

**MODESTO FABRA VALLS**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat  
Jaume I de Castellón*

**Extracto:**

**L**AS medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo se regulan en los artículos 129 y ss. de la LJCA, que han operado una modificación sustancial en su régimen jurídico. Hasta tal punto que ya no se regula la suspensión, sino la posibilidad de adoptar la medida cautelar que resulte más idónea. Por otra parte, y aunque en su régimen jurídico no se contengan peculiaridades respecto a la materia tributaria, el contenido generalmente económico que presentan los actos tributarios y las peculiaridades de sus vías tributarias de revisión acaban sintiéndose en el régimen aplicable en el recurso contencioso-administrativo.

En el presente trabajo se estudian ambas cuestiones desde la perspectiva que ofrece el régimen de las medidas cautelares previsto en el proceso contencioso-administrativo, con lo que además de reivindicar el carácter de medida cautelar de la suspensión se pretende evitar que la influencia de las peculiaridades previstas en la vía previa (*v.gr.* el automatismo condicionado a la caución) acabe difuminando esta naturaleza.

---

## Sumario:

---

- I. Consideraciones previas.
- II. La adopción de las medidas cautelares más idóneas *versus* la suspensión de la ejecución del acto.
- III. Los presupuestos de las medidas cautelares.
  1. El *periculum in mora*.
  2. El *fumus boni iuris*.
  3. La ponderación de intereses.
- IV. La garantía.
  1. Significado y posición de la caución.
  2. Medios de garantía admitidos y cuantía.
- V. Peculiaridades de las medidas cautelares atendiendo al objeto del acto.
  1. Sanciones tributarias.
  2. Las medidas cautelares en los supuestos de vía de hecho e inactividad de la Administración.
  3. Medidas cautelares y derechos fundamentales.
- VI. Peculiaridades en cuanto a sus efectos.
  1. Efectos de la solicitud.
  2. La previsión de indemnización y la cancelación de la garantía.
  3. La indemnización de los gastos del proceso.

## I. CONSIDERACIONES PREVIAS

A las numerosas reformas de que ha sido objeto la suspensión de la ejecución en materia tributaria, fundamentalmente en las vías de revisión administrativas previas, se debe añadir el cambio en la configuración de las medidas cautelares contencioso-administrativas, que se regulan en el capítulo II del título VI de la Ley Reguladora de esa jurisdicción, de 13 de julio de 1998, con referencia a la categoría, en la que doctrinalmente se había incardinado esta institución. Cambio de perspectiva que permite la ampliación de las medidas que resulta procedente adoptar, y aconseja una reflexión de conjunto respecto a las consecuencias que pueden proyectarse en la tutela cautelar en materia tributaria, en el que se analice, por una parte, su incidencia en la configuración de la suspensión de la ejecución, tanto en la vía contencioso-administrativa, como en los propios procedimientos previos; y, por otra, cómo puede afectar esta ampliación de las medidas cautelares en el ámbito tributario.

En materia tributaria, la suspensión de la ejecución de los actos impugnados ha sido suficientemente analizada <sup>1</sup>, aunque la atención a la suspensión, que sigue siendo la única medida a adoptar en la vía administrativa obligatoria y previa, y el régimen de suspensión automática y condicionada a la aportación de caución suficiente, puede desdibujar la proyección de los perfiles propios de las medidas cautelares. Por ello, y aunque ya hemos tenido ocasión de ocuparnos previamente de la suspensión de la ejecución en el recurso contencioso-administrativo <sup>2</sup>, efectuamos, en el presente trabajo, un análisis de aquellos aspectos más relevantes de la incidencia que en materia tributaria presenta la regulación genérica que se ofrece de las medidas cautelares en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

---

<sup>1</sup> La suspensión de la ejecución de los actos impugnados en materia tributaria ha recibido recientemente una considerable atención doctrinal. Pueden verse, entre los trabajos más recientes: MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999; CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*, Aranzadi, Pamplona, 2001; FABRA VALLS, M. J., *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Madrid, Tecnos, 2001.

<sup>2</sup> *La suspensión de los actos...*, cit., págs. 128 y ss.

## II. LA ADOPCIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES MÁS IDÓNEAS *VERSUS* LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO

Con la referencia a «la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia», que se efectúa en el artículo 129 LJCA, la regulación de las medidas cautelares en el ámbito administrativo se inscribe en la tendencia en las recientes reformas de normas rituarías, de la que resulta paradigmática la propia Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), de 7 de enero de 2000, en las que se sustituye la regulación de las distintas medidas concretas por un régimen general (art. 721 y ss. de la LEC). Cambio de perspectiva con el que se pretende alcanzar una configuración abierta que, además de conectar con su fundamento constitucional permitirá dotar a la institución de una mayor funcionalidad.

En los supuestos en los que se ejercita una pretensión de condena, el modo más acabado de asegurar la ejecución del pronunciamiento –finalidad última de las medidas cautelares– estará constituido por la anticipación de su contenido<sup>3</sup>. Anticipación que, no obstante, deberá concederse sin perder de vista su carácter provisional y la eventual necesidad de *desandar* el camino recorrido, puesto que puede suceder que una vez concluido el proceso, el demandante resulte no tener razón, con la consiguiente necesidad de devolver las cosas a su original estado, razón por la cual la medida deberá concederse ponderando la irreversibilidad que el paso del tiempo tiene para los derechos del demandante y, también, la de la propia medida.

La anticipación resulta, en consecuencia, un instrumento plegado a la funcionalidad de la tutela cautelar, aunque en ocasiones puede resultar insuficiente. El juez debe impedir, eliminar o anticipar cambios para asegurar, de ese modo, la eficacia de la sentencia que recaerá en el procedimiento y puede que no sea suficiente con una actuación cristalizadora de situaciones existentes, sino que, en algunas ocasiones, la efectividad de esta tutela requerirá incidencias activas sobre las mismas<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> La tutela cautelar en relación con la ejecución será, según CALAMANDREI, el anuncio y la anticipación de otra actuación judicial, la sombra que precede al cuerpo: *Instituciones de Derecho procesal civil, según el nuevo código*, vol. I, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986 (traducción de S. SENTIS MELENDO del original italiano *Istituzioni di Diritto Processuale Civile, secondo il nuovo codice*, CEDAM, Padova, 1943, 2.ª ed.), pág. 159. La tutela cautelar y ejecución están íntimamente relacionadas y resultan, ambas, de vital importancia para que la tutela judicial dispensada no sea nominal sino efectiva.

<sup>4</sup> Como señala M. ORTELLS RAMOS la finalidad de las medidas cautelares no puede limitarse a la de aseguramiento de la ejecución de la sentencia, dado que sobre las pretensiones declarativas o constitutivas también se establecen medidas cautelares que, obviamente, no aseguran la ejecución. Y, además, porque los efectos de las medidas cautelares exceden del simple aseguramiento, (VV.AA., *Derecho jurisdiccional, II, Proceso Civil, 2.º*, J.M. Bosch, Barcelona, 1993, págs. 261 y 262); pudiendo ser: a) de aseguramiento, b) de conservación pero no de simple aseguramiento, y c) con efectos innovativos y anticipativos de la satisfacción de la pretensión deducida en el proceso principal (ibíd., pág. 269).

La funcionalidad de las medidas cautelares reclama la existencia de una íntima relación entre el definitivo contenido de la sentencia y la medida cautelar a adoptar. Así ha sido percibido por nuestro propio Tribunal Constitucional cuando señala, en su Sentencia 148/1993, de 29 de abril, que «la medida cautelar a adoptar en cada caso ha de ser la adecuada a su finalidad de garantizar la efectividad de la tutela judicial que en su día se otorgue»<sup>5</sup>.

Exigencia que, sin embargo, ha sido tradicionalmente desconocida en el ámbito de la justicia administrativa, tanto en la vía contenciosa como en la vía previa, en los que la única medida cautelar que se preveía era la suspensión de la ejecución del acto; que resultaba adecuada para los supuestos en que el pronunciamiento resolutorio del procedimiento o proceso de revisión era de contenido anulatorio, es decir, resultaba coherente con la tradicional imputación al proceso contencioso-administrativo de un carácter exclusivamente revisor. Sin embargo, la construcción del *exceso de poder* se tornó, con el tiempo, en una rémora que limitaba el alcance del control de la actuación de la Administración a un pronunciamiento acerca de la adecuación o inadecuación del acto a la legalidad, con la eventual declaración de nulidad caso de que no se ajustara a la legalidad; el proceso contencioso-administrativo era un proceso objetivo, un proceso al acto. Configuración suficiente en el contexto liberal en el que se forjó el Derecho Administrativo, en el que los actos administrativos tenían un contenido limitativo y se concebían como injerencias en la esfera de libertad del individuo. Pero insuficiente cuando fallaron las premisas en las que se apoyaba, a causa, fundamentalmente, de los cambios que impuso el tránsito del Estado liberal al Estado social, en la actuación de la Administración. Esta modificación impone la reconsideración de la naturaleza del proceso administrativo y del alcance de sus decisiones, y, en concreto, aconseja su intelección como un proceso de plena jurisdicción en el que es posible la declaración de derechos. Concepción que debe tener un reflejo indirecto pero necesario en el ámbito de las medidas cautelares, puesto que la medida cautelar idónea y funcional, cuando se pretenda un reconocimiento de derechos, no podrá ser la suspensión y su contenido dependerá del tipo de derecho cuyo reconocimiento se solicite<sup>6</sup>.

En esta tendencia de ampliación de los horizontes de la tutela judicial cautelar se inscriben los ordenamientos de nuestro entorno. El legislador comunitario, a pesar de inspirarse en el sistema francés de justicia administrativa; esto es, la ejecución no se suspende, salvo excepciones, por el hecho

<sup>5</sup> Inscribiéndose con este pronunciamiento en la línea abierta por la *Corte Costituzionale* italiana (Sentencia 190/1985) y continuada por el TJCE (Sentencia *Factortame*, de 19 de junio de 1990) que reconoce una cláusula abierta y genérica mediante la cual se posibilita la adopción de las medidas cautelares más idóneas para preservar la ejecución de la resolución definitiva.

<sup>6</sup> En este sentido J. GONZÁLEZ PÉREZ afirma que «La suspensión de la ejecutividad opera, fundamentalmente, respecto de los actos administrativos, de limitación o gravamen, por lo que carece de eficacia en los casos de inactividad administrativa positiva no limitadora o interventora. Por lo que para garantizar la eficacia de la sentencia que se dicte en el proceso administrativo no existe otra opción que reconocer al órgano jurisdiccional potestades para adoptar otras medidas cautelares, adecuadas al contenido del acto o disposición objeto de impugnación y al objeto de la pretensión», *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 1989, 2.ª ed., pág. 262.

de interponer un recurso, previó, también, la genérica posibilidad de adoptar cualesquiera otras medidas cautelares <sup>7</sup>. Además, no hay que olvidar la previsión del recurso por omisión, mediante el cual controlar la inactividad de las instituciones comunitarias <sup>8</sup>.

En Francia, donde el Consejo de Estado imponía su tradicional visión de la justicia administrativa de un modo incontestado, se desató una tormenta de críticas con ocasión de la reforma operada por la Ley de 31 de diciembre de 1987, aunque no por las modificaciones que se introdujeron, sino por todo aquello que no fue objeto de reforma, puesto que la timidez de la nueva norma frustró las expectativas de superación definitiva de algunas de las limitaciones del «excés de pouvoir» <sup>9</sup>. De las críticas de que era objeto la cualificada protección con que la jurisprudencia había adornado el actuar administrativo salió al paso, curiosamente, la propia Administración, ampliando considerablemente las medidas cautelares que se podían adoptar en el ámbito de la justicia administrativa; en concreto, mediante Decreto de 2 de septiembre de 1988, que introdujo, como medidas cautelares, el «référé» de comprobación, el «référé» de provisión inmediata de deudas, así como una medida cautelar abierta <sup>10</sup>.

Por su parte, en Italia <sup>11</sup> no resultaba fácil aunque también era menos necesaria, la superación de la suspensión como exclusiva medida cautelar, atendiendo a la configuración de su sistema de justicia administrativa basado en el sistema de la doble jurisdicción: ordinaria y administrativa <sup>12</sup>.

<sup>7</sup> El artículo 242 del Tratado CEE establece que «los recursos interpuestos ante el Tribunal de Justicia no tendrán efecto suspensivo. Sin embargo, el Tribunal de Justicia podrá, si estima que las circunstancias así lo exigen, ordenar la suspensión del acto impugnado». Según el artículo 243: «El Tribunal de Justicia podrá ordenar las medidas provisionales necesarias en los asuntos de que esté conociendo». Sobre las medidas cautelares en la Justicia comunitaria véase PASTOR BORGOÑÓN, B. Y GINDERACHTER, E. V., *El Procedimiento de Medidas Cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1993.

<sup>8</sup> Puede consultarse ESCOBAR HERNÁNDEZ, C., *El recurso por omisión ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Civitas y Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1993.

<sup>9</sup> Algunas de estas limitaciones son, en términos de GARCÍA DE ENTERRÍA: «...la decisión ejecutoria como "apertura" necesaria y única del contencioso, la inexistencia de contrapesos efectivos frente a los abusos, cada día más ordinarios, de ese formidable privilegio de la decisión previa y, en fin, la técnica misma del "proceso al acto", que hace puramente declarativas las sentencias estimatorias; que no contempla la posibilidad de extraer de la anulación declarada las consecuencias que interesan al recurrente que ha ganado el proceso, que excluye las *injoctions* u órdenes de hacer dirigidas a la Administración para rectificar la situación ilegal constatada, y más aún la posibilidad de sustituir por comisarios judiciales o por el propio juez la actividad deliberada de la entidad vencida; que hace, en consecuencia, virtualmente facultativo el cumplimiento de las sentencias por las Administraciones perdedoras y ni siquiera impide eficazmente la repetición indefinida a arbitrio de la Administración de los litigios ya decididos con la fuerza de "cosa juzgada" por la sola vía de volver a dictar un acto análogo al anulado, lo que obligará a un nuevo recurso», *Hacia una nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1989, pág. 76.

<sup>10</sup> *Cfr.*, al respecto, GARCÍA DE ENTERRÍA, *Op. ult. loc. cit.*, págs. 157 y ss., CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1991.

<sup>11</sup> Las medidas cautelares italianas han sido estudiadas, entre nosotros, por QUINTANA LÓPEZ, T., «Las medidas cautelares en el proceso administrativo italiano», *REDA*, núm. 64, 1989, págs. 533 y ss. y por CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela...*, cit., págs. 103 y ss.

<sup>12</sup> Establecida por las Leyes 2.248, de 20 de marzo de 1865 y de 31 de marzo de 1889, núm. 5.992.

Sistema en el que, además, se entiende que el acto administrativo es intangible para el juez ordinario, que no puede anularlo, ni mucho menos modificarlo –art. 4 de la Ley de 20 de marzo de 1865– y que el poder del juez administrativo viene limitado a la anulación del acto, sin que quepan condenas a la Administración –posibilidad que sí que existe en Alemania (*Verpflichtungsklage*), o en la misma Francia (en donde se distingue entre un recurso «de legalité» y un recurso de «pleine jurisdiction»<sup>13</sup>–. Esta duplicidad obligó a una difícil delimitación de los supuestos en los que procedía una u otra vía de revisión. Inicialmente, se pensó que el criterio debía ser el contenido de la pretensión, de modo que procedía la vía administrativa cuando se solicitaba la anulación del acto, mientras que, por el contrario, procedía la jurisdicción ordinaria cuando se pretendía la condena de daños y perjuicios a la Administración, o bien, el reconocimiento de otro tipo de derechos. Sin embargo, pronto fue superada esta concepción, además, con inmediación cronológica por los dos Altos Tribunales implicados –en fecha 14 de junio de 1930 por parte de la *Adunanza plenaria del Consiglio di stato* y en fecha 15 de julio de 1930 por las *Sezioni unite* de la *Corte di cassazione*<sup>14</sup>– que creyeron conveniente atender a la «naturaleza intrínseca de la competencia, es decir, a la *causa petendi* y no al *petitum*, para el reparto competencial, de modo que si la controversia versa sobre derechos subjetivos se entiende que procede la vía civil, mientras que si, por el contrario, versa sobre intereses legítimos procede la vía administrativa<sup>15</sup>.

La nueva situación tampoco prometía mutaciones espectaculares en cuanto al contenido y alcance de la justicia administrativa, atendiendo a las obvias dificultades delimitadoras entre ambas figuras y el criterio que acabó prevaleciendo fue el que atendía al tipo de poder que ejercía la administración, de modo que el *interés legítimo* era aquel que pretendía el enjuiciamiento de la actuación de la Administración cuando utiliza *poderes discrecionales* por lo que, aun cuando la jurisdicción administrativa entendiera que su ejercicio vulnerara la legalidad, se tenía que limitar a su anulación a causa de esta discrecionalidad<sup>16</sup>. En suma, se había modificado el criterio de delimitación competencial, que se desvinculaba, al menos formalmente, del poder que se solicitaba que fuese ejercitado por el juez (de anulación o de relación), pero seguía existiendo una correspondencia unívoca entre ambas cuestiones, de modo que de los jueces administrativos en el enjuiciamiento de los actos administrativos se limitaban a su anulación. Por otra parte, el juez ordinario, a quien se acude pretendiendo el respeto de intereses legítimos que se entienden vulnerados por la Administración, podrá emitir pronunciamientos condenatorios, pero tendrá que dejar incólumes los actos administrativos.

Se trata de una estructura un tanto esquizofrénica, que en una tentativa de no vaciar de competencias a la jurisdicción ordinaria en relación con los actos de la Administración, fracciona la necesaria aprehensión unitaria del ejercicio del poder administrativo y de su control jurisdiccional (según

<sup>13</sup> Cfr. VIRGA, P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, 3.ª, Giuffrè, Milano, 1982, págs. 7 y 8.

<sup>14</sup> Situación calificada como *concordato giurisprudenziale*. Cfr. NIGRO, M., *Giustizia amministrativa*, Società editrice il Mulino, Bologna, pág. 148.

<sup>15</sup> Cfr. NIGRO, *Ibidem*, págs. 143 y ss.

<sup>16</sup> NIGRO, *Ibidem*, pág. 157; VIRGA, *op. cit.*, pág. 21.

presente, o no, naturaleza discrecional) y que aboca, en muchos casos, a soluciones insatisfactorias –en las que o se anula y no se logra el reconocimiento de derechos, o se logra el reconocimiento de derechos pero no la anulación del acto–. Más racional nos parece la solución que ofrece nuestro contencioso-administrativo, según el cual, además de someter el control de la Administración a genuinos órganos jurisdiccionales, esta revisión se efectúa sin escindir el orden jurisdiccional, ofreciendo al mismo órgano y en el mismo pronunciamiento la posibilidad de anular o de conocer sobre derechos. Cierto que la discrecionalidad se erige en límite para la plena jurisdicción, y que no le es posible al juez, en muchas ocasiones, otra cosa que anular un acto administrativo, puesto que en caso de sustituirlo por otro estaría administrando y no juzgando<sup>17</sup>. Ahora bien, fuera de las limitaciones impuestas por el respeto del reparto competencial que encierran las potestades discrecionales, con las modulaciones que obliga a efectuar el texto constitucional –como la del agotamiento o reducción que sufren con su uso y con la motivación de la decisión adoptada–, nada impide a los jueces, en su función de juzgar y ejecutar lo juzgado, sustituir el acto administrativo por otro, en concreto por aquel que debería haber dictado la Administración en aplicación de la Ley<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Sobre la discrecionalidad en Derecho Tributario puede consultarse ALGUACIL MARÍ, P., *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999 y MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

<sup>18</sup> Idea que podría resultar de extraordinaria fecundidad en el ámbito tributario, donde, debido al papel de la Ley en el establecimiento de tributos, el margen de discrecionalidad de la Administración en cuanto a la cuantificación de los tributos es reducido. En Italia, donde la materia tributaria se incardina en la jurisdicción ordinaria atendiendo a esta, en principio, ausencia de discrecionalidad en la materia, las comisiones tributarias se conciben –considerando la mera configuración legislativa y dejando al margen el debate acerca de la naturaleza declarativa o constitutiva de la liquidación tributaria, relacionado precisamente con la negación de discrecionalidad a la Administración Tributaria– como órganos que, más que revisar un acto de liquidación tributaria, se pronuncian acerca de la relación y de la aplicación de las normas al caso concreto, es decir, con órganos que efectúan el *accertamento* del tributo. En nuestro ordenamiento la LJCA consagra la plena jurisdicción (arts. 31 y 72 de la LJCA, y antes el art. 42 de la LJCA de 1956) y también normativa específica de las reclamaciones económico-administrativas (arts. 17 del TAPEA y 40 del RPREA). Concretamente en relación con las competencias de los órganos de revisión, prevé el artículo 40.2 c) que se pueden formular «...todas las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenará a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos con arreglo a las bases que se establezca en la resolución de la reclamación». Por su parte la base 3.ª, de la Ley de bases establece que: «El procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, en sus diferentes instancias, se adaptará a las directrices de la Ley de Procedimiento Administrativo». Sin embargo, esta posibilidad no se utiliza con excesiva frecuencia por nuestros jueces y tribunales, ni tampoco por nuestros Tribunales Económico-Administrativos, y en la mayor parte de los supuestos la resolución del recurso concluye con un pronunciamiento mediante el cual se declara nulo el acto administrativo tributario. De este modo, la Administración dicta un nuevo acto, que puede estar de nuevo viciado de idéntica causa de ilegalidad, con lo que se tendría que recurrir de nuevo, y así hasta el infinito, con la agravante de que todos los actos se ejecutarán, salvo excepciones, inmediatamente. Lo cierto es que el pronunciamiento que concluya el contencioso dependerá de la petición contenida en la demanda, y que puede pretender tan sólo la anulación del acto. Pero, creemos, puede contener también una pretensión de pronunciamiento expreso en sustitución del acto nulo, que debería ser atendida por el órgano jurisdiccional siempre que con ello no se estuviera ejerciendo una potestad discrecional conferida a la Administración. Y se nos permitirá insistir, en la cuantificación de los tributos no se estará ejerciendo una potestad de este tipo. Las dificultades se concretarán en el plano probatorio, dado que el despliegue suasorio necesario para que quede acreditada la ilegalidad de un acto será seguramente inferior al necesario para ofrecer al juez los elementos fácticos necesarios para aplicar las normas tributarias. Y en este punto la justicia italiana y la nuestra muestran una considerable diferencia, pues mientras el juez italiano dispone de la posibilidad de llevar a cabo, de oficio, la actividad probatoria necesaria para concluir con un pronunciamiento de fondo, entre nosotros el juez contencioso adopta una posición más pasiva, consecuencia del principio dispositivo del proceso civil, que inspira, a su vez el proceso contencioso.



A pesar de todo ello, la doctrina y la jurisprudencia italiana lograron ampliar el alcance de la justicia administrativa –en sentido estricto– y de la tutela cautelar que se puede conceder en esa sede. Destaca la aportación de NIGRO<sup>19</sup>, con su distinción entre intereses *pretensivi* frente a los tradicionales intereses *oppositivi*, la posterior recepción de FOLLIERI<sup>20</sup> y su imbricación en la teoría de las medidas cautelares, para concluir que la suspensión es una medida idónea en el supuesto de los intereses *oppositivi*, pero insuficiente para tutelar los intereses *pretensivi*, admitiendo jurisprudencialmente la suspensión de actos negativos<sup>21</sup>.

El proceso ha culminado con la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 28 junio 1985, núm. 190, que reputó contrario a la Constitución el artículo 21 de la Ley de 6 de diciembre de 1971, núm. 1.034, institutiva de los TAR, «... en la parte en que, limitando la intervención de urgencia del juez administrativo a la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, no consiente al juez adoptar, en las controversias patrimoniales en materia de empleo público, los procedimientos de urgencia que aparezcan, según las circunstancias, más idóneos para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo». Ofreciendo, además, una solución aplicable a la generalidad de los supuestos, consistente en la integración de esta laguna con el artículo 700 del c.p.c., en el que se regulan las medidas cautelares innominadas.

En España, la LJCA de 1956 establecía, sin ambages, la plena jurisdicción del proceso contencioso-administrativo puesto que, según afirmaba su Exposición de Motivos:

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> *La sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Napoli, Jovene Editore, 1981.

<sup>21</sup> Entre los autores que se han mostrado favorables a la admisión de la impugnación y consiguiente suspensión de los actos negativos, además de la obra ya citada de FOLLIERI: SAPORITO, G., *La sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Jovene editore, Napoli, 1981, págs. 67 y ss. y «Esame di maturità...», cit., FOLLIERI, E., «Sospensione degli atti negativi», *Foro amm.*, 1981, págs. 639 y ss.; NOTARI, «I giudici amministrativi non si rassegnano al accettare i limiti imposti dal legislatore al loro potere cautelare», *Foro amm.*, 1980, I, págs. 2.345 y ss.; CUONZO, «Sospensione in sede di giurisdizione amministrativa dei così detti provvedimenti negativi», *Cons. Stato*, 1974, II, págs. 719 y ss.; ZEVIANI PALLOTTA, «Considerazioni sui possibili contenuti e limiti, di operatività delle pronunce cautelari del giudice amministrativo nel processo di primo grado», *Cons. Stato*, 1980, II, págs. 949 y ss.; CUOCOLO, «Sulla possibilità di sospensione dell'anullamento di atti immediatamente eseguibili», *Foro amm.*, 1981, II, págs. 1.007 y ss. En cuanto a la jurisprudencia: Cass. sez. un. 22 julio 1983, núm. 5.063, *Giur. it.*, 1984, III, 1, 270; Cons. Stato ad. plen. ord. 8 octubre 1982, núm. 17, *Giur. it.*, 1983, III, 1, 187; *Foro it.*, 1983, III, 41 y en *Cons. Stato*, 1982, I, 1976; Cons. Stato, ad. plen., 30 abril. 1982, núm. 6, en *Foro amm.*, 1982, I, 626; Cass., sez. un. 24 febrero 1975, núm. 693, en *Mass. Giur. it.*, 1975, col. 192; Cass., sez. un. 25 octubre 1973, núm. 2.732, *giust. civ.*, 1974, I, 645, y en *Foro it.*, 1974, I, 101. El propio Consejo de Estado debido, según señala NIGRO (*Giustizia...*, cit., pág. 271), a la frustración derivada de la institucional función de mero juez al acto, ha entendido que «...cuando los efectos privativos de la suspensión no sean suficientes para tutelar en vía cautelar el interés del recurrente, la efectividad de la tutela temporal puede ser realizada mediante instrumentos diversos y que excedan ampliamente de la pura y simple parálisis de los efectos formales del acto impugnado», hasta el punto «de imponer a la administración la asunción de ciertos comportamientos necesarios para la realización de la tutela jurisdiccional» (*Cons. Stato*, ad. plen., 1 de junio de 1983, núm. 14, *Giur. it.*, 1984, I, 74, publicada también en *Cons. Stato*, 1983, I, 623, y en *Foro amm.*, I, 1, 1.306).

La Jurisdicción contencioso-administrativa no debe entenderse ni desarrollarse como si estuviera instituida para establecer, sí, garantías de los derechos e intereses de los administrados, pero con menor grado de intensidad que cuando los derechos e intereses individuales son de naturaleza distinta y están bajo la tutela de otras jurisdicciones... ante ella...se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo.

Los artículos 42 y 84 consagraban la posibilidad de reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas y las posibles reticencias en la admisión de la plena jurisdicción se vieron definitivamente arrumbadas después del amplio reconocimiento a la tutela judicial efectiva dispensado por el artículo 24 de la Constitución Española (CE).

Aunque este amplio reconocimiento en cuanto al contenido de la jurisdicción no se acompañó, en el plano legislativo, de una previsión expresa de medidas cautelares funcionales, de modo que la suspensión campeaba entre sus preceptos como espécimen único entre el género de las medidas cautelares. Paradójicamente, la tradicional concepción de la justicia administrativa, como proceso al acto, fue superada en lo más –en cuanto al propio contenido de la sentencia– pero perduraba en lo menos –en el reconocimiento de la tutela cautelar adecuada–.

A pesar de ello, nuestro ordenamiento permitía trascender de la configuración de la suspensión como única medida cautelar sin tener que acudir a la artificiosa construcción de la suspensión de actos negativos –¿cómo va a suspenderse una negación, que, por lo tanto, no despliega efecto alguno? <sup>22</sup>–, sino mediante la concesión de una medida cautelar con un contenido distinto y adecuado al de la pretensión principal, en virtud de la aplicación supletoria de la LEC.

La vigente LJCA supera definitivamente la restrictiva concepción de las medidas cautelares, con una configuración abierta de la tutela cautelar, con la que se refuerza la conexión, que ya se defendía indubitadamente, entre suspensión y medidas cautelares, pero que en materia tributaria, a causa de la influencia de la regulación de la suspensión en la vía previa, en ocasiones se perdía de vista. Y con la que se permite expresamente la adopción de medidas cautelares distintas a la suspensión, que también resultarán útiles en materia tributaria, puesto que el tributo no puede identifi-

<sup>22</sup> Entiende SAPORITO, en relación con las sentencias que acceden a la suspensión de actos negativos, que: «Todos estos pronunciamientos... ven en la "suspensión" no una censura al pronunciamiento, sino más bien una relevante aceleración al procedimiento administrativo. Se salta así el foso de la suspensión entendida como golpe de freno a la actividad de la Administración y se lleva el tren del procedimiento administrativo directamente al resultado final de la sustanciación de la pretensión del contribuyente.

Cada vez más autores conciben el proceso administrativo como un "juicio sobre el modo de ejercicio del poder" como "un proceso donde el interés legítimo aparece en aspectos *pretensivos* (por ejemplo, en los concursos) u *opositivos* (como en la expropiación) pero sin una estática subdivisión. Ocurre pues que mientras que la 'suspensión' ha sido forjada para tutelar intereses '*oppositivi*' hoy se advierte la posible utilización de la misma también para posiciones pretensivas, especialmente cuando estas últimas están reforzadas por una tipicidad en el comportamiento de la Administración, por una falta de discrecionalidad en la guía del convoy procedimental"», *La sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Napoli, Jovene Editore, 1981, pág. 44.

carse únicamente con una obligación de pago frente a la que se opone el obligado pidiendo su anulación y, como medida cautelar homogénea, la suspensión. Y sin perjuicio de que normalmente la suspensión será la medida cautelar más idónea para asegurar la efectividad de la sentencia. Pero no podemos olvidar que, a causa de la personalización y generalización de los tributos, la adecuación de la prestación tributaria a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, o bien su modulación en atención a otros principios rectores de la política económica y social, pueden muy bien realizarse a través de normas de exención o de normas de incentivo. Y que, en ocasiones, es posible que no medie la Administración en la actuación reclamable impugnada (anticipaciones del ingreso y repercusión del tributo), y convendría, en estos casos, tanto en la vía judicial como en la vía previa, que el órgano que conoce del proceso o del procedimiento pueda adoptar las medidas necesarias y adecuadas en cada caso <sup>23</sup>. Por último, porque en materia tributaria se sentirá también la necesidad de impulso de los procedimientos, en recursos contra la inactividad de la Administración, cuando se trata de poner fin a situaciones gravosas <sup>24</sup> y, también, cuando se trata de acceder con mayor celeridad a situaciones ventajosas.

No obstante, quizá quepa reprochar la ausencia de un mayor esfuerzo por parte del legislador por concretar, a título ejemplificativo, algunas de las medidas que procederá adoptar, de modo similar a como se efectúa para la jurisdicción civil, por el artículo 727 de la LEC. La suspensión seguirá siendo la principal medida cautelar. También cabrán medidas conservativas distintas a la suspensión como la anotación preventiva de la demanda u otras anotaciones registrales. Aunque las principales dudas se plantean respecto a las medidas a adoptar en aquellos procedimientos de plena jurisdicción, en los que se pretende el reconocimiento de derechos e, incluso, en supuestos de recursos contra la inactividad de la Administración. ¿Cabrán en estos supuestos una medida cautelar consistente en una regulación provisional de los derechos controvertidos, que expresamente se prevea en el proyecto inicial de LJCA <sup>25</sup>, y que desapareció durante la tramitación parlamentaria?

Quizá el propósito de la ausencia de ejemplificación en las medidas a adoptar sea evitar pronunciarse acerca de la procedencia de esta regulación provisional, aunque creemos que la respuesta debe ser positiva puesto que la medida cautelar debe ser aquella que permita asegurar la efectividad de la sentencia; efectividad que puede requerir, en ocasiones, de una regulación provisional de los derechos controvertidos.

<sup>23</sup> La Audiencia Nacional ha negado, en la Sentencia de 11 de octubre de 1994 (JT 1.241), la suspensión de las retenciones. Difícilmente puede suspenderse la ejecución si no existe un acto administrativo. Pero sí que podía pensarse en una regulación provisional de la situación, en supuestos de conflicto, tal como preveía expresamente el Proyecto de LJCA en su redacción inicial, que también encajará dentro de la alusión a las medidas necesarias que se contiene en su redacción vigente. Medida que debería poder ser adoptada, también, por el TEA que conozca del asunto. Puede verse un comentario de esta sentencia en: MOCHÓN LÓPEZ, L., «La suspensión de las retenciones. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 1994», JT, 1995, II, págs. 1.333 y ss.

<sup>24</sup> Una crítica a la ausencia de medidas cautelares de impulso puede verse en J. V. PEDRAZA BOCHONS, «Ordenación temporal de las actuaciones inspectoras», CREDF, núm. 73, 1992, págs. 42 y ss.

<sup>25</sup> En concreto en su artículo 129.2, que permitía la adopción de las:

«...medidas que según las circunstancias, fuesen necesarias, incluido en su caso el aseguramiento o *regulación provisional de aquellos derechos o facultades controvertidos* cuya naturaleza lo permita» (La cursiva es nuestra).

Por otra parte, con esta configuración abierta de la tutela cautelar se confiere un mayor protagonismo a jueces y tribunales, que no resulta a nuestro juicio censurable puesto que la adopción de medidas cautelares forma parte de su función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

### III. LOS PRESUPUESTOS DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

#### 1. El *periculum in mora*.

El primer presupuesto a que se deberá atender para conceder la medida cautelar es el peligro en la demora, puesto que las medidas cautelares se adoptan, precisamente, para evitar ese riesgo. Para evitar los indeseados efectos que el transcurso del proceso puede producir sobre la efectividad del pronunciamiento.

Así se ha entendido tradicionalmente en nuestro contencioso-administrativo en el que el presupuesto al que se anudaba la concesión de la suspensión era la susceptibilidad de que la ejecución del acto produjese «daños de imposible o difícil reparación» –art. 122.2 de la anterior LJCA–. Y también en la vigente LJCA que permite la adopción de las medidas cautelares más idóneas «cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso» –art. 130.1 de la vigente LJCA–.

Con este cambio de redacción se permite una superación definitiva del carácter patrimonial de los daños, que unido a la solvencia de la Administración, fue el origen del carácter restrictivo con el que se concebía la suspensión en materia tributaria hasta fechas relativamente recientes <sup>26</sup>.

En efecto, la expresión «daños o perjuicios de reparación imposible o difícil» tenía un escaso alcance si se entendía que con ella se estaba aludiendo a los daños irrogados por el acto ejecutado sobre el patrimonio del recurrente, puesto que bastaba, en todo caso, la entrega del equivalente económico, para lograr una indemnidad patrimonial que impediría considerar el daño como irreparable.

Concepción que, sin embargo, era la que prevalecía en la jurisprudencia <sup>27</sup> y todavía en el ATS de 19 de julio de 1991 (RA 5.700) se afirma:

<sup>26</sup> Autos de 26 de febrero (RA 493), de 18 de mayo (RA 1995) y Sentencia de 10 de diciembre (RA 4.188).

<sup>27</sup> Incluso tratándose de sanciones pecuniarias, en las que prevalecía su carácter económico frente a su naturaleza sancionadora: ATS de 24 de mayo de 1978 (RA 2.691).

También el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sido restrictivo en relación con los daños de contenido económico, cuya doctrina se sintetiza en el Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1988, *Cargill bv. y otros contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Rec. 1988 pág. 5.183, en el que se afirma:

...en cuanto aquéllos (los daños) pueden tener una reconducción económica, los mismos no pueden tener la cualidad de irreparables, dada la notoria solvencia de la Administración, como tiene reiteradamente declarado este Tribunal Supremo en abundante jurisprudencia que por su general conocimiento hace innecesario su cita pormenorizada <sup>28</sup>.

Para su superación podía, de una parte, ponerse de relieve que el daño podía producirse, incluso desde esta concepción patrimonial, a causa de la dificultad que entraña lograr un reconocimiento, bien en vía administrativa, bien en vía judicial, de una indemnización de la Administración, y, más todavía, lograr su ejecución <sup>29</sup>; o también podía derivarse de la propia incidencia financiera del paso del tiempo <sup>30</sup>. Por otra parte, a pesar de tener un contenido económico o patrimonial, la ejecución de los actos de liquidación tributaria se hace efectiva si el obligado tributario no cumple en período voluntario, dirigiéndose en apremio contra su patrimonio; ejecución de la que pueden derivarse daños irreversibles si la cuantía de la deuda es elevada <sup>31</sup>, como ha acabado reconociéndose

«16. De cuanto antecede se deduce que el único perjuicio que se alega es de orden económico...»

17. Como resulta del Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de octubre de 1977 (NTN Toyo Bearing contra Comisión, 113/77 R, Rec. 1977, pág. 1.721), *un perjuicio de tal índole sólo se considera grave e irreparable cuando únicamente puede recuperarse por entero si se acogen las pretensiones aducidas por las demandantes en el asunto principal.*

18. No parece que sea éste el caso en el presente asunto. Efectivamente, tal perjuicio podría repararse, llegado el caso, en el marco de un recurso por indemnización presentado por las demandantes en base a los artículos 178 y al párrafo 2 del artículo 215 del Tratado CEE, de forma que no puede considerarse irreparable (véanse, en este sentido, los autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 1983, Raznoimport, 120/83 R, Rec. 1983, p. 2.573, y de 17 de diciembre de 1986, Technointorg, 294/86 R, Rec. 1986, p. 3.979)».

Doctrina reiterada en pronunciamientos más recientes, como la Sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de julio de 1997, asunto C-130/95, apartado 37.

<sup>28</sup> En el ATS de 7 de noviembre de 1990 (RA 8.807) se señala que «la última doctrina sentada por este Tribunal que no hace más que seguir la que ha venido siendo aplicada tradicionalmente con algunas excepciones intermedias, basada en la consideración de que la Administración es siempre una entidad responsable y solvente, y que la determinación de los perjuicios derivados de la ejecución de un acto, que, *a posteriori* resulta improcedente, cuando éste viene cifrado en una cantidad de dinero, no ofrece dificultades insalvables».

Entre la doctrina italiana TORRIGIANI afirma que no puede negarse que el daño no puede producirse en materia tributaria por haberse previsto el mecanismo de reembolso, teniendo en cuenta, además, que un perjuicio meramente patrimonial no puede considerarse un perjuicio irreparable. Ni siquiera la cuantía del tributo la convierte en irreparable, salvo que aparezca desproporcionada en relación con la potencialidad económica del sujeto: TORRIGIANI, R., «Entrate e sospensione cautelare della riscossione in sede contenziosa tributaria». (Comunicazione al 4.º Convegno di Contabilità Pubblica: «Le entrate pubbliche— Problemi di distribuzione, controllo e contenzioso»), *Nuova Rass.*, 1979, II, 1912.

<sup>29</sup> Así lo entiende el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de diciembre de 1991 –RA 9.418– en la que afirma que la necesidad de acudir a un largo juicio convierte a los daños si no de reparación imposible sí, al menos difícil. Si a la Administración –arguye el Alto Tribunal– le resulta difícil cobrar a pesar del haz de prerrogativas de que dispone, mucho más a los particulares.

<sup>30</sup> Así lo entendió el Tribunal Supremo –Auto de 11 de octubre de 1980, RA (3.743)–, en el que afirmó que «el daño derivado de la inflación económica para el caso de tenerse que devolver por la Administración la suma que ahora reclama, es una mera e inevitable consecuencia del principio nominalista consagrado por el artículo 1.170 del Código Civil que implica un principio general de nuestro ordenamiento jurídico».

<sup>31</sup> Ésta fue una de las primeras vías de flexibilización del precepto, a la que hacen referencia, entre otros, los AATS de 17 de junio de 1980 (RA 2.449) y de 21 de septiembre de 1981 (RA 3.286).

por el artículo 31.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC). También que en deudas de cuantía elevada la ejecución del acto podía llegar a sustraer al afectado el mínimo necesario para la subsistencia de su empresa, e incluso, llegando a situaciones extremas, del mínimo vital para su subsistencia <sup>32</sup>.

Aunque la definitiva superación de la consideración de los actos de contenido económico como no suspendibles pasa, como señalábamos, por una correcta aprehensión del contenido de los daños que deben evitarse, que no puede identificarse con aquellos que se causan sobre el patrimonio de quien se ve afectado por el acto administrativo. Así se desprendía de la exposición de motivos de la LJCA de 1956, en la que se afirmaba que «Respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea evaluable económicamente».

Por el contrario, si el fundamento de las medidas cautelares consiste en asegurar la efectividad del pronunciamiento el daño a evitar será aquel que sufriría el propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuyo respeto exige una ejecución en sus propios términos, no siendo suficiente una entrega del equivalente económico.

Así se advierte por el ATS de 17 de mayo de 1990 <sup>33</sup>, en el que se afirma que:

Causa de la medida cautelar es, pues, el riesgo de ineffectividad del acto terminal que recaiga en esa vía impugnatoria (...). Esto suele perderse de vista en ocasiones debido a que, tanto el artículo 116 de la LPA como el artículo 122 de la LJCA contemplan no el fundamento o causa de la suspensión sino la posibilidad o no de una ejecución por sustitución del pronunciamiento terminal sobre el fondo. Y por ello cuando esa ejecución por sustitución no va a ser posible (causando un perjuicio irreparable) o va a ser difícil, imponen la suspensión. Pero es claro que la vigencia del artículo 24 de la Constitución –derecho a una tutela judicial efectiva– obliga a desplazar el norte interpretativo hacia el verdadero fundamento de la medida cautelar que, conviene insistir,

<sup>32</sup> Afirma M. MAFFEZZONI, en relación con el presupuesto del *periculum in mora*, que:

«El daño debe ser grave, irreparable o difícilmente reparable: en la mayor parte de los casos, la ejecución de un acto impositivo del fisco no es susceptible de determinar un daño de este tipo, dado que el pago de una cantidad de dinero es, al menos frecuentemente, un daño reintegrable con la devolución.

Pero esto no equivale a afirmar que un daño irreparable no puede existir nunca. Piénsese aquello que puede suponer para una empresa la falta de liquidez durante un largo tiempo, dada la duración del procedimiento de devolución, y dado que necesitará para instarlo el pronunciamiento definitivo, si se le niega la suspensión del acto; y más aún, piénsese en la posibilidad de quiebra por insolvencia o en los trastornos en los planes de inversión o de gasto de un empresario obligado a un acto impositivo ilegítimo –al menos en base al *fumus*– pero ignorado; al embargo y la consecuente venta a un precio inferior al valor real de los bienes que ya no será recuperable, etc.; piénsese, por último, en el daño causado por la inflación, a cargo de quien anticipa cantidades no debidas», MAFFEZZONI, M., «Sulla sospensione cautelare degli atti d'imposizione», *Boll. trib.*, 1982, pág. 763.

<sup>33</sup> RA 3.405, Ponente GONZÁLEZ NAVARRO.

es evitar la ineffectividad del pronunciamiento decisorio del recurso interpuesto. Éste y no otro es también el sentido último que tienen esas referencias a la irreparabilidad o a la dificultad de reparación. Tutela judicial efectiva es efectividad de la pretensión, cuando ésta es conforme a Derecho, y no sustitución por su equivalente. Entenderlo de otro modo supone, lisa y llanamente, desnaturalizar la medida cautelar.

Así lo entiende la vigente LJCA mediante la nueva formulación del presupuesto del *periculum in mora*, con la que se sustituye el tradicional «cuando la ejecución del acto pudiera causar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil» que parecía proyectar los daños sobre el patrimonio del deudor, por la expresión «cuando la ejecución del acto pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso», que proyecta expresamente el riesgo sobre la efectividad del recurso.

Y a los efectos de ponderar la concurrencia de este presupuesto habrá que efectuar un análisis del riesgo que el paso del tiempo tiene para la efectividad de la sentencia, puesto que la finalidad del recurso es, precisamente, la de obtener un pronunciamiento de inadecuación al ordenamiento y ejecutarlo en sus propios términos, lo que puede redundar en una concesión más flexible de las medidas cautelares respecto a actos de contenido económico<sup>34</sup>. Aunque sin caer en el extremo opuesto, puesto que tan inadecuado resulta entender que los daños de contenido económico no son susceptibles de causar daños irreparables, como considerar que su ejecución hace siempre perder la finalidad legítima del recurso. Pensamos, más bien, que este riesgo de ineffectividad dependerá de las circunstancias concurrentes y deberá apreciarse mediante la ponderación de intereses a la que se alude a continuación.

Por otra parte, y aunque la vigente formulación del *periculum in mora* resulta más acertada que la precedente, también es susceptible de algún reproche puesto que parece olvidarse de la finalidad de la vigente LJCA, de regular las medidas cautelares genéricas y no la suspensión. Según el artículo 130.1 de la LJCA «la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la medida pudieran hacer perder su finalidad legítima a recurso»; presupuesto que, aun referido a todas las medidas cautelares, está pensando en la suspensión de la ejecución, que será la medida adecuada para evitar los riesgos de la ejecución del acto o disposición. Una formulación más adecuada hubiese sido aquella según la cual procederá la medida cautelar «cuando el desarrollo del proceso pudiera hacer perder su finalidad legítima al recurso». En todo caso, habrá que interpretar este presupuesto en este sentido, de modo que no se impida la adopción de otras medidas cautelares.

<sup>34</sup> En esta misma línea, FALCÓN Y TELLA ha afirmado que la finalidad del recurso en materia tributaria es la de evitar el ingreso («La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II); el nuevo régimen de las medidas cautelares», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1999, pág. 5). Añade, además, que: «En este sentido afirma la Exposición de Motivos que "la adopción de medidas provisionales que permitan asegurar el resultado del proceso no debe contemplarse como una excepción, sino como una facultad que el órgano judicial puede ejercitar siempre que resulte necesario"; y en materia tributaria, para la que no existe una regulación específica, casi siempre lo es, pues en otro caso el litigio perdería su finalidad ya que en lugar de encaminarse a anular la liquidación impugnada y evitar el pago, automáticamente quedaría convertido en una pretensión de devolución o resarcimiento», *Ibid.* págs. 5 y 6.



## 2. El *fumus boni iuris*.

El segundo presupuesto del que depende la concesión de las medidas cautelares es el *fumus boni iuris*, también derivado de su fundamento y posición constitucional. Las medidas cautelares se acuerdan en un momento previo a la constatación de la veracidad de los hechos sobre los que versa la *litis*, en el que se cuenta con escasos elementos de juicio. A la constatación de esa veracidad está dirigido el proceso, pero ya en sus inicios el juez debe incidir en la esfera de derechos e intereses del demandado a efectos de garantizar un eventual y ulterior pronunciamiento favorable al demandante, incidencia de la que, además, se pueden derivar perjuicios. Del mismo modo que debe protegerse al demandante de la hipotética frustración en la satisfacción de su pretensión, debe protegerse al demandado de caprichosas restricciones de sus derechos, carentes de todo fundamento, equilibrio que se logra, en este caso, atendiendo no a hechos constatados –sólo será posible concluido el proceso– sino a su mera apariencia.

Aunque en el ámbito administrativo este presupuesto presenta matices que le dotan de una distinta virtualidad, puesto que la *apariencia de buen derecho* se invoca, generalmente, para alcanzar la medida cautelar. La causa de esta inversión radica en el principio de autotutela declarativa, que traslada sobre el particular la carga del recurso, de modo que la Administración ocupa en la mayor parte de los litigios la posición de demandada. Y, sobre todo, en el hecho de que la apariencia sirve para enervar la presunción de legalidad, en la que se apoya la ejecución inmediata del acto.

Y no estamos defendiendo que la justificación constitucional de la ejecución inmediata sea la presunción de legalidad del acto sino que, más bien al contrario, una reconducción de las potestades administrativas a parámetros de proporcionalidad puede exigir que la ejecución inmediata de los actos administrativos se apoye en un acto que se presuma adecuado al ordenamiento. La presunción de legalidad sería, pues, un presupuesto de la ejecución inmediata, de modo que cuando se pueda enervar dicha presunción el acto no podrá ejecutarse. Presupuesto que entroncará, directamente, con la utilización del *fumus boni iuris* como criterio para la concesión de la medida cautelar, de modo que no resultará procedente la ejecución de aquellos actos administrativos que no resistan un previo y sumario contraste de su adecuación a la legalidad.

Este presupuesto no se preveía en la LJCA de 1956, aunque acabó aplicándose, si bien es cierto que de modo testimonial y para supuestos concretos. En el ámbito legislativo encontró cierto reflejo en nuestro ordenamiento, mediante la referencia a la nulidad de pleno derecho como causa determinante de la suspensión<sup>35</sup>, recogida por el artículo 116 de la LPA, a partir de la modificación de que fue objeto por Ley 164/1963, de 2 de diciembre<sup>36</sup>; y con posterioridad, en el artículo 111 de la

<sup>35</sup> Cfr. los AATS de 7 y 28 de junio de 1993 –RA 4.516 y 4.891– referidos, precisamente, a la conexión entre el criterio de la nulidad de pleno derecho, como determinante de la suspensión, y la apariencia de buen derecho.

<sup>36</sup> La autoridad a quien compete podrá suspender la ejecución del asunto recurrido –dirá el art. 116 de la LPA, después de la mencionada reforma– cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación o *cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho*.



Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC). Aunque esta referencia sólo se introdujo para la antesala administrativa de la vía judicial –el recurso administrativo previo– la jurisprudencia entendería mayoritariamente que resultaba aplicable también en la suspensión del proceso contencioso-administrativo <sup>37</sup>.

En la jurisprudencia, ya en el año 1985 se pueden encontrar referencias a la apariencia de buen derecho en la materia tributaria, mucho antes de su reconocimiento generalizado, aunque sin referencia explícita a este criterio, sino aplicando consecuencias derivadas de su aplicación, al conceder la medida cautelar por la existencia de pronunciamientos previos favorables a los recurrentes en supuestos análogos <sup>38</sup>.

Su recepción definitiva, entre nosotros, se produce merced a una línea jurisprudencial, en la que se recibe la doctrina sentada por el TJCE, en su Sentencia de 19 de junio de 1990 (asunto *Factortame*) <sup>39</sup>, en la que, frente a su anterior desconocimiento <sup>40</sup>, se pasó a una entronización de la

---

La ejecución inmediata del acto administrativo casa mal con la teoría de las nulidades. (*Vid.*, en este sentido E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Civitas, Madrid, 1996, reimp. 7.ª ed. págs. 587 y ss). No es posible que un acto viciado con la más radical de las nulidades, la nulidad de pleno derecho, con efectos *ex nunc*, despliegue sus efectos como si nada acaeciera, durante los años en que dura la declaración judicial de la nulidad.

<sup>37</sup> Cfr. los AATS de 15 de noviembre de 1990 (RA 8.931), 3 de enero de 1991 (RA 487), 12 de febrero, 14 de mayo, 7 de octubre y 10 de noviembre de 1992 (RR.AA. 2.816, 4.218, 7.593 y 8.754) y 9 de febrero de 1993 (RA 526).

Mayoritaria pero no unánimemente. En contra, pueden verse los AATS de 4 de abril y 5 de diciembre 1988 (RA 1.988, 2.577 y 9.461), 6 de junio de 1989 (RA 1.989 y 4.343) y 20 de marzo y 23 de octubre de 1990 (RA 1.990, 1.876 y 7.550) y 12 de enero de 1993 (RA 1.993, 17).

En el ATS de 4 de enero de 1993 (RA 35), FJ 3.º dice que «La doctrina de esta Sala, en cuanto a la alegación de nulidad de pleno derecho de una disposición o acto administrativo que pueda dar lugar a la suspensión del mismo, es absolutamente uniforme y consolidada. Por no citar sino los más recientes (Autos de 6 de marzo y 17 de octubre de 1990 –RJ 1.953 y 8.140–, 3 de enero y 13 de octubre de 1991 –RJ 494–, 11 de marzo, 30 de septiembre y 10 de octubre de 1992 –RJ 3.271, 6.995 y 7.588–) venimos diciendo en interpretación del artículo 116 de la LPA, que esa alegada nulidad plena debe ser absolutamente ostensible, patente, manifiesta, evidente a todas luces, para que pueda ser acogida con finalidad suspensiva en un simple auto de suspensión, ya que tal alegación supone una clara invitación a entrar en el fondo del asunto, para resolver en una pieza separada; en cuya tramitación ni siquiera está prevista la existencia de un período probatorio, lo que debe ser resuelto con pleno conocimiento de causa en una sentencia».

<sup>38</sup> Así, en el Auto de 24 de septiembre de 1985 (RA 4.226) se afirma (FJ 1.º) que: «El artículo 122 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción autoriza la suspensión de los actos administrativos recurridos conforme a la misma, cuando su ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil; y, según la Exposición de Motivos de la referida Ley, al juzgar sobre la procedencia de tal suspensión, se debe ponderar la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgarla con mayor o menor amplitud según el grado en que el interés público esté en juego; debiendo tenerse en cuenta a este efecto que en otros procedimientos, en los que se ha planteado cuestión análoga a la que es objeto de éste, se han dictado sentencias en primera instancia favorables a las pretensiones de la parte apelada, según alega ésta, e incluso mediante Sentencia de 27 de mayo de 1985 (RA 2.628), esta Sala ha confirmado una de tales sentencias con lo que la procedencia de la suspensión, impugnada en este recurso, aparece reforzada; por lo que ha de ser confirmado el auto recurrido; sin que haya lugar a condena en costas conforme a lo previsto en el artículo 131 de la Ley citada».

<sup>39</sup> Pueden verse, en este sentido, los AATS de 20 de diciembre de 1990 (RA 10.412) y 17 de enero de 1991 (RA 503).

<sup>40</sup> La *apariencia de buen derecho* no era desconocida en el ámbito del proceso civil y prácticamente todos los manuales y trabajos sobre la materia se refieren a ella. También con carácter previo a su consagración jurisprudencial, era posible encontrar referencias a este presupuesto entre la doctrina administrativista: J. NONELL GALINDO, «Suspensión judicial de

aparición de buen derecho <sup>41</sup>, que en materia tributaria se sentiría en Autos como los de 14 y 15 de junio de 1993 (RA 4.575 y 4.576) y 12 de julio de 1993 (RA 6.224).

El propio Tribunal Constitucional ha aceptado abiertamente el criterio del *fumus boni iuris*. En su Sentencia 148/1993, de 29 de abril <sup>42</sup>, FJ 5.º, afirma:

Aunque el incidente cautelar entraña un juicio de cognición limitado en el que el órgano judicial no debe pronunciarse sobre las cuestiones que corresponde resolver en el proceso principal, sí ha de verificar la concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del recurso, del retraso de la emisión del fallo definitivo (*periculum in mora*) y de la aparición de que el demandante ostenta el derecho invocado con la consiguiente probable o verosímil ilegalidad de la actuación administrativa (*fumus boni iuris*) y, de otro lado, valorar el perjuicio que para el interés general (...) acarrearía la adopción de la medida cautelar solicitada.

Aunque la plena consagración jurisprudencial del *fumus boni iuris* se ha topado con reticencias debidas, por una parte, a la falta de previsión legal, y, por otra, a la intelección de esta operación de control previo de la ejecutividad como una injerencia en el fondo del asunto, atentatoria contra el derecho de defensa <sup>43</sup>. Con lo que su principal ámbito de aplicación, de modo casi exclusivo, ha aca-

---

la ejecución de los actos de suspensión de acuerdos de las corporaciones locales por infracción manifiesta de las leyes», REDA, núm. 29, 1981, pág. 380; T. FONT I LLOVET, «Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos», REDA, núm. 34, 1982, pág. 486; CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar...*, cit., págs. 45 y ss. También GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Manual de Derecho procesal administrativo*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 463, quien se refería a la seriedad de los motivos de impugnación como criterio a atender para la concesión de la medida cautelar. En ocasiones, por último, era invocado por quienes solicitaban la suspensión ante los Tribunales aduciendo que el derecho pretendido parecía «a primera vista verosímil» (vid. ATS de 10 de marzo de 1980, RA 832).

<sup>41</sup> Resulta conveniente señalar que la atención doctrinal que se ha dispensado a este criterio no es proporcional a su utilización por los Tribunales de Justicia, que sólo se refieren a él en un reducido número de supuestos, aunque el resultado al que se llegue sea insatisfactorio. Además, no utilizan este criterio todos los ponentes. Así se señala también por AGUADO I CUDOLA, V., «La reciente evolución de la tutela cautelar en el proceso contencioso-administrativo», en *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional)*. Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, Civitas, Madrid, 1993, vol. II, pág. 1.709.

<sup>42</sup> En el ámbito de la doctrina tributaria se han pronunciado en sentido favorable a la aplicación de este principio CHECA GONZÁLEZ, C., «La suspensión en vía económico-administrativa: medios admisibles para alcanzarla y posibilidad de obtenerla sin prestar garantías», *Actualidad Tributaria*, Tomo I, 1993, pág. 399; ARIAS VELASCO, J., «El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo», en VV.AA., *La suspensión de los actos de liquidación tributaria*, cit., págs. 32 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, P., «La aplicación del principio de *fumus boni iuris*: una propuesta para la resolución de los conflictos en los expedientes de suspensión de ejecución de deudas tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 215, págs. 203 y ss. En sentido más matizado ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Suspensión de los actos de liquidación tributaria», *CT*, núm. 74, 1995, pág. 19; MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos», VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 599.

<sup>43</sup> Pueden consultarse, en este sentido, los AATS de 5 de abril de 1993 (RA 2.671) y 5 de junio de 1993 (RA 4.336) o el ATS de 9 de febrero de 1993 (RA 523), en el que se afirma que la confrontación entre el artículo 24 de la Constitución y el artículo 122, o la invocación de la crisis del criterio del interés público, no pueden suponer la simplificación de trámites procesales, y que según la STC de 4 de julio de 1990 el derecho a la tutela judicial efectiva también protege a la demandada.

bado siendo, al menos en las sentencias del Tribunal Supremo cuando conocía de los recursos de apelación<sup>44</sup>, los supuestos de sentencias de instancia favorables, reduciéndose, por tanto, al supuesto en que se aplicó inicialmente, aunque ahora con carácter generalizado<sup>45</sup>. Y que, además, se encontraba abocado a la extinción, puesto que la ausencia de efecto suspensivo del recurso de casación determina que en estos supuestos se ejecute la sentencia de instancia y sea innecesaria la suspensión. De hecho, e incluso respecto al recurso de apelación, más que la medida cautelar procede la ejecución, siquiera sea provisional, puesto que de lo contrario supondrá conferir mayor fuerza ejecutiva al acto administrativo, o a la medida cautelar de instancia, que a un pronunciamiento jurisdiccional definitivo (aunque no firme).

Por otra parte, conviene subrayar que la *apariencia de buen derecho* no es una creación jurisprudencial que pretende potenciar los derechos del ciudadano frente a la Administración<sup>46</sup>, sino que se trata, sin más, de un criterio mediante el cual normalizar las medidas cautelares administrativas, y que operar también en contra de la concesión de la medida –como muestra, véase el AATS de 12 de julio de 1993 (RA 5.571), en el que se alza la suspensión concedida en primera instancia atendiendo a la falta de *apariencia de buen derecho*, puesto que había recaído sentencia desestimatoria del recurso en primera instancia; y el de 23 de diciembre de 1996 (RA 9.637), en el que se produce la alegación por la Administración de este presupuesto, aunque tras la adecuada ponderación por el Tribunal, se desestima el recurso. O en la misma línea, el voto particular formulado a la STS de 6 de octubre de 1998<sup>47</sup>–.

---

En sentido contrario y a nuestro juicio más acertado, se muestra el ATS de 29 de febrero de 1992 (RA 1.173), que señala: «no es cierto que la adopción o no de la medida cautelar que es la suspensión del acto administrativo debe decidirse prescindiendo total y absolutamente de la cuestión de fondo sobre la que versa el acto, porque si tal cosa se admitiera, se estaría desvirtuando el fundamento mismo de la medida cautelar, que no es otro que asegurar el cumplimiento de la sentencia que en su día se dicte».

Entre la doctrina J. M. BOQUERA OLIVER se ha mostrado profundamente crítico con este criterio y, en general, con la línea de flexibilización de los criterios que determinan la concesión de la suspensión a causa de la «actitud de buen número de estudiosos del Derecho Administrativo que, animados y quizá también ofuscados, por hábitos profesionales, piden la instauración de reglas o medios procesales que harían perder al acto administrativo su propia esencia» (*Estudios sobre el acto administrativo*, Civitas, Madrid, 5.ª ed., págs. 9 y 10). En relación con el presupuesto del *fumus boni iuris* y con el principio según el cual «quien tiene razón no puede resultar perjudicado por el proceso necesario para que se le reconozca esa razón», afirma que «Apenas iniciado el proceso, planteada una cuestión incidental, ya se sabe y se dice "quién tiene razón". El proceso necesario para que se le reconozca la razón a quien la tiene sólo sirve para ratificar o rectificar lo decidido al adoptar la medida cautelar. La sentencia ratifica o rectifica la decisión que sobre el fondo adoptó el auto que resolvió sobre la adopción de la medida cautelar. Esto no es así. Sólo la sentencia dice quién tiene la razón.

El proceso puede perjudicar a quien tiene la razón. ¡Naturalmente! Si se sabe al comenzar el proceso quién tiene la razón, continuar sólo es un incordio, un mal para el recurrente. El proceso, rectamente entendido, es el medio para averiguar en dónde está la verdad jurídica: quién tiene la razón en el limitado mundo en el que los hombres nos desenvolvemos. El proceso no es un perjuicio sino una molestia inevitable que pone a cada uno en su sitio»: BOQUERA OLIVER, J. M., «Insusceptibilidad de la suspensión de la eficacia del acto administrativo», *RAP*, núm. 135, 1994», cit., págs. 64 y 65.

<sup>44</sup> Antes de la Ley 10/1992, de 30 de abril, que sustituyó el recurso de apelación por el de casación, o con posterioridad, merced a la disposición adicional tercera.

<sup>45</sup> Autos de 26 de abril, 24 de septiembre y 15 de octubre de 1996 (RR.AA. 3.107, 6.800 y 7.736, respectivamente). En los Autos de 2 y 8 de abril de 1996 (RA 3.374 y 3.005, respectivamente), sin citar la mediación de este criterio, se entiende que la sentencia de la sala de instancia ha desvirtuado la presunción de validez.

<sup>46</sup> Como se afirma en el ATS de 5 de abril de 1993 (RA 2.671).

<sup>47</sup> Sobre la aplicación de este criterio para enervar la suspensión automática en vía tributaria, cuando la Administración es la que presenta la apariencia de buen derecho, puede consultarse GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario», en VV.AA. (*Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional*). *Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*, vol. II, Civitas, Madrid, 1993, págs. 1.153 y ss.

Desde esta vertiente, la penetración del *fumus boni iuris* se va a topar con el inconveniente del automatismo en la concesión de la suspensión en materia tributaria, cuando se presta caución. El Tribunal Supremo, mediando caución, entiende sistemáticamente que procede la suspensión a pesar de que la acreditación de esta apariencia, en algunos supuestos como cuando se esgrime una extemporaneidad del recurso –Auto de 23 de diciembre de 1996 (RA 9.637)–, es de constatación relativamente sencilla. Y ello porque se entiende que la apariencia de buen derecho no puede impedir el derecho del contribuyente a alegar perjuicios y afianzar el débito como alternativa al pago voluntario en caso de recurso <sup>48</sup>.

Así las cosas la aprobación de la vigente LJCA ha suscitado, de nuevo, dudas acerca de si debe ponderarse la apariencia de buen derecho en el proceso contencioso-administrativo. No sólo por la ausencia de su previsión expresa, sino porque en la tramitación parlamentaria ha desaparecido la referencia que se contenía en el artículo 124.2 del Proyecto, en el que se establecía que:

La adopción de medidas cautelares podrá acordarse cuando existan dudas razonables sobre la legalidad de la actividad administrativa a que se refieran, y deberá fundarse en una ponderación suficientemente motivada de todos los intereses en conflicto.

Más todavía, se impide su aplicación *rebus sic stantibus*, cuando en el artículo 132 se afirma:

1. Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que termine la instancia procesal en la que se hayan acordado. No obstante, podrán ser modificadas o revocadas durante el curso de tal instancia si cambian las circunstancias en virtud de los (*sic*) cuales se hubieran adoptado.
2. No podrán modificarse o revocarse las medidas cautelares en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso respecto al análisis de las cuestiones formales o de fondo que configuran el debate; y tampoco, en razón de la modificación de los criterios de valoración que el Juez o Tribunal aplicó a los hechos al decidir el incidente cautelar.

La única manifestación expresa del *fumus boni iuris* en la vigente LJCA la encontramos en relación con supuestos de inactividad o vía de hecho <sup>49</sup>. Respecto a la primera, acompañada del automatismo en la medida cautelar, salvo que se aprecie con evidencia que no se produce, es decir, salvo que la apariencia esté de parte de la Administración. También en relación con la vía de hecho, aunque lo que la caracteriza es precisamente la inexistencia de acto ejecutorio, o lo que es igual, una apariencia de mal acto o de acto inexistente, como punto de partida.

<sup>48</sup> Afirma literalmente el último párrafo del FJ cuarto que: «...la doctrina de la apariencia de buen derecho –aparte de que su aplicación ha de hacerse en excepcionales circunstancias que eviten la vulneración de no prejuzgar sobre el fallo– no puede impedir el derecho del contribuyente a alegar perjuicios y afianzar el débito como alternativa al pago voluntario en caso de recurso». En esta misma línea, la STS de 6 de octubre de 1998.

<sup>49</sup> Establece el artículo 136.1 de la LJCA que: «En los supuestos de los artículos 29 y 30, la medida cautelar se adoptará salvo que se aprecie con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos o la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará en forma circunstanciada».

A pesar de la ausencia de consagración expresa, entendemos que el *fumus boni iuris* puede entenderse implícito en la expresión «previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto». Repárese que el interés público en la ejecución dependerá de la probabilidad de adecuación del acto al ordenamiento. Además, porque la valoración debe ser *circunstanciada*, y entre las circunstancias concurrentes destacará la probabilidad de éxito de la pretensión de anulación<sup>50</sup>. O lo que es igual, y en sentido inverso, la apariencia de adecuación al ordenamiento del acto recurrido. Sin que se pueda aducir en contra que pronunciarse acerca del *fumus* exigirá un pronunciamiento sobre el fondo, puesto que tan sólo será necesario un juicio probabilístico. Ni que el incidente cautelar no es adecuado para efectuar reflexiones de este tipo porque la propia Ley exige una «valoración circunstanciada»<sup>51</sup>.

Además, el *fumus boni iuris* permitirá la acomodación de la potestad de ejecución inmediata a parámetros constitucionales, puesto que permitirá el enjuiciamiento jurisdiccional de la potestad de ejecución inmediata.

Por último, porque salvo en los supuestos en los que media caución, en los que el interés público no sufre y procederá, salvo raras excepciones la suspensión, la apreciación del presupuesto del *periculum in mora* no va a resultar sencilla en materia tributaria y esta dificultad confiere una mayor virtualidad al *fumus boni iuris*.

<sup>50</sup> Así ha ocurrido en Italia, donde el artículo 47 del Decreto Legislativo 546/1992, de 31 de diciembre, afirma en su número 1 que: «El recurrente, si del acto impugnado puede derivarse un daño grave e irreparable, puede pedir a la Comisión provincial competente la suspensión de la ejecución del acto con solicitud motivada». El número 4 de este precepto afirma, por su parte, que: «La Comisión, oídas las partes y tras debatir sobre el fondo, resolverá con auto motivado no impugnado».

La doctrina, de modo unánime ha entendido que en el nuevo contencioso tributario la suspensión se apoya en el *periculum in mora*, recogido expresamente en el citado precepto, y en el *fumus boni iuris*.

Así C. BAFILE ha entendido que en este concepto se incluye el del *fumus boni iuris*, puesto que no habría daño si el recurso fuese infundado. Añade que la experiencia procesal demuestra que el debate sobre el fundamento de una demanda adquiere un papel principal respecto al daño, cuando ésta se cuestiona el pago de sumas de dinero, puesto que la reparación es siempre posible y reparable. Concluye entendiendo que la suspensión en los supuestos de deudas tributarias debe justificarse en el debate del *fumus* y en una consideración del daño en el sentido de una posible gravedad, teniendo siempre en cuenta la suspensión automática parcial que se produce, con la mera interposición del recurso: *Il nuovo processo tributario*, CEDAM, Padova, 1994, pág. 187.

La mayor parte de la doctrina entiende, por su parte, que el *fumus boni iuris* se encuentra recogido en la expresión «delibato il merito», recogida en el artículo 47.4, que sería parangonable a nuestra «valoración circunstanciada» del artículo 130.1 LJCA. Así RUSSO, P., *Manuale di Diritto Tributario*, 3.ª ed., Giuffrè, Milano, 1999, pág. 494; VV.AA. *Il nuovo processo tributario. Commentario*. Giuffrè, Milano, 1997, pág. 389; GLENDI, C., «Fumus boni iuris» e *periculum in mora* nelle prime esperienze applicative dell'articolo 47 d.lgs. n.º 546 del 1992 da parte delle nuove commissioni tributarie provinciali», *Dir. e prat. trib.*, 1997, II, pág. 48 y «La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato», *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, pág. 32; TINELLI, G., «La sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato», Actas del congreso., *Esperienze e problematiche nel nuovo processo tributario*, Perugia, 1997, pág. 91; GARINO, V., «I procedimenti cautelari. La sospensione», *Il fisco*, núm. 32, 1996, pág. 7.694.

<sup>51</sup> Tal como señala GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, II, 3.ª ed., Civitas, 1998, «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», pág. 2.047. También en sentido favorable a su aplicación en la nueva LJCA: GIMENO SENDRA, V., «Artículos 129 y 130», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1999, pág. 867.

### 3. La ponderación de intereses.

Según se establece en el artículo 130 de la LJCA:

1. Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso o causar al recurrente perjuicios de imposible o difícil reparación.
2. La medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez o Tribunal ponderará de forma circunstanciada.

Ponderación de intereses que ha tenido una decisiva influencia en la evolución de las medidas cautelares, puesto que su concepción restrictiva (en realidad de la suspensión que era la única medida cautelar expresamente prevista), se apoyaba en una interpretación patrimonialista de los daños, anclada en planteamientos privatistas (la susceptibilidad de reparación de los daños), que casaban mal con las bases del Estado social <sup>52</sup>.

En efecto, en la administración de la tutela cautelar, se estaba obviando la ponderación de los intereses públicos, en concreto, el interés a la tempestiva recaudación y, también, al respeto de los derechos fundamentales y, entre ellos, al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva <sup>53</sup>.

Y ello a pesar de que la LJCA preveía en su Exposición de Motivos que:

Al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego».

<sup>52</sup> Señala RODRÍGUEZ ARANA, J., *La suspensión del acto administrativo (en vía de recurso)*, Montecorvo, S.A., pág. 220 que «...situar el epicentro de la suspensión sobre si los daños son de difícil o imposible reparación equivale a centrar la esencia de la institución sobre planteamientos privatistas ya superados. También, desde esta orientación tradicional, cualquier acto que ocasione daños graves, pero que no dé lugar a la difícil o imposible reparación, está excluido *a priori* de la suspensión».

<sup>53</sup> En este sentido señala GLENDI, C., «Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario», *Giur. it.*, 1980. I, que «No es, en particular, aceptable la elevación del interés público a la pronta recaudación de los tributos a un grado de preeminencia absoluta que justifique la generalizada anticipación de la recaudación, también en situaciones en las que se causaría un irreparable e injusto perjuicio al contribuyente. Así razonando se olvida, de hecho, que además del interés público a la recaudación del tributo, está también el interés público a la tutela jurisdiccional ante los actos de la Administración financiera que a tal recaudación resultan dirigidos y nadie podrá nunca demostrar que el primero deba en todo caso prevalecer sobre el segundo» (págs. 1.281 y 1.282).



Por otra parte, en la materia tributaria, la alusión a la ponderación de intereses corría el riesgo de abocar en una rutinaria alusión al mayor peso específico del interés recaudatorio frente al interés individual, siguiendo argumentos del propio Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, de 26 de abril) y también el Tribunal Supremo, en pronunciamientos como el Auto de 17 de octubre de 1995 (RA 7.295) <sup>54</sup>, en cuyo FJ primero se afirma:

Entre las excepciones que la Ley jurisdiccional considera procedentes, frente al principio de ejecutividad inmediata de actos y disposiciones generales, no puede inscribirse la que se pretende por la Confederación recurrente porque la relevancia de los perjuicios derivados de esa medida juega en contra de la afectación del interés público, pues dado el elevado número de contribuyentes a que alcanza el ámbito de la disposición cuestionada la merma de ingresos que recibe el Tesoro en concepto de pagos a cuenta no estaría en proporción con los daños o perjuicios que en caso de prosperar el recurso sufriría el contribuyente, amparado mediante el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, para ser reintegrado en su caso de los ingresos de naturaleza tributaria que resultaran indebidos.

Sin embargo, y paradójicamente ha sido la aplicación de la ponderación de intereses la que ha permitido que en materia tributaria se haya acabado aplicando un régimen más favorable que el previsto con carácter general. El Tribunal Supremo mantiene, de modo prácticamente unánime, una doctrina ya apuntada en el Auto de 6 de junio de 1989 (RA 4.617), según la cual esta medida cautelar resulta procedente siempre que se preste caución <sup>55</sup>, puesto que se entiende que los tribunales deben comportarse del mismo modo que los órganos administrativos encargados de resolver los recursos en la vía previa, en la que la Administración se ha impuesto la obligación de suspender en aquellos supuestos en los que los intereses públicos a la recaudación del tributo aparezcan suficientemente asegurados.

Ya en el Auto de 12 de julio de 1985 (RA 4.047), el Alto Tribunal apunta que con la presentación del aval se evitan los daños a los intereses públicos, que no sufren por estar garantizados, línea en la que abundan, los Autos de 27 de junio y 13 de diciembre de 1988 (RA 4.771 y 9.949, respectivamente) <sup>56</sup>.

<sup>54</sup> En el que se conoce de la suspensión del Real Decreto 1100/1994, de 27 de mayo, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos fraccionados, tras la declaración de nulidad de la anterior regulación, mediante la Sentencia de 12 de noviembre de 1993, en el seno del recurso interpuesto contra el citado Reglamento por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales.

<sup>55</sup> Entre otros muchos, pueden consultarse los AATS de 10 de abril de 1989 (RA 2.928), de 2 de abril, y 3 y 31 de mayo de 1993 (RA 2.637, 3.593 y 3.648) y 21, 26 y 29 de marzo de 1996 (RA 2.682, 2.710 y 2.741).

<sup>56</sup> Fue Ponente del primero BARRIO IGLESIAS y del segundo DELGADO BARRIO. Se afirma en el último de ellos:

«1.º No sólo por la presunción de legalidad del acto administrativo sino también y sobre todo para dotar de continuidad, regularidad y eficacia a la actuación administrativa, se ha establecido el principio de la ejecutividad del acto administrativo –art. 45.1 y 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo– que, en último término, determina el

Sin embargo, no será ésta la justificación que acabará prevaleciendo, sino la que ya se apunta en el Auto de 6 de junio de 1989 (RA 4.617), del que fue Ponente PUJALTE CLARIANA, y en el que se entiende que los tribunales deben comportarse del mismo modo que los órganos administrativos encargados de resolver los recursos en la vía previa, en la que la Administración se ha impuesto la obligación de suspender en aquellos supuestos en los que los intereses públicos a la recaudación del tributo aparezcan suficientemente asegurados <sup>57</sup>.

carácter no suspensivo de los recursos –arts. 116 de dicha Ley y 122 de la Ley Jurisdiccional–. Sin embargo esta regla general, que la última evolución legislativa va atenuando, encuentra excepción cuando la ejecución hubiera de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

Es de advertir que aunque el artículo 122 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción sólo recoge el criterio que acaba de mencionarse, ha de tenerse en cuenta otro, de significación absolutamente prioritaria y trascendental, que curiosamente no aparece explicitado en el texto del precepto sino en la magistral Exposición de Motivos de dicha Ley: es preciso en cada supuesto ponderar "ante todo" la medida en que el interés público exija la ejecución, apreciando así el grado en que dicho interés esté en juego.

Interés público, por una parte, y perjuicios, por otra, son pues los dos conceptos que, armonizados, determinarán la procedencia o improcedencia de la suspensión.

Ello implica que el concepto jurídico indeterminado expresamente recogido en el artículo 122 de la Ley Jurisdiccional ha de valorarse en cada caso en muy directa relación con el interés público presente en la actuación administrativa. Y así, si 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.

2.º En el supuesto litigioso se ha impugnado una liquidación tributaria y no se aprecia una razón de interés público que demande la inmediata ejecución de aquélla, siendo de añadir que en último término el cobro de la misma aparece asegurado con la caución señalada por la Sala *a quo*...».

<sup>57</sup> Sienta este auto una doctrina profusamente reiterada, según la cual:

«1.º ...Se trata, por tanto, de desentrañar el alcance actual del antes citado artículo 122-2 de la Ley Procesal de lo Contencioso-Administrativo, –se refiere, claro está, a la de 1956– habida cuenta de la evolución operada en el instituto de la autotutela tributaria del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública, abstracción hecha de la solución que proceda en otros campos. Además, hay que tener presente que el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, sobre recurso de reposición en materia de Hacienda Pública, llega a igual solución y que, incluso, la disposición adicional 31.ª de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para dispensar de la prestación de garantías cuando surja imposibilidad para hacer frente al pago de la deuda tributaria por inexistencia o insuficiencia de bienes o cuando la ejecución inmediata pueda afectar a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica.

2.º 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, 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. De otra parte, en el especial proceso contencioso-administrativo para la protección jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, el artículo 7.º de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, llega, incluso –sin duda por los altos intereses que tutela–, a invertir el sistema tradicional, en cierta forma.

Quiere decir todo ello, que el propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria, obliga 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 queda suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza. Sería contradictorio que la Oficina gestora (Decreto 2244/1979), los Tribunales Económico-Administrativos, los Delegados de Hacienda (art. 191 del Reglamento General de Recaudación) e, incluso, el Ministro de Economía y Hacienda suspendan (hasta sin caución) la inmediata ejecutividad de los actos de gestión tributaria, y en la vía juris-



Y aunque en ambos casos se acceda a la medida cautelar, nos parece más acertada la primera de las líneas jurisprudenciales citadas <sup>58</sup> porque se apoya en la propia naturaleza de la institución y depende de elementos intrínsecos a la misma y no de factores externos, como la regulación de la vía administrativa previa. Además, los argumentos utilizados para alcanzar esta conclusión no son irrelevantes y que la opción por una u otra vía trasciende de la mera preferencia dogmática, como se pone de manifiesto por el hecho de que a causa del criterio que ha acabado predominando se ha llegado a un resultado incomprensible en materias en las que el contenido del acto es también económico <sup>59</sup>.

Se ha señalado que en realidad, en la materia tributaria, la ponderación de intereses la ha efectuado el legislador, entendiéndose que los intereses públicos no sufren si está garantizada la deuda <sup>60</sup>. Y siendo cierto no podemos desconocer que esta ponderación se ha efectuado para la vía previa. La adopción de medidas cautelares judiciales corresponde a jueces y tribunales formando parte de su función de juzgar y ejecutar lo juzgado. Y éstos deben poder valorar las circunstancias concurrentes y adoptar la resolución que estimen más adecuada.

En definitiva, si en la vía previa se suspende automáticamente ante la presencia de la caución es porque el legislador ha previsto un régimen de ausencia de ejecución condicionado a la prestación de caución, precisadamente, a que los intereses públicos normalmente no sufrirán. Y esta misma justificación determinará que en la ponderación de intereses que debe efectuar el órgano jurisdiccional en la vía de revisión judicial se alcanzará normalmente el mismo resultado y, median-

---

dicional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe categóricamente la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil. De ahí que la suspensión jurisdiccional de aquellos actos, cuando se aleguen daños o perjuicios de su inmediata ejecutividad y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a Derecho».

- <sup>58</sup> Así tuvimos ocasión de señalarlo en nuestro trabajo «Posición de la caución en relación con la suspensión y carga de la prueba» *CREDF*, 97, 1998, págs. 147 y ss.; y más recientemente en *La suspensión de la ejecución...*, cit., págs. 140 y ss.
- <sup>59</sup> De haber prevalecido la aplicación de la ponderación de intereses, tal como defendemos, también en los supuestos en los que se solicita la suspensión de cuotas de la Seguridad Social, el resultado debería ser su procedencia y no la conclusión contraria a la que se ha llegado, entre otros muchos, en los Autos de 18 de julio de 1991 (*RA 5.667*), de 16 de julio de 1991 (*RA 5.668*), de 18 de julio de 1991 (*RA 5.668*), de 11 de mayo de 1992 (*RA 3.687*) y de 17 de julio de 1992. E igualmente en materia de cuotas de urbanización (Auto de 9 de febrero de 1993 –*RA 526*–). O lo que puede resultar más llamativo, en materia de precios públicos (Auto de 14 de junio de 1994 –*RA 5.246*– referido al canon de «almacenaje y manejo de mercancías» y a pesar de que tan sólo una semana antes, mediante dos Autos de fecha 7 de junio (*RA 5.148* y *5.149*), la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo suspendió, previa prestación de caución, este mismo canon.
- <sup>60</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «La Ley 29/1998, ...», cit., pág. 6, según quien «hay que entender (...), que la ponderación entre el interés público en la ejecución inmediata y el interés particular en la suspensión, que ciertamente corresponde en principio al órgano jurisdiccional, ha de hacerse necesariamente con sujeción a los propios valores que el ordenamiento consagra, y no de acuerdo con el libre criterio de cada juez y magistrado»; argumento del que se infiere también que procederá la suspensión sin necesidad de caución cuando se trate de deudas de cuantía inferior a 500.000 pesetas, dado que la propia Administración ha reconocido que el interés público no se ve afectado por la inexistencia de garantía, al excluir automáticamente ésta respecto a las peticiones de aplazamiento (art. 53.5 RGR y OM 17 de abril 1991); y también respecto de las sanciones pecuniarias, en las que el propio legislador ha permitido en la vía previa la suspensión sin prestación de garantía, lo que también vincularía al juzgador de lo contencioso.

do caución, procederá normalmente la medida cautelar, pero no por aplicación de la norma que rige en la vía previa, sino merced a una ponderación judicial y en cada supuesto de los intereses implicados. Y, aunque se alcanza un resultado similar, la justificación no es irrelevante, puesto que las funciones legislativa y jurisdiccional son distintas. El legislador es abstracto y general mientras que el órgano jurisdiccional debe atender al caso concreto. Más aún, y además de la ya aludida aplicación de la ponderación judicial de intereses a todas las materias de contenido económico y no sólo a la tributaria, la principal diferencia entre la suspensión en la vía previa y la suspensión judicial radicará en el automatismo, que rige en la vía previa y que, a nuestro juicio, no debe aplicarse en la vía judicial.

A pesar de que en la STS de 6 de octubre de 1998 (8.807) se insiste en el automatismo de la suspensión y en el mimetismo con la vía previa <sup>61</sup> a esta sentencia se le formularía un importante voto particular, que suscriben nueve magistrados y en el que, en la línea que defendemos, se reivindica el carácter jurisdiccional (y por tanto no automático) de la suspensión en la vía contencioso-administrativa. En la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo y en este mismo sentido, se señala (entre otras, en las SSTS de 10 de mayo de 2000 –Ar. 4.492– y 1 de junio de 2000 –Ar. 4.507–) que:

Debe aclararse que la suspensión en vía jurisdiccional no se confunde con la que pueda haberse obtenido en vía administrativa, pues no existe un derecho indiscriminado para obtener la suspensión simplemente por la prestación u ofrecimiento de caución, sino sólo el reconocimiento implícito para la Administración de que la ejecución inmediata puede causar daños o perjuicios de difícil reparación. La caución, se dirá siempre, no es el título para obtener la suspensión, sino su consecuencia.

Pasando a otro orden de cosas, aunque en relación con la ponderación de intereses, la existencia, en el plano teórico, de dos presupuestos de los que se hace depender la concesión de la medida cautelar (el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*) suscita la duda de si presentan carácter alternativo (de modo que cualquiera de ellos es suficiente para la concesión de la medida) o si, por el contrario, deben concurrir ambos. Duda alentada, en primer lugar, por el hecho de que la LJCA únicamente se refiere a uno de ellos, como se ha dicho, al *periculum in mora*. Es más, cuando con la primera redacción del Proyecto de la vigente LJCA, se introdujo expresamente el presupuesto del *fumus boni iuris* (su art. 124.2 configuraba como criterio principal las «dudas razonables sobre la legalidad de la actividad administrativa a que se refieran»), se suprimió la referencia directa al *periculum in mora*, ínsito en el propio fundamento de la tutela cautelar, puesto que si no hay ningún ries-

<sup>61</sup> Concretamente se afirma que «el propio comportamiento que se ha impuesto a sí mismo la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga 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 garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza». En este mismo sentido pueden verse las más recientes SSTS de 7 de abril de 2000 –Ar. 3.769– y 2 de junio de 2000 –Ar. 4.233–.

go, tampoco hay razón para adoptar la medida cautelar <sup>62</sup>. Esta supresión de la referencia expresa al *periculum in mora* no había sido lo suficientemente razonada, y más bien se debía a la siempre peligrosa inercia pendular <sup>63</sup>. Y la omisión se ha resuelto, aunque a costa de lo bueno e innovador que la redacción ofrecía, es decir, de la introducción del criterio del *fumus boni iuris* <sup>64</sup>. En definitiva, parece como si nuestro legislador se resistiese a consagrar expresamente ambos presupuestos.

Aunque creemos que resulta procedente una apreciación conjunta de ambos, a la que da pie la expresión «previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto», de modo que ante un denso *fumus* será suficiente con un escaso riesgo. Y viceversa, en supuestos en los que el *periculum in mora* es evidente, o, que mediando caución los intereses públicos no corren riesgo, no hará falta un claro *fumus*. Aunque podrá no suspenderse en supuestos en los que quede claro que el recurso no tiene ninguna posibilidad de prosperar.

<sup>62</sup> Cierto que el riesgo existe siempre, en mayor o menor medida, provocado por la propia ejecutividad de los actos. Pero una vez admitida la ejecución, la situación puede ser más irreversible o menos, matices que aconsejan una referencia a este presupuesto.

<sup>63</sup> En el anteproyecto de 1986 ya se flexibilizó sobremanera, el criterio del *periculum in mora* y la propia consideración ejecutiva de los actos. Según se establecía en el artículo 140 del anteproyecto:

«1. Podrá acordarse la suspensión en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la ejecución pueda hacer perder su finalidad legítima al recurso o produzca una situación irreversible.
- b) Cuando no haya urgencia probada en la ejecución.

2. Podrá denegarse en todo caso la suspensión cuando de ésta pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales».

Como puede apreciarse, los daños que debían evitarse son aquellos que hacen perder al recurso su finalidad legítima, al tiempo que se exigía una ponderación entre la urgencia en la ejecución y la perturbación que puede causarse a los intereses generales. Más aún, el anteproyecto imponía a la Administración la carga de la prueba de los daños que pueden originar la suspensión del acto puesto que, en caso contrario, se accedía a la suspensión por no haber urgencia probada en la ejecución.

Tomamos la cita de este artículo de OSORIO ACOSTA, E., *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Por su parte, el último proyecto (de 30 de septiembre de 1995) también se apoyaba en la ponderación de intereses, además del peligro en la demora, definido de modo similar a como lo hacía el anterior anteproyecto. Su artículo 130 establecía:

«1. Previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la suspensión podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso o causar al recurrente perjuicios de imposible o difícil reparación.

2. La suspensión podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez o Tribunal ponderará de forma circunstanciada».

<sup>64</sup> En efecto, en la tramitación parlamentaria, tras la redacción transaccional que se ofreció en el Informe de la Ponencia y habida cuenta las numerosas enmiendas presentadas, se retornó a un sistema de la suspensión apoyado en el *periculum in mora*, con una configuración muy similar a la que se contenía en el proyecto de 30 de septiembre de 1995, fruto del consenso que se ha perseguido en la elaboración de esta Ley, que se alcanzó en estos artículos con su aprobación por unanimidad en el Dictamen de la Comisión de Justicia e Interior.

## IV. LA GARANTÍA

### 1. Significado y posición de la caución.

Como acabamos de ver, las medidas cautelares, por la urgencia con la que se adoptan, no se apoyan en hechos constatados sino en la apreciación de una cierta verosimilitud o probabilidad de fundamento en la pretensión de quien la solicita; que, como tal, puede no ser atinada. Por tanto, la medida cautelar, que se exige para prevenir riesgos, lleva aparejado un peligro distinto, éste con incidencia sobre el demandado, a quien se le amenaza con un posible perjuicio, que le puede ser irrogado en caso de verse perturbado gratuitamente por alguien que, una vez concluido el proceso, resulta no tener razón. En estos casos, el demandado merece ser resarcido de los perjuicios que le han sido causados; indemnidad que es garantizada mediante la exigencia de una *caución* al solicitante de la medida. La caución es, pues, una genuina medida cautelar, aunque de sentido inverso <sup>65</sup>.

En coherencia con esta naturaleza, y según regla la teoría general de las medidas cautelares, la caución no es un presupuesto, sino que tiene naturaleza autónoma y su adopción depende del cumplimiento de sus presupuestos propios. Dicho en otros términos, *la caución no determina, con su mera concurrencia, la adopción de la medida, sino que una vez decidida ésta y atendiendo a que su adopción implica un riesgo, se exige la fianza para salvaguardar los derechos de quien la soporta*. Y así se recoge por el artículo 133 de la LJCA <sup>66</sup> y por la jurisprudencia (ATS de 2 de abril de 1993 –RA 2.637–).

Más aún, el automatismo en la exigencia de garantía casa mal con su carácter de medida cautelar, hasta el punto de que la previsión de una regulación de la suspensión que configure la caución como indefectible podría resentir el respeto de los principios constitucionales afectados por la tutela cautelar <sup>67</sup>.

<sup>65</sup> Para CALAMANDREI, la caución es una medida cautelar, instrumental, como todas las medidas cautelares, aunque en un doble sentido. Entiende este autor que la caución tiene carácter instrumental frente al procedimiento provisional al que acompaña, y también frente al proceso principal, aunque, por así decir, en segundo grado, en la medida en que impide dañar, es decir, provee anticipadamente de los medios, el contraveneno, para remediar eficazmente el daño que pueda derivarse de su injusticia. En relación con el procedimiento principal, la caución tiene carácter instrumental positivo, en cuanto que preventivamente asegura la práctica realización del resarcimiento de los daños, que encontrará su título en el procedimiento principal. Trata de restablecer el equilibrio entre las partes, tratándose de dos medidas cautelares dirigidas en dirección opuesta: CALAMANDREI, P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, CEDAM, Padova, 1936, pág. 46.

<sup>66</sup> Que establece, en su número 1: «cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, podrán acordarse las medidas que sean adecuadas para evitar o dichos perjuicios. Igualmente podrá exigirse la presentación de caución o garantía para responder de aquéllos». Con mayor laxitud se pronunciaba el artículo 7.4 de la Ley 62/1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, en la que se decía que la suspensión podrá concederse con o sin afianzamiento».

<sup>67</sup> Resulta significativo a este respecto, que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide*, Rec. p. I-7.281) haya señalado que es desproporcionado el automatismo del embargo preventivo de las devoluciones del IVA, en supuestos en los que se interpone un recurso.

Atendiendo a esta naturaleza extraemos otra importante consecuencia, como es su carácter eventual, cuya concesión no será imprescindible para acceder a la medida cautelar, sino que está condicionada a la apreciación de su conveniencia (ATS de 11 de noviembre de 1993 –RA 8.336–).

Es más, como ha sido certeramente señalado, este artículo 133 prevé la caución como contracautela subsidiaria, siempre que con otras medidas no puedan evitarse los perjuicios que puedan derivarse de la medida cautelar<sup>68</sup>. Sin embargo, al tratarse de deudas económicas, la garantía servirá para garantizar la insolvencia, por lo que en lugar de garantizar la indemnización de los perjuicios, con la caución se están evitando estos perjuicios<sup>69</sup>.

En definitiva, y en aplicación de este artículo 133, la caución no basta por sí sola para acceder a la suspensión, y así lo ha entendido la jurisprudencia<sup>70</sup>. Aunque, como ya hemos indicado, en materia tributaria y a causa del mimetismo con la vía previa, se ha acabado entendiendo lo contrario. Incluso en la más reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, en la que formalmente se supera la equiparación entre la vía previa y la vía contencioso-administrativa, y se afirma que «la caución, se dirá siempre, no es el título para obtener la suspensión, sino su consecuencia», la conclusión a la que se llega es a que la «exigencia de fianza o caución, para poder concederse la suspensión, es indeclinable, salvo en casos muy excepcionales» (SSTS de 6 de mayo de 2000 –Ar. 4.488–, 10 de mayo de 2000 –Ar. 4.492– y 1 de junio de 2000 –Ar. 4.507–, dictadas en recursos de casación interpuestos contra Autos del TSJ de Cataluña en los que se accedía a la suspensión sin caución).

En definitiva, la doctrina de la suspensión automática judicial análoga a la que se aplica en la vía previa lleva aparejado otro riesgo consistente en que puede olvidarse que la suspensión en vía judicial es una medida cautelar, con unos presupuestos propios regulados en la LJCA, con las modulaciones que al interpretarlo ha realizado la jurisprudencia.

Puede ocurrir que, mediando los presupuestos de la medida cautelar, no se acceda a la suspensión por no poder prestarse la caución; y es posible, también, que atendiendo a esta naturaleza cautelar, en supuestos en los que el *fumus boni iuris* esté en contra del recurrente y en los que, además, la suspensión perturbe de modo grave constatable y acreditado los intereses públicos, sea aconsejable no concederla, a pesar de que medie caución.

<sup>68</sup> Señala GONZÁLEZ PÉREZ que: «La nueva Ley prevé, en primer lugar, medidas que sean adecuadas para evitar o paliar los perjuicios. Obviamente, si con las medidas se evitan los perjuicios no tiene sentido la caución. Y si se paliar, la caución se reducirá en los términos en que se hubieran paliado los perjuicios», *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción...*, cit., pág. 2.085.

<sup>69</sup> No obstante podría pensarse en otras medidas con las que evitar los perjuicios, como podría ser, de nuevo un embargo preventivo, en aquellos supuestos en los que prestar una garantía resulte difícil o costoso.

<sup>70</sup> Entre otros, por los AATS de 20 de marzo de 1990, 28 de diciembre (RA 1.877 y 10.060, respectivamente) y 25 de noviembre de 1993 (RA 8.259).

Bien está que mediante aplicación de la ponderación de intereses, ante la presencia de una caución y atendiendo a que los intereses públicos no sufran, se acceda a la suspensión. Pero lo que no resulta tan aceptable es que la caución, como criterio, desplace a los verdaderos presupuestos de las medidas cautelares y se erija en el único modo de acceder a la suspensión.

## 2. Medios de garantía admitidos y cuantía.

Según señala el artículo 133.2 de la LJCA afirma que:

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

Por tanto, se opta por una configuración abierta, que sustituye a la enumeración cerrada de garantías (prevista en el anterior art. 124.2 LJCA) que resultaba de difícil acomodo a la Carta Magna, atendiendo a los pronunciamientos de la jurisprudencia constitucional <sup>71</sup>, que entendieron que ante supuestos en los que no puede prestarse el medio de garantía exigido, el respeto a la tutela judicial efectiva debe permitir la admisión de otros medios <sup>72</sup>.

Por otra parte, resulta reprochable la ausencia de previsión de exenciones a la necesidad de prestar caución en supuestos de insuficiencia de medios, para procurar el respeto al beneficio a la justicia gratuita.

Respecto a la cuantía de la caución, deberá suponer aquella a la que hipotéticamente puedan ascender los daños causados por la medida cautelar <sup>73</sup>. Cuantificación que normalmente resultará sencilla a causa del contenido económico de los actos. Sin embargo, no debe olvidarse que la materia tributaria no se agota con los actos de contenido económico, puesto que el tributo está constituido por una constelación de prestaciones que trascienden de la mera obligación de pago. Más aún,

---

<sup>71</sup> Entre otros, la STC 30/1994, de 27 de enero, referida a la relación tasada de medios de garantía que se exigen por el artículo 227 del Texto Articulado de la Ley de Procedimiento Laboral en la preparación o interposición del recurso de suplicación, contra una sentencia condenatoria al pago de una cantidad.

<sup>72</sup> El único intento de reforma en el que se aludía a una relación abierta de garantía era el constituido por el borrador de anteproyecto de 1986, cuyo artículo 141.2 establecía:

«La caución podrá ser de cualquiera de las clases admitidas en Derecho, con excepción de la personal, salvo aval bancario. El acuerdo de suspensión o de su denegación no se llevará a efecto hasta que la caución esté constituida y acreditada en autos».

<sup>73</sup> Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en el Auto de 22 de septiembre de 1984 (A 6.542).

situados en el campo de estos actos de determinación de cuotas o sanciones tributarias, el hipotético daño que se le puede causar a la Administración con la suspensión no tiene por qué coincidir con la cuantía de la deuda, puesto que puede que no siempre se cause un daño o, incluso, que se limite a parte de ella.

## V. PECULIARIDADES DE LAS MEDIDAS CAUTELARES ATENDIENDO AL OBJETO DEL ACTO

### 1. Sanciones tributarias.

Con independencia de que se conciba la potestad sancionadora como una manifestación del *ius puniendi* del Estado –tal como la reciente jurisprudencia ha venido haciendo<sup>74</sup>– o como un instrumento genuinamente administrativo, que necesariamente requiere el intervencionismo<sup>75</sup>, lo cierto es que el recurso a la represión confiere al Derecho sancionador, por la naturaleza odiosa de la pena, un cariz restrictivo en todas sus manifestaciones del que principios como el carácter personalísimo de la pena, prohibición de la analogía y retroactividad de las normas favorables son algunas de sus consecuencias.

*Tendencia al mínimo* que debe necesariamente proyectarse sobre el Derecho Administrativo sancionador porque, como ha señalado también el Tribunal Constitucional –Sentencia 13/1982, de 1 de abril–, el derecho a la presunción de inocencia:

...no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos...<sup>76</sup>.

<sup>74</sup> El Tribunal Constitucional, ya en su temprana Sentencia 18/1981, de 8 de junio, afirmaba que: «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales». Ya en la Sentencia de 27 de junio de 1950, el Tribunal Supremo se pronunciaba en términos similares.

<sup>75</sup> Como hace A. NIETO, *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 27 y ss.

<sup>76</sup> Sobre la naturaleza penal y, por tanto, sobre la aplicación de sus principios a las sanciones administrativas, puede consultarse el caso *Oztürk* del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el comentario a esta sentencia de SUAY RINCÓN, J., *Sanciones administrativas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1992, págs. 195-200.



Siendo unánime la consideración de que la presunción de inocencia se sienta en el ámbito sancionador administrativo y, en particular, en el tributario <sup>77</sup>, y como en tantas ocasiones, la doctrina y la jurisprudencia están divididas respecto a las consecuencias que se derivan.

Un primer sector defiende que el derecho fundamental a la presunción de inocencia no afecta a la ejecutividad de los actos, puesto que si bien es cierto que opera en el Derecho Administrativo, únicamente exige que quien se encuentre sometido a un procedimiento sancionador no pueda ser considerado culpable en tanto la culpabilidad no haya sido declarada, una vez practicada la prueba, cuya carga corresponde a quien acusa, que debe enervar la presunción de inocencia con la prueba de los hechos imputados y de la culpabilidad del autor <sup>78</sup>. Partiendo de esta premisa, se entiende que si el procedimiento sancionador ha sido desarrollado correctamente, con actividad probatoria suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, el contenido del derecho se habrá visto satisfecho (no se verá cumplido en caso contrario), sin que en ningún caso se deba entender que la ejecución inmediata del acto sancionador vulnera el derecho a la presunción de inocencia <sup>79</sup>.

Tesis a la que se alinea el propio Tribunal Constitucional puesto que, recuérdese, en la Sentencia 66/1984, de 6 de junio, se afirma:

... la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionadora y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación con la presunción de inocencia.

En definitiva, según el Alto Tribunal, el principio de presunción de inocencia tiene una proyección exclusiva en el ámbito de las exigencias probatorias, de modo que dicho principio se respeta con «la existencia de medios de prueba de cargo que supongan, al menos, una prueba mínima practicada con las debidas garantías procesales»; por el contrario se vulnera «cuando se obtiene un pronunciamiento que no se fundamenta en una mínima actividad probatoria» (Autos 59/1983, de 16 de febrero y 307/1983, de 22 de junio).

<sup>77</sup> Según se establece en la STC 76/1990, de 26 de abril: «...la presunción de inocencia rige, sin excepciones, en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones...».

<sup>78</sup> Tal como continúa afirmando la Sentencia 76/1990, de 26 de abril: «En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio».

<sup>79</sup> En este sentido GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador. Comentarios al título IX de la Ley 30/1992 y al Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Real Decreto 1398/1993)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, págs. 369 y 370 y BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, pág. 434.



Creemos que la inmediata ejecución de los actos administrativos sancionadores sí que incide abiertamente sobre el principio de presunción de inocencia puesto que, recuérdese, se apoya en la presunción de legalidad del acto; y adviértase, asimismo, que para que un acto administrativo sancionador resulte ajustado al ordenamiento será necesaria la concurrencia del elemento intencional o culpabilístico. *Luego, presumiendo la legalidad de acto administrativo sancionador se está presumiendo la culpabilidad, vulnerando frontalmente el derecho a la presunción de inocencia.* En definitiva, creemos que la desconexión entre presunción de la legalidad del acto y presunción de inocencia no resulta tan sencilla como se ha pretendido <sup>80</sup>.

Por tanto, no parece que el establecimiento de un período de prueba en el procedimiento sancionador administrativo sea suficiente para entender cumplidas las exigencias del derecho a la presunción de inocencia, puesto que ese procedimiento de contradicción previo a la emisión del acto más bien es consecuencia del propio principio de autotutela declarativa, que exige una mínima prueba o constancia de los hechos en los que se apoya el acto administrativo.

Por ello, creemos que la virtualidad del derecho a la presunción de inocencia en el Derecho sancionador administrativo no debe limitarse al ámbito de elaboración del acto sino que debe alcanzar también a los procedimientos de revisión en los que encuentra su campo natural de actuación porque, de lo contrario y como certeramente se ha señalando, con la declaración administrativa de culpabilidad se estaría invirtiendo la carga de la prueba en el proceso de revisión <sup>81</sup>.

Sentada esta premisa, todavía queda por determinar a qué procedimientos de revisión debe alcanzar este derecho; es decir, si la referida presunción puede enervarse en el procedimiento de revisión administrativo o si, por el contrario, este pronunciamiento sobre la culpabilidad corresponde, aun en los supuestos de sanciones administrativas, a los jueces y tribunales.

Puede argüirse, en favor de la reducción del ámbito de aplicación de este principio a los procedimientos de revisión administrativos que, una vez aceptada la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora, debe admitirse la posibilidad de que la Administración pueda decidir si enerva la presunción de inocencia, ínsita en aquella potestad.

---

<sup>80</sup> En concreto por LAFUENTE BENACHES, M., *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la administración pública*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 49, quien ha aducido que la presunción de inocencia y la presunción de legalidad administrativa pueden coexistir, sin que, necesariamente, tenga una que desplazar a la otra, apoyando esta aseveración en que como la firmeza se obtiene, en ocasiones, cuando transcurren los plazos sin recurrir y, en otras, con la firmeza de la decisión judicial, en caso de que la presunción de inocencia exigiera la firmeza del acto, se haría depender el cumplimiento de este derecho de la conducta del propio particular.

<sup>81</sup> Como señala M. A. CAAMAÑO AÑIDO, «Admitir la ejecutividad de la sanción (...) es tanto como asumir la culpabilidad sin previo pronunciamiento jurisdiccional. No es más, creemos, que una forma de invertir la carga de la prueba»: «La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *JT*, 1993, vol. II, pág. 1.109.

Sin embargo, nosotros creemos que el derecho a la presunción de inocencia rige hasta la total firmeza del acto, es decir, hasta el agotamiento de las instancias judiciales cuando el acto sea sancionador <sup>82</sup>. Firmeza entendida como carácter incontestable de los hechos por lo que la presunción de inocencia deberá mantenerse hasta la última de las instancias judiciales, si es que éstas se agotan.

Por último y si existiesen dudas acerca de la extensión del ámbito de aplicación del Derecho a la presunción de inocencia, existe una última razón a tener en cuenta, en concreto, que el interés público no exige su ejecución inmediata. Como el Tribunal Supremo ha recordado:

...los fines que se persiguen con la imposición de una sanción, sean de expiación o de prevención –general o especial–, o de ambos tipos conjuntamente no implican salvo supuestos especiales, una ejecución inmediata <sup>83</sup>.

Por todo ello, la ejecución inmediata no debería aplicarse en materia sancionadora, lo que no supone vaciar la potestad sancionadora de la Administración, pues sigue contando con las formidables autotutela declarativa (la Administración es quien impone la sanción) y autotutela ejecutiva (la Administración es quien la ejecuta), pero una vez la sanción sea firme.

Si la ejecución inmediata deja de estar vigente (o si se quiere, si las sanciones administrativas dejan de ser ejecutivas) <sup>84</sup>, las medidas cautelares que procederá adoptar, en su caso, serán de senti-

<sup>82</sup> Esto es según PARADA el principio de *nulla poena sine iudicio*. Según afirma: «...no se comprende que se den más garantías de defensa a los que atentan contra la vida, la libertad o la integridad de las personas que a quienes lo hacen contra bienes jurídicos de menor rango, como son los que tutela la potestad sancionadora de la Administración (intereses urbanísticos, fiscales, organizativos, etc.) jugando allí la presunción de inocencia hasta que se agota el último recurso judicial, mientras que en el segundo se lleve a cabo la ejecución de las sanciones cuando restan una o dos instancias judiciales por pronunciarse. Si la razón de esta disparidad está en que la actividad administrativa no puede subordinarse al paso lento de los Tribunales de justicia, será esto último lo que hay que corregir, pero sin transgredir el fundamental principio *nulla poene sine iudicio*, que exige el agotamiento de todas las instancias judiciales, la total firmeza del acto sancionador, antes de proceder a su ejecución»: R. PARADA VÁZQUEZ, *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 414.

<sup>83</sup> Autos de 15 de abril de 1988 (RA 2.673) y 10 de mayo de 1988 (RA 3.734). En contra, los Autos de 3 de marzo de 1989 (RA 3.644), 21 de abril de 1989 (RA 2.875) y el ATS de 28 de diciembre de 1990 (RA 10.060), en el que se afirma en relación con una sanción pecuniaria que «No cabe, por otra parte, una asimilación entre sanciones pecuniarias y deudas tributarias, como la que sirve de fundamento al auto apelado, dada la diversa finalidad que ambas persiguen y la diferente estructura del Ordenamiento que las rige; y así, mientras los créditos tributarios se insertan en una relación que tiene por base las prestaciones patrimoniales a la Administración, en su función de provisión de medios, y su regulación responde al esquema de la relación crédito-deuda, con admisión generalizada de fórmulas flexibilizadoras e incluso eliminadoras del pago, tales como el aplazamiento y fraccionamiento del pago –art. 61.3.º de la Ley General Tributaria y arts. 52 y ss. del Reglamento General de Recaudación–, otorgamiento de moratorias y condonación de sanciones (art. 125 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas), tal no sucede en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración, que persigue, con el reproche del ilícito administrativo en forma de multa, la finalidad de salvaguardar la efectividad del Ordenamiento jurídico».

<sup>84</sup> Como según señala PARADA, ocurre en Alemania y en Portugal, donde se suspende el acto hasta la sentencia judicial firme: PARADA, *Régimen jurídico...*, cit., pág. 411.

do inverso, y tendentes a tutelar el cumplimiento de la sanción una vez sea firme. Porque el derecho a la presunción de inocencia no impide la adopción de medidas cautelares en el ámbito sancionador administrativo; como tampoco las prohíbe en el proceso penal, en donde pueden llegar a la privación de libertad preventiva.

*Aunque repárese que una cosa es que la sanción administrativa se ejecute inmediatamente y que el sujeto sobre quien recae tenga que instar una medida cautelar para impedirlo y otra bien distinta es que, partiendo de su no ejecución, se adopte la medida cautelar idónea para garantizar la efectividad del pronunciamiento.*

Además, su exigencia tendrá que plegarse a los límites que se señalan por la STC 108/84, de 26 de noviembre, según la cual la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares, siempre que se basen en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues se considera que una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso.

El Tribunal Supremo, atendiendo a las consideraciones que han sido expuestas, inicialmente se mostró partidario de condicionar la ejecución de los actos administrativos sancionadores a la existencia de una sentencia firme <sup>85</sup>. Así, en las Sentencias de 17 y 21 de julio de 1982 (RR.AA. 4.428 y 4.442), se afirma:

...no basta para cumplir con el mandato constitucional recogido en el artículo 24 de la Constitución con la posibilidad de someter a un Tribunal la suspensión del acto sancionatorio; mientras que no recaiga una sentencia definitiva la suspensión debe mantenerse <sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Cierto es que se trataba de sanciones disciplinarias, esto es, regidas por las denominadas relaciones de sujeción especial que sirven, como es sabido, para justificar la aplicación de un régimen distinto y más flexible en estos supuestos y contra el que ha reaccionado la doctrina (Cfr. GARCÍA MACHO, R., *Las relaciones de especial sujeción en la Constitución*, Tecnos, Madrid, 1992 y LASAGABASTER HERRARTE, I., *Las relaciones de sujeción especial*, Civitas, Madrid, 1994). Aunque desde otra perspectiva, puede afirmarse que si las sanciones administrativas derivadas de una relación de sujeción especial no pueden ejecutarse inmediatamente, menos aún las derivadas de una relación general.

<sup>86</sup> En la STS de 10 de diciembre de 1986 (RA 7.138) afirma que (FJ 4.º):

«Es cierto que la Administración no puede ser privada de su potestad sancionadora, y en este recurso no se le priva de ejercitarlas. Pero es igualmente cierto que esa potestad no puede imponerse antes de que intervenga el órgano judicial encargado de fiscalizarlas, precisamente porque nos hallamos ante un aspecto del derecho administrativo en el que éste toma muchos principios del derecho penal –del que el derecho sancionador es una manifestación– entre los que aparece como fundamental el de presunción de inocencia –art. 24 de la Constitución– que quedaría inobservado si se ejecutara la sanción antes del correspondiente proceso judicial. También desaparecerá el derecho fundamental de la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales si se ejecutara la sanción antes de que un Tribunal de Derecho la confirmara. Es cierto que en caso contrario existe la posibilidad de una reparación mediante la entrega de una indemnización al sancionado, pero en algunos casos tal vez esa reparación llegará tardíamente, cuando precisamente la sanción que se ejecuta consiste en privar al sancionado de los medios económicos para subsistir, como ocurre cuando se priva a un funcionario del sueldo que percibe. Por ello, evitando ese daño, en algún caso irreparable, se evita una posterior indemnización, que, en todo caso, deberá ser soportada no por quien quiso imponer la

Jurisprudencia respetuosa con los derechos constitucionales, que tan sólo resultaba empañada por el hecho de que tenía una mayor incidencia el contenido de la sanción que su naturaleza punitiva –así por ejemplo, las sanciones disciplinarias, en principio, dentro de una relación de especial sujeción recibían más atención que una multa en la que se atendía a su carácter pecuniario y no a su condición sancionadora<sup>87</sup>–, lo que contribuía a unas desiguales exigencias entre actos de idéntica naturaleza punitiva.

Sin embargo, esta doctrina se fue recortando a golpe de pronunciamiento del Tribunal Constitucional, cuya tendencia restrictiva se manifestó ya en el tempranísimo Auto 21/1981, de 11 de febrero, en el que limitó el efecto suspensivo del recurso a los supuestos en que el acto sancionador afectaba a los derechos fundamentales, pero se entendió que no procedía en aquellos otros en que esa sanción recaía en el ámbito de una relación especial de subordinación (como la funcional). Claro que se puede objetar que hay un derecho fundamental afectado, en todo caso y sin perjuicio de que puedan estar otros, como es el derecho a la presunción de inocencia.

Aunque será, como ya se ha dicho, la importantísima Sentencia 66/1984, de 6 de junio, la que asestará el golpe de gracia a la ausencia de la ejecución inmediata de las sanciones, al menos mientras se sustancia el recurso contencioso-administrativo, puesto que entiende que la ejecución inmediata es indiferente a la presunción de inocencia. Y, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva se entiende que «se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión».

La influencia de esta sentencia se ha sentido en el ámbito legislativo, y se ha plasmado en el artículo 138.3 de la LRJPAC, que establece que tratándose de actos sancionadores «La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa». En similar sentido, se ha señalado por el artículo 35 de la LDGC que: «La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

Creemos que la situación alcanzada es insuficiente, puesto que sólo da parcialmente respuesta a las exigencias derivadas de uno de los derechos y presenta nula incidencia en relación con el otro. Respuesta parcial en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que sólo se per-

---

ejecución del acto, sino por todos quienes han de subvenir al pago de las cargas públicas. En todo caso, se impone una última reflexión: si para que una Sentencia judicial pueda ser ejecutada, es preciso que sea firme –art. 118 de la Constitución– se daría la circunstancia de que se podría ejecutar un acto de la Administración que aún no era firme, por no haber ganado firmeza en vía administrativa ni en la jurisdiccional, y por lo tanto se daría el contrasentido de que la sentencia que anulaba el acto no podría ejecutarse si se hubiera interpuesto contra ella un recurso jurisdiccional, y en cambio el acto que la Sentencia anuló se ejecutó, pese a no ser firme, con lo que se dotaría de más fuerza al acto fiscalizado por el Tribunal que a la Sentencia de ese mismo Tribunal, interpretación que por conducir al absurdo, debe de ser rechazada».

Doctrina reiterada entre otros muchos en el ATS de 20 de junio de 1985 (RA 3.852) y en la STS de junio de 1986 (RA 3.583).

<sup>87</sup> *Cfr.* el estudio realizado por la profesora CHINCHILLA respecto a 1988 y 1989, en *La tutela...*, cit., págs. 153 y ss.

mite que la ejecución inmediata pueda ser controlada por un órgano jurisdiccional en el supuesto de que se trate de un acto sancionador. Y nula en relación con el derecho a la presunción de inocencia, que no ha tenido ningún reflejo <sup>88</sup>.

En todo caso, el respeto del derecho a la tutela judicial efectiva exigirá que la suspensión se prolongue hasta la resolución del incidente cautelar en la vía judicial, si el recurrente solicita la suspensión; exigencia que se concreta en el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, aunque de modo parcial, puesto que se condiciona este alcance al ofrecimiento de caución para garantizar la deuda, cuando la exigencia o no de caución, y su forma y cuantía, se determinará por el órgano jurisdiccional en el propio incidente cautelar y cuando, además, dicha caución no resulta exigible en la vía previa.

## 2. Las medidas cautelares en los supuestos de vía de hecho e inactividad de la Administración.

La tradicional vía de reacción contra las vías de hecho eran los interdictos civiles, como vía sumaria de protección posesoria. El carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa se entendía que la invalidaba como vía adecuada en estos supuestos, puesto que tratándose de actuaciones efectuadas fuera del cauce administrativo, no existía acto que recurrir. Así lo entendieron, entre otras, la STS de 20 de mayo de 1979 –RA 2.235– y la STS de 25 de septiembre de 1986 –RA 5.981–, en la que se afirma que «si la actuación del Ayuntamiento se produjo por la pura vía de hecho y al margen por entero del Derecho en general y del Derecho Administrativo en particular, no puede acudir a esta Jurisdicción Especial para solicitar el restablecimiento de su derecho, sino a la Jurisdicción civil ordinaria por ser ella la competente».

En contra de esta concepción, se manifestó la STC 160/1991, de 18 de julio, en la que, también respecto al ámbito de la vía de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, se entendió (FJ 4.º) que: «en la expresión "actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo"... han de entenderse comprendidos los actos administrativos expresos, tácitos, presuntos, y las actuaciones de las Administración que constituyen simples vías de hecho». Opción que concreta la vigente LJCA, en diversos preceptos de su articulado <sup>89</sup>.

La vía de hecho puede proyectarse en la materia tributaria (piénsese en un embargo efectuado prescindiendo de un acto de liquidación); y se trae a colación porque uno de los pilares en los que se apoya su régimen legal es, precisamente, el régimen de medidas cautelares.

En efecto, la vía contencioso-administrativa resultará más adecuada que la civil para enjuiciar estos supuestos de actuaciones de la Administración al margen del Derecho Administrativo. En primer lugar, por la especialización de los jueces y magistrados contencioso-administrativos. Además,

<sup>88</sup> Cfr. R. PARADA VÁZQUEZ, *Régimen jurídico...*, cit., pág. 412.

<sup>89</sup> La vía de hecho no se regula en un capítulo específico de la LJCA, sino en sus artículos 13 b), 25.2, 30, 32.2, 45.1 y 2, 46.3, 48.1, 51.3, 115.1 y 136.1.

por resultar un instrumento adecuado cualquier intromisión derivada de la vía de hecho, y no únicamente aquella que afecte a la posesión –piénsese en un requerimiento de información que se efectúa por la vía de hecho– a la que los interdictos sólo podían aplicarse mediante la construcción de la cuasi-posesión. Por último, porque ofrecerá una solución definitiva, en la que no sólo se mantendrá el orden o situación existente hasta que se aclare el derecho controvertido, es decir, hasta que se aclare en otro procedimiento si se ha producido vía de hecho o existe un verdadero acto administrativo ajustado a la legalidad.

Pero, para que ello sea posible es necesario que, cautelarmente, se produzca ese mantenimiento del orden existente, o dicho de otro modo, el éxito de la protección contencioso-administrativa contra la vía de hecho depende de la funcionalidad y el uso que se haga de la tutela cautelar. Medidas que serán distintas según que la perturbación se esté produciendo o se haya ya producido puesto que, en el primer caso, la medida cautelar a adoptar será la suspensión o cese de las actividades administrativas, con lo que se alcanzarán los mismos efectos que con el interdicto de retener la posesión. En el segundo, sin embargo, será necesaria una medida cautelar adecuada para alcanzar el restablecimiento de la situación preexistente (la devolución de la cantidad embargada), con la que se alcanzarán los mismos efectos que con el interdicto de recobrar la posesión.

De este modo se alcanzarán los objetivos de la Exposición de Motivos, según la cual: «La acción tiene una naturaleza declarativa y de condena y a la vez, en cierto modo, interdictal, a cuyo efecto no puede dejar de relacionarse con la regulación de las medidas cautelares»<sup>90</sup>.

Para favorecer esta funcionalidad se han previsto peculiaridades respecto a las medidas cautelares, recogidas en el artículo 136.1, en el que se afirma que en los supuestos de vía de hecho (también en los supuestos de inactividad) la medida cautelar se adoptará salvo que se aprecie con evidencia que no se dan estas situaciones, o la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, que el Juez ponderará de forma circunstanciada. Es decir, se invierte la regla general y la medida cautelar se adoptará salvo que concurra un *fumus mali iuris*, o lo que es igual, salvo que se aprecie con evidencia, en sede cautelar, que no existe tal vía de hecho, o que la Administración acredite que la medida ocasiona una perturbación grave de los intereses generales o de tercero. Perturbación que, dicho sea de paso, difícilmente podrá derivarse de la paralización de una mera vía de hecho, por lo que estará íntimamente relacionada, de nuevo, con el presupuesto del *fumus boni iuris*.

Nos tememos que esta loable previsión tendrá una desigual aplicación práctica, con un mayor uso cuando se trate de suspender la actuación de la Administración en aquellos supuestos en los que se solicite en restablecimiento de las situaciones preexistentes.

<sup>90</sup> En este sentido SALA SÁNCHEZ, P., XIOL RÍOS, J. A. y FERNÁNDEZ MOLTALVO, R., *Práctica Procesal Contencioso-Administrativa*, Tomo, IX, Ed. Bosch, Barcelona, 1999, entienden que en estos supuestos «debe entenderse, ya por razones sistemáticas, ya por razones de lógica histórica, que podrá solicitarse como medida cautelar frente a la vía de hecho de la Administración la que el juez civil pudiera haber adoptado en la sentencia estimando la demanda interdictal. Resultaría absurdo que la introducción de la posibilidad de reaccionar frente a la vía de hecho ante la jurisdicción contencioso-administrativa privase al particular de la posibilidad de obtener las medidas en su favor que hasta ahora podía solicitar por medio de la demanda interdictal, cuya naturaleza es precisamente la de un proceso cautelar» (pág. 572).

Además, como segunda e importante peculiaridad, y según el artículo 136.2 LJCA, las medidas podrán solicitarse antes de la interposición del recurso, lo que unido a la supresión del recurso previo obligatorio (que se sustituye por un requerimiento potestativo –art. 46.3 LJCA–), configuran una vía de protección en la que se puede alcanzar, con urgencia, una protección de los derechos afectados.

Es de esperar que esta urgencia se sienta también en su utilización y que los pronunciamientos cautelares solicitados en recursos contra supuestos de vía de hecho ofrezcan una solución que, sin duda, mejora la que se alcanza con el uso de los interdictos.

En el extremo opuesto se encuentran los supuestos de inactividad administrativa, de los cuales también es posible encontrar ejemplos en materia tributaria, como ocurre, por citar sólo uno, en la tramitación de las solicitudes de devolución.

También respecto a la inactividad de la Administración se contienen en la vigente LJCA novedades legislativas dentro del objetivo, al que se refiere la Exposición de Motivos, de «someter a control de la Jurisdicción la actividad de la Administración Pública de cualquier clase que esté sujeta al Derecho administrativo, articulando para ello las acciones procesales oportunas»<sup>91</sup>. De nuevo, las medidas cautelares resultan esenciales, puesto que permiten poner fin, de inmediato, a la situación de inactividad que se pretende combatir; y la solución es idéntica a la prevista para la vía de hecho puesto que se regulan en el mismo artículo 136 que, recuérdese, establece que procederá la aplicación de la medida salvo que se aprecie que no se da un supuesto de inactividad o que la medida ocasiona una perturbación grave de los intereses generales o de terceros. Del mismo modo, y por aplicación de su número 2, se permite solicitar las medidas antes de la interposición del recurso.

Sin embargo, el resultado que se alcanzará en ambos recursos será distinto y, además, presentará, respecto al recurso contra la inactividad, una dificultad añadida, consistente en la determinación de la medida a adoptar puesto que frente a la suspensión o paralización de las actividades, o, en todo caso, frente al restablecimiento de la situación preexistente, procedente en los recursos contra la vía de hecho, los recursos contra la inactividad reclamarán medidas de impulso.

En efecto, la indefensión causada por la inacción o inactividad de la Administración no podrá erradicarse con urgencia con la tradicional concepción según la cual la tutela cautelar debe limitarse a cristalizar situaciones, demorando la resolución del problema de fondo al momento del pronunciamiento definitivo. Consideraciones que abocan a una sustancialización de la tutela cautelar, que debe adquirir en estos casos carácter propulsivo, y su contenido se aproximará, e incluso absorberá parcialmente, al de la sentencia sobre el fondo, cuyo papel será, una vez satisfechos los intereses que se pretendían en fase cautelar, el de confirmar o no el pronunciamiento cautelar<sup>92</sup>.

<sup>91</sup> En concreto, el recurso contra la inactividad de la Administración se regula en los artículos 13 b), 25.2, 29.1, 32.1, 44.2, 45, 48, 115.1 y 136.

<sup>92</sup> SAPORITO, G. («Esame di maturità per la sospensiva di atti negativi», *Foro it.*, 1983, II) afirma que: «Este tipo de pronunciamientos cautelares pueden llamarse "propulsivos" en el sentido de que se dirigen la actividad de la Administración con un impulso a seguir en el "iter" en curso. Una especie, pues, de excitación de la movilidad procedimental, un *by pass* operativo que sirve para superar situaciones sedentarias, de espera, de inercia» (pág. 43).



Por otra parte, según afirma la propia Exposición de Motivos de la LJCA, el recurso contra la inactividad de la Administración se dirige a obtener, mediante la correspondiente sentencia de condena, una prestación material debida o la adopción de un acto expreso en procedimientos iniciados de oficio, allí donde no juega el mecanismo del silencio administrativo. Y la medida cautelar, que deberá ser homogénea con el contenido de la ejecución y adecuada a los efectos de asegurar la efectividad del procedimiento, no será la suspensión (no hay nada que suspender) sino una regulación provisional de la prestación injustificadamente, demorada en el tiempo. Sólo así se evitará que el tiempo necesario para obtener la razón perjudique a quien la tiene.

Estas medidas positivas de anticipación han sido adoptadas por la jurisprudencia europea, por citar un supuesto, en el Auto del Presidente del Tribunal, de 29 de enero de 1997, *Antonissen* (asunto C-393/96 P (R), Rec. P. I-441), en el que se entiende que puede admitirse como medida cautelar un pago en concepto de entrega a cuenta, incluso por el importe de la pretensión formulada en el proceso principal, con el fin de garantizar la eficacia de la sentencia que se dicte sobre el fondo del asunto.

### 3. Medidas cautelares y derechos fundamentales.

La protección que la Constitución de 1978 confiere a los derechos fundamentales y libertades públicas supuso la creación de una vía cualificada de defensa ante los tribunales ordinarios basada en los principios de preferencia y sumariidad<sup>93</sup>. Vía que se reguló, hasta la vigente LJCA, por la Ley 62/1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales.

Como es sabido, una de las más destacadas peculiaridades del procedimiento de protección jurisdiccional de protección de los derechos fundamentales, previsto por la Ley 62/1978, además de su carácter preferente y sumario y de la eliminación del recurso previo<sup>94</sup>, radicaba en la regulación de la suspensión, que se caracteriza por invertir la regla que se aplica con carácter general. Hasta el punto de que la suspensión de la ejecución del acto en la vía de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales constituyó el primer aldabonazo en la ruptura del dogma de la ejecutividad inmediata.

Sin embargo, esta peculiaridad, que tantos elogios suscitó<sup>95</sup>, acabó siendo matizada jurisprudencialmente, con carácter general, y de modo especialmente significativo en materia tributaria, de nuevo por la especial cualificación del interés recaudatorio. En este sentido, puede consultarse el

<sup>93</sup> Según el artículo 53.2 CE: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección II del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios en un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariidad y, en su caso, a través del amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30».

<sup>94</sup> Según su artículo 7.1.

<sup>95</sup> Afirma RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., que: «En esta Ley se plasman toda una serie de aspiraciones que la doctrina había venido demandando últimamente en orden a alcanzar los auténticos postulados de la Justicia Administrativa. Por eso se puede decir que en el ámbito de los derechos fundamentales se ha producido un cambio trascendental en la formulación de algunos dogmas del Derecho Administrativo, tales como el principio de ejecutividad de los actos administrativos, el principio de la no suspensión del acto en vía de recurso, la obligatoriedad de interponer los recursos administrativos como paso para acudir a la jurisdicción contenciosa, etc.».



Auto de 8 de junio de 1987 (RA 4.010) <sup>96</sup>, dictado cuando en esta vía especial se aplicaba con bastante generosidad la suspensión y en el que, en atención a la materia tributaria sobre la que versaba el acto, se niega la suspensión porque los intereses públicos pueden sufrir y se llega a dudar de la conexión de los tributos con los derechos fundamentales.

Con posterioridad y paradójicamente, a medida en que en la vía contenciosa ordinaria se iba consolidando la suspensión automática, condicionada a la prestación de caución, en los supuestos de utilización de esta vía de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, se robustecerá la tendencia restrictiva, seguramente como prevención contra el abuso de la misma <sup>97</sup>.

Esta erosión ha acabado siendo definitiva puesto que en la tramitación parlamentaria de la LJCA fueron desapareciendo las referencias a las peculiaridades de la suspensión en esta vía. Desapareció la referencia a la posibilidad de su adopción una vez recibido el expediente y acordada la prosecución de las actuaciones, aunque con ello no se está negando la posibilidad de su adopción. Y lo que es más importante, desapareció la referencia que se contenía en el artículo 124. 3 de la redacción inicial del proyecto, en el que reiteraba la regla de la suspensión automática, salvo excepciones y se cualificaban los perjuicios graves de los intereses públicos que permiten la ejecución de los actos, puesto que se exigía que la posibilidad de su concurrencia estuviese fundada y, además, que estos intereses públicos fuesen preponderantes <sup>98</sup>.

<sup>96</sup> En cuyo significativo aunque largo FJ 2.º, se afirma que:

«2.º Lo que en el auto apelado se argumenta es que en el caso concurre imposibilidad de reparación de perjuicios que para quien recurre se deriva de la efectividad de las liquidaciones tributarias en su contra giradas; para la Sala de Instancia es evidente que el montante económico de la cantidad reclamada es susceptible de originar a la empresa graves consecuencias, el cierre de la misma y la correlativa pérdida de puestos de trabajo, en tanto que los intereses generales, con la suspensión de las ejecuciones decretadas, sufren en menor escala e intensidad que la economía de una empresa; esta argumentación, pudiendo ser cierta, no es válida ni aceptable, pues no deben tomarse en consideración sólo los perjuicios que se pueden derivar de la ejecución de resoluciones que se dicen –sin serio fundamento–, vulneran el derecho de tutela efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución, sino que esos perjuicios posibles deben ponerse también en relación con los perjuicios seguros que la paralización de la ejecución producen de manera cierta en la marcha de la Administración; el criterio de la Sala de Instancia es inaceptable porque de extenderse en la práctica judicial la admisión a trámite de un proceso especial en casos como el presente, con abandono de la técnica ordinaria de impugnaciones de liquidaciones tributarias y su correspondiente régimen de suspensiones, y con una lectura literal del artículo 7 de la Ley 62/78, que es lo que ocurre aquí, se llegaría a una paralización indiscriminada de la recaudación de tributos, a través de un procedimiento inadecuado sobre cuya admisión debió poner la Sala más reparos que los que ha puesto, sin que esto sea prejuzgar la cuestión planteada, que ya habrá ocasión de discernir si las liquidaciones tributarias que son firmes porque van a ser ejecutadas vulneran o no el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva; pero de momento, en este trámite del proceso, es obligado hacernos eco del grave perjuicio que para el interés público se produce con la suspensión de la ejecutividad de actos recaudatorios firmes y en favor de la Hacienda; por lo demás no se sabe con qué fundamento, a no ser que sea la mera invocación de la empresa recurrente, la Sala estima que el pago de las liquidaciones implica el cierre de la misma y que ello es de difícil reparación, dando a entender su difícil situación económica, pero sin dato objetivo de consistencia y sin saberse si en vía ordinaria se han agotado todas las posibilidades de impugnación de las liquidaciones tributarias o si, por el contrario, se ha dejado que ganen firmeza sin ejercitar los recursos procedentes».

<sup>97</sup> Así, entre otros, en los Autos de 27 de marzo o 13 de diciembre de 1991, o en el más reciente Auto de 26 de abril de 1993 (RA 2.744).

<sup>98</sup> Según afirmaba el citado artículo 124.3 del Proyecto en su inicial redacción: «Cuando las medidas cautelares se hubieren solicitado en el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona, el Juez o Tribunal las acordará, en todo caso, salvo que se justifique la existencia o posibilidad fundada de perjuicio grave para un interés público preponderante. En este procedimiento especial las medidas podrán acordarse con o sin afianzamiento».

Sí cabrá la adopción de la medida *inaudita parte*, prevista con carácter general en el artículo 135 LJCA para supuestos de especial urgencia, que estará justificada en estos casos atendiendo a la naturaleza de los derechos afectados <sup>99</sup>.

## VI. PECULIARIDADES EN CUANTO A SUS EFECTOS

Los efectos de la medida cautelar dependerán de cuál sea la medida adoptada y tendrán como común finalidad el aseguramiento de los efectos del pronunciamiento definitivo. Aunque las peculiaridades en materia tributaria se producen, esencialmente, en los efectos colaterales, que se derivan de la propia solicitud o de la adopción de la medida.

### 1. Efectos de la solicitud.

La LJCA no anuda efectos suspensivos a la solicitud de las medidas cautelares. Sin embargo, el derecho a la tutela judicial efectiva exige que los jueces y tribunales puedan conocer y pronunciarse antes de la ejecución del acto (STC 66/1984, de 6 de junio, y STC 78/1996, de 20 de mayo). De nada serviría mantener intacta esta posibilidad mediante una cuidada regulación de la suspensión en la vía previa, si se permitiese la ejecución en el transcurso del tiempo que media desde la interposición de la demanda hasta la resolución del incidente cautelar <sup>100</sup>.

Según creemos que la propia lógica de la institución, amén de la citada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, exige que solicitada la medida cautelar y, en especial, la suspensión, no se ejecute el acto, o lo que es igual, no se impida que la medida pueda ser concedida. Aunque ante la ausencia de efectos suspensivos la solución ofrecida por la jurisprudencia ha sido la de adoptar de modo provisionalísimo, una medida, normalmente, la suspensión, que extiende sus efectos hasta la resolución del incidente cautelar.

Así, en el Auto de 2 de noviembre de 1993 <sup>101</sup>, en el que se desestimaba un recurso de súplica interpuesto por el Ministerio de Obras Públicas contra una providencia del mismo Tribunal Supremo mediante la cual, a instancia del actor, se ordenaba a la Administración abstenerse de cualquier acti-

<sup>99</sup> Así lo entiende LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T., «Las medidas cautelares...», cit. pág. 746.

<sup>100</sup> Ésta es una de las cuestiones con especial incidencia en la materia que nos ocupa porque, además del riesgo de que se ejecute completamente el acto, que corren todos los actos administrativos, se corre el riesgo del más que probable deven-go del recargo de apremio.

<sup>101</sup> Este auto ha sido comentado por CALONGE VELÁZQUEZ, «Primera decisión jurisprudencial sobre medidas "provisionalísimas", un paso más en la crisis de la ejecutividad de los actos administrativos», *Poder Judicial*, núm. 33, 1994, págs. 465 y ss., y 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, págs. 465 y ss. Tomamos la cita del pronunciamiento de estos trabajos.

vidad que implicara ejecutar el acto impugnado. En concreto, llevar a cabo el acuerdo de ocupación urgente de la finca objeto de expropiación, hasta el momento en que el Tribunal se pronunciase en relación con la solicitud de suspensión formulada por el recurrente. Estas medidas provisionales son «cautela de la cautela»<sup>102</sup>. O mejor, la cautela del objeto litigioso hasta que recaiga el pronunciamiento cautelar, que a su vez tiene por objeto garantizar el objeto litigioso hasta el pronunciamiento definitivo. Si las medidas cautelares tienen por objeto garantizar la efectividad del pronunciamiento definitivo, las medidas provisionales tienen por objeto garantizar la efectividad de la medida cautelar.

Y entendió el Alto Tribunal que en este supuesto cabía, merced al artículo 24 de la CE, cualquier medida cautelar con la que se garantice el derecho a la tutela judicial efectiva. Además, se señala que cabía la aplicación del artículo 1.428 de la entonces vigente LEC, que establecía la posibilidad de adopción de las medidas más idóneas para asegurar la efectividad del pronunciamiento, merced a la disposición adicional 6.ª de la LJCA de 1956. Sin embargo, la decisión no fue del todo pacífica puesto que contó con un voto particular suscrito por tres de los magistrados, que consideraron que el artículo 1.428 no era aplicable al proceso contencioso-administrativo.

También en los más recientes Autos de 30 de junio de 1997 (RR.AA. 4.710 y 4.750), el Tribunal Supremo declara la inadmisibilidad de sendos recursos de casación contra Autos de fecha 22 de agosto y 22 de noviembre del Tribunal Superior de Justicia de Madrid<sup>103</sup>, en los que se habían adoptado estas medidas.

Por su parte, la vigente LJCA y en la línea apuntada por el Tribunal Supremo, también entienden que la solución a este problema viene de la mano de la adopción de medidas provisionales, que deben ser objeto de un pronunciamiento urgente pero separado. Afirma el artículo 135 de la LJCA que: «El Juez o Tribunal, atendidas las circunstancias de especial urgencia que concurren en el caso, adoptará la medida sin oír a la parte contraria. Contra este auto no se dará recurso alguno. En la misma resolución, el Juez o Tribunal convocará a las partes a una comparecencia, que habrá de celebrarse dentro de los tres días siguientes, sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada. Celebrada la comparecencia, el Juez o Tribunal dictará auto, el cual será recurrible conforme a las reglas generales»<sup>104</sup>.

Se mejora así la redacción precedente y se ofrece una pauta general de actuación respecto a cualquier tipo de medida cautelar. Aunque la solución ofrecida resulta excesivamente limitada e insuficiente en materia tributaria en la que, además del general riesgo de ejecución contra el patrimonio del deudor, debe considerarse el devengo del recargo de apremio. Por ello y, a nuestro juicio, debe-

<sup>102</sup> OSORIO ACOSTA, E., *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*, op. cit., pág. 117.

<sup>103</sup> Advértase que el Tribunal Supremo tardó casi tres años en inadmitir los recursos de casación *contra una medida provisionalísima*, que iba a desplegar sus efectos hasta que se concediese la suspensión.

<sup>104</sup> Puede verse un análisis de la jurisprudencia en materia de medidas provisionales en CALVO MIRANDA, J. L., «Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionales. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería», *RAP*, núm. 148, 1999, págs. 227 y ss.

ría venir acompañada de la previsión de una suspensión provisional y automática para los casos en los que se solicite la suspensión de la ejecución. Más aún, creemos que esta suspensión provisional y automática es una exigencia de la naturaleza de la institución, aunque no se prevea expresamente, puesto que lo contrario puede suponer, en no pocas ocasiones, burlar la posibilidad de adoptar la medida cautelar <sup>105</sup>.

Más aún, la aplicación de la posibilidad de adoptar medidas provisionalísimas además de compleja (el órgano jurisdiccional debe conocer dos veces) puede resultar insuficiente puesto que los problemas determinantes de que la suspensión no se conceda en los fugaces plazos fijados por la LJCA se proyectarán en la medida provisionalísima. En definitiva, servirá para disponer de dos pronunciamientos, que llegarán separados por un escaso lapso temporal, insuficientes ambos para evitar que comience la ejecución del acto. Además, estas medidas provisionalísimas podrían resultar innecesarias si la medida cautelar se adoptase con la urgencia que se requiere. Y una vez reivindicada esta urgencia, conviene reparar también que en caso de que la suspensión se adoptase en el plazo de 15 días establecidos por Ley, la suspensión provisional hasta el momento en que se produzca la resolución del incidente no causaría graves daños a los intereses generales <sup>106</sup>.

## 2. La previsión de indemnización y la cancelación de la garantía.

Según establece el artículo 133.3 de la LJCA:

Levantada la medida por sentencia o por cualquier otra causa, la Administración, o la persona que pretendiere tener derecho a indemnización de los daños sufridos, podrá solicitar ésta ante el propio órgano jurisdiccional por el trámite de los incidentes, den-

<sup>105</sup> Vigente el régimen discrecional de 1959, la mera solicitud de suspensión acarrea una suspensión preventiva. Puede verse en este sentido SOLER ROCH, M. T., «Requisitos para obtener la suspensión con carácter preventivo, de la suspensión del acto impugnado», *CT*, núm. 22, 1977, págs. 319 y ss., y «Duración de la suspensión acordada con carácter preventivo», *CT*, núm. 23, 1977, págs. 275 y ss.

También resulta significativa, en este sentido, que según el artículo 51.6. pr. párrafo del RGR, en materia de aplazamientos, cuando la solicitud se presenta en período voluntario, si al término de dicho período estuviere pendiente de resolución no se expedirá certificación de descubierto. Más aún, antes de la reforma operada en esta materia por Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, según se establecía en el artículo 52.8 del RGR, si una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento y transcurridos los treinta días concedidos por el artículo 52.7 del mismo Reglamento no se formalizaba la garantía, el solicitante podía ingresar la deuda, en caso de que se hubiese solicitado en período voluntario, en el plazo que restase, o hasta los días 5 ó 20 del mes siguiente, según se notificase en la primera o segunda quincena. Si se hubiese solicitado en período ejecutivo, se continuaba el procedimiento de apremio.

O más explícitamente, el artículo 11.9 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición, también con carácter previo a la reforma operada por Real Decreto 448/1995 de 24 de marzo, afirmaba que: «Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado».

<sup>106</sup> Incluso el régimen de eficacia retroactiva de la suspensión condicionada a la admisión a trámite, previsto para la vía económico-administrativa, resulta más satisfactorio, puesto que consigue que la ejecución no llegue a iniciarse, siempre que se supere este trámite, como tendremos ocasión de analizar.

tro del año siguiente a la fecha del alzamiento. Si no se formulase la solicitud dentro de dicho plazo, se renunciase a la misma o no se acreditase el derecho, se cancelará la garantía constituida <sup>107</sup>.

La caución se exige para responder a posibles daños originados por la suspensión y la exigencia de responsabilidades se realizará atendiendo al procedimiento relatado en este precepto. Llama la atención que el plazo que se concede a quienes deseen reclamar la indemnización, normalmente la Administración, sea de un año, en el contexto de los plazos que rigen en el procedimiento y en el proceso administrativo, que son mucho más fugaces y que se traducirá en un mayor importe de los costes de mantenimiento de las garantías. Resulta obvio, por otra parte, que el mantenimiento de la garantía y la posible responsabilidad del solicitante de la suspensión únicamente proceda cuando las pretensiones del demandante se han visto frustradas. Las dudas se suscitarán en los supuestos en que la demanda ha sido parcialmente concedida, en los que se debería permitir una liberación siquiera sea parcial, de la garantía. El procedimiento es el de los incidentes, que no se encuentra previsto expresamente en la LJCA, por lo que hay que acudir a la LEC.

En todo caso, se trata de un precepto que no será de aplicación habitual en materia tributaria puesto que en relación con los daños de carácter económico y, por tanto, con los tributarios, los perjuicios del paso del tiempo estarán subsumidos en los intereses de demora, por lo que la caución se limitará normalmente a garantizar el supuesto de impago. Dicho de otro modo, en lugar de garantizarse los eventuales daños derivados de la suspensión, con la caución *se garantiza la propia deuda tributaria*, con la importante diferencia de que resultará innecesaria la solicitud del incidente para la determinación de los daños o perjuicios sufridos y, merced a lo establecido por el artículo 130 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria procederá directamente a la ejecución de la garantía por el procedimiento de apremio. Pero que sí puede aplicarse cuando se adoptan medidas distintas de la suspensión.

### 3. La indemnización de los gastos del proceso.

En similar modo, aunque en sentido contrario, está consolidada la corriente doctrinal y jurisprudencial que entiende que al solicitante que accede a la suspensión mediante la prestación de una garantía le son indemnizables los costes del mantenimiento de esas garantías si es estimado el recurso <sup>108</sup>.

<sup>107</sup> El artículo 133.3 del Proyecto se pronuncia en idéntico sentido.

<sup>108</sup> Inicialmente por una Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 17 de octubre de 1987, y en la actualidad con carácter generalizado desde que así se entendió por el Tribunal Supremo a partir de sus Sentencias de 3 de febrero de 1989, 3 de abril y 13 de octubre de 1990 y 21 de marzo de 1991. Se pronuncian, en este sentido, STSJ de Aragón de 16 de febrero de 1991, STSJ de Madrid de 14 de julio de 1992, STSJ de Cataluña de 10 de septiembre de 1992, SAN de 11 de noviembre de 1992, STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 4 de junio de 1993, SAN de 15 de junio de 1993, STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 19 de julio de 1993. Todas ellas citadas en VV.AA., «De nuevo sobre el reintegro de los costes del aval presentado para obtener la suspensión en vía económico-administrativa», *JT*, núm. 31, 1994, págs. 7 y 8.

Jurisprudencia que florece al calor de la sensibilidad suscitada por el automatismo del régimen del RPREA de 1981, y que sería refrendada por el propio Consejo de Estado en su dictamen de 15 de diciembre de 1988 y en otros muchos posteriores <sup>109</sup>, pero que resulta, por otra parte, consecuencia directa de la aplicación del artículo 106.2 de nuestra Constitución y de los artículos 139 a 143 de la LRJPAC, que lo desarrollan y que, como es sabido, consagran la responsabilidad patrimonial de la Administración por su funcionamiento normal o anormal, lo que significa que no es necesario que el daño derive de un comportamiento antijurídico –la exigencia de caución no lo es– <sup>110</sup>.

Es precisamente esta consagración constitucional de la responsabilidad por daños causados en el funcionamiento de la Administración el argumento esgrimido para entender que procede la

<sup>109</sup> «Lesión económica producida por el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos: reclamación de indemnización», *Impuestos*, 1989, tomo II, págs. 899 y ss.

La postura del Consejo de Estado no ha sido siempre favorable a esta indemnización e inicialmente consideraba que no procedía por entenderse que no se producía la necesaria relación de causalidad entre la prestación del aval y la anulación del acto (dictamen 55.072, de 21 de marzo de 1991).

Ya en ese año 1991 se empieza a consolidar la doctrina favorable, y en el dictamen 592/1991, de 14 de noviembre, entiende que «...el que la legislación vigente en materia de reclamaciones económico-administrativas establezca un régimen específico y propio para que el reclamante que haya pagado aun habiendo recurrido, cuando más tarde ve estimada su reclamación, tenga derecho a recibir de la Administración la cantidad pagada con los correspondientes intereses, no excluye de por sí, que en aquellos casos en que se haya optado por el afianzamiento mediante aval, el particular pueda tener derecho al reintegro de sus costos, cuando el acto tributario se reputa ilegal, y el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada reclama una compensación indemnizatoria».

Y a partir de éste, el Consejo de Estado ha ido pronunciándose en el seno de los procedimientos de petición de indemnización, elaborando una doctrina en la que a pesar de entender que debe conocerse supuesto a supuesto (dictamen núm. 1078/1991, de 30 de mayo de 1992, publicado en CONSEJO DE ESTADO, *Recopilación de doctrina legal 1992*, ed. BOE, Madrid, 1993, págs. 701 y ss.) es, con carácter general, en sentido favorable a la indemnización. Frente a planteamientos esgrimidos por la Agencia Tributaria, en el sentido de que no procede la indemnización puesto que la solicitud de la suspensión es una opción libre y voluntaria del recurrente, que rompe el nexo causal entre el acto administrativo y el daño patrimonial derivado de tener que soportar los gastos del aval, el CONSEJO DE ESTADO ha afirmado que sí que existe obligación de indemnizar (en el citado dictamen 1118/94, de 21 de septiembre de 1994, y en el dictamen 2097/94, de 17 de noviembre de 1994, publicado en la citada recopilación de doctrina legal de 1994, págs. 1.057 y ss.).

De esta doctrina podemos destacar el principio de proporcionalidad, según el cual la condena se referirá a la parte proporcional de los gastos, en supuestos de estimaciones parciales, e incluso no procederá cuando la estimación de la pretensión del recurrente es muy limitada o resultará plena cuando la estimación ha sido prácticamente total (dictamen 3869/96, de 6 de febrero de 1997). La improcedencia de la indemnización, cuando a pesar de haber prescrito la deuda, el recurrente había realizado alguna actividad antijurídica o irregular (dictamen 3868/1997, de 24 de julio). La improcedencia de la indemnización cuando una liquidación se anula por razones formales y la que la sustituye la confirma en cuanto al fondo (dictamen 2549/96, de 25 de julio, dictamen núm. 1078/91, de 30 de mayo de 1992 y dictamen 1118/94, de 21 de septiembre de 1994, publicados estos dos últimos en CONSEJO DE ESTADO, *Recopilación de doctrina legal 1994*, ed. BOE, Madrid, 1995, págs. 837 y ss.). O que el cómputo del plazo de prescripción de un año para la iniciación del expediente de indemnización por los daños causados comenzará, cuando se anula la liquidación y se sustituye por una nueva, con la notificación de esta segunda (dictamen 2652/96, de 25 de julio).

Puede verse una síntesis de la evolución de la doctrina del Consejo de Estado respecto a esta cuestión, en CONSEJO DE ESTADO, *Cuadernos de doctrina legal (Extractos)*, núm. 3, 1997, págs. 1 y ss.

<sup>110</sup> Reparando en este extremo encontramos la principal crítica a la Sentencia de 14 de marzo de 1997 (JT 277) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, en cuyo FJ 8.º afirma que la petición de la indemnización de las costas del aval bancario «no puede ser acogida porque no se trata de menoscabos patrimoniales ligados necesariamente al acto impugnado sino determinados por una decisión voluntaria de la actora y una exigencia legal para la obtención de aquella suspensión».

indemnización de los costes del aval <sup>111</sup>, junto en ocasiones a una innecesaria pero ilustrativa referencia a que en caso de que se ingresaran cuotas tributarias, que con posterioridad fuesen anuladas, la Administración debería satisfacer intereses de demora <sup>112</sup>.

Además, se conoce de la petición de indemnización en el mismo pronunciamiento en que se resuelve el fondo del asunto del procedimiento en el que se ha solicitado la medida cautelar, solución digna de elogio y de suma coherencia, además, con la propia teoría de las medidas cautelares. Recuérdese que éstas se adoptan en favor del solicitante y a su costa, en los supuestos de que resulten innecesarias, puesto que a quien la sufre debe asegurársele la indemnidad de su patrimonio mediante la oportuna caución. Pero es que la caución es, a su vez, una medida cautelar que también debe adoptarse, en los supuestos que resulta innecesaria, a costa de aquel a quien beneficia.

Aún se puede apelar a otro principio distinto para solicitar la indemnización de los gastos del aval; en concreto, y de nuevo, al principio general del Derecho, según el *cual la necesidad de un proceso para obtener la razón no puede tornarse en un perjuicio para quien la tiene*, que debe inspirar al ordenamiento procesal, procurando que *los gastos del proceso para obtener la razón no los soporte quien se ve obligado a acudir a dicho proceso* <sup>113</sup>.

<sup>111</sup> Resulta clara en este sentido la SAN de 5 de marzo de 1997 (JT 159).

<sup>112</sup> En este sentido puede consultarse la Sentencia del TSJ de Madrid, de 13 de julio de 1995 (JT 1.000), y la más reciente del TS de 9 de abril de 1997 (RA 3.127).

En ocasiones éste es el único argumento y, así, en la STS de 13 de febrero de 1997 (RA 1.031) se afirma: «6.º Con arreglo al artículo 126.1 de la Ley General Tributaria (LGT), "toda liquidación reglamentaria notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria". Surge, de esta forma, una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Supuesto que tal pago (ingreso) fuere indebido por causa de que la liquidación estuviera mal practicada, la Administración estaría obligada a devolver el ingreso improcedente y, a tenor del artículo 2.2 b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre, a abonar "el interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago": interés legal que no es otra cosa sino una indemnización de daños y perjuicios en el caso de obligaciones líquidas (en dinero), según el artículo 1.108 del Código Civil. El Derecho Tributario vigente consagra, por tanto, la obligación de la Hacienda a indemnizar los daños y perjuicios (pago del interés legal) en todas aquellas liquidaciones ingresadas cuyo importe hubiere de ser devuelto al sujeto pasivo por haber resultado indebido. De esta forma, si, en lugar de prestarse un aval bancario para conseguir la suspensión de la ejecución de la exacción, se hubiera optado por hacer el ingreso de la deuda tributaria controvertida, la Hacienda habría tenido que proceder a su devolución y al pago de una indemnización consistente en el interés legal del dinero desde la fecha de su ingreso a la de la propuesta de pago».

<sup>113</sup> En este mismo sentido se pronuncia GARBERÍ LLOBREGAT, J. (*Costas procesales y justicia gratuita*, Derecho Procesal Administrativo, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, pág. 523) quien afirma que «...si entendiéramos correcta la aplicación indiscriminada de las costas procesales a la parte que las va generando, llegaríamos al absurdo de concluir que, siempre y en todo caso, la declaración judicial del derecho controvertido tendría un coste para la parte a quien la sentencia reconoce su titularidad. Constituiría, pues, un atentado al sentido común –que es, en definitiva, el germen del que florecen los Principios Generales del Derecho–, el hecho de que un propietario que viera perturbado su derecho por una indebida expropiación administrativa, tuviera que satisfacer una determinada cantidad de dinero para obtener una resolución judicial que condenara a la Administración a cesar en la perturbación y así podrían facilitarse multitud de ejemplos para cada uno de los ámbitos procesales».



Aplicando tanto este principio como el anteriormente citado de responsabilidad patrimonial, se pone de manifiesto que la indemnización por parte de la Administración, en los supuestos que pierde el procedimiento, debería alcanzar también a los demás gastos incurridos en el proceso y, especialmente, *a las costas procesales*. Sin embargo, la LJCA vigente se ha quedado a mitad de camino y si bien no se ha consagrado abiertamente el principio objetivo del vencimiento y en su artículo 139.1 se mantiene la referencia a la temeridad o mala fe, que, en la práctica, no se aprecia casi nunca; en el segundo párrafo se afirma que: «No obstante lo anterior se impondrán las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas cuando de otra manera se haría perder al recurso su finalidad». En definitiva el principio del vencimiento ha entrado de la mano del principio antes aludido, según el cual el proceso necesario para obtener la razón no debe tornarse en un daño para quien la tiene. Principio del vencimiento que no supone cargar a la Administración con la carga de la defensa jurídica de los administrados, puesto que esta asunción es recíproca, para el caso en que se pierde el litigio.

Por su parte, la indemnización por costes de los avales está expresamente recogida por Ley para la materia tributaria. Primero, la Ley 25/1995, de 20 de julio, consagró este deber de reembolso de los costes del aval para el ámbito de las sanciones de modo un tanto incorrecto, puesto que se trata de una indemnización y no de un reembolso. Y la duda acerca de si con este reconocimiento legislativo se estaba negando su procedencia en supuestos distintos a los expresamente previstos, fue resuelta por nuestro Tribunal Supremo en sentido negativo<sup>114</sup>. Más recientemente el artículo 12 de la LDGC regula esta indemnización con carácter general, artículo que ha sido desarrollado, finalmente, por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

Aunque expresamente se ha previsto la indemnización de los costes de las garantías cuando se solicita la suspensión de la ejecución, también procederá cuando la medida cautelar sea cualquier otra.

<sup>114</sup> Más bien al contrario, entiende el Alto Tribunal, en la Sentencia de 1 de octubre de 1997 (RA 7.741, FJ 5.º), que: «Aunque no es aplicable la Reforma de la Ley General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, sí es alocucionador tener presente la modificación introducida en el artículo 81, que específicamente dispone en su apartado 5 que "La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza". Esta norma se refiere solamente a los gastos de avales correspondientes a las sanciones impuestas, porque con técnica legislativa no muy perfecta, se ha incluido el precepto en el artículo dedicado a regular las sanciones tributarias, pero de él se infiere, aunque no lo diga expresamente la Ley 25/1995, de 20 de julio, que igual conducta debe seguir la Administración Tributaria respecto de los avales aportados como garantía del resto de los elementos que componen la deuda tributaria, según el artículo 58 de la Ley General Tributaria, pues la *ratio decidendi* es la misma, en la medida que se fundamenta en la responsabilidad de la Administración, cuyas normas vigentes en la fecha de promulgación de la Ley 25/1995 (art. 106.2 de la Constitución española y artículos 139 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) no distinguen en absoluto sobre los distintos orígenes del daño...». Puede consultarse un comentario de esta sentencia en VV.AA., «Fundamento del derecho al reintegro de los gastos del aval constituido para obtener la suspensión de una liquidación anulada», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, 1998, págs. 16 y ss.