina administrativa en el contexto de la anterior regulación. Así, la Resolución del TEAC de 30 de marzo de 1989 entendió que dicha facultad es discrecional, «si bien para que sea razonable la suspensión deben concurrir dos condiciones: a) que la negativa a su concesión cause perjuicios irreparables o de difícil reparación y que no sean evaluables económicamente; b) que no existan razones evidentes de interés público que aconsejen, a pesar de los perjuicios que puedan causarse, mantener la ejecutividad del acto recurrido, razones que ha de ponderar el órgano encargado de resolver el recurso»; cit. por M. GUERRA REGUERA, *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., págs. 217 y 218.

⁹⁶ Así, en alguna ocasión y en el contexto normativo del anterior RPREA de 1981, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó la suspensión de un acto administrativo sin contenido económico (calificación de una actividad como económica a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas) por no ser posible la fijación del importe del aval (*JT* 1553, 1997).

⁹⁷ En efecto, el artículo 77.2 *in fine* del RPREA dispone que «la resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección el interés público y la eficacia de la resolución impugnada». A falta de mayor desarrollo habrá que acudir para su incidencia práctica a la regulación de las medidas cautelares que establece el artículo 128 de la LGT.

⁹⁸ Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 137.

2.2.3. Por errores aritméticos, materiales o de hecho.

El artículo 74.3 del RPREA de 1 de marzo de 1996 también regula un supuesto de suspensión con dispensa de garantía al disponer que cuando el Tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía ⁹⁹. En el mismo sentido, se pronuncian los artículos 135.2 de la LGT y 101.2 del RGR ¹⁰⁰.

El principal problema que plantea dicho supuesto se centra en delimitar entre el error de hecho del de derecho. Por desgracia, la normativa aplicable no desarrolla con más detalle que ha de entenderse por «error de hecho» por lo que habrá que acudir al criterio jurisprudencial de nuestros Tribunales ¹⁰¹.

Así, existe una doctrina jurisprudencial muy consolidada que viene entendiendo que los errores materiales o de hecho son los que versan sobre realidades ostensibles, manifiestas, meridianas, indiscutibles e independientes de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, implicando por sí solas la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación, frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho ¹⁰².

Nuestro más Alto Tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el particular apoyándose en la misma base sólida que ha dictado el Tribunal Supremo. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1991, de 10 de diciembre, ha afirmado que el error material se trata de aquel que es apreciable de manera directa y manifiesta, sin necesidad de acudir a interpretaciones o razonamientos

⁹⁹ El antecedente de este precepto podemos encontrarlo en el artículo 22.3 del Reglamento anterior de Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por el Real Decreto 2795/1981, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

¹⁰⁰ El artículo 135.2 de la LGT establece que «se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda». E igualmente el artículo 101.2 a) del RGR declara que se paralizarán las actuaciones del procedimiento de apremio sin necesidad de garantía, cuando el interesado en su solicitud demuestre que ha existido error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda.

¹⁰¹ Es de lamentar que tampoco hagan referencia a esta cuestión los artículos 156 de la LGT (precepto regulador de la rectificación de errores materiales o de hecho) y 7.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que establece el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

¹⁰² En esta línea, consúltese la jurisprudencia más reciente sobre esta materia del Tribunal Supremo. *Vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 y 23 de enero (Ar. 423 y 437), de 4 de marzo (Ar. 2.197), de 29 de junio (Ar. 5.279), de 13 de julio (Ar. 6.239), y de 11 de diciembre de 1995 (Ar. 9.719); de 27 de junio (Ar. 8.599) y de 20 de diciembre de 1996 (Ar. 9.322); de 22 de enero (Ar. 218), de 6 y 13 de febrero (Ar. 777 y 1312), y de 22 de diciembre de 1997 (Ar. 530); de 19 de febrero (Ar. 2.266), de 30 de abril (Ar. 9.491), de 13 de junio (Ar. 6.012) y de 24 de septiembre de 1998 (Ar. 6.663). También véanse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 1992 (JT 203, 1992), de 25 de mayo (JT 629, 1993) y de 6 de julio de 1993 (JT 944, 1993); y las del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de octubre de 1994 (JT 1195, 1994), de Murcia (JT 359, 1995) y de Madrid de 23 de marzo de 1995 (JT 365, 1995). *Vid.* sobre el particular a C. CHECA GONZÁLEZ en sus trabajos, «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas», ob. cit., pág. 21; y en su más reciente trabajo, *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 61 y ss.

más o menos complejos, de tal manera que su corrección no cambie el sentido de la resolución, manteniéndose éste en toda su integridad después de haber subsanado el error. Por consiguiente, «es error material -concluye el Tribunal- aquel cuya corrección no implica un juicio valorativo, ni exige operaciones de calificación jurídica o nuevas y distintas apreciaciones de prueba, ni supone resolver cuestiones discutibles u opinables por evidenciarse el error directamente al deducirse, con toda certeza, del propio texto de la sentencia, sin necesidad de hipótesis, deducciones o interpretaciones»¹⁰³.

En todo caso, extramuros del criterio general que reconoce unánimemente nuestra jurisprudencia, cuando entramos en el detalle concreto comprobamos cómo el deslinde entre dichos conceptos no resulta claro. Así, por ejemplo, existe una doctrina jurisprudencial consolidada que viene calificando la aplicación indebida o errónea con carácter general de los tipos de gravamen de cualquier tributo como un supuesto de error de derecho y no de hecho¹⁰⁴. No obstante, a los efectos de delimitar entre un concepto u otro consideramos que *a priori* habrá que apartarse de cualquier regla general analizándose caso a caso¹⁰⁵.

¹⁰³ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1995 (Ar. 2.325) también ha sido suficientemente esclarecedora al calificar el error de hecho como aquél detectable objetivamente por los propios datos obrantes en el expediente sin que para ello se precise ninguna valoración u operación jurídica. En esta línea también se ha pronunciado un sector mayoritario de la doctrina científica. *Vid.* sobre el particular a C. CHECA GONZÁLEZ, «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas», *QF*, núm. 20, 1996, pág. 21. C. GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 110 y ss. E. GONZÁLEZ GARCÍA, «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *RDFHP*, núm. 122, 1976, pág. 310 y ss. M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria», *HPE*, núm. 16, 1972, pág. 242 y ss. J.L. MEILAN GIL, «Delimitación conceptual del error material y de cuenta», *Revista de Administración Pública*, núm. 55, 1968, pág. 151 y ss.

¹⁰⁴ *Vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de junio y 1 de octubre de 1990 (Ar. 4.840 y 8.280), de 25 de octubre de 1993 (Ar. 7.428), de 21 de enero de 1995 (Ar. 104), así como las de 27 de mayo (Ar. 3.701), de 17 de junio (Ar. 4.707), de 28 de julio (Ar. 6.075), de 9 de noviembre (Ar. 592) y de 11 de diciembre también de 1995 (Ar. 9.719). También se sigue este criterio en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1993 (Ar. 297) y en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de noviembre de 1992 (*JT* 536, 1992), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 1994 (*JT* 150, 1994), del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 8 de marzo (*JT* 359, 1995) y de 29 de noviembre de 1995 (*JT* 1469, 1995) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (*JT* 1422, 1996); cit. por C. CHECA GONZÁLEZ, *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 64.

¹⁰⁵ Así, para SIMÓN ACOSTA la lógica y el sentido común parecen apuntar en la línea de entender que el error en la aplicación del tipo de gravamen es un error de hecho y no de derecho, «ya que no todos los errores en la aplicación del tipo impositivo son iguales, pudiendo por ello mismo llegar a existir errores en la aplicación del tipo impositivo que, evidentemente, no podrían ser calificables como errores de derecho, tales como, por ejemplo, la inadecuada transcripción de un tipo impositivo, un cambio de línea al buscar el tipo aplicable a una determinada base, la aplicación de un tipo inexistente, etc. En todos estos supuestos, aun habiendo error en la aplicación del tipo, difícilmente el mismo podría ser calificado de derecho, puesto que no concurren ninguno de los elementos de calificación, juicio o disparidad de criterio, que definen un error como de derecho, en atención a lo cual parece que sería oportuno comenzar a distinguir dónde debe distinguirse, y no continuar repitiendo de manera sistemática y acrítica que el error en la aplicación del tipo constituye siempre un error de derecho»; *cfr.* E. SIMÓN ACOSTA, «Error en la aplicación del tipo», *Jurisprudencia Tributaria*, 1992, págs. 1.437 y 1.438. En este sentido también se pronunció anteriormente ROMANI BIESCAS, «Error de hecho y jurisdicción económico-administrativa», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, pág. 19; y diversa doctrina jurisprudencial. *Vid.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 31 de octubre de 1994 (*JT* 1215, 1994), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 14 de noviembre de 1995 (*JT* 1487, 1995), y de 16 de mayo de 1996 (*JT* 763, 1996), y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 6 de marzo de 1996 (*JT* 243, 1996); cit. por C. CHECA GONZÁLEZ, *La suspensión en vía económico-administrativa de los actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 64.

Por otro lado, la problemática de este supuesto no acaba en el deslinde entre el error de hecho y de derecho. Así, se ha señalado que el Tribunal puede encontrarse con ciertas dificultades para determinar si concurre en el acto impugnado el error que se denuncia, ya que en muchas ocasiones no dispondrá de todos los antecedentes necesarios, particularmente si la solicitud de suspensión se formula al inicio de la tramitación de la reclamación ¹⁰⁶.

El Tribunal cuando resuelva sobre la existencia o no del «error aritmético, material o de hecho», en puridad tendrá que analizar sobre el fondo del asunto. Llegados a este punto podríamos preguntarnos si la resolución que dicta provisionalmente el Tribunal para la pieza separada de suspensión es válida también para la resolución final que pueda adoptarse sobre el fondo del asunto. Nótese que una contestación afirmativa ayudaría a descargar de tarea a nuestros Tribunales, al resolverse en un mismo acto procesal la cuestión principal de la causa y la pieza separada de suspensión. Sin embargo, consideramos que esto no debería ser posible mientras no obre en poder del Tribunal toda la documentación del expediente, por lo que dicha resolución no prejuzgará la cuestión principal, pero puede ser tenido en cuenta a los efectos oportunos. Obsérvese que la resolución que ha de enjuiciar el Tribunal sobre la solicitud de suspensión tendrá su causa en el principio de *fumus boni iuris* lo que confirma la necesaria presencia de este principio en esta materia.

II. LA SUSPENSIÓN EN LA VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

1. La pérdida de la finalidad legítima del recurso (art. 130.1 de la LJCA).

El artículo 130.1 de la LJCA establece que «previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse *únicamente* cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición *podieran hacer perder su finalidad legítima al recurso*».

Para la profesora CHINCHILLA MARÍN la expresión «únicamente» que recoge el artículo 130.1 de la LJCA se ha empleado por el legislador con la finalidad omnicompreensiva de contener estas dos máximas. Por un lado, poner de manifiesto que la adopción de medidas cautelares sigue constituyendo una excepción frente a la regla general del privilegio de la ejecutividad del acto administrativo y del carácter no suspensivo del recurso, configurándose como un límite al principio de ejecutividad. Por otro, esta expresión pretende subrayar que las medidas cautelares podrán adoptarse sólo cuando la ejecución del acto administrativo pudiera hacer perder la finalidad al recurso, y no simplemente cuando el que las solicita litigue con una apariencia de buen derecho como se extrae del principio de *fumus boni iuris*.

Así, para la citada profesora la fórmula tradicional de «causar daños de imposible o difícil reparación» se ha abandonado en la nueva Ley por la más moderna, y sin duda alguna inspirada en

¹⁰⁶ Cfr. E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «La suspensión del acto impugnado», ob. cit., págs. 587 y 588.

el artículo 56.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) de «hacer perder su finalidad legítima al recurso», rechazando en todo caso la concepción de la medida cautelar basada exclusivamente en la apariencia de buen derecho, y por tanto, «en el derecho a obtener medidas provisionales al inicio del proceso por el solo hecho de tener aparentemente razón»¹⁰⁷.

Sin embargo, como señalaremos a continuación, no creemos que pueda sostenerse tras la lectura del precepto que el principio de *fumus boni iuris* quede fuera de los criterios a tener en cuenta por los Jueces en orden a adoptar las medidas cautelares pertinentes. En primer lugar, porque la jurisprudencia comunitaria de la que trae origen el principio de *fumus boni iuris* tiene directa aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, con independencia de que la LJCA mencione o no expresamente este requisito. Incluso, no debe perderse de vista que este principio tiene su origen en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la CE)¹⁰⁸.

Pero es que de la expresión empleada por el artículo 130 de la LJCA de que se adopte dicha medida únicamente en los casos en que «pueda perder su finalidad legítima el recurso» no cabe deducir en nuestra opinión que la normativa actual no ha de tener en cuenta este requisito. El principio de *fumus boni iuris* atiende precisamente a aquella pretensión seria que aporte dudas razonables sobre la *ilegitimidad* de la actuación administrativa. Así, el principio de *fumus boni iuris* debe constituir un elemento más a tener en cuenta por el juzgador en orden a conceder la adopción de medidas cautelares.

Por último, el principio de *fumus boni iuris* evita dejar en manos de la Administración la decisión de prolongar un procedimiento -pese a carecer de una pretensión legítima y fundada en derecho- con los correspondientes costes que genera un proceso para el administrado (gastos de abogado y procurador, avales, etc.)¹⁰⁹.

Como venimos señalando, para un sector cualificado de la doctrina administrativa, el legislador no ha querido incluir el principio de *fumus boni iuris* como presupuesto de hecho de la suspensión. Así, puede deducirse de la exclusión deliberada en el proyecto de Ley de una referencia expresa a dicho principio. Así, el artículo 124.1 del proyecto de la LJCA rezaba de la siguiente forma: «La adopción de medidas cautelares podrá acordarse cuando existan dudas razonables sobre la legalidad de la actividad administrativa a que se refieran (...)». Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia en el proyecto de la LJCA de una referencia explícita a la «apariencia de buen derecho» no debe tomarse en nuestra opinión como un abandono en el texto definitivo de este criterio por el legisla-

¹⁰⁷ Cfr. C. CHINCHILLA MARÍN, «Medidas cautelares», ob. cit., págs. 871, 873 y ss.

¹⁰⁸ Es de esta opinión también GONZÁLEZ PÉREZ, pues «es indudable que, aunque la nueva Ley tampoco alude a este requisito de las medidas cautelares, no supone que pueda prescindirse de él al decidir sobre la adopción de cualquiera de ellas. El *fumus boni iuris* es un requisito que deriva de la naturaleza de la institución y de la aplicación de los principios generales»; cfr. J. GONZÁLEZ PÉREZ, «Medidas cautelares», en *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, vol. II, Civitas, Madrid, 1998, pág. 2.047.

¹⁰⁹ Así, en la vía económico-administrativa, la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 1997 (JT 872, 1997) denegó la devolución de los avales presentados como garantía para suspender la ejecución del acto de liquidación tributaria, aun cuando el Tribunal Económico-Administrativo Regional resolvió estimando la pretensión del reclamante, y fue recurrida la cuestión en alzada por la Administración, existiendo al menos *a priori* una apariencia de buen derecho de la pretensión del contribuyente.

dor, sino todo lo contrario. Y su modificación entendemos que se debe más a razones puramente formales que de contenido, adecuando dicha redacción a la que ya se reconoce en nuestro ordenamiento por el artículo 56 de la LOTC ¹¹⁰. Así debe deducirse de una interpretación sistemática y finalista de la regulación de las medidas cautelares contenidas en la LJCA de 1998 ¹¹¹.

Además, como es sabido, la institución cautelar no tiene por finalidad propia y directa la de tutelar provisionalmente la posición jurídica de la parte que aparentemente litiga con razón, sino preservar el derecho a la tutela judicial efectiva al final del proceso. En efecto, estamos ante una institución que tiene su acomodo constitucional en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 de la CE) ¹¹². El principio de *fumus boni iuris* es un elemento característico de la tutela cautelar, es decir, del derecho a la tutela judicial efectiva constitucional, y que está en su propia definición, ya que si la medida cautelar se otorga porque el administrado acredita la existencia de un daño en sus derechos o intereses legítimos, es porque, *a priori*, y aunque sea sólo aparentemente, el recurrente es titular de esos intereses legítimos, y no tiene el deber jurídico de soportar el daño.

Por último, consideramos que esta postura también puede justificarse en base a lo que dispone el artículo 132.1 de la LJCA respecto a la eficacia de las medidas cautelares. Así, si las medidas cautelares despliegan su eficacia hasta que por regla general recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, es porque básicamente la Ley reconoce una apariencia de buen derecho a la parte que se beneficia de la adopción de la medida cautelar, al igual que ocurre con la inejecutividad de las sanciones (en la vía económico-administrativa se alude a la suspensión de la ejecución de éstas) hasta que no adquiera su firmeza en la vía administrativa o, en su caso, en la esfera contencioso-administrativa.

¹¹⁰ Así, curiosamente CHINCHILLA MARÍN parece reconocer al menos implícitamente la vigencia del principio de *fumus boni iuris* en la actual LJCA al señalar que no debe perderse de vista que «la intensidad del daño o perjuicio que la ejecutividad del acto pueda causar a quien solicita la medida cautelar no es un concepto estático, sino dinámico en el sentido de que el perjuicio "exigible" para la adopción de las medidas cautelares tiene que ser menor cuanto menor sea la exigencia con que el interés general reclama la ejecutividad del acto, y *cuanto mayor sea la apariencia de buen derecho con la que litiga la parte que solicita la tutela cautelar*»; *cfr.* C. CHINCHILLA MARÍN, «Medidas cautelares», *ob. cit.*, pág. 873.

¹¹¹ Es también de esta opinión LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, pues del hecho de que el texto definitivo de la Ley suprima toda referencia a las «dudas razonables sobre la legalidad de la actividad administrativa» que contenía el proyecto de Ley, no debe deducirse que la «Ley no acoga dicho presupuesto -la apariencia de buen derecho-, lo que habría que fundar en una interpretación finalista -habrá que tenerse bien presente la función que cumple la tutela cautelar- y sistemática -el tipo de medida pertinente para garantizar dicha efectividad habrá que determinarse teniendo en cuenta los principios que informan el derecho material administrativo- de los preceptos que regulan las medidas cautelares tal y como quedaron definitivamente aprobados. Además de no ser la *mens legislatoris* el criterio interpretativo que debe guiar la exégesis de los preceptos, el proyecto de Ley sufrió tales avatares durante su tramitación parlamentaria, en lo que se refiere a las medidas cautelares, que pocas consecuencias pueden deducirse de dicha circunstancia. Lo importante son, pues, los resultados a los que lleguemos mediante una interpretación sistemática y finalista de las normas que sobre la tutela cautelar se contienen en la Ley de 1998»; *cfr.* T. LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, «Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», en la obra colectiva *La nueva Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y aplicación práctica de la Ley 29/1998*, Colex, Madrid, 1999, págs. 343 y 351.

¹¹² Como afirma TORNOS MÁS, las medidas cautelares se han convertido en una técnica jurídica crucial para resolver una difícil contradicción: otorgar al justiciable una tutela judicial efectiva manteniendo al mismo tiempo para la Administración los medios necesarios para que pueda actuar con eficacia; *cfr.* J. TORNOS MÁS, «La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 4, 1986, págs. 75 y 76.

2. La grave perturbación de los intereses generales o de tercero (art. 130.2 de la LJCA).

El artículo 130.2 de la actual normativa dispone que «la medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada».

Como puede comprobarse, la alusión anterior a los daños de imposible o difícil reparación queda actualmente relegada a la simple referencia a la perturbación (es decir, al perjuicio) de los intereses generales o de un tercero. La Ley parece dar un giro radical, pues lo determinante ahora no es la existencia de un perjuicio grave e irreparable para el recurrente, sino la inexistencia de perturbación «grave» para el interés público ¹¹³.

En la derogada LJCA de 1956 (art. 123.2), la no perturbación de los intereses públicos ya se erigía como un requisito más a tener en cuenta en la adopción de la medida cautelar de suspensión de la ejecutividad del acto, obligando a rechazar su adopción cuando el daño que trataba de prevenirse con la misma fuera de una entidad menor al perjuicio que la suspensión podría ocasionar a dicho tipo de intereses (Auto del TC 73/1982, de 27 de enero, y Autos del TS de 12 de diciembre de 1962, de 21 de enero de 1975, de 7 de julio de 1978 y de 4 de mayo de 1982); y en caso contrario, es decir, cuando de la suspensión no se derivase menoscabo alguno para los intereses públicos, la medida había de ser acordada (Auto del TC 411/1982, de 22 de diciembre) ¹¹⁴.

Por el contrario, en la actual LJCA de 1998, el criterio de la no «perturbación del interés público» se convierte no en un criterio más, sino en la pauta general para que el juzgador proceda a adoptar la medida cautelar. En nuestra opinión, sólo razones de interés público y siempre que sean *ponderadamente* de mayor intensidad a la apariencia de buen derecho que legitima el recurso, podrán impedir la adopción de una medida cautelar en favor de quien aporta una pretensión seria y convincente -aunque sea *a priori* de forma aparente- sobre la ilegitimidad de la actuación administrativa.

¹¹³ Incluso, para el profesor FALCÓN Y TELLA lo verdaderamente determinante es que la nueva regulación reconoce no ya la suspensión con aval, sino la suspensión con dispensa de garantía, tal como ya viene admitiendo con carácter generalizado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares», *QF*, núm. 4, 1999, pág. 7. En esta línea también se pronuncia MARTÍN FERNÁNDEZ, pues la exigencia de garantía debe proceder sólo cuando concurran los presupuestos de hecho del precepto, es decir, ante la presencia de perjuicios para el interés público derivados de la medida cautelar; *cfr.* J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 161.

¹¹⁴ En esta línea, apunta GIMENO SENDRA que el Tribunal Supremo llegó a apreciar dos líneas jurisprudenciales divergentes. Por una parte, la que consideraba la necesidad de privilegiar al interés público frente al simplemente particular cuando ambos se encontrasen en situación conflictiva (Auto del TS de 29 de septiembre de 1983 y STS de 7 de noviembre de 1984), y por otra, la que estimaba que, en la materia tratada, el interés público quedaba en segundo plano respecto de la posible reparación del daño que la ejecución podía causar, la cual aparecía siempre como causa principal determinante salvo, obviamente, que el perjuicio al interés público resultara desproporcionado o exorbitante (Autos del TS de 17 y 18 de enero de 1987, y de 24 de mayo y 16 de noviembre de 1989); *cfr.* V. GIMENO SENDRA, «Medidas cautelares», ob. cit., pág. 501. Así, para TORNOS MÁS, siguiendo esta primera posición, «cuando hay un interés público cualificado, superior al que todo acto administrativo encierra y que explica su fuerza ejecutiva, el daño de reparación imposible o difícil puede convertirse en una carga obligatoria para el recurrente»; *cfr.* J. TORNOS MÁS, «La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», ob. cit., págs. 77 y 78.

Nótese además, que la Ley no dice que cuando se den estas circunstancias haya que denegar automáticamente la medida, sino simplemente que *podrá* denegarse. Así pues, una perturbación grave -no de cualquier naturaleza o intensidad- de los intereses generales o de terceros no tiene por qué limitar la adopción de una medida cautelar que resulta necesaria para evitar que un recurso pierda su finalidad por lo que habrá que estar a cada caso concreto. Así, sólo perjuicios de gran intensidad para el interés público pueden justificar que los Jueces o Tribunales denieguen las medidas cautelares en beneficio del interés legítimo del reclamante.

En definitiva, la LJCA de 1998 regula de una forma más completa el derecho a la tutela cautelar, para lo que introduce la regla general de la suspensión cautelar de la ejecutividad del acto administrativo, siendo la excepción a dicho criterio la ejecución de éste cuando afecte a los intereses públicos, y siempre que éstos -añadimos nosotros- a través de la actuación administrativa o disposición cuestionados aporten dudas razonables sobre su legitimidad.

La regulación expresa de las medidas cautelares en la nueva LJCA resulta plausible, pues ha evitado la intervención de la jurisprudencia al igual que ha ocurrido en Francia o Italia, para adecuar el régimen de las medidas cautelares al contenido de dichas Constituciones europeas ¹¹⁵.

De la lectura del precepto, parece resultar preceptiva la ponderación de los intereses en conflicto, procediendo únicamente a denegar la medida cautelar cuando exista perturbación grave de los intereses públicos ¹¹⁶. Así, también parece entenderse en el Derecho alemán, pues frente a los casos tasados de no suspensión regulados en los apartados uno a tres del § 80.2 (VwGO), el mismo párrafo en su apartado cuatro admite el efecto suspensivo «en los casos excepcionales en que la autoridad administrativa que ha dictado el acto o entienda el recurso administrativo tenga que disponer la inmediata ejecución en razón al interés público o un interés prevalente de un tercero». La jurisprudencia alemana viene entendiendo que en este caso está subyacente un concepto jurídico indeterminado, cual es el de «especial interés público o de un tercero», que como tal, permitirá a los Tribunales enjuiciar si efectivamente la Administración actuó dentro de los estrictos límites posibles

¹¹⁵ Recuérdese que en Italia la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 28 de junio de 1985 reconoció expresamente la facultad de los órganos jurisdiccionales de acordar cuantas medidas cautelares fuesen necesarias para asegurar la efectividad de la sentencia, adoptándose no sólo medidas de carácter negativo -v. gr. la suspensión-, como positivas e incluso sustitutorias de la actividad administrativa; *cf.* V. CASSARINO, *Manuale de diritto processuale amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 373 y ss. Por su parte, el ordenamiento jurídico francés también admite cuantas medidas cautelares se estimen necesarias a raíz de la Decisión del Consejo Constitucional de 23 de enero de 1987 al proclamar que las medidas cautelares forman parte del derecho a la defensa de las partes. *Vid.* sobre la regulación de las medidas cautelares en estos países el epígrafe III.B («El *fumus boni iuris* como principio general del Derecho comunitario y su aplicación directa a nuestro ordenamiento jurídico») del Capítulo segundo de este trabajo.

¹¹⁶ A esta ponderación de intereses alude el Auto del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1985 (Ar. 1.183) -si bien en el contexto normativo de la anterior LJCA- al señalar que el derogado artículo 122 de la LJCA no debe partir «de un criterio único y absoluto, sino prestar atención preferente a las singularidades del caso debatido, lo que implica un relativismo reñido con declaraciones dogmáticas y con intereses rígidos y uniformes». No obstante, como ha señalado también el Auto del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 1984, «ha de prevalecer en todo caso el interés general sobre el de los particulares, pero a veces no es fácil discernir si el interés general está representado por el pago de una liquidación con las incidencias que ello tiene, que pueden llegar hasta la extinción de una actividad, o está representado, ese interés general, por la continuación de una actividad industrial con la permanencia de los puestos de trabajo, volumen de compra a establecimientos y posible superación de su actual mala situación económica».

de apreciación. Así, esta doctrina reconoce que el Tribunal ordenará siempre el efecto suspensivo, cuando la acción de anulación tenga argumentos consistentes (*offensichtlich begründet*), pues en estos casos, el interés público no puede ser motivo suficiente para romper la regla general de suspensión.

En esta línea, en nuestro ordenamiento jurídico el Tribunal Supremo viene sentando desde hace unos años una doctrina que consideramos plenamente vigente en la nueva LJCA de que «cuando las exigencias de ejecución que el interés público presente sean reducidas bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión. Por el contrario, cuando aquellas exigencias sean de gran intensidad sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión»¹¹⁷.

En todo caso, como tiene declarado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (*vid.* entre otras, las SSTs de 13 de febrero y 26 de diciembre de 1990, y de 29 de noviembre de 1991)¹¹⁸, la carga de la prueba corresponderá a la Administración quien debe acreditar con referencia al caso concreto que la inexecución del acto ocasionará un grave perjuicio al interés general¹¹⁹. No obstante, la exigencia de la prueba debe modularse en función de las circunstancias del caso, de tal

¹¹⁷ *Vid.* Autos del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 1987, de 21 de marzo de 1988 (Ar. 2.188), de 24 de mayo de 1989, de 3 de enero (Ar. 378), de 13 de octubre (Ar. 7.359) y de 22 de diciembre de 1989 (Ar. 8.757); de 12 de febrero (Ar. 807) y 10 de septiembre de 1992 (Ar. 6.967), de 15 de junio de 1993, de 11 de octubre de 1995 (Ar. 7.172); de 25 de noviembre de 1996 (Ar. 8.357); de 21 de enero (Ar. 84), y de 3 de junio de 1997 (Ar. 5.050).

¹¹⁸ Frente a la postura tradicional de nuestra jurisprudencia conforme a la cual «la presunción de legitimidad y veracidad traslada al particular la carga de probar lo contrario, a través de la correspondiente impugnación (*vid.* SSTs de 1 de noviembre de 1982 y de 18 de febrero de 1998 -Ar. 2.845-, y Autos del Tribunal Supremo de 16 de febrero -Ar. 1.236-, y de 7 de junio de 1996 -Ar. 5.382-), sin embargo, se abre paso también una nueva corriente en la doctrina del Tribunal Supremo, según la cual «el administrado soporta la carga de accionar, de recurrir para destruir aquella presunción, sin que ello implique que además el ciudadano haya de soportar la carga de la prueba de los hechos, pues éstos, en cuanto el acto administrativo es siempre el ejercicio de una potestad administrativa, han de ser probados en principio por la Administración, en la medida en que integren el supuesto de hecho de la norma que la Administración invoca para imponer su consecuencia jurídica» (SSTs de 13 de febrero y de 26 de diciembre de 1990, y de 29 de noviembre de 1991). En efecto, con la anterior regulación, se parte del hecho de que es la Administración la que debe probar suficientemente los perjuicios que pueden derivarse para el interés general, por lo que el contribuyente sólo tiene que limitarse a acreditar la existencia de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, mostrando los Tribunales ciertas dosis de flexibilidad en orden a su acreditación. Así, no es necesario acreditar especialmente los perjuicios que la ejecución del acto podía ocasionar cuando el posible daño resultaba evidente, bien por la elevada cuantía de las liquidaciones impugnadas -Auto del TS de 14 de marzo de 1994 (Ar. 1.938)-, o por la situación económica del sector -Auto del TS de 15 de marzo de 1994 (Ar. 2.440)-. *Vid.* sobre el particular a S. MARTÍNEZ-VARES GARCÍA, «Eficacia, discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados», en *Cuadernos de Derecho Judicial, eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, pág. 75.

¹¹⁹ Así, en la esfera propiamente tributaria, el Auto del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1993 (Ar. 6.124) entendió que «ante la evidencia del perjuicio que supone exigir cuatro anualidades atrasadas de un Impuesto además de la anualidad corriente, sin que exista razón para ello, es a quien niega tal evidencia -la Administración- a quien corresponde probarlo así». Es también de esta opinión GIMENO SENDRA, pues «al requerir, sin embargo, que la afectación al interés general consista en una *perturbación grave*, es claro que la norma hace desplazar en la abogacía de la Administración Pública la carga de demostrar la efectividad de dicha perturbación, sin que las presunciones de legalidad o de veracidad del acto produzcan aquí inversión alguna de la carga de la prueba»; *cfr.* V. GIMENO SENDRA, «Medidas cautelares», en *Comentarios a la LJCA de 1998*, Ceura, Madrid, 1999.

forma que no se exija una prueba diabólica o irreprochable, bastando un principio de prueba suficiente ¹²⁰.

En materia tributaria la jurisprudencia ha flexibilizado el anterior criterio de la LJCA de ponderar la perturbación de los intereses públicos que puede causar la no ejecución del acto administrativo, con la acreditación por el reclamante de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación ¹²¹. Así, en la esfera económico-administrativa la «reparabilidad del daño no debe contemplarse exclusivamente desde la perspectiva de la solvencia de la Administración a los efectos de devolver lo ya ingresado en sus arcas como consecuencia de la inmediata ejecución, sino también, desde la vertiente del patrimonio del administrado, que con esa ejecución puede ponerse en situación de inestabilidad... (STS de 4 de octubre de 1996) ¹²²; y sobre todo, por entender que no tiene sentido exigir

¹²⁰ Vid., entre otros, los Autos del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1984, de 21 de noviembre de 1985 (Ar. 5.673), de 29 de septiembre de 1986 (Ar. 4.658), de 14 de enero de 1989 (Ar. 171), y de 2 de abril de 1991. Sin embargo, para RUIZ RISUEÑO esta evolución que se está incorporando sutilmente pero de manera progresiva en nuestra jurisprudencia conduce a «inversión del principio de ejecutividad de los actos administrativos, y a una puerta abierta a la ruptura y derogación tácita del mismo, con clara vulneración del principio de eficacia contenido en nuestra Constitución, y que el propio Tribunal Constitucional ha declarado vigente y conforme a la Constitución. A nuestro juicio -concluye el citado autor- un grave atentado a los principios inspiradores del Derecho administrativo invertir las reglas del juego, y sustituir, en apelación al principio de tutela judicial efectiva, el principio general de ejecutividad de los actos administrativos, por el contrario, de suspensión de dicha ejecución»; cfr. F. RUIZ RISUEÑO, «Medidas cautelares», en la obra colectiva *El proceso contencioso-administrativo*, Colex, Madrid, 1999, pág. 439. En esta línea, también se pronuncia J. RODRÍGUEZ ARANA en «Prólogo» a la obra de A. FENOR DE LA MAZA, ob. cit., pág. 32. Recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1999 (rep. en *Información Fiscal*, núm. 35, 1999, pág. 142) ha señalado que es «al interesado a quien corresponde la carga de acreditar indiciariamente la concurrencia de los daños o perjuicios que justifican su pretensión de suspender la ejecutividad, dado que la existencia de éstos es el hecho constitutivo de dicha pretensión (...). No obstante, la estructura de la pieza de suspensión requiere una matización sobre las exigencias de la prueba, ya sea al interesado cuando la pretende, ya al abogado del Estado cuando opone esa grave perturbación a los intereses públicos. La matización viene impuesta por cuanto en la pieza aludida no hay en rigor fase probatoria *strictu sensu* (no existe proposición ni práctica de prueba, ni posibilidad de que entre en juego el esencial principio de contradicción de partes en tal inexistente fase), sino de alegaciones, tanto para el solicitante como para la Administración oponente, que siempre deberán ser justificadas razonadamente y, en su caso, acreditadas mediante la aportación documental que sea precedente. Por ello, no puede admitirse en los absolutos términos que utiliza la Sala de instancia que, cuando el abogado del Estado se limita a oponer la posibilidad de perturbaciones para los intereses públicos, razonándolos debidamente, esté incumpliendo carga de la prueba alguna y mucho menos que se produzca en tales casos un desplazamiento de la pretendida carga de la prueba».

¹²¹ En efecto, como sostiene FALCÓN Y TELLA, la nueva Ley debería suponer un giro radical en la práctica seguida hasta ahora por la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia -salvo el de Cataluña, en que la suspensión sin garantía ya se había prácticamente generalizado- e incluso por el Tribunal Supremo. Así, «lo determinante ahora no es la existencia de perjuicio grave e irreparable para el recurrente (en realidad nunca lo ha sido), sino la inexistencia de perturbación "grave" del interés público, en el bien entendido de que, en la nueva regulación, esto último es determinante no ya de la suspensión, sino de la suspensión sin garantía»; cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares», ob. cit., pág. 7.

¹²² Esto explica el Auto del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1992 (Ar. 5.086) acordando la suspensión de la ejecución del acto administrativo, en el supuesto de un comerciante individual que celebró con sus acreedores un Convenio en virtud del cual estaba obligado a realizar unos pagos, «a los que no podría atender en caso de verse obligado a pagar las liquidaciones tributarias giradas, lo que indudablemente produciría unos daños y perjuicios de reparación no ya difícil, sino imposible».

requisitos adicionales a los previstos en la vía administrativa previa, lo que inexorablemente conduce a la suspensión automática con aval (STS de 6 de octubre de 1998) ¹²³.

En conclusión, entendemos que los intereses públicos no están concebidos ni en la anterior LJCA de 1956, ni en la actual de 1998 como un derecho absoluto, no susceptible de ponderación en un proceso, sino como un elemento más a tener en cuenta -junto a la apariencia de buen derecho- que valorará en cada caso los Jueces y Tribunales a fin de otorgar o no la medida cautelar ¹²⁴.

No es de extrañar que el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA todavía con la vigencia de la LJCA de 1956 ya cuestionara el requisito del anterior artículo 123.2, por entender que el derecho a la tutela judicial efectiva no podía quedar subordinado a pretendidos «intereses públicos» en la ejecución del acto, difíciles de concretar, por cuanto que «no puede haber un interés general en impedir la justicia

¹²³ En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 1995 señaló que dado que el artículo 122 de la LJCA de 1956 «consagra un compromiso entre prerrogativas de la Administración y garantías del administrado, ha de interpretarse en un sentido más favorable a la suspensión cuanto aquella pueda acordarse sin que los fines públicos sufran menoscabo. Siendo esto así ha de advertirse que el propio legislador ha considerado que, tanto en el ámbito estatal como en el local, *en el campo de las liquidaciones tributarias la suspensión de su ejecutividad no causa perjuicio alguno al interés público si su pago queda suficientemente garantizado en los términos prescritos en el artículo 81 del Real Decreto 1999/1981, RPREA, y en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por el que esta Sala ha venido entendiendo que también en vía jurisdiccional ha de accederse a la suspensión solicitada si se garantiza por quien la pide el pago de la liquidación impugnada y de los intereses de demora*» (Ar. 84). También esta línea, el Auto del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1994 ha señalado que «el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto no se produce aquél para la Hacienda Pública, cuando el importe de la deuda tributaria queda suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza, *pues sería contradictorio que la oficina gestora (Decreto 2244/1979), los Tribunales Económico-Administrativos, la Delegación de Hacienda (art. 191 del RGR), e incluso el Ministerio de Economía y Hacienda suspendan hasta sin caución la inmediata efectividad de los actos de gestión tributaria y en la vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos en los que el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación imposible o difícil*» (Ar. 9.859). En el mismo sentido, *vid.* también Autos del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1994 (Ar. 9.864), de 1, 3 y 19 de abril, de 9, 23, 30 y 31 de mayo de 1997 (Ar. 9.864, 2.968, 2.972, 3.151, 3.729, 2.790 y 4.179), y por último, de 29 de enero (Ar. 1.098), de 15 de abril (Ar. 2.634) y 6 de octubre de 1998 (Ar. 8.807).

¹²⁴ Sin embargo, en el Derecho procesal alemán, la VwGO parece concebir el interés público junto a la «protección de intereses predominantes de un tercero», como causas de exclusión de la suspensión automática, tomando como criterio de valoración «el peligro derivado del retraso en la ejecución, especialmente en caso de consecuencias inminentes para la vida, salud o patrimonio» (art. 80.3 de la VwGO). Nótese que a diferencia del ordenamiento procesal administrativo alemán del que consideramos que el legislador se ha inspirado, en la LJCA de 1998 se emplea el término *podrá* lo que confirma que para el legislador español el interés público constituye un derecho relativo ponderable en función de las circunstancias e intensidad de los demás derechos invocados en el proceso. En esta línea, se manifiesta el Auto del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1997 (Ar. 85) al disponer que a la hora de decidir sobre la medida cautelar ha de tenerse en cuenta no el «interés público» como algo abstracto, sino el interés concreto en juego. Según la Exposición de Motivos de la Ley de 1956 -que creemos aplicable también actualmente-, es necesario ponderar «en qué medida el interés público exija la ejecución, debiéndose apreciar así el grado en que dicho interés está en juego». Así, también para GONZÁLEZ PÉREZ «no se trata ya de un interés público genérico que se presupone es el fin de todo acto administrativo y que justifica la presunción de legitimidad y, por ende, su ejecutoriedad. Si así fuera, apenas si podría decretarse la suspensión de la ejecución. Cuando se establece que la suspensión no puede decretarse frente al interés público prevalente se está pensando en algo mucho más concreto. Se está pensando en que en aquel supuesto en que se plantea la suspensión, el interés público está exigiendo precisamente el cumplimiento del acto»; *cfr.* J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, vol. II, Civitas, Madrid, 1998, pág. 2.049.

efectiva». En efecto, intentar aplicar el citado artículo 123.2 de la LJCA de 1956 equivale para el citado profesor «a la subordinación de un derecho de los que son fundamento del orden político y de la paz social (art. 10.1 de la CE) a pequeñas conveniencias administrativas o burocráticas, o incluso políticas, pero en ningún caso capaces de despojar radicalmente de cualquier derecho, y menos de un derecho fundamental (...) del mismo modo que no vale la invocación del interés general en favor de un acto administrativo ilegal para evitar la censura judicial final, idénticamente no cabe admitir la misma invocación para excluir la posibilidad de ser objeto de una medida cautelar que las circunstancias (*fumus boni iuris* y *periculum in mora*) impongan»¹²⁵.

III. LA «SUSPENSIÓN» DE LA EJECUTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE NATURALEZA SANCIONADORA

1. Planteamiento.

La «suspensión» de la ejecución de las sanciones constituye una de las materias que mayor evolución normativa ha experimentado durante los últimos años. La aplicación directa de los principios constitucionales en una materia tan rigurosa por la protección de los derechos individuales ha llevado al legislador influenciado por diversos pronunciamientos jurisprudenciales de nuestro Tribunal Constitucional, así como de otros Tribunales menores, a reconocer *ex lege* un derecho ya garantizado en un estadio superior por nuestra Norma Suprema¹²⁶. La solución alcanzada por la LDGC de declarar suspendida la ejecución de la sanción mientras ésta no se declare firme en vía administrativa (art. 35), no resulta a nuestro juicio satisfactoria, y da un paso atrás sobre la doctrina que ya se reconocía en sede judicial, e incluso a nivel normativo, respecto del régimen general del Derecho administrativo que venía aplicándose en este ámbito desde la aprobación de la LRJAP y PAC. En efecto, en la esfera del Derecho administrativo común, el artículo 138.3 del citado *corpus iure* consagra desde el año 1992 el principio de «no ejecutividad de las sanciones» hasta que no recaiga una sentencia firme sobre ellas», máxima que se extrae del principio de presunción de inocencia, e inclu-

¹²⁵ Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA (cit. por V. GIMENO SENDRA, «Medidas cautelares», ob. cit., pág. 501). En sentido contrario, CHINCHILLA MARÍN, quien sostiene que el interés general sí debe prevalecer sobre un interés privado, como se deriva de la cláusula social del Estado y de un principio tan elemental como es el de la solidaridad»; cfr. C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar*, ob. cit.

¹²⁶ Nos hacemos eco de la expresión feliz de «suspensión *ex lege*» de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ («La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno», en Memoria de las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*, Libro II, Associação Fiscal Portuguesa, ILADT, Lisboa, Portugal, 11-16 de octubre de 1998, págs. 150 y 157; y más recientemente en *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 47) para subrayar que pese a que una lectura apresurada del artículo 31.2 de la LDGC podría llevar a pensar que la regulación que dispensa esta normativa es perfectamente acorde con el contenido de nuestra Carta Magna, no obstante, una lectura más pausada podría tropezar si no con el derecho a la presunción de inocencia, sí con el derecho a la igualdad, fundamentando esta discriminación en el enriquecimiento injusto carente de toda justificación que obtiene la Administración con la exigencia del interés de demora en los casos en que la resolución sea desfavorable para el reclamante tal como establece el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998, que aprueba el Reglamento de desarrollo del régimen sancionador tributario.

so del derecho a la tutela judicial efectiva tal como ha reconocido en varias ocasiones nuestro Tribunal Constitucional ¹²⁷.

En consecuencia, la LDGC tras reconocer la «suspensión» de la ejecución de las sanciones, en lugar de declarar la «inejecutividad» de éstas -tal como se proclama en la LRJAP y PAC-, ha perdido una buena ocasión para armonizar en sede tributaria el criterio legal que se viene aplicando para el régimen general de los actos administrativos ¹²⁸.

Para el profesor PALAO TABOADA esta norma constituye la disposición de mayor calado de toda la Ley, «hasta el punto que esta previsión dará lugar a importantes transformaciones en el Derecho sancionador tributario, y contribuirá eficazmente, en especial, a poner fin a un cierto automatismo que actualmente existe en la imposición de sanciones, por mucho que se acepte sin discusión la vigencia en esta materia del principio de culpabilidad, permitiéndose así que se otorgue a los elementos subjetivos de las infracciones el peso que les corresponde» ¹²⁹. Además, la LDGC en su artículo 34 tiene el mérito de delimitar en la imposición de la sanción dos expedientes separados e independientes: el sancionador y el de comprobación e investigación, dándose en todo caso audiencia al interesado.

2. La naturaleza jurídica represiva de las sanciones y la no aplicación de la autotutela administrativa.

El artículo 74.7 del RPREA dispone que «la caución alcanzará a cubrir el importe de la *deuda impugnada* más el interés de demora que se origine por la suspensión». Resulta evidente que la

¹²⁷ Así, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984 declaró la ejecutividad de las sanciones incompatible con el principio de presunción de inocencia, pues «la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba, según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la *presunción de inocencia*». Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, tiene el acierto de reconocer que el principio de la no ejecutividad de las sanciones entronca también con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. En efecto, «la ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución Española, ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irreparable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela judicial se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelvan sobre la suspensión (66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no puede impedirse ejecutando el acto, con lo cual la administración se habría convertido en Juez. Los obstáculos insalvables a esta fiscalización lesionan, por tanto, el derecho a la *tutela judicial efectiva* y justifican que, desde el artículo 24.1 de la Constitución Española, se reinterpreten los preceptos aplicables».

¹²⁸ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», *QF*, núm. 21, 1998, pág. 6; y F. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, «La potestad sancionadora de la Administración tras la nueva Ley de las Administraciones Públicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 106, 1993, pág. 4.

¹²⁹ Cfr. C. PALAO TABOADA, «Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Estudios Tributarios*, CEF, núm. 171, 1997, pág. 27.

deuda impugnada a la que se refiere este precepto no es el concepto de *deuda tributaria* que recoge el artículo 58.2 de la LGT. En primer lugar, porque de entenderse así carecería de sentido que el propio artículo 74.7 del RPREA citara más adelante los intereses de demora, pues el concepto de deuda tributaria que recoge el artículo 58.2 de la LGT ya los incluye expresamente ¹³⁰. Pero es que además -y aquí reside el núcleo central de nuestra argumentación-, el artículo 58.2 de la LGT recoge diversos componentes que disfrutaban de una naturaleza jurídica heterogénea ¹³¹. Así, frente a los componentes tributarios de cuota, recargos e intereses de demora, aparecen las sanciones a las que son directamente aplicables, dada su naturaleza punitiva, los principios del Derecho penal, entre los que se encuentran como sabemos la presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva ¹³². Esta naturaleza jurídica heterogénea de las sanciones con respecto a los demás componentes de la deuda tributaria (art. 58.2 de la LGT) resulta esencial para comprender también su distinta función en nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, como suscriben GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, la autotutela administrativa se encuentra fuera del marco de las sanciones, puesto que éstas «no se aplican para tutelar ninguna situación jurídica de la Administración sino el orden social en su conjunto (es pues una heterotutela y no una autotutela); la disponibilidad por la Administración de bienes básicos de los ciudadanos -especialmente grave cuando la sanción puede llegar a cifras ilimitadas superiores incluso a la cuantía máxima fijada para numerosas penas pecuniarias cuya imposición está reservada al Juez Penal- trastorna las bases de la vida social y en particular la posición central que en ella tiene el Juez; y supone negar en muchos casos, pura y simplemente, la efectividad práctica de una tutela judicial efectiva que el artículo 24.1 de la Constitución Española (...) garantiza sin excepciones» ¹³³.

De esta afirmación podemos extraer una importante consecuencia, pues si las sanciones quedan extramuros del privilegio de autotutela -conforme al cual los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos-, habrá que entender que el principio que rige en las sanciones no es el de la

¹³⁰ Precisamente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 17 de octubre de 1997 hizo énfasis en este aspecto al señalar que una norma aisladamente considerada como es la del artículo 58.2 de la LGT, que engloba distintos conceptos de naturaleza heterogénea, no puede erigirse en vulneradora de la propia Constitución, al disponer que «formarán parte de la deuda tributaria "en su caso" las sanciones, sobre todo si se tiene en cuenta su *escaso carácter preceptivo y su alcance más definitivo o enunciativo*» (JT 1407, 1997).

¹³¹ Siguiendo a VICENTE-ARCHE «los conceptos enumerados en el artículo 58 de la LGT pueden acompañar a la cuota tributaria y quedar incluidos, por mandato de la Ley, en la deuda global del sujeto pasivo, pero es obvio que corresponden a obligaciones distintas de la obligación tributaria, algunas típicamente accesorias a ésta y otras con mayor sustantividad (como las *sanciones*, por ejemplo)»; *cfr.* F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria», *RDFHP*, núm. 60, 1965, págs. 926 y 927. Más recientemente *vid.* a J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española», en *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*, Libro 2, A Criminalização das infracções fiscais, Associação Fiscal Portuguesa, Lisboa, 1998, pág. 262 y ss.

¹³² Sobre la aplicación de los principios del Derecho penal a las infracciones y sanciones *vid.* por todos a J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 114 y ss., y a A. NIETO, *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 379 y ss.

¹³³ *Cfr.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Civitas, Madrid, 1999, pág. 511.

suspensión, sino el de su inexecución, siendo ésta *ex officio* -es decir, sin necesidad de solicitud por parte del interesado- y de forma automática ¹³⁴.

En esta línea, para FALCÓN Y TELLA la autotutela tiene su razón de ser respecto a los actos administrativos relacionados con la prestación de servicios o con la financiación de dicha actividad prestacional, como es el caso de las liquidaciones tributarias; pues «se entiende que peligraría el normal funcionamiento de los servicios públicos si la Administración se viera continuamente obligada a acudir al Juez para cobrar los tributos adeudados por quienes no realizan el ingreso en período voluntario. Ahora bien, dado que las sanciones no tienen finalidad recaudatoria, sino represiva, la intervención del Juez antes de la ejecución no haría peligrar en modo alguno los ingresos previstos en los presupuestos para atender el normal funcionamiento de la Administración (...). Lo que explica -concluye el citado profesor- que se restablezca el principio *nulla poena sine iudicio* que expresamente proclama también el artículo 24.2 de la Constitución Española y que obviamente ha de aplicarse a un concepto material de pena ¹³⁵.

En consecuencia, consideramos que en todo caso, la sanción ha de excluirse de la garantía necesaria para obtener la suspensión por cuanto la misma tiene naturaleza punitiva sustanciándose al margen de la relación jurídico-tributaria ¹³⁶. En efecto, obsérvese que la ejecución de una sanción antes de que ésta adquiera firmeza produce indefensión y establece una presunción de culpabilidad contraria al principio constitucional de presunción de inocencia, principio que se aplica directamente no sólo en sede contenciosa, sino también en la vía propiamente administrativa ¹³⁷. En efecto, si los

¹³⁴ Como sostienen los redactores de la revista *Jurisprudencia Tributaria*, la suspensión de la ejecución de la sanción tiene efectos diferentes a la no ejecución de ésta. Así, la falta de ejecutividad del acto hasta no ser firme impide a la Administración exigir la sanción hasta que gane su firmeza. Por tanto, «no podrá ser ejecutada mientras no haya caducado la instancia revisora y bastará con interponer el recurso para impedir su aplicación, que habrá necesariamente de esperar a que se dirima finalmente en vía administrativa la controversia. En cambio, si lo que se postula es únicamente admitir una suspensión sin garantías contra el acto sancionador, ante una falta de solicitud de la misma por el recurrente, o ante una eventual negación de la suspensión consentida por éste y firme, el acto podrá ser ejecutado, aun estando pendiente de la resolución que ponga fin a la vía económico-administrativa»; *vid.* AAVV, «Son ejecutivas las sanciones tributarias», *JT*, 1998, pág. 1.102.

¹³⁵ *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», *QF*, núm. 13, 1995, pág. 6.

¹³⁶ En esta línea, se ha pronunciado una consolidada doctrina jurisprudencial. *Vid.* entre otros, el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 22 de mayo de 1992 y de 2 de junio de 1994 (cits. por E. SIMÓN ACOSTA y otros, «Aplicación retroactiva del artículo 35 de la LDGC para conseguir la suspensión automática de la ejecución de las sanciones», *JT*, núm. 9, 1998, pág. 10. las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 8 de noviembre de 1994 (rep. *QF*, núm. 12, 1995), de 28 de diciembre de 1995 (*JT* 415, 1995), de 27 de mayo de 1996 (*JT* 719, 1996), de 17 de octubre de 1997 comentada por C. FUSTER ASENCIO, «Una breve reflexión en torno a la no ejecutividad de las sanciones tributarias», *JT*, 1998, vol. I, pág. 1.183 y ss. (*JT* 1407, 1997), de 11 de febrero de 1998 (*JT* 356, 1998), y de 2 (*JT* 707, 1998) y 8 de abril de 1998 (*JT* 615, 1998); en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de abril de 1996 (*JT* 788, 1996), en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 24 y 26 de noviembre de 1997 (*JT* 1301 y 1302, 1997), y en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de noviembre de 1997 (*JT* 1556, 1997), de 22 de enero de 1998 (*JT* 301, 1998), de 5 de febrero de 1998 (*JT* 385, 1998), de 19 de febrero de 1998 (*JT* 218, 1998), de 16 de abril de 1998 (*JT* 714, 1998) y de 30 de abril de 1998 (*JT* 560, 1998, comentada por los redactores de la revista, *Jurisprudencia Tributaria*, 1998, pág. 1.100 y ss.).

¹³⁷ El Tribunal Constitucional en diversas ocasiones (entre otras, las SSTC 18/1981 y 76/1990) ha recordado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho administrativo sancionador, dado

actos administrativos son inmediatamente ejecutivos y no cabe paralizar sus efectos, en tanto se dilucida sobre su legitimidad y eficacia, el principio de culpabilidad, así como la presunción de inocencia pueden quedar vacíos de contenido. Cuando los Tribunales resuelvan la cuestión principal, y para el caso de que el acto administrativo quede privado de eficacia, sus efectos pueden haber causado perjuicios de imposible reparación. Por ello, como han afirmado las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 y 21 de julio de 1982 (Ar. 4.428 y 4.442) los actos sancionadores en tanto no adquieran firmeza no pueden ser *ejecutados* (...) amén del sacrificio al derecho a la tutela judicial efectiva garantizada por nuestra Constitución en su artículo 24 (...) pues aunque el acto administrativo haya puesto fin a la vía administrativa, y un eventual fallo estimatorio podría dar al traste con dicho acto».

Adviértase que no nos cuestionamos la potestad sancionadora de la Administración, pues ya vimos como dicha potestad engarza con el principio de eficacia administrativa que proclama el artículo 103 de la Constitución Española. Como sostiene NIETO GARCÍA, no se trata ya de devolver a los Jueces potestades indebidamente detentadas por la Administración, *sino conseguir que ésta ofrezca en su ejercicio las mismas garantías que los Jueces y procesos penales*. Es decir, admitida e indiscutida la existencia de la potestad sancionadora de la Administración, lo verdaderamente importante es fijar con precisión los límites de su ejercicio¹³⁸; límites que marca nuestra Carta Magna, de entre los cuales no debe perderse de vista el principio de *fumus boni iuris* que se engarza con el principio de presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva, y que se erige en piedra angular y garante de los derechos constitucionales de los particulares en la resolución de los conflictos que pueden suscitarse frente a la Administración.

3. Una postura de *lege ferenda*: la «inejecutividad» de la sanción mientras ésta no sea declarada firme en vía administrativa.

Es de lamentar que la LDGC no haya recogido un supuesto de «inejecutividad de la sanción» al abrigo del principio de presunción de inocencia, lo que evitaría el devengo de los intereses de demora en favor de la Administración en los casos de resolución desfavorable para el reclamante. Nótese que la exigencia de los intereses de demora no sólo es una cuestión que incide en el establecimiento de un privilegio de la Administración que engarza en el ámbito propiamente tributario con la potestad de autotutela administrativa, sino que incluso desde un punto de vista estrictamente constitucional constituye una ruptura con el principio de presunción de inocencia, pues, si la inejecutividad de las sanciones hasta que no sean firmes es una consecuencia ineludible del principio cons-

que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. *Vid.* sobre el particular a J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit. pág. 148 y ss. Nótese que existe una identidad ontológica entre las sanciones y las penas (*vid.* por todos, a R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992, pág. 257; E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Civitas, Madrid, 1981, pág. 161 y ss.; y J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 60 y 61), por lo que no debe existir obstáculo a que se apliquen en el orden sancionador todos los principios que operan en sede penal, aunque sea como alega nuestro más Alto Tribunal *con ciertos matices*; *cfr.* A. NIETO GARCÍA, *Derecho Administrativo sancionador*, ob. cit., pág. 170 y ss.

¹³⁸ *Cfr.* A. NIETO, *Ibidem*.

titucional de presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE), una Ley ordinaria como es la LDGC no puede sustituir tal inejecutividad por la suspensión automática ¹³⁹.

Incluso, consideramos que esta posición es plenamente justificable en base al principio de *fumus boni iuris* que venimos defendiendo a lo largo de este trabajo. Si la «aparición de buen derecho» se erige en pieza clave en los procesos para la procedencia o no de la suspensión de la ejecución del acto administrativo resulta evidente que mientras la sanción no adquiriera firmeza no cabe su ejecución -es decir, es «inejecutable»- pues lo contrario conculcaría el principio de presunción de inocencia.

El Tribunal Constitucional francés en varias ocasiones (Decisiones de 28 de julio y 29 de diciembre de 1989, y de 28 de diciembre de 1990) al igual que en nuestro Derecho también ha constitucionalizado el carácter suspensivo de las medidas de naturaleza sancionadora. Así, la base constitucional se encuentra en la presunción de inocencia ínsita en todo imputado que se encuentra en curso de un proceso penal, presunción que sólo puede salvarse en estos casos dando el carácter suspensivo al recurso con que el encausado se opone ante una jurisdicción al juicio previo de la Administración. En esta línea se viene afirmando que la presunción de legalidad del acto administrativo no puede prevalecer sobre esta otra presunción constitucional ¹⁴⁰. La dicotomía de «suspensión» o «inejecución» cuestionada en nuestro país no se ha planteado en estos términos en el Derecho francés. Así, es cierto que en los textos normalmente se hace referencia a la «suspensión» (*sursis*) de la ejecución de la sanción, y nunca a su «inejecución», pero precisamente tal vez porque la Administración Tributaria francesa no ha sacado partido de esta controvertida cuestión, exigiendo en estos casos unos intereses de demora que como hemos visto pueden observarse desde su discutida legalidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO DE ESCAMILLA, M., «La suspensión de los actos de tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo», *QF*, núm. 14, 1997.
- ANTÓN PÉREZ, J.A., «Suspensión de la ejecución de actos tributarios y recurso de reposición», *Impuestos*, 1987, vol. II.
- BAGLIONE, T.; MENCHINI, S. y MICCINESI, M., *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1997.
- BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicios de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995.
- BELADIEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- BLANDINI, M., *Il nuovo processo tributario*, Pirola, Milano, 1994.

¹³⁹ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», ob. cit., pág. 6.

¹⁴⁰ S. TSIKLITRAS, «Le statut constitutionnel du sursis à exécution devant le juge administratif», *Revue du Droit Public*, núm. 3, 1992, pág. 679 y ss.

- BORIS, U., *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, 1901.
- CALAMANDREI, P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936.
- CALVO ORTEGA, R., «Prólogo», a la monografía de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- *Curso de Derecho Financiero*, vol. I, *Derecho Tributario*, Madrid, Civitas, 1999.
- CALVO ROJAS, E., «Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso», *REDA*, núm. 83, 1994.
- CASSARINO, S., *Il processo amministrativo nella legislazione e nella giurisprudenza*, Milán, Giuffrè, 1987, vol. II.
- CORCUERA TORRES, A., «Los requisitos y los límites para adoptar medidas cautelares tributarias», *Estudios Financieros*, núm. 59, 1997.
- *Las medidas cautelares tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- CORCUERA TORRES, A. y PEÑA ALONSO, J.L., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Mc Graw Hill, Madrid, 1995.
- CHAPUS, R., *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, París, 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas», *QF*, núm. 20, 1996.
- *Reclamaciones y Recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
 - *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, Civitas, Monografías Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1991.
- CHIOVENDA, V., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936
- D'ANGELO, B. y D'ANGELO, A., *Manuale del nuovo processo tributario con rassegna di giurisprudenza*, Cedam, Padova, 1994.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., «La suspensión del acto impugnado», en la obra colectiva *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentario al Reglamento del Procedimiento*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- FABRA VALLS, M.J., «Posición de la caución en relación con la suspensión y carga de la prueba de los daños y perjuicios. Consideraciones al hilo de los Autos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de noviembre y de 28 de febrero de 1997», *CREDF*, núm. 97, 1998.
- FALCÓN Y TELLA, R., «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial», *Impuestos*, 1990, tomo II.
- *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992.
 - «Las medidas cautelares: autotutela administrativa versus intervención judicial», *QF*, núm. 3, 1995.
 - «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», *QF*, núm. 13, 1995.
 - «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», *QF*, núm. 7, 1996.
 - «Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias», *QF*, núm. 22, 1996.
 - «Tres propuestas en materia de suspensión», *QF*, núm. 18, 1997.
 - «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», *QF*, núm. 21, 1998.

- «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de las medidas cautelares», *QF*, núm. 4, 1999.
- FERNOR DE LA MAZA y CORNIDE-QUIROGA, A., *Nuevas perspectivas en el Proceso Contencioso-Administrativo. Las medidas cautelares*, Montecorvo, Madrid, 1997.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «Los principios constitucionales del procedimiento administrativo», en la obra *Gobierno y Administración en la Constitución*, IEF, Vol. I, Madrid, 1988.
- FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M.^a, «La influencia de la Constitución en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos», *Revista de Administración Pública*, núm. 120, 1989.
- FINKELBURG, K., *Vorläufiger Rechtsschutz im Verwaltungsstreitverfahren*, 1973.
- FINKELBURG, K. y JANK, *Vorläufiger Rechtsschutz im Verwaltungsstreitverfahren*, 1986.
- FONT LLOVET, T., «Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos», *REDA*, núm. 34, 1982.
- FRIER, P.L., «Un inconnu: le vrai référé», *Act Juridique*, núm. 4, 1980.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general», en *La batalla por las medidas cautelares*, Civitas, Madrid, 1995.
- *Democracia, jueces y control de la Administración*, Civitas, Madrid, 1997.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, Civitas.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., «La potestad sancionadora de la Administración tras la nueva Ley de las Administraciones Públicas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 106, 1993.
- GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- GIMENO SENDRA, V., «Medidas cautelares», en *Comentarios a la LJCA de 1998*, Ceura, Madrid.
- GIMENO SENDRA, V.; MORENO GALENA, V.; ALMAGRO NOSETE, J. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal*, tomo I, vol. II, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1989.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos», *REDA*, núm. 33, 1982.
- En la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano*, vol. II, Civitas, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La revisión de los actos tributarios en vía administrativa», *RDFHP*, núm. 122, 1976.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1984.
- *Comentarios a la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, vol. II, Civitas, Madrid, 1998.
- GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997.
- *Suspensión de actos administrativos tributarios*, Comares, Granada, 1999.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria», *HPE*, núm. 16, 1972.
- HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.
- HUESCA BOADILLA, R., «Comentarios de jurisprudencia», *Impuestos*, núm. 8, 1999.
- KOPP, *Verwaltungsgerichtsordnung*, 1989, & 80 nota marginal 37.

- LAGO MONTERO, J.M.^a, *Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1990.
- LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T., «Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», en la obra colectiva *La nueva Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y aplicación práctica de la Ley 29/1998*, Colex, Madrid, 1999.
- LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990, tomo I.
- MANCUSO, N., «Saggio sulla esecutorietà degli atti amministrativi», *Rivista della Amministrazione*, 1968, vol. I.
- MARTÍN DELGADO, J., «La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias», en *Derechos y garantías del contribuyente*, IEF, Madrid, 1983.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., «La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía contencioso-administrativa (a propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995)», *JT*, núm. 64, 1995.
- «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno», en Memoria de las *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributario*, Libro II, Associação Fiscal Portuguesa, ILADT, Lisboa, Portugal, 11-16 de octubre de 1998.
 - *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- MARTÍN QUERALT, J., «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa?», *JT*, núm. 2, 1992.
- MARTÍNEZ-VARES GARCÍA, S., «Eficacia, discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados», en *Cuadernos de Derecho Judicial, eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994.
- MEILAN GIL, J.L. «Delimitación conceptual del error material y de cuenta», *Revista de Administración Pública*, núm. 55, 1968.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- MORIES JIMÉNEZ, M.^a T.^a, «Notas sobre la suspensión de la ejecución de los actos tributarios», *CREDF*, núm. 80, 1993.
- NIETO, A., *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1994.
- NIEVES BORREGO, J., *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, IEF, Madrid, 1975.
- PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980.
- «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997.
- PALEÓLOGO, G., *Il giudizio cautelare amministrativo*, Padova, 1971.
- PARADA VÁZQUEZ, J.R., «Prólogo» a la obra de C. CHINCHILLA MARÍN, *La tutela cautelar en la nueva Justicia Administrativa*, Civitas, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1991.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1997.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PONT I CLEMENTE, J.F., «Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición», en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

- PONT MESTRES, M., «Suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación tributaria en vía económico-administrativa», en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- PRIETO CASTRO, L., *Derecho Procesal Civil*, vol. II, Madrid, 1968.
- RAMALLO MASSANET, J., «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *CREDF*, núm. 20, 1978.
- «Prólogo» a la obra de T. MIR DE LA FUENTE *Las retenciones tributarias*, IEF, Madrid, 1984.
 - «Prólogo» a la obra de J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN *Las actas de la inspección de los tributos*, Civitas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1994.
- REDEKER y VON OERTZEN, *Verwaltungsgerichtsordnung*, 1991, & 80, n.º marginal 7.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, Montecorvo, Madrid, 1968.
- RUIZ RISUEÑO, F., «Medidas cautelares», en la obra colectiva *El proceso contencioso-administrativo*, Colex, Madrid, 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, F., «Prólogo» a la obra de J. NIEVES BORREGO, *El proceso económico-administrativo de suspensión en el Derecho español*, IEF, Madrid, 1975.
- SANZ GADEA, E., *Transparencia fiscal internacional*, CEF, Madrid, 1996.
- SAPORITO, G., *La sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Napoli, Jovene Editore, 1981.
- SCHOLZ, G., «Die aufschiebende Wirkung von Widerspruch und Aufetzungsklage gem. & 80 VwGo», en la obra *System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes. Festschrift für C.-F.Menger*, Köln, 1985.
- SCHWERDTNER, *Die aufschiebende Wirkung*, NVwZ, 1987, pág. 473. SCHMITT GLAESER, *Verwaltungsprozessrecht. Kurzlehrbuch mit Systematik zur fallbearbeitung*, Munich, 1990.
- SIMÓN ACOSTA, E., «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Homenaje al profesor F. SAINZ DE BUJANDA, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- «Error en la aplicación del tipo», *Jurisprudencia Tributaria*, 1992.
- SIMÓN ACOSTA, E. y otros, «Aplicación retroactiva del artículo 35 de la LDGC para conseguir la suspensión automática de la ejecución de las sanciones», *JT*, núm. 9, 1998.
- SOLER ROCH, M.ª T.ª, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al IRPF», *CREDF*, núm. 25, 1980.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *CREDF*, núm. 82, 1994.
- TSIKLITIRAS, S., «Le staut constitutionnel du sursis à exécution devant le juge administratif», *Revue du Droit Public*, núm. 3, 1992,
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria», *RDFHP*, núm. 60, 1965.
- WÜRTEMBERGER, *Verwaltungsgerichtsbarkeit*, 1990, pág. 210 y ss.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1992.