

TRIBUTACION

**AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA Y  
SUSPENSION DE LA EJECUCION EN  
VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA**

N.º 292

TRABAJO EFECTUADO POR:

\_\_\_\_\_

**JESUS PRESA LEAL**

\_\_\_\_\_

*Ponente Adjunto del Tribunal Económico-  
Administrativo Regional. Inspector de  
Finanzas del Estado (en prácticas)*

\_\_\_\_\_

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Autotutela administrativa.
  - 1. Significado y manifestaciones básicas.
  - 2. Regulación.
  - 3. Constitucionalidad.
- III. La suspensión de la ejecución.
  - 1. Límite a la autotutela.
  - 2. Medida cautelar.

...

...

3. Procedimientos en que puede acordarse la suspensión.
4. La apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*.

#### IV. La suspensión en vía económico-administrativa.

1. Regulación vigente.
2. Inaplicabilidad del artículo 111 de la Ley 30/1992 en la vía económico-administrativa.
3. Suspensión previa aportación de garantía: constitucionalidad.
4. Traslación a la vía contencioso-administrativa de la suspensión automática con prestación de garantía.
5. Momento de solicitud de la suspensión y de prestación de la garantía.
6. Efectos de la solicitud de suspensión.
7. Cuantía de la garantía.
8. Medios de garantía: *numerus clausus*.
9. Ausencia de garantía *versus* insuficiencia de garantía.
10. Liquidación de intereses de demora: procedencia en los supuestos de estimación parcial.
11. Indemnización de gastos ocasionados por la prestación de garantía para obtener la suspensión.
12. Extensión de la suspensión y alcance de las garantías.
13. La suspensión no afecta a la prescripción.
14. Suspensión sin prestación de garantías.
15. Suspensión de la ejecución de actos que no incorporan deuda líquida y exigible.

#### V. Conclusión y perspectivas.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA Y SUSPENSION DE LA EJECUCION EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA</b>	<b>N.º 292</b>
--------------------	---	----------------

## I. INTRODUCCION

Se trata de exponer la situación en que actualmente se encuentra la suspensión de los actos de naturaleza tributaria en vía económico-administrativa, para lo cual analizaremos la normativa vigente a la vista de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo TEAC) y de la jurisprudencia del orden contencioso-administrativo, no obstante, previamente efectuaremos una referencia a la suspensión de la ejecución en general y a la autotutela administrativa, que constituye la razón de ser de la suspensión.

## II. AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

### 1. Significado y manifestaciones básicas.

Para GARCIA DE ENTERRIA (1) la autotutela administrativa significa que la Administración está capacitada como sujeto de derecho para, tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *status quo*, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar la tutela judicial.

Dos son las manifestaciones básicas de la autotutela administrativa:

- a) La autotutela declarativa, y
- b) La autotutela ejecutiva.

(1) EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Editorial Cívitas.

- a) *La autotutela declarativa* o decisoria, recibe también el calificativo de ejecutividad de los actos administrativos y podemos definirla como la potestad de la Administración de emitir declaraciones o decisiones capaces por sí mismas de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas y como no, de proteger las situaciones jurídicas existentes, sin el concurso de los órganos judiciales y con independencia del consentimiento o colaboración del sujeto destinatario de aquéllas.

Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad que los hace de cumplimiento necesario, de obligado cumplimiento inmediato por sus destinatarios, sin necesidad de obtener ninguna sentencia judicial declarativa previa. Pero esta presunción de legalidad no es definitiva, sino *iuris tantum*, de manera que la discrepancia con el acto administrativo ha de conducir a la impugnación del acto, y esta impugnación, por regla general, no suspende la eficacia del acto impugnado. Se traslada a los administrados la carga de recurrir, pero esto no implica que también se traslade la carga de la prueba, ya que la Administración debe probar los hechos que a su derecho convinieren.

- b) *La autotutela ejecutiva*, también denominada ejecutoriedad de los actos administrativos, es la potestad de la Administración de ejecutar sus propias decisiones, llegando incluso al empleo de la coacción en caso de resistencia de sus destinatarios, sin tener que contar para ello con la intervención de los Tribunales, sin necesidad de obtener una sentencia ejecutiva. Este tipo de autotutela es también previa y no definitiva, no excluyendo tampoco el conocimiento ulterior de los tribunales contencioso-administrativos.

## 2. Regulación.

Nuestro ordenamiento jurídico ha consagrado tradicionalmente la autotutela administrativa, en la actualidad, la *Ley 30/1992*, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recoge expresamente el principio de ejecutividad de los actos administrativos o autotutela declarativa en sus artículos 56, 57.1 y 94 (que han sustituido a los derogados arts. 44, 45.1 y 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958):

**Artículo 56:** «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta ley».

**Artículo 57.1:** «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa».

**Artículo 94:** «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 (posibilidad de suspender la ejecución de los actos impugnados) y 138 (las resoluciones sancionadoras serán ejecutivas cuando pongan fin a la vía administrativa), y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior».

Asimismo, la Ley 30/1992 consagra expresamente la autotutela ejecutiva o ejecutoriedad de los actos administrativos en sus artículos 95 y 96 (que han sustituido a los arts. 102 y 104 de la LPA).

**Artículo 95:** «Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales».

**Artículo 96.1:** «La ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios:

- a) Apremio sobre el patrimonio.
- b) Ejecución subsidiaria.
- c) Multa coercitiva.
- d) Compulsión sobre las personas».

También en el ámbito tributario ha tenido reconocimiento expreso la ejecutividad o autotutela declarativa, entre otros, en los artículos 8 y 126.1 de la *Ley General Tributaria*.

**Artículo 8:** «Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes».

**Artículo 126.1:** «Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria».

La posibilidad de ejecución forzosa o autotutela ejecutiva se contempla, entre otros, en los artículos 128 y 131 de la *Ley General Tributaria*.

**Artículo 128:** « El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiere satisfecho la deuda tributaria».

**Artículo 131.1:** «El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria definida en el artículo 58 de esta ley más los recargos, intereses y costas que con posterioridad al primitivo acto administrativo se hayan causado o se causen».

### 3. Constitucionalidad.

No se pretende en este trabajo abordar en profundidad el privilegio de la autotutela administrativa, por lo que no entramos a ver los fundamentos del mismo. No obstante, si conviene tener presente que, tras la Constitución de 1978, se ha cuestionado la compatibilidad de la autotutela administrativa con algunos de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, concretamente con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 Const.). Ha sido el propio *Tribunal Constitucional* el que ha confirmado la constitucionalidad de la autotutela administrativa. En este sentido conviene destacar dos sentencias del Tribunal Constitucional:

1. *La Sentencia 22/1984, de 17 de febrero*, en la que fue ponente D. LUIS DIEZ PICAZO (BOE 9-3-1984) que en su fundamento jurídico cuarto señala:

«La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye al monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho", significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución ...».

2. *La Sentencia núm. 66/1984, de 6 de junio, del Tribunal Constitucional* en la que fue ponente D. JERONIMO AROZAMENA SIERRA (BOE de 19-6-1984) que, en su fundamento jurídico segundo, afirma:

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

Y en el fundamento jurídico tercero de la referida sentencia se afirma la compatibilidad de la ejecutividad de los actos administrativos con el derecho a la tutela judicial efectiva:

«... La ejecutividad de los actos sancionadores pertenecientes a la categoría de los de este recurso no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva. En el caso presente, estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son, junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece. La rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción, podrán dañar el derecho a la tutela judicial y justificarán que, desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución, se reinterpreten los preceptos aplicables (entre ellos, el art. 122.2 de la LJCA). Sin embargo, no se podrá, acudiendo a la mención de aquel precepto constitucional, entenderse desaparecida la ejecutividad, poniendo más el acento en uno de aquellos intereses que en otro, relegar o desprestigiar otros, tanto generales como de terceros. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión. El recurrente ha gozado de esta garantía en dos instancias».

También el *Tribunal Supremo* ha mantenido reiteradamente la compatibilidad entre la autotutela administrativa y la Constitución. Entre otras: *Sentencia de 15 de junio de 1987* (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 4.881) en la que fue ponente D. RAFAEL MENDIZABAL ALLENDE que, en su fundamento de derecho primero, señala:

«La potestad ejecutoria, que permite la auto-ejecución de sus resoluciones por la propia Administración que las dictó, "se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse

que sea contraria a la Constitución", como desarrollo del principio de "eficacia con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho" que proclama el artículo 103, según ha dicho el Tribunal Constitucional y recordamos nosotros en numerosas ocasiones -por ejemplo, en la Sentencia de 26 de marzo de 1986-. Es una consecuencia de la presunción de legitimidad que alcanza a todas las actuaciones de los Poderes públicos, no sólo a las del Ejecutivo y con mayor razón, si a su vez, el Poder ostenta una auténtica legitimación democrática. Esta presunción de legitimidad, inherente a la entera actividad pública (legislativa, administrativa, y judicial) está presente u operante, aunque implícita, en la Constitución y a las veces explícita en el resto del ordenamiento jurídico. El simple enunciado de que "a Administración pública sirve con objetividad los intereses generales" refleja esta legitimidad presumible desde el mismo texto constitucional (art. 103.1) y tal presunción justifica las potestades de la Administración para dotarse a sí misma de un título ejecutivo (el acto administrativo) y para ejecutarlo por sí e inmediatamente, encadenamiento lógico que es característico de nuestro sistema administrativo y sin el cual perdería su propia sustantividad. Así hemos tenido oportunidad de decirlo en nuestra Sentencia de 26 de marzo de 1986».

*Sentencia de 20 de marzo de 1989* (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 424) que, en su fundamento de derecho primero afirma:

«No se alcanzan a comprender las razones por las que la entidad apelante invoca el artículo 24 de la Constitución, que proclama el derecho fundamental de todo ciudadano de obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales, para pretender que se suspenda la ejecución de un acto o resolución administrativo. El precepto invocado concede a quien lo invoca, el derecho, a poder acceder a los Jueces y Tribunales sin limitaciones o cortapisas, interponiendo los recursos procedentes, proponiendo las pruebas que convengan a su derecho, y a obtener una resolución debidamente fundada, que no siempre ha de ser favorable o estimatoria de sus pretensiones. Pero ello no guarda relación alguna con el derecho de la Administración a que, por regla general, sus actos tengan el carácter de ejecutivos, ejecutividad que no procederá cuando con ello, se cause a los ciudadanos un daño o un perjuicio de reparación imposible o difícil», y añade en su fundamento de derecho segundo: «El precepto que juega, por lo tanto, en el caso debatido, es el artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción, y por lo tanto, la pretensión de suspender la ejecutividad de un acto administrativo, en vía contencioso-administrativa, es una regla de excepción al principio general de su ejecutividad, propia de todo acto administrativo, para cuya aplicación es preciso que la ejecución pueda originar daños o perjuicios de reparación imposible o difi-



cil, sin que la suspensión en su caso, o en caso contrario la no suspensión, tenga cabida dentro de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución, salvo los muy contados casos en los que, de llevarse aparejada la ejecución, los pronunciamientos que pudieran contenerse en el fallo de la sentencia, resultaren inejecutables, y el derecho a la tutela efectiva, desvirtuado».

*Sentencia de 20 de junio de 1990* (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 527) cuyo fundamento de derecho primero es una transcripción literal del fundamento primero de la Sentencia de 15 de junio de 1987 antes citada.

### III. LA SUSPENSION DE LA EJECUCION

#### 1. Límite a la autotutela.

Vista la constitucionalidad del principio de ejecutividad podemos afirmar que, por regla general, los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos y que la interposición de cualquier recurso no suspende la efectividad del acto impugnado. Pero debemos tener presente que el privilegio de la ejecutividad no es absoluto y que uno de sus límites es la posibilidad de que se suspenda la ejecución del acto impugnado.

La suspensión de la ejecución consiste en la demora o cese temporal de la eficacia de los actos administrativos impugnados. La posibilidad de suspensión constituye un límite a la autotutela administrativa. Límite que, por otra parte, hace que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnere el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y permite afirmar la constitucionalidad de la ejecutividad como claramente se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en la Sentencia 66/84 anteriormente citada: «El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión». De manera que la Administración no podrá imponer su decisión, o sea, ejecutar el acto administrativo, hasta que el Tribunal de Justicia al que se haya planteado el tema de la suspensión de la ejecución decida, previos los trámites legales, si es o no procedente decretar dicha suspensión.

De forma más explícita pone de manifiesto *el Tribunal Constitucional* este carácter limitativo de la suspensión en su *Sentencia 238/1992, de 17 de diciembre*, en la que fue ponente D. LUIS LOPEZ GUERRA (BOE de 20-1-1993) al afirmar en su fundamento jurídico tercero que «la posibilidad legal de solicitar y obtener de los órganos jurisdiccionales la suspensión del acto administrativo impugnado *se configura como un límite a la ejecutividad de las Resoluciones de la Administración*».

En esta Sentencia, que declara la inconstitucionalidad del artículo 6.2 de la Ley 34/1979 sobre Fincas Manifiestamente Mejorables (que eliminaba en todo caso la posibilidad de suspender cautelarmente el acto administrativo impugnado), se señala que la ejecutividad, manifestación de autotutela administrativa, no pugna, en sí misma con regla o principio alguno de la Constitución, pero la acomodación a la Constitución de tal prerrogativa no permite desconocer que, en determinadas circunstancias, su ejercicio pudiera implicar, cuando el acto administrativo hubiera sido impugnado, una merma en la efectividad de la tutela judicial. De manera que la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional. Aunque el artículo 24.1 de la Constitución no hace referencia alguna a las medidas cautelares ni a la potestad de suspensión, la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso. En consecuencia, reconocida por ley la ejecutividad de los actos administrativos, no puede el mismo legislador eliminar de manera absoluta la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar la efectividad de la sentencia estimatoria que pudiera dictarse en el proceso contencioso-administrativo. La prerrogativa de la ejecutividad no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular, en uso de su libertad de configuración, las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige.

Asimismo, el *Tribunal Constitucional* en *Sentencia 115/1987, de 7 de julio*, en la que fue ponente el SR. RODRIGUEZ-PIÑERO (BOE de 29-7-1987) pone de manifiesto el nexo existente entre la potestad jurisdiccional de suspensión cautelar y la efectividad de la tutela judicial. De esta Sentencia se desprende, que no puede defenderse que la tutela judicial que establece el artículo 24.1 de la Constitución impone y exige en todos los casos la suspensión del acto administrativo recurrido, ni puede tampoco eliminarse de forma absoluta la posibilidad de suspender cautelarmente el acto administrativo impugnado.

En esta misma línea el *Tribunal Supremo* en *Sentencia de 4 de febrero de 1987* en la que fue ponente el SR. GARCIA MADRIGAL (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 499) afirma que en nuestro ordenamiento jurídico-administrativo «la coordinación o articulación, de la autotutela administrativa previa y la posterior tutela judicial efectiva, que consagra el artículo 24 de la Constitución, se lleva a cabo a través de medidas precautorias que aseguren la efectividad de la ejecución de la sentencia judicial y más concretamente a través de la suspensión por el propio Tribunal de la ejecutividad de los actos administrativos, en tanto recae sobre los mismos pronunciamientos sobre su legalidad».

## 2. Medida cautelar.

En cuanto a su naturaleza cabe decir que el instituto de la suspensión se configura como una medida cautelar, de manera que, en caso de que se cuestione la licitud o legalidad de un acto administrativo, tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa, podrá acordarse, en los términos que prevé nuestro ordenamiento jurídico, la suspensión de la ejecución del acto cuya validez se cuestiona.

La medida cautelar de la suspensión permite enervar la autotutela administrativa con la finalidad de evitar los perjuicios que derivarían de la ejecución del acto, y su adopción por el órgano competente, requiere un enjuiciamiento superficial y sumario, compensatorio de la provisionalidad de la misma, debiendo ponderar los intereses públicos y privados en juego.

Es abundante la jurisprudencia del *Tribunal Supremo* que expresamente encuadra la suspensión como medida cautelar. En este sentido y entre otras resoluciones del Alto Tribunal cabe citar:

El *Auto de 30 de abril de 1991* (Impuestos, Tomo I. 1992, pág. 547 y ss.) en el que fue ponente el SR. DE MENDIZABAL ALLENDE que en fundamento de derecho segundo afirma que nuestro sistema de justicia administrativa configura la posibilidad de suspender judicialmente la efectividad del acto o disposición impugnados como una medida cautelar que cumple una función de garantía y equilibrio entre el Poder y la Libertad.

El *Auto de 17 de marzo de 1992* (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 671) en el que fue ponente el SR. MARTIN HERRERO, que establece en su fundamento de derecho segundo:

«... Como todas las medidas cautelares, la suspensión responde a la necesidad actual de alejar el temor o peligro a un daño futuro, lo que hace aconsejable mantener el estado o situación que tienen las personas, cosas o derechos, en el momento en que se solicita la medida, en el que no puede decidirse si el derecho esgrimido existe, y por ello si el sujeto activo lo ostenta frente al sujeto pasivo; todo ello vendrá resuelto por la sentencia definitiva, pero mientras tanto los ciudadanos tienen derecho a que se respete su situación actual, porque han solicitado la tutela de los jueces y tribunales, ejercitando un derecho proclamado en el artículo 24 CE, tutela que no solamente ha de entenderse referida a una sentencia fundada que ponga fin al proceso, sino también que ha de ser entendida en el sentido de obtener una tutela cautelar, que se eleva así a Derecho Fundamental de la Persona, junto al derecho declarado por el TC a sostener un proceso sin dilaciones, es decir, que finalice mediante una pronta resolución sobre el fondo...».

Este Auto nos da idea de la trascendencia del instituto de la suspensión, como mecanismo que permite obtener una tutela judicial cautelar, a la que se extiende el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

### 3. Procedimientos en que puede acordarse la suspensión.

Tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo ponen de manifiesto la íntima conexión de la suspensión con el principio constitucional de tutela judicial efectiva. Esto nos permite fácilmente deducir que la suspensión podrá acordarse en los procesos jurisdiccionales, por cuanto es a los Tribunales integrados en el Poder Judicial a quien corresponde otorgar esa tutela judicial efectiva. Pero como el propio Tribunal Constitucional ha reconocido, entre otras en Sentencia 197/88, de 24 de octubre, no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la esfera del derecho a la tutela judicial, incidencia que claramente puede apreciarse en los casos en que los propios órganos administrativos han de decidir sobre la validez de un acto administrativo como presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial, de ahí que también pueda acordarse la suspensión en determinados procedimientos administrativos.

Como señala ALBIÑANA (2) «la suspensión es propia de cualquier procedimiento que conduzca a resolver sobre la validez del respectivo acto administrativo».

Esto nos permite distinguir entre: *suspensión en vía de revisión de oficio* (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Artículo 104: «Iniciado el procedimiento de revisión de oficio, el órgano competente para resolver podrá suspender la ejecución del acto, cuando éste pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación) y *suspensión en vía de recurso*.

A su vez, en vía de recurso, puede distinguirse entre:

A) *Suspensión en vía administrativa*, cuyo régimen general se establece en el artículo 111 de la Ley 30/1992 que sustituye a los derogados artículos 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y 34 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957. El artículo 111 dispone:

1. La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien competa resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recu-

(2) CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA. «Suspensión *versus* aplazamiento de los actos tributarios» Cívitas *REDF* núm. 2.

rente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto recurrido, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.
  - b) Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.
3. Al dictar acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.
  4. El acto impugnado se entenderá suspendido en su ejecución si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa, sin necesidad de solicitar la certificación que regula el artículo 44 de esta Ley.
  5. Cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, la suspensión de su eficacia habrá de ser publicada en el periódico oficial en que aquél se insertó.

B) *Suspensión en vía contencioso-administrativa* cuyo régimen general se establece en la *Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, de 27 de diciembre de 1956, artículos 122 a 125 disponiendo el

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

2. «Procederá la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil...», y el

**Artículo 124.1:** «Cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos», y

C) *Suspensión en vía de amparo constitucional*, contemplada en la *Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, 2/1979, de 3 octubre, artículos 56 a 58, estableciendo el artículo 56:

1. «La Sala que conozca de un recurso de amparo suspenderá, de oficio o a instancia del recurrente, la ejecución del acto de los poderes públicos por razón del cual se reclame el amparo constitucional, cuando la ejecución hubiere de ocasionar un perjuicio que haría perder al amparo su finalidad. Podrá, no obstante, denegar la suspensión cuando de ésta pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales, o de los derechos fundamentales o libertades públicas de un tercero.
2. «... La suspensión podrá acordarse con o sin afianzamiento. La Sala podrá condicionar la denegación de la suspensión en el caso de que pudiere seguirse perturbación grave de los derechos de un tercero, a la constitución de caución suficiente para responder de los daños o perjuicios que pudieren originarse».

*En la vía administrativa los actos administrativos de naturaleza tributaria se apartan del régimen general de suspensión en vía administrativa, disponiendo de un régimen peculiar de suspensión, consecuencia de la especialidad de los recursos administrativos en materia tributaria (recursos que en el ámbito estatal se concretan en el de reposición de carácter previo y potestativo, y en la reclamación económico-administrativa. El ámbito tributario local se aparta de este esquema, existe un único recurso administrativo el de reposición, y no tiene cabida la reclamación económico-administrativa). La Disposición Adicional 5.<sup>a</sup> de la Ley 30/1992 mantiene expresamente esta especialidad, al disponer en su apartado 2 que «la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma». De manera que en el ámbito tributario estatal podemos distinguir entre:*

*Suspensión en vía de recurso de reposición, regulada en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, que da a la suspensión un tratamiento similar al previsto en la vía económico-administrativa. Dicho artículo dispone:*

- Uno. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá si en el momento de interponerse el recurso se garantiza el ingreso de las cantidades a que se refiere el apartado cinco de este artículo.
- Dos. Si el recurso no afecta a la totalidad de la cifra liquidada, la suspensión se referirá a la diferencia que sea objeto de impugnación, quedando obligado el recurrente a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.
- Tres. La suspensión regulada en el presente artículo sólo producirá sus efectos en este recurso.

- Cuatro. La garantía a constituir por el recurrente para obtener la suspensión podrá consistir en:
- a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales.
  - b) Aval o fianza solidario prestado por un Banco oficial o privado o por una Caja de Ahorro.
  - c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad, de reconocida solvencia, para débitos inferiores a cien mil pesetas.
- Cinco. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria recurrida y el interés de demora que origine la suspensión. En el caso previsto en la letra a) del párrafo cuatro, sin perjuicio de la liquidación definitiva que proceda, el interés de demora se calculará sobre treinta días.
- Seis. La suspensión se comunicará a la Intervención y durará mientras no se resuelva el recurso de forma expresa. Si la pretensión no prosperase, el plazo de ingreso de la deuda tributaria recurrida será igual al que, en la fecha de interponer el recurso, faltare por transcurrir del período voluntario.
- Siete. Los intereses de demora que origine la suspensión serán objeto de liquidación y notificación por la Oficina competente y deberán ser ingresados en los plazos que indica el Reglamento General de Recaudación.
- Ocho. El Organo competente para conocer del recurso de reposición podrá acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, mientras no se resuelva el recurso de reposición de forma expresa, cuando, a su juicio, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho, previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.
- Nueve. Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación; acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado.
- Diez. Las sanciones mencionadas comenzarán a ejecutarse:

- a) Si se hubiese denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria.
- b) Si se hubiese concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquel en que adquieran firmeza, en vía administrativa, las sanciones impuestas.

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

*Suspensión en vía económico-administrativa*, de la que nos ocuparemos con detalle más adelante.

#### 4. La apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*.

Al abordar el tema de la suspensión merece especial mención la reciente doctrina jurisprudencial de la «apariencia de buen derecho» o *fumus boni iuris* iniciada con el Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990 (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 10412) y continuada por numerosas resoluciones del Alto Tribunal, entre otras, el ya referido Auto de 17 de marzo de 1992 (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 671).

Como señala ANTONIO F. DELGADO (3) la apariencia de buen derecho ha empezado a ser utilizada por nuestros Tribunales del orden Contencioso-Administrativo como principio rector de la suspensión de los actos administrativos, y la misma es una mera consecuencia del principio constitucional de tutela judicial efectiva que en su fuerza expansiva debe implicar también «el derecho a una tutela cautelar».

En efecto, el *Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990* dictado en asunto de naturaleza no tributaria, deja claro que el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución, implica, entre otras cosas, el derecho a una tutela cautelar, y fija como elemento esencial de este último la apariencia de buen derecho, de manera que esta apariencia, aun siendo sólo eso, basta en un proceso cautelar para otorgar la protección provisionalmente solicitada. Para una mejor comprensión de esta moderna construcción jurisprudencial transcribimos la referencia que a la misma se hace en el fundamento de derecho tercero del *Auto del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1992*.

(3) ANTONIO F. DELGADO GONZALEZ. «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria». *Carta Tributaria* Monografía núm. 194. Enero 1994.



«...Por su parte, el Abogado del Estado alega también, frente a la petición de suspensión, la presunción de exactitud o legalidad de los actos o disposiciones impugnados; pero a tal presunción opone la moderna doctrina, en casos de medidas cautelares, el principio de la "apariencia de buen derecho" (*fumus boni iuris*) en virtud del cual es posible valorar, dentro del limitado ámbito dentro del cual es posible hacerse en los incidentes de esta naturaleza, (*summaria cognitio*) y sin prejuzgar lo que en su día se declare en la sentencia definitiva, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión, esto es, mediante una valoración provisional, que solamente afecta a una medida provisional. Puede decirse que, con base en este principio, quien actúa alegando unos principios legales o constitucionales aparentemente fundados ejercita un "buen derecho" que debe prevalecer frente a quien solamente se ampara en preceptos reglamentarios o en razones meramente coyunturales. A ello hay que agregar que el órgano jurisdiccional, a petición de parte, debe procurar que no se frustre la eficacia de la sentencia que en su día finalice el proceso. Y en todo caso, tener presente que la interposición de un recurso o la iniciación de un proceso no puede perjudicar a quien lo entable (y puede estar asistida de la razón) por causa del retraso en obtener una sentencia definitiva. Estos y no otros son los principios que inspiran la adopción de medidas cautelares en el proceso civil (art. 1.428 LEC) a lo que no debe ser ajeno el proceso contencioso-administrativo, en el que por vía del derecho a la tutela cautelar procede adoptar medidas de esta naturaleza, suspendiendo la ejecución de los actos o disposiciones cuando se actúa la apariencia de buen derecho.»

Ahora bien, la apariencia de buen derecho puede jugar tanto a favor como en contra de quien solicita la suspensión, según logre o no crear una apariencia de mejor derecho, en este sentido los *Autos del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1992* (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 683) y *8 de junio de 1992* (Impuestos, Tomo II/92, pág. 597). En particular este último revoca otro Auto de la Audiencia Nacional que otorga la suspensión y se declara la improcedencia de la suspensión argumentando:

«Primero: ... es moderna aunque consolidada doctrina jurisprudencial la que introduce en el campo de las medidas cautelares el principio de la "apariencia de buen derecho" (*fumus boni iuris*), en virtud del cual es posible valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza y sin prejuzgar lo que en su día se declare en la sentencia definitiva, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión a los meros fines de la tutela caucional, integrante del

derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 CE. Así, autos de esta Sala de 20 de diciembre de 1990, 17 de enero de 1991 y el más reciente de 17 de marzo de 1992.

Segundo: Tal principio de la "apariencia de buen derecho" que, con carácter general, constituye uno de los elementos a ponderar, en conjunción con otros, para la adopción de estas medidas, cobra especial relieve en los supuestos donde los Tribunales ya se hayan pronunciado precedentemente acerca de la misma o parecida cuestión a la que se propone en el caso a decidir, hasta el punto de que, incluso respecto del fondo del asunto, la reciente L 10/1992, de 30 de abril, sobre Medidas Urgentes de Reforma Procesal, permite a esta Sala abrir incidente de inadmisión de aquellas apelaciones que sean sustancialmente iguales a otras que hubieren sido desestimadas (disp. trans. 3.ª 2).

De esta forma, debe tenerse en consideración que esta Sala, en S 2 junio actual,... ha declarado la licitud del recurso en favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación consistente en el 2% de las cuotas del IS, que constituye, precisamente, el ingreso cuya suspensión se pretende en este incidente.

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

Las referidas resoluciones del Tribunal Supremo, que cimentan la doctrina jurisprudencial de la «apariencia de buen derecho», se han dictado todas ellas en supuestos de suspensión en vía contencioso-administrativa, pero nada obsta a que la misma doctrina se aplique a la suspensión en vía administrativa o en vía económico-administrativa, cuando los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa fiscalicen las resoluciones de los órganos administrativos o económico-administrativos denegatorias de la suspensión. Incluso el TEAC se ha referido ya en vía económico-administrativa a la apariencia de buen derecho, entre otras en Resolución de 2 de marzo de 1994 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994. 487).

La apariencia de buen derecho constituye la culminación de la importante evolución jurisprudencial apreciada en los últimos años orientada a facilitar la suspensión.

El principio de la apariencia de buen derecho ha conducido a que judicialmente se otorgue la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados, generalmente sin prestación de garantías, en aquellos casos, difíciles de sintetizar, que permiten crear una apariencia de mejor derecho del reclamante, tales como: que haya recaído anteriormente sentencia favorable en asuntos idénticos al controvertido, manifiesta nulidad radical o de pleno derecho, clara vulneración de preceptos constitucionales, etc.

## IV. LA SUSPENSION EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA

### 1. Regulación vigente.

La *Ley 39/1980*, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, en su *base tercera* estableció que:

«El procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, en sus diferentes instancias, se adaptará a las directrices de la Ley de Procedimiento Administrativo, con especial observancia de las normas siguientes:

- a) La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza en la forma que reglamentariamente se determine el importe de la deuda tributaria.

Cuando ésta se ingrese por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se deberán satisfacer intereses de demora por todo el tiempo de duración de la suspensión más una sanción del 5 por 100 de la deuda tributaria en los casos en que el Tribunal apreciare temeridad o mala fe».

La Ley de Bases es articulada por el *Real Decreto Legislativo 2795/1980*, de 12 de diciembre, que se refiere a «la suspensión del acto impugnado» en los artículos 21 y 22. El *artículo 21* establece:

- «1. Salvo lo previsto en el artículo siguiente, la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, recargos y sanciones.
2. No se detendrá la sustanciación de las reclamaciones en cualquier instancia por falta de pago de las cantidades liquidadas y contraídas por los expresados conceptos».

Y el *artículo 22* en su apartado 1 dispone que: «la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria».

El desarrollo reglamentario de estos preceptos se lleva a cabo por los artículos 80 y 81 del *Real Decreto 1999/1981*, de 20 de agosto, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (en lo sucesivo RPEA). El artículo 80 del RPEA reitera la ejecutividad del acto impugnado, proclamada por el artículo 21.1 del Texto Articulado, establece la cautela de esperar a la firmeza para la distribución de las sanciones o participaciones en las mismas y reitera la independencia entre la reclamación y el pago de las cantidades liquidadas y contraídas, de manera que la falta de pago no detendrá la sustanciación de las reclamaciones en cualquier instancia.

Es el artículo 81 del RPEA, el que, en virtud de la remisión normativa efectuada por la Ley de Bases y Texto Articulado («en la forma que reglamentariamente se determine»), regula con detalle la suspensión en la vía económico-administrativa. La redacción original de este artículo se ha visto modificada por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que da nueva redacción al apartado 10 y añade los apartados 11 a 14; y por el Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre, que modifica los apartados 4.b), 6, 8 y 9. El artículo 81 del RPEA dispone:

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

Ello no obstante, la impugnación de los presupuestos de las Corporaciones Locales no impedirá la aplicación provisional de los mismos. (La Ley 7/1985, de 2 de abril, excluyó los actos de la Administración Local de la vía económico-administrativa, a partir del plazo de un año desde su entrada en vigor).

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

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

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

- a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o, en su caso, en la Corporación o Entidad interesada.
- b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros Confederada, Caja Postal de Ahorros o por Cooperativa de Crédito, con la limitación, en este último caso, que establece la disposición transitoria sexta, número tres, de la Ley 3/1987, de 2 de abril.

- c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, sólo para débitos inferiores a cien mil pesetas.
- Cinco. La caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda tributaria impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión, y un cinco por ciento de aquélla a los efectos previstos en el apartado diez del presente artículo.
- Seis. Interpuesta la reclamación, se bastanteará la garantía por el Secretario delegado, el Secretario de Sala o por el Secretario del Tribunal, según proceda, y si fuera suficiente dictará la correspondiente providencia, por la que quedará en suspenso la ejecución del acto impugnado, de lo que quedará constancia en el expediente, sin que sea preciso que sobre el particular resuelva el Tribunal.
- Siete. Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuere declarada insuficiente se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera.
- Ocho. La providencia del Secretario delegado, del Secretario de Sala o del Secretario del Tribunal declarando insuficiente la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental.
- Nueve. El Secretario delegado, el Secretario de Sala o el Secretario del Tribunal, que lo hubiere dictado, pondrá en conocimiento de la Intervención de la Delegación de Hacienda o de la del Organismo del que emane el acto administrativo impugnado las providencias por las que se declare la suspensión a que se refiere el apartado seis de este artículo, sin que pueda demorarse aquélla más de tres días, computados desde la recepción del traslado de la providencia de suspensión.
- Diez. Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán los intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que dure la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.
- Once. Los órganos competentes, para conocer de las reclamaciones, podrán acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, mientras dura la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, cuando a juicio del Tribunal competente para resolver la reclamación, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho, previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria.

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

Trece. Las sanciones mencionadas comenzarán a ejecutarse:

- a) Si se hubiese denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria.
- b) Si se hubiese concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza en vía administrativa el acto de imposición de las sanciones.

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

A continuación vamos a referirnos a algunas de las cuestiones más destacadas que suscita la normativa vigente.

## **2. Inaplicabilidad del artículo 111 de la Ley 30/1992 en la vía económico-administrativa.**

Como ya hemos apuntado el régimen general de la suspensión en vía administrativa se recoge en el artículo 111 de la Ley 30/1992, anteriormente transcrito. Régimen general que difiere del aplicable en la vía económico-administrativa básicamente en los siguientes puntos:

- a) La Ley 30/1992 permite que la suspensión pueda acordarse de oficio o a solicitud del recurrente (art. 111.2), mientras que en la vía económico-administrativa sólo tiene cabida la suspensión a instancia del interesado (art. 81.1 RPEA).
- b) La Ley 30/1992 permite que la suspensión pueda acordarse en dos casos concretos (art. 111.2): perjuicios de imposible o difícil reparación y nulidad de pleno derecho, mientras que en la vía económico-administrativa se permite la suspensión en todo caso (refiriéndose a actos de contenido económico) con la única exigencia de prestación de garantía suficiente.

- c) En el régimen general puede llegar a exigirse el afianzamiento o prestación de garantía (art. 111.3 Ley 30/1992), mientras que en la vía económico-administrativa la prestación de garantía es *conditio sine qua non* para obtener la suspensión (art. 81.1 RPEA).
- d) La principal novedad que la Ley 30/1992 introdujo en la suspensión en vía administrativa consiste en la suspensión automática sin necesidad de solicitar la certificación de actos presuntos, cuando transcurran treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el órgano competente para decidir sobre la misma y éste no haya dictado resolución expresa (art. 111.4). Esta importante novedad no se contempla en el ámbito económico-administrativo.

La disposición adicional 5.<sup>a</sup> de la Ley 30/1992 excluye la aplicación de la Ley 30/1992 y por consiguiente de su artículo 111 al procedimiento económico-administrativo. En este sentido se ha pronunciado recientemente el *Tribunal Económico-Administrativo Central*, en *Resolución* de 28 de septiembre de 1994 en la que expresamente se afirma:

CONSIDERANDO. «Que por la Sociedad reclamante se solicita la suspensión del ingreso de las liquidaciones recurridas con fundamento en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por entender que concurren, en el caso sometido a la apreciación de este Tribunal, las causas excepcionales que, con arreglo a dicho precepto, autorizan la suspensión sin exigencia de garantías; pero tal pretensión no puede tener acogida ya que conforme a la disposición adicional quinta de la citada Ley, si bien a los procedimientos de gestión, liquidación, inspección, comprobación y recaudación tributarios, que se rigen por su normativa específica, son aplicables subsidiariamente las normas de dicha Ley, tal prevención no se produce respecto de los procedimientos de revisión en materia tributaria -y entre ellos, fundamentalmente, la reclamación económico-administrativa- que se ajustarán, por imperativo de la misma disposición adicional quinta, apartado 2, de la Ley 30/1992, a lo establecido en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y las disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de los mismos, entre las que se encuentra la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre procedimiento económico-administrativo, el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y el Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto; lo que conduce a la conclusión de que, con arreglo a las normas del procedimiento económico-administrativo no cabe otra suspensión de la ejecución de los actos administrativos objeto de reclamación, que la prevista y regulada en los artículos 22 del Real

Decreto-Ley y 81 del Reglamento, previo cumplimiento de los requisitos en los mismos establecidos, de entre los que destaca la aportación de alguna de las garantías reglamentarias establecidas».

CONSIDERANDO. «Que si bien este Tribunal, tal como alega la Sociedad reclamante, ha dictado en los años 1990, 1991 y 1992 algunas resoluciones en las que se contempla la posibilidad de otorgar la suspensión sin exigencia de garantías con base en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 precepto hoy derogado expresamente por la Ley 30/1992, tales resoluciones respondían al carácter supletorio de la citada Ley de 1958, por cuanto precisamente el Reglamento de 26 de noviembre de 1959 se publicó en cumplimiento de la disposición final tercera de aquella Ley que ordenaba redactar y aprobar en el plazo de un año un nuevo Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas ajustado a las prescripciones de dicha Ley; subsidiariedad que implícitamente se mantuvo por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por cuanto en su preámbulo hace constar que el procedimiento económico-administrativo sigue las pautas de la Ley de Procedimiento Administrativo con las peculiaridades propias de la materia regulada, criterio que, naturalmente, había de informar el Reglamento de 20 de agosto de 1991, por el que se desarrolló el citado Real Decreto Legislativo; pero tal subsidiariedad no puede predicarse de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común con respecto a los procedimientos de revisión en materia tributaria, tal como ya se ha dicho y se deduce del apartado 2 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, contrariamente a lo que, con respecto a otros procedimientos tributarios, establece el apartado 1, de la misma Disposición Adicional; por lo que este Tribunal Económico-Administrativo Central no puede hacer aplicación del artículo 111 de la Ley 30/1992, como pretende la Sociedad reclamante, ni como norma de aplicación principal ni como derecho subsidiario».

### **3. Suspensión previa aportación de garantía: constitucionalidad.**

La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si se garantiza el importe de la deuda tributaria (art. 22.1 del TAPEA y 81.1 del RPEA).

Claramente se desprende el carácter reglado de la suspensión en la actual normativa («se suspenderá») frente al carácter discrecional que tenía la suspensión en el anterior Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1959. De manera que si se aporta garantía, en la forma que previene el artículo 81 del vigente Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, la concesión de la suspensión es preceptiva.



Pronto trató de confrontarse la exigencia de aportación de garantía con el artículo 24 de la Constitución, alegando que la exigencia de garantías atentaba contra el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 Constitución) y que sus efectos eran análogos a los del proscrito *solve et repete*. Tal pretensión no fructificó, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que expresamente manifiesta que la prestación de garantía no viola el derecho a la tutela judicial efectiva y que está muy lejos del *solve et repete*.

En este sentido podemos citar, entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1985, de 23 de mayo de 1987, de 1 de marzo de 1988, 20 de abril de 1988, 21 de junio de 1991 y Auto del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1991. En particular: la *Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1987* de la que fue ponente D. FRANCISCO J. HERNANDO SANTIAGO (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 3433) descarta expresamente en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto que el afianzamiento previo vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio constitucional de igualdad:

«Tercero. El artículo 24.1 de la Constitución reconoce el derecho fundamental a la obtención de la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso pueda producirse indefensión, pareciendo evidente que tal derecho no aparece conculcado en la actuación de la Administración, en tanto en cuanto, la sociedad recurrente, ha tenido ocasión de impugnar la liquidación fiscal que juzga incorrecta, ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial. Queremos con ello indicar que no se ha negado la posibilidad de intentar modificar dicha liquidación y se invoca el derecho a obtener una tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales entendiéndose que queda infringido el contenido del artículo 24 de nuestra Constitución cuando se exige para impugnar los actos administrativos de naturaleza fiscal, el previo afianzamiento de la deuda tributaria discutida. En realidad cuando así se procede, no se impugna una supuesta indefensión, sino las normas que establecen como condición previa para suspender el pago de unas liquidaciones tributarias, la necesidad de afianzar su importe. Mas este razonamiento no es admisible porque conforme a las normas de procedimiento en materia económico-administrativa..., se puede impugnar la eficacia de una liquidación sin necesidad de pedir que se suspenda su ejecución, pues tan sólo el afianzamiento es necesario cuando se solicita la suspensión y estas exigencias por venir impuestas por normas con rango de Ley, no son impugnables, por dicha condición, ante esta jurisdicción y sin que esta Sala entienda procedente hacer uso de la facultad que le confiere el artículo 35.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, por considerar que las Leyes aplicables al caso no contrarían preceptos constitucionales, única razón que aconsejaría plantear cuestión de inconstitucionalidad, debiendo concluirse, como se hace en la sentencia apelada, que la providencia de 13 de junio de 1986, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Gerona, no conculca ni percute en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales ... .

Cuarto. Igual suerte debe correr la alegada conculcación del principio de igualdad ante la Ley reconocido en el artículo 14 de nuestra Constitución y que la entidad recurrente sitúa al condicionar la posibilidad de mantener de manera eficaz una reclamación, al requisito previo de prestación de garantía por una cuantía desproporcionada a los medios de disposición normales de la entidad recurrente; en este supuesto, se dice, se incumpliría el principio de igualdad pues la eficacia de la tutela jurídica quedaría reservada para las personas que con unas posibilidades económicas determinadas tuvieran acceso a una liquidez suficiente y no traumática... el principio de igualdad ante la Ley que nuestra Constitución consagra como derecho fundamental supone que los ciudadanos reciban un trato jurídico equivalente ante situaciones homogéneas, y resulta evidente que los preceptos que condicionan la suspensión, a la consignación o garantía de la deuda tributaria por el peticionario, no efectúan distinción alguna de carácter cualitativo o cuantitativo, pues la ejecución del acto administrativo -sea cualesquiera éste- se suspende a instancia del interesado -fuese quien fuere-, si se garantiza su efectividad en cualquiera de las formas que reglamentariamente quedan establecidas -entre las cuales se encuentra el aval bancario, que si bien comporta un coste económico y puede limitar las líneas de crédito de la entidad recurrente, no exige una movilización de sus activos materiales-, condición de carácter general que al no contener elementos diferenciadores para unos u otros casos de carácter objetivo o subjetivo, no puede decirse que incida en el derecho fundamental que se estima conculcado, pues si el principio de igualdad no implica que en todos los casos se dé un tratamiento legal igual, con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica, o sea, falta de justificación objetiva y sólo ante situaciones iguales han de darse tratamientos iguales y como en el presente caso se da ese requisito previo de igualdad de situaciones entre los interesados por la suspensión y si la igualdad ha de entenderse en función de las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto, en relación con el cual se invoca, de tal forma que sólo podrá aducirse su quiebra cuando dándose los requisitos previos de una igualdad de situaciones entre los sujetos afectados por la norma, se produzca un tratamiento diferenciador en razón de una conducta arbitraria, o no justificada, de los poderes públicos, y que deba interpretarse en términos de igualdad, es claro que en el supuesto que se contempla, es decir, la exigencia de afianzamiento de la deuda tributaria para solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo, no comporta el quebranto del principio constitucional de igualdad que se aduce como conculcado, procediendo, en consecuencia, la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia apelada, que en definitiva viene a reproducir doctrina sustentada por este Alto Tribunal».

La *Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1988* (Repertorio de Jurisprudencia Tributaria. Centro de Estudios Financieros. 337), señala que la denegación de la suspensión de la liquidación tributaria impugnada, acordada por el Tribunal Económico-Administrativo, por no aportar las garantías de pago en la forma establecida por el artículo 81 RPEA, no vulnera Derechos Fundamentales, no apreciándose indefensión del recurrente a los efectos del artículo 24 de la Constitución, ni vulneración de Derecho Fundamental alguno.

La *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1991* (Impuestos, Tomo I/1992, pág. 696 y ss.) de la que fue ponente el SR. MARTIN HERRERO señala en su fundamento de derecho tercero:

«La entidad apelante pretende obtener, primero de la Sala Territorial y ahora de esta apelación, una declaración de inconstitucionalidad de un precepto con rango de Reglamento. Pero esta tesis no puede tampoco aceptarse: El Reglamento no hace sino desarrollar un Texto con rango de Ley, y éste es el artículo 22 del Texto articulado del Procedimiento Económico-Administrativo de 12 de diciembre de 1980, el cual dice textualmente que "la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza en la forma que reglamentariamente se determine el importe de la deuda tributaria". No es, pues, un Reglamento, sino una Ley, la que impone la obligación de prestar garantía para que pueda suspenderse la ejecución del acto impugnado, y no puede ignorar la entidad apelante que ni la Sala Territorial, ni este Tribunal Supremo, pueden pronunciarse acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una Ley, y sin que este Tribunal aprecie razones para plantear la cuestión de inconstitucionalidad del artículo transcrito del Texto articulado.»

#### **4. Traslación a la vía contencioso-administrativa de la suspensión automática con prestación de garantía.**

Pese al tenor literal del artículo 122.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la fórmula de la suspensión automática con prestación de garantía suficiente, establecida en la vía económico-administrativa se ha venido aplicando, fruto de la evolución jurisprudencial (4), desde 1988, en la vía contencioso-administrativa. En este sentido pueden

(4) Sobre la evolución de la jurisprudencia en la interpretación del artículo 122 LJCA, véase el artículo de MANUEL JOSE SILVA SANCHEZ. «La suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias impugnadas en vía contencioso-administrativa». *Gaceta Fiscal* núm. 89. Junio 1991. A este respecto, el autor afirma que es éste uno de los ejemplos más expresivos de la evolución del derecho a pesar del mantenimiento intacto de la norma, gracias al efecto progresivo de la jurisprudencia.

citarse los Autos del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1988, de 30 de enero de 1989, de 6 de junio de 1989, de 11 de abril de 1990 y de 30 de abril de 1991 y las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1989 y de 3 de junio de 1991 (5). En particular, en el *Auto del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1991* (Impuestos, Tomo I, 1992, pág. 547 y ss.), se afirma que:

«La discrepancia entre el artículo 122 LJCA y la nueva regulación de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria es más aparente que real, pues, en definitiva, la posibilidad de suspensión automática a instancias del interesado, previo afianzamiento, significa que no existe perturbación alguna del interés general cuando entra en conflicto con el interés particular, resultando que el comportamiento que el legislador impone a la Hacienda Pública, sujeto activo acreedor en la relación jurídica de naturaleza tributaria, conlleva que el pago de la deuda puede alterar el equilibrio económico del contribuyente con perjuicios de difícil reparación, sin que su aplazamiento (si se garantiza) los produzca para la buena marcha de la administración, resultando incongruente que en la vía gubernativa las oficinas gestoras, los Tribunales Económico-Administrativos e incluido los Delegados de Hacienda y el Ministro, pudieran suspender, a veces sin caución, la ejecutividad de los actos de gestión, en virtud de consideraciones razonables de oportunidad y conveniencia, mientras que en el caso de la impugnación judicial haya de limitarse tal posibilidad a la hipótesis de perjuicios de imposible o difícil reparación, como exige el artículo 122 LJCA; un principio elemental de coherencia fuerza a aplicar el mismo tratamiento jurídico para idéntico supuesto mientras dure su conflictividad.»

El Tribunal Supremo ha admitido la traslación a la vía contencioso-administrativa de la suspensión automática con prestación de garantía suficiente, en el campo de las liquidaciones tributarias, rechazándolo para otros actos de contenido económico, como por ejemplo, los actos de liquidación de cuotas de la Seguridad Social, en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1992 en la que fue ponente el SR. MURILLO MARTIN DE LOS SANTOS.

##### **5. Momento de solicitud de la suspensión y de prestación de la garantía.**

Tanto la Ley 39/1980 (Base Tercera), como el Real Decreto Legislativo 2795/1980 (art. 22.1) y el RPEA (art. 81.1), disponen que la ejecución se suspenderá «si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza». Por tanto, la literalidad de los preceptos citados, no deja lugar a dudas de que la solicitud de la suspensión y la presentación de la garantía han de ser simul-

(5) Autos y Sentencias citados por CLEMENTE CHECA GONZALEZ: *Las reclamaciones económico-administrativas*. Editorial Lex Nova. Valladolid 1993, pág. 138.

táneas y coincidentes en el tiempo con la interposición de la reclamación. No obstante, en ocasiones, la jurisprudencia ha flexibilizado este requisito de simultanear la interposición de la reclamación y prestación de la garantía, en este sentido, las *Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984* (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 2935) y *de 21 de mayo de 1988* (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 3930), vienen a admitir la validez de la garantía prestada en cualquier momento siempre que éste sea anterior al de la denegación de la suspensión. La solicitud de suspensión, que en todo caso, habrá de ser simultánea a la interposición de la reclamación, puede efectuarse en el mismo escrito de interposición, en escrito independiente, o incluso tácitamente cuando sin formularse solicitud expresa se acompañe la garantía al escrito de interposición.

El *Tribunal Económico-Administrativo Central*, en *Resolución de 28 de abril de 1993*, (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi. 748/1993) cierra la posibilidad de solicitar la suspensión del acto impugnado en segunda instancia, esto es, al interponer el recurso de alzada ante el TEAC, afirmando que la suspensión sólo puede pedirse al interponer la reclamación en primera instancia, y añadiendo que los fallos dictados por los TEAR y recurridos en alzada no son, en cuanto tales, susceptibles de ser ejecutados conforme al artículo 115.3 RPEA y, por ello, no cabe su suspensión.

## 6. Efectos de la solicitud de suspensión.

Para conocerlos, nada mejor que referirse a la *Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992* (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 8024), de la que fue ponente D. EMILIO PUJALTE CLARIANA, en la que se efectúa una interpretación armónica de los apartados 1,7 y 12 del artículo 81 del RPEA. En dicha Sentencia, en su fundamento de derecho primero, se afirma:

«Este Tribunal Supremo tiene dicho, en *Sentencia de 21 de mayo de 1988*, que con arreglo al artículo 81.1 y 7 RPREA, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, y que entró en vigor el 1 de octubre de 1981 (disp. final 1.<sup>a</sup>) por lo que es de aplicación al caso que se enjuicia, "La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria" (art. 81.1), de forma que "Si no se acompañase la garantía o ésta fuera insuficiente, no se verá afectada la ejecución del acto administrativo" (art. 81.7). Lo que antecede ha llevado a esta Sala a sustentar la doctrina de que la suspensión, cuando se solicite en forma y acompañada de la oportuna caución, es actualmente preceptiva (y no, discrecional) para el Tribunal Económico-Administrativo, como expresan las *Sentencias de 17 de mayo y 3 de octubre de 1983*, *27 de marzo de 1984*, *20 septiembre de 1985* y *14 de noviembre de 1987*; mas para que ello ocurra es necesario que el aval o garantía acompañe a la solicitud de suspensión, o, a lo sumo, como dice la *Sentencia de 27 de marzo de 1984*, que el documento constituyendo la garantía se presente

antes de que el Tribunal deniegue la suspensión. En el presente caso, resulta que la forma en que se solicitó la suspensión, al promover la reclamación económica, en nada se ajusta a lo que al respecto dispone el Reglamento de Procedimiento, ni, por ende, puede admitirse la validez de la fórmula utilizada en aquel escrito, que se separa profundamente de la norma. De esta manera, al no presentarse (ni tan siquiera, ofrecerse) garantía o caución en el escrito de 8 de agosto de 1985, no se vio afectada la ejecución del acto administrativo (art. 81.7)».

Y añade en su fundamento de derecho segundo:

«Ahora bien, la disposición adicional 1.<sup>a</sup> 2 Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (que entró en vigor el 18-1-1986), añadió una serie de apartados al artículo 81 RPREA, y entre ellos, un ap. 12, del siguiente tenor literal: "Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión, se entenderá acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación, acuerdo que deberá adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado", y rigiendo esta norma desde antes (18-1-1986) que por el Tesorero de Hacienda en Huelva se dictara la Providencia de apremio (3-3-1986) del débito a que se refería la reclamación económico-administrativa recogida en el Fundamento de Derecho anterior, se plantea la cuestión de si, por efecto de ella, habría de entenderse acordada con carácter preventivo aquella suspensión, siendo, por tanto, improcedente el apremio.

Ciertamente, el contexto actual del artículo 81 RPREA (tras las adiciones operadas por el R.D. 2631/1985) parece reflejar una cierta antinomia entre los aps. 1 y 7 y el nuevo ap. 12, pero no es así puesto que éste ha de ser interpretado en el sentido de que se entenderá acordada la suspensión con carácter preventivo "por el hecho de presentar la solicitud", pero siempre que ésta lo haya sido en los términos del ap. 1, es decir, garantizando, en la forma prevista por el artículo, el importe de la deuda tributaria. De esta manera, lo que el nuevo ap. 12 viene a aclarar es el supuesto (contemplado por alguna sentencia de esta Sala) de que habiéndose solicitado la suspensión con la aportación de garantía, el Tribunal Económico no hubiere resuelto acerca de ella y, en tal caso, la nueva norma establece la suspensión con carácter preventivo hasta que el Tribunal resuelva. Por tanto, en ningún caso puede interpretarse el artículo 81.12 en el sentido de que el hecho de presentar la solicitud sin garantía suspende el acto con carácter preventivo, porque tal interpretación sería contraria a lo que literalmente expresa el propio artículo 81.1».

En conclusión, la presentación de la solicitud de suspensión, acompañada de la correspondiente garantía en los términos que previene el artículo 81.1 RPEA, suspenderá la ejecución del acto impugnado con carácter preventivo hasta que el órgano económico-administrativo resuelva sobre la suspensión. Pero el mero hecho de presentar la solicitud de suspensión sin garantía, no produce esa suspensión de carácter preventivo.

### **7. Cuantía de la garantía.**

La cantidad que debe ser objeto de garantía comprenderá (art. 81.5 RPEA): la deuda tributaria impugnada, el interés de demora que se origina por la suspensión y el 5 por 100 de la deuda tributaria. Respecto a la cuantía de los intereses de demora que deben ser garantizados, al menos se garantizarán los intereses que cubran el plazo de silencio administrativo, de manera que, en procedimientos en única instancia, deberán garantizarse los intereses de demora de un año como mínimo, mientras que, cuando quepa recurso de alzada, deberán garantizarse por dos años, también como mínimo.

De acuerdo con el artículo 81.2 RPEA, en caso de impugnación parcial de la cifra liquidada, la suspensión y, por consiguiente, la garantía a prestar sólo se referirán a la diferencia que sea objeto de impugnación.

### **8. Medios de garantía: *numerus clausus*.**

Tres son los medios de garantía que puede utilizar el reclamante para obtener la suspensión, según el artículo 81.4 RPEA, y éstos son:

- a) Depósito en dinero o en valores públicos.
- b) Aval o fianza solidaria prestado por entidad bancaria, y
- c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia, para deudas inferiores a 100.000 pesetas.

Tanto la doctrina del TEAC, como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, han manifestado repetidamente que el artículo 81.4 del RPEA contiene una enumeración taxativa de las garantías a constituir. En este sentido podemos citar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1983* (Repertorio de Jurisprudencia. Aranzadi. 4640) en la que no se aceptó como caución para la suspensión del acto impugnado la garantía personal de la sociedad apelante, cons-

tituida por su patrimonio; la *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1991* (Impuestos, Tomo I, 1992 pág. 696 y ss.) que rechaza como garantía a efectos de la suspensión la anotación en el Registro de la Propiedad afectando la finca al amparo del artículo 88.4 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, durante dos años, al pago de la liquidación complementaria que pudiera girarse por el impuesto; la *Resolución del TEAC de 12 de junio de 1992* (Impuestos, Tomo II, 1992 pág. 622 y ss.) que en su Considerando 3.º refiriéndose al artículo 81 del RPEA afirma: «... que la suspensión interesada sólo puede acordarse cuando se solicita en forma y se acompaña de cualquiera de las garantías a que alude el citado artículo en su número 4 y que son precisamente las únicas garantías que contempla el procedimiento rituario de esta vía para que los contribuyentes puedan instar, y los Secretarios de los Tribunales autorizar, la suspensión de la ejecución de los actos tributarios impugnados, por lo que resulta patente que en el presente caso, al establecer el comentado precepto un *numerus clausus* de garantías a ofrecer por los contribuyentes y no figurar entre las mismas la ofrecida por el recurrente en forma de prenda sin desplazamiento, su pretensión no puede obviamente prosperar en este último aspecto»; la *Resolución del TEAC de 23 de febrero de 1994* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi, 1994, 337) que en sus considerandos segundo y tercero establece:

CONSIDERANDO 2.º Que la cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si a efectos de conseguir la suspensión del acto administrativo impugnado ( o de la sanción cuya condonación graciable se solicita) es o no posible que el interesado ofrezca y el Tribunal Económico-Administrativo admita, una garantía distinta a las enumeradas en el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981, y en concreto una garantía real sobre un bien inmueble, cuestión para cuya resolución es preciso partir del dato de que frente al carácter potestativo de la suspensión del acto administrativo impugnado contemplada en la Ley de Procedimiento Administrativo, y actualmente en el artículo 111 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 26 de noviembre 1992, la Ley de Bases sobre procedimiento económico-administrativo de 5 de febrero 1980 estableció una suspensión tasada del acto administrativo al disponer en la Base tercera a) que «la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza en la forma que reglamentariamente se determine el importe de la deuda tributaria» de tal manera que si la garantía prestada es suficiente el Secretario del Tribunal ha de dictar la providencia por la que queda en suspenso la ejecución del acto impugnado, sin que sea necesario ni procedente la apreciación de cualquier otra circunstancia ni por dicho Secretario ni por el Tribunal Económico-Administrativo, estableciéndose así para el recurrente en vía económico-administrativa un régimen de suspensión del acto administrativo impugnado más favorable que el contemplado en el pro-



cedimiento administrativo general en cuanto que, si se presenta la garantía exigida, la suspensión es preceptiva e inmediata, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de mayo de 1988, a cuyo tenor la suspensión «cuando se solicita en forma y acompañada de la oportuna caución, es actualmente preceptiva (y no discrecional) para el Tribunal Económico-Administrativo».

CONSIDERANDO 3.º Que, siendo ello así, aparece perfectamente fundamentado que por vía reglamentaria (a la que se remite la Ley de Bases mencionada) se hayan establecido a efectos de la suspensión de que se trata unas garantías de sencilla e inmediata valoración y realización que permitan al Secretario del Tribunal una rápida apreciación de su regularidad y suficiencia, sin necesidad un largo, y a veces complejo, procedimiento al efecto (apreciación de la valoración, titularidad, situación registral, cargas, etc.) cuya existencia es admisible en materia de aplazamientos de pago a conceder por los órganos de recaudación, en que el aplazamiento no es de concesión inmediata sino sometido a determinadas apreciaciones por parte del órgano competente, por lo que este Tribunal Central considera que no existe la necesaria identidad de razón para unificar las garantías admisibles en ambos supuestos, y sin que ello suponga situar en peor condición al contribuyente cuando reclama en vía económico-administrativa que cuando solicita un aplazamiento o fraccionamiento en vía de gestión, puesto que ambas posibilidades de actuación por parte del aquél no son excluyentes como ha reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre 1992 que considera que la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento del pago no supone consentimiento de la deuda, por lo que no impide la impugnación de la liquidación practicada dentro del plazo ya que, como se señala, «el fraccionamiento tiene que ver con el pago de la deuda tributaria y del mismo modo que la realización de éste no interfiere la impugnación de la liquidación a que se refiere si al recurrente no le interesa pedir la suspensión de su efectividad, tampoco la petición de fraccionamiento en el pago puede suponer obstáculo alguno a interponer contra ella los recursos pertinentes», doctrina de la que se desprende que si al recurrente le es imposible, o no le interesa, prestar una de las garantías exigidas por el artículo 81.4 RPEA para la suspensión preceptiva e inmediata de la ejecución del acto impugnado, sigue teniendo expedita la vía del aplazamiento o fraccionamiento conforme a las disposiciones y con la prestación de las garantías establecidas en el Reglamento General de Recaudación.

Frente a esta postura jurisprudencial y de la doctrina administrativa, calificada de sumamente restrictiva, se ha ido forjando una corriente de oposición a la misma por una parte de la doctrina científica, entre la que podemos citar autores como VARGAS MORENO y R. MOLINA,

MARTIN QUERALT, GONZALEZ CARRERAS, CHECA GONZALEZ (6). Estos autores confrontan la rigidez mostrada por el RPEA al enumerar los medios de garantía, con la mayor permisibilidad que muestra el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, al enumerar, en su artículo 52, las garantías admisibles en los aplazamientos y fraccionamientos de pago (aval solidario de entidades de depósito, hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria y «cualquier otra que se estime suficiente»). Llegando incluso a contemplar el artículo 53 la dispensa de garantías en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo (el camino a la dispensa de garantías se inició con la disp. adic. 31.<sup>a</sup> de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de PGE para 1987). Se argumenta que mientras que en el aplazamiento o fraccionamiento se da por supuesta la validez y eficacia del acto administrativo, en la suspensión del acto impugnado, se discute la validez del acto, razón por la que la flexibilidad, en cuanto a medios de garantía, debería ser mayor al recurrir que al solicitar el aplazamiento o fraccionamiento.

Esta postura, favorable a ampliar el abanico de garantías enumerado en el artículo 81.4 del RPEA, ha sido acogida por algún órgano jurisdiccional, concretamente por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1.<sup>a</sup>) del *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valencia*, que en *Sentencias de 8 y 25 de junio y 3 de noviembre de 1992* ha señalado que los medios de garantía previstos en el artículo 81.4 del RPEA no son los únicos y su enumeración no es taxativa, ni determinativa, pudiendo aportarse cualquier otro medio de garantía, sobre cuya suficiencia o no deberá pronunciarse, razonadamente, el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo.

No obstante, esta línea, abierta por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, ha sido cerrada por el *Tribunal Supremo* en *Sentencia de 2 de febrero de 1994* (*Revista de Contabilidad y Tributación: Centro de Estudios Financieros* núm. 136 pág. 82 y ss.) en la que fue ponente D. EMILIO PUJALTE CLARIANA y en la que, tras rebatir los argumentos utilizados en la sentencia de instancia, se casa y anula la Sentencia de 3 de noviembre de 1992 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. La referida Sentencia del Tribunal Supremo señala en sus fundamentos de derecho segundo y tercero:

(6) RAFAEL VARGAS MORENO y RAFAEL MOLINA: «La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía de reclamación económico-administrativa». *Gaceta Fiscal*. Núm. 61. 1988. Pág. 164.

JUAN MARTIN QUERALT: «La suspensión en vía económico-administrativa». *Tribuna Fiscal*. Núm. 14, 1991, pág. 4. «¿Qué garantías son admisibles para obtener la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa? *Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi. Tomo 1992. Pág. 1.472 y ss.

GONZALEZ CARRERAS. «La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa». *Quincena Fiscal*. Núm. 6, 1993. Pág. 165.

CLEMENTE CHECA GONZALEZ. «La suspensión en vía económico-administrativa: medios admisibles para alcanzarla, y posibilidad de obtenerla sin prestar garantías». *Actualidad Tributaria*. Núm. 24, 1993. Pág. 399 y ss.

Segundo: «... Frente a estos preceptos (art. 22.1 del R.D.Leg. 2795/1980 y art. 81.4 RPEA), la sentencia de instancia establece dos postulados que no puede compartir esta Sala. Consiste el primero en que tal suspensión del acto administrativo descansa en el principio de "apariencia de buen derecho" (*fumus boni iuris*) que, en alguna ocasión y en caso distinto, ha invocado este Tribunal Supremo. Mas no es así. En la reclamación económico-administrativa la obligación de suspender que reglamentariamente se impuso la Administración Tributaria descansa, únicamente, en el afianzamiento o garantía de la deuda tributaria; y, en ningún caso, en la apariencia de buen derecho apreciable en toda reclamación donde la suspensión fuera pedida. En segundo lugar, ni tal artículo 81.4 del Reglamento puede ser de interpretación extensiva (que es contraria a la metodología aplicativa del Derecho Tributario) ni la enumeración de medios de garantía que en él se contiene "no es taxativa, ni determinativa, siendo por ello perfectamente posible el ofrecimiento de medios de garantía distintos de los previstos reglamentariamente" como expresa la sentencia recurrida.

El artículo 81.4 contiene, bajo el enunciado de "podrá consistir", una enumeración de tres modalidades concretas de garantías, opcionalmente elegibles por el reclamante (con la limitación que se contiene en la tercera), sin que ninguna otra norma permita quebrar aquel *numerus clausus* del precepto. En el expresado sentido, es evidente que los numerosísimos autos de esta Sección de la Sala Tercera (cuya notoriedad releva de cualquier cita específica) donde, tratándose de la impugnación de liquidaciones tributarias, se solicita la suspensión en la vía jurisdiccional, siempre se exige la constitución de alguna de aquellas garantías (aval), salvo en muy contados casos de excepción, debida a las peculiares circunstancias en ellos concurrentes.

Tercero. Es cierto que en otros órdenes de la actividad tributaria (procedimiento de gestión o procedimiento de recaudación) se admiten garantías distintas de las establecidas en el artículo 81.4 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1981, lo cual no es nada nuevo ni significa inflexión alguna en los presupuestos de la actividad tributaria del Estado... .

La rigidez de que se tacha al artículo 81.4 del Reglamento Económico-Administrativo en contraposición con la mayor permisibilidad de medios de garantía en los procedimientos de gestión o de recaudación, radica en el carácter obligatorio de la suspensión para la Administración, cuando se trata de reclamaciones económico-administrativas garantizadas por los medios del artículo 81.4 frente al carácter potestativo o facultativo de la suspensión para la Administración, en los procedimientos de gestión o recaudación tri-

butaria (art. 55 del RGR). De ahí que no pueda imponerse a la Administración la obligación de suspender mediante la aportación de garantías establecidas para los casos en que tiene la facultad de hacerlo, o de no hacerlo, en aquellos otros donde la suspensión le viene impuesta reglamentariamente.

En conclusión, la Sala estima que la sentencia recurrida infringe lo establecido en el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981, redactado en uso de la facultad concedida por el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 por lo que debe dar lugar a este segundo motivo de casación formulado por el Abogado del Estado.»

PUJALTE CLARIANA (7), comentando la anterior Sentencia, afirma que «para el Tribunal Supremo, la diferencia radica en la obligatoriedad o en la discrecionalidad administrativa del pronunciamiento. Mientras que tratándose de cualquiera de las modalidades de garantía a que se refiere el artículo 81.4 del RPEA, la Administración (Tribunal Económico-Administrativo) está obligada a suspender el acto liquidatorio, en los restantes casos de garantías es discrecional acceder o no».

La Sentencia de 2 de junio de 1994 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi. 1994. 709) en su fundamento de derecho cuarto transcribe los argumentos esgrimidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia que acabamos de ver, defendiendo el carácter taxativo de los medios de garantía enumerados en el artículo 81.4 RPEA.

En conclusión podemos afirmar que la suspensión automática contemplada en el artículo 81 del RPEA exige inexcusablemente la utilización de los medios de garantía enumerados en el apartado 4 del citado artículo.

### **9. Ausencia de garantía *versus* insuficiencia de garantía.**

La ausencia y la insuficiencia de garantía son cosas distintas y reciben un tratamiento diferente, aun cuando ambas pueden conducir al mismo resultado, la no concesión de la suspensión solicitada.

(7) EMILIO PUJALTE CLARIANA: «Suspensión en la vía económico-administrativa de las liquidaciones impugnadas (comentario a la Sentencia de la Sala Tercera -Sección Segunda- del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1994). *Estudios de Jurisprudencia. Revista Colex*. Número 10. Marzo/Abril 1994, pág. 45 y ss.

Cuando la garantía presentada hubiese sido declarada insuficiente se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos de que adoleciera (art. 81.7 RPEA). Por tanto la presentación de garantía en plazo, cualquiera que fuese su naturaleza, sea o no de las enumeradas en el artículo 81.4 RPEA, obliga al Secretario del Tribunal a su examen y su sustantivo, teniendo que pronunciarse sobre su suficiencia o insuficiencia, y en este último caso deberá concederse inexcusablemente el plazo de subsanación de diez días. Como señala la *Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1984* (R.J. Aranzadi 2892) la no advertencia al interesado del plazo de subsanación de la garantía insuficiente supone la nulidad de actuaciones. La no subsanación de la insuficiencia comportará la denegación de la suspensión.

Por el contrario en el caso de ausencia o no presentación de garantía no hay nada que subsanar, y únicamente cabe la denegación de la suspensión.

El *Tribunal Supremo, en Sentencia de 21 de junio de 1989* (Impuestos, Tomo I, 1992 pág. 696 y ss.) en la que fue ponente el Sr. MARTIN HERRERO, se refirió a la distinción entre ausencia e insuficiencia, en su fundamento de derecho quinto, en los siguientes términos:

«Pretende la entidad apelante que la no prestación de la garantía en el momento de interponer su reclamación es un defecto subsanable y el Tribunal Económico-Administrativo debió concederle un plazo de 10 días para hacerlo. Pero esta tesis es rechazable con la sola lectura del artículo 81 párrafo 7 Rgto. de 20 de agosto de 1981, según el cual "si no se acompañase la garantía [al escrito de interposición, decimos nosotros] o ésta fuera insuficiente, no se verá afectada la ejecución del acto administrativo. No obstante, cuando la garantía fuera declarada insuficiente, se concederá al interesado el plazo de 10 días para subsanar los defectos de que adolezca". Este precepto, absolutamente claro en sus términos, distingue entre "no prestación de garantía" e "insuficiencia de garantía". La insuficiencia es subsanable porque indica que se prestó, pero la no prestación de garantía no puede subsanarse, y posponer a momentos o trámites posteriores lo que por mandato legal debió hacer en un momento concreto y con un escrito concreto, y cuya omisión determina que no se vea afectada la ejecución del acto administrativo».

La distinción entre ausencia e insuficiencia, tiene asimismo trascendencia a efectos procedimentales, ya que, a la hora de atacar la denegación de la suspensión, serán distintos los recursos o reclamaciones a utilizar, según que la denegación derive de la ausencia o de la insuficiencia de garantía. HIJAS FERNANDEZ (8) ha sintetizado la cuestión afirmando que:

(8) JUAN JOSE HIJAS FERNANDEZ: «El procedimiento en la suspensión de los actos reclamados en vía económico-administrativa». *Impuestos*. 1994 núm. 3, pág. 39 y ss.

- 1.º Contra los acuerdos denegatorios de la suspensión de los actos administrativos, por falta de aportación de garantía, sólo cabe su impugnación en vía contencioso-administrativa si la cuantía no excede de tres millones de pesetas y mediante previo recurso de alzada, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, si la cuantía excede de dicha cifra.
- 2.º Contra las providencias declarando la insuficiencia de la garantía presentada cabe recurso por vía incidental (art. 81.8 RPEA) que se tramita ante el propio Tribunal Económico-Administrativo. Contra la resolución del recurso incidental sólo cabe la demanda ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sin que sea factible, cualquiera que fuese la cuantía, el recurso de alzada ante el TEAC.

En este sentido se ha pronunciado la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras en: *Sentencia Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988* (R.J. Aranzadi 3930) en la que fue ponente el SR. PUJALTE CLARIANA que en su fundamento de derecho tercero señala:

«Otra cuestión, relativa al procedimiento, surge en cuanto a la impugnación del acuerdo denegatorio de la suspensión. Evidentemente, el artículo 81.8 del Reglamento de procedimiento establece que "la providencia del Secretario del Tribunal declarando insuficiente la garantía sólo podrá ser objeto de recurso por vía incidental". Sin embargo, conviene distinguir entre "providencia declarando insuficiente la garantía prestada" y "denegación de la suspensión del acto impugnado". Respecto de la primera (insuficiencia), como se ha dicho, el artículo 81.8 admite "recurso por vía incidental", en tanto que contra la segunda (denegación) no cabe acudir al incidente, toda vez que, con arreglo al artículo 118, sólo tienen este carácter "las cuestiones que se susciten durante la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, en cualesquiera de sus instancias, y se refieran... a todos aquellos extremos que sin constituir el fondo del asunto reclamado se relacionen con el... siempre que la resolución de dichas cuestiones sea requisito previo y necesario para la tramitación de las reclamaciones y no pueda, por tanto, aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto", condición que ciertamente no concurre en la denegación de la suspensión del acto administrativo, que en nada constituye requisito previo y necesario para la sustentación de la reclamación económico-administrativa. De ahí que contra la denegación de la suspensión del acto recurrido no proceda, en lo económico-administrativo, la vía incidental sino su impugnación en la vía ordinaria, es decir, directamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuando la cuantía no exceda de 1.500.000 pesetas (hoy después del reformado art. 10.2 del RPEA, la cuantía es de tres millones de pesetas), o previo recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en otro caso».

*Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1988 (R.J. Aranzadi 8268) que en sus fundamentos de derecho primero y segundo afirma:*

«Primero: El tema estrictamente procedimental que se suscita en este recurso contencioso-administrativo se concreta a determinar si contra los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valladolid, que resolvieron en relación con las cuestiones incidentales formuladas por la entidad mercantil hoy apelante en cuatro reclamaciones de la indicada naturaleza, cuestiones en las que se combatían sendas providencias del Secretario del aludido Tribunal que, en primer lugar, había declarado insuficientes las garantías presentadas por dicha entidad mercantil para obtener la suspensión de la ejecución de las liquidaciones impugnadas en las referidas reclamaciones y, en segundo lugar, declaró que ante la no subsanación de tales garantías no quedaba afectada la ejecución de aquéllas, si contra los inicialmente aludidos acuerdos del Tribunal Provincial de Valladolid, repetimos, era procedente el recurso de alzada ante el Tribunal Central, que fue la vía seguida por la hoy apelante, o si por el contrario, y tal como se le indicó al notificarse dichos actos administrativos, la impugnación debía hacerse mediante la interposición del recurso contencioso-administrativo, vía que no fue seguida por la sociedad apelante, que, como ya hemos adelantado, acudió en alzada ante el Tribunal Central, que en la resolución residenciada en este proceso declaró la inadmisibilidad del citado recurso, por entender que las resoluciones del Tribunal Provincial de Valladolid no cumplen los condicionamientos impuestos en el artículo 129.2 del RPEA para poder ser viable el aludido recurso, criterio que, interpuesto contra aquella resolución recurso contencioso-administrativo, es compartido en la sentencia ahora apelada de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional.

Segundo: La conclusión anteriormente indicada es, evidentemente, la procedente, toda vez que, según el ya aludido artículo 129.2, sólo son recurribles en alzada las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, que, dictadas en cuestiones incidentales, pongan fin a reclamaciones susceptibles de alzada, lo que conforme a lo establecido en el número 1 del indicado artículo 129, comprenden también aquellas que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, de modo que pongan término a la reclamación y hagan imposible o suspendan su continuación, y es indudable que en el supuesto objeto de este proceso ninguna de las resoluciones incidentales del Tribunal Provincial de Valladolid se encontraban en el caso contemplado en el artículo 129.2, no concurriendo, tampoco, los condicionamientos para la alzada exigidos en el número 1 del mismo artículo, por lo que aquellas resoluciones aludidas agotan la vía económico-administrativa en cuanto a lo allí resuelto, que, insistimos, nada decidían ni directa ni indirectamente en cuanto al fondo del asunto que era objeto de las respectivas

reclamaciones económico-administrativas -impugnación de liquidaciones giradas por el concepto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas- por lo que, como se le indicó correctamente al notificarse las aludidas resoluciones, sólo procedía contra las mismas el recurso contencioso-administrativo, notificación que, sin embargo, no fue seguida por la parte hoy apelante... Por último, debe señalarse que en supuesto de improcedencia de la alzada contra las resoluciones incidentales que no se encuentren en el supuesto del artículo 129.2 es inoperante que la cuantía sea superior al límite establecido para la viabilidad de dicha impugnación, pues ello no es factor a tener en cuenta en dicho supuesto ...».

#### **10. Liquidación de intereses de demora: procedencia en los supuestos de estimación parcial.**

El artículo 81.10 RPEA dispone la liquidación de intereses de demora por todo el tiempo que dure la suspensión, en el supuesto de que la reclamación interpuesta sea desestimada. El mencionado precepto se refiere, únicamente, al caso de desestimación de la reclamación, pero no dice nada de si procede o no liquidar intereses de demora en los casos de estimación en parte de la reclamación sobre la parte de la deuda que subsiste. El *Tribunal Supremo*, en su *Sentencia de 18 de julio de 1990* (Impuestos, Tomo II, 1990, pág. 828) en la que fue ponente el SR. LLORENTE CALAMA señala que: cuando la reclamación contra una deuda tributaria prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma, pero en cambio, cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el período de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste y con ella el sometimiento del sujeto pasivo al régimen del artículo 36.1 LGP.

En cuanto al momento en que debe practicarse la liquidación de intereses de demora, éste será, el momento mismo del ingreso de la deuda tributaria, a tenor del artículo 81.10 RPEA. Esto determina, tal y como reconoce la *Resolución del TEAC de 31 de enero de 1994* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994. 187), que no proceda liquidar intereses de demora tras cesar la suspensión en vía económico-administrativa, si la suspensión vuelve a obtenerse en vía contencioso-administrativa.

El interés de demora aplicable será el vigente en el período en que se concedió la suspensión, permaneciendo el tipo de interés de demora invariable durante todo el tiempo de duración de la suspensión. Para las deudas de naturaleza tributaria se aplicará el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2 b) de la Ley General Tributaria (interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley PGE establezca uno diferente) cuya constitucionalidad se ha afirmado de manera expresa por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990 de 26 de abril.



### **11. Indemnización de gastos ocasionados por la prestación de garantía para obtener la suspensión.**

Existe una corriente jurisprudencial consolidada, favorable al resarcimiento de los gastos producidos por la prestación de garantías para obtener la suspensión del acto impugnado, en los casos en que se estimen las pretensiones del reclamante. Las resoluciones de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa sobre este tema, se refieren al reintegro de los costes del aval presentado para obtener la suspensión, aunque el mismo tratamiento sería de aplicación a los otros medios de garantía distintos del aval, cuya prestación produjera gastos.

Buena muestra de esta corriente jurisprudencial, iniciada con la Sentencia de la Audiencia Territorial de Santa Cruz de Tenerife de 17 de octubre de 1987 (Impuestos, Tomo I, 1988, pág. 302 y ss.), que aplicó de forma directa el principio de responsabilidad de la Administración formulado en el artículo 106 de la Constitución, son, entre otras, las siguientes Sentencias:

- *Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1989* (Impuestos, Tomo I, 1989, pág. 689 y ss.) en la que se condenó a la Administración, en concepto de daños y perjuicios, a abonar al apelado los gastos del aval que preceptivamente había tenido que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada, sin ser necesario para ello acudir a un nuevo proceso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 de la LJCA en relación con el artículo 84.c) de la misma ley, ya que esta condena, no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de una situación jurídica individualizada.

- *Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril y de 13 de octubre de 1990*, (esta última en Impuestos, Tomo II, 1990, pág. 833) en las que se afirma:

«La prestación de avales o garantías; produce gastos resarcibles por estar en relación causal con el acto suspendido, y si bien es cierto que la simple declaración de nulidad de un acto administrativo no presupone ni genera inexorablemente un derecho a la indemnización, por surgir ésta de la existencia de un daño o lesión patrimonial sufrido por el particular como consecuencia del actuar de la Administración, no lo es menos que si la lesión existe y por añadidura el acto o actuación resulta ilegal, la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el presente caso en que el apelado está sufriendo y seguirá sufriendo hasta la cancelación de los avales un perjuicio, representado por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal de la Administración.»

- *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1991* en la que se declara la procedencia de la indemnización, previamente reclamada a la Administración y desestimada por ésta, afirmando que había existido un daño patrimonial que, aun siendo de escasa cuantía económica, no sólo

resultaba individualizado, sino también perfectamente evaluable, descartada la fuerza mayor, el quebranto económico padecido por la parte recurrente derivaba del funcionamiento de la Administración Pública, pues la relación de causa efecto se mantenía aunque el particular hubiese optado por ejercer el derecho a garantizar la suspensión del acto impugnado mediante aval bancario.

Numerosas son también las Sentencias de *Tribunales Superiores de Justicia* (TSJ) y de la *Audiencia Nacional* que reconocen el derecho de los reclamantes a ser indemnizados por la Administración de los gastos originados por la prestación y mantenimiento del aval para obtener la suspensión, cuando se estimen sus pretensiones y se anule el acto impugnado. Entre otras podemos citar: Sentencia del TSJ de Aragón de 16 de febrero de 1991 (Gaceta Fiscal núm. 88); Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de julio de 1992 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1992.214); Sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de septiembre de 1992 (Impuestos, Tomo I 1993); Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 1992 (Impuestos, núm. 14 de 1993); Sentencia del TSJ de Canarias de 4 de junio de 1993 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1993.790); Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 1993 (Impuestos, núm. 24, 1993); Sentencia del TSJ de Castilla y León de 19 de julio de 1993 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1993.962); Sentencia del TSJ de Valencia de 14 de marzo de 1994 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994 .226); Sentencia del TSJ de Madrid de 28 de abril de 1994 (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994-484).

Como curiosidad, puede señalarse que la ya citada *Sentencia del TSJ de Castilla y León de 19 de julio de 1993* fija un límite a la indemnización a cargo de la Administración al señalar en su fundamento de derecho tercero que

«... debe accederse a la petición de indemnización de los gastos ocasionados por el aval bancario que para obtener la suspensión de ejecución de liquidación recurrida, se hubiese prestado, siempre que el coste del aval no sea superior al interés legalmente exigido generado por las deudas tributarias si éstas fueran pagadas en su momento a la Administración, estableciéndose tal límite por la razón de que no debe ser más gravosa para la Administración la suspensión de la ejecución de la actuación tributaria recurrida, que el inmediato cumplimiento de sus exigencias».

No obstante, el resarcimiento de los gastos derivados de la prestación de garantía para obtener la suspensión, únicamente se reconoce en los casos en que se estime plenamente el recurso o reclamación interpuesta, pero no así en los casos en que la estimación del recurso o reclamación es sólo parcial. En este sentido podemos citar la *Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 1990* (Impuestos, Tomo I, 1991) y la *Sentencia del TSJ de Extremadura de 25 de mayo de 1994* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994 .607), que deniegan la indemnización en caso de estimación parcial. La razón de la denegación de indemnización radica en que al movernos en el campo de la responsabilidad patrimonial de la Administración, la indemnización requerirá que

se haya producido una lesión o daño efectivos e individualizados y que exista un nexo causal entre ese daño y la conducta o actuación de la Administración. Pues bien, en los casos de estimación parcial, existe una concurrencia de culpas que impide atribuir a la Administración la responsabilidad completa del daño, ya que la culpa imputable al reclamante rompe el nexo causal.

En cuanto al aspecto procedimental de la vía a seguir para reclamar la indemnización, hemos de distinguir dos supuestos diferentes:

1. Reclamación de la indemnización en los casos en que la estimación de las pretensiones del reclamante y la anulación del acto se producen en vía contencioso-administrativa. En este caso, tal y como expone el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de febrero de 1989, la indemnización puede solicitarse en la misma demanda en que se solicita la anulación del acto, sin ser necesario para ello acudir a un nuevo proceso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 en relación con el artículo 84 c), ambos de la LJCA, sin perjuicio de que la cuantificación exacta de la indemnización se realice en fase de ejecución de sentencia.

2. Reclamación de la indemnización en los casos en que la estimación de las pretensiones del reclamante y la anulación del acto se producen en vía económico-administrativa. A pesar de su contenido económico, la reclamación de la indemnización no constituye materia económico-administrativa, y por tanto, el conocimiento de la misma, no corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos. Deberá seguirse el procedimiento de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas previsto en el artículo 142 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La solicitud de indemnización se planteará ante el Ministro de Economía y Hacienda a quien compete resolverla, prescribiendo el derecho a reclamar la indemnización en el plazo de un año, a partir de la resolución estimatoria. En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 24 de marzo y 7 de julio de 1993, de 2 de marzo y 6 de abril de 1994. En particular en la *Resolución de 6 de abril de 1994* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994 .646) se señala en su

**CONSIDERANDO 4:** «...que en cuanto a los gastos del aval en que incurrió el interesado a fin de obtener la suspensión en la ejecución de los actos impugnados, como ha declarado este Tribunal en Resoluciones de 24 de marzo y 7 de julio de 1993, no toda reclamación de contenido económico contra el Estado constituye materia económico-administrativa, ya que el artículo 43 RPEA dispone que no sean reclamables en dicha vía los actos ... dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Hacienda -como aquí el caso- la resolución que ultime la vía administrativa; y más específicamente es de aplicación a este supuesto la Ley 30/1992 ... cuyo artículo 142 se refiere al procedimiento de responsabilidad patrimonial de las

Administraciones Públicas, dispone dicho precepto que estos procedimientos se resolverán por el Ministro respectivo; de lo anterior se deduce la incompetencia de este Tribunal para conocer de la pretensión del reclamante en orden a la indemnización que solicita, ya que tampoco tienen los gastos realizados en concepto de aval el carácter de ingreso indebido...».

## 12. Extensión de la suspensión y alcance de las garantías.

La suspensión extiende sus efectos durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias (art.81.3 RPEA). Por tanto, hasta que no se dicte el fallo que ponga término a la vía económico-administrativa, se mantiene la suspensión, y si el procedimiento se sustancia en dos instancias, la suspensión obtenida en primera instancia ante el órgano económico-administrativo regional o local se mantiene hasta que finalice la segunda instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Lo anterior plantea el problema de ¿qué sucede si desestimada en vía económico-administrativa la reclamación se desea seguir impugnando en vía contencioso-administrativa? El tenor literal de la normativa nos dice que, obtenida la suspensión en vía económico-administrativa, cuando se dicte la resolución desestimatoria que ponga fin a la vía económico-administrativa, cesará la suspensión, con independencia de que la resolución se recurra en vía contenciosa. El TEAC, en *Resolución de 2 de junio de 1993* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1993 - 998), en un supuesto de reclamación económico-administrativa desestimada y recurrida en vía judicial solicitándose de la Audiencia Nacional la suspensión del acto, ya disfrutada en la vía económico-administrativa, anula la providencia de apremio girada por la Administración, argumentando que en la fecha de interposición del recurso contencioso-administrativo y en que se solicitó la suspensión ante la Audiencia Nacional y en que debe entenderse que dicha suspensión, posteriormente acordada por aquella, desplegó sus efectos, no había finalizado el plazo de ingreso en período voluntario subsiguiente a la desestimación en vía económico-administrativa. Por tanto, hasta la finalización del período voluntario de ingreso subsiguiente a la desestimación, no puede proceder la Administración a la ejecución coactiva.

Pero, dado que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo (dos meses) es más amplio que el período voluntario de ingreso que se abre tras la notificación de la resolución desestimatoria, podemos encontrarnos con procedimientos de apremio iniciados antes de que la resolución económico-administrativa haya ganado firmeza, y por tanto, antes de la interposición del recurso contencioso y de la solicitud de suspensión. Esta posibilidad ha sido criticada por parte de la doctrina que llega a proponer una interpretación de la normativa acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva, en el sentido de admitir que la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa se mantenga hasta que la resolución desestimatoria sea firme por su no impugnación en plazo o se haya desestimado por el órgano judicial la petición de suspensión en vía contenciosa.

Cuestión distinta es la relativa al alcance de las garantías prestadas para obtener la suspensión, esto es, si la garantía prestada en el recurso de reposición es o no válida en la reclamación económico-administrativa posterior, y si la prestada en ésta es o no válida en el recurso contencioso-administrativo. Los pronunciamientos, que a este respecto encontramos, se muestran favorables a que la garantía prestada en la vía anterior se pueda utilizar en la vía siguiente. Así la *Resolución del TEAC de 13 de enero de 1983* (la Ley, 1983, Tomo IV, p. 980) afirma que si la garantía para la suspensión de la ejecución del acto fue prestada por el reclamante en algún procedimiento administrativo anterior debería ser admitida en la reclamación económico-administrativa, siempre que no se hubiese extinguido su eficacia (por caducidad o porque se limite su alcance a un procedimiento determinado) y sin perjuicio de que, en su caso, se requiriese la subsanación de las deficiencias de que adoleciese. Pero esto, no quiere decir que la suspensión obtenida en el recurso de reposición previo al económico-administrativo se extienda automáticamente a la vía económico-administrativa, pues como señala el TEAC en su *Resolución de 23 de mayo de 1990* (Impuestos, Tomo I, 1991, pág. 887 y ss.), para que pueda tener efecto una suspensión en esta vía, ha de ser solicitada ante el Tribunal Económico-Administrativo competente por los interesados y además, la garantía debe estar constituida a disposición de dicho Tribunal, no constando en el caso tal solicitud. En el ámbito contencioso-administrativo, el *Auto del TSJ de Cataluña de 27 de junio de 1991* (Gaceta Fiscal núm. 91 pág. 112) admite que la suspensión en vía contenciosa puede obtenerse con el mismo aval o caución prestado en la reclamación económico-administrativa cuya resolución es objeto del recurso, evitándose gastos y trámites innecesarios, solicitándose del Tribunal Económico-Administrativo su remisión.

### 13. La suspensión no afecta a la prescripción.

Sobre esta cuestión debe resaltarse el radical cambio de criterio que ha experimentado la doctrina administrativa del TEAC, concretamente en la *Resolución de 2 de junio de 1993* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1073). Este cambio de criterio obedece al acatamiento de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1992* en la que se declara que la paralización de la reclamación económico-administrativa durante más de cinco años produce la prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria liquidada, aun en el caso de que la liquidación se encontrase suspendida y no pudiese ser ejecutada, ya que la suspensión sólo impide ejercer la acción de cobro en el caso de que la propia Administración (y el Tribunal Económico-Administrativo es un órgano administrativo) se retrase en la resolución de la reclamación.

En la citada *Resolución del TEAC de 2 de junio de 1993* encontramos una somera descripción de la evolución que a este respecto se ha producido, en particular, en sus Considerandos 5.º a 7.º en los que se dice:

CONSIDERANDO 5.º: Que, acerca de la materia controvertida y centrada en la vía económico-administrativa este TEAC ha venido manteniendo en numerosas resoluciones, entre ellas las de 29 de abril de 1987 y 13 de mayo

de 1992, que si la ejecución del acto impugnado ha sido suspendida no prescribe el derecho de la Administración para hacer efectiva la liquidación contenida en aquél por estar suspendido el ejercicio de ese derecho. Este criterio fue confirmado por la Audiencia Nacional en diversas sentencias, entre otras las de 29 de mayo de 1989 y 17 de enero de 1992, en las que se manifestaba que: «...solicitada y concedida tal suspensión, la Administración se encuentra imposibilitada para exigir el cobro de la deuda liquidada hasta el fin de la vía económico-administrativa en todas sus instancias (art. 81.3.º del Regl. PREA de 20-8-1981), y siendo las cosas así, ni puede decirse que haya prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (que ya ha sido determinada mediante la correspondiente liquidación) ni que haya prescrito la acción para exigir el pago, puesto que la Administración no puede exigirlo por estar suspendida la ejecución de la liquidación, de suerte que según el artículo 1969 del CC, como recuerda el señor Abogado del Estado, no pudiendo ejercitarse la acción, no hay dejación ni abandono o inactividad alguna de la Administración, sin los cuales no puede producirse ninguna prescripción».

CONSIDERANDO 6.º: Que, la STS de 18 de marzo de 1992 ha modificado sustancialmente el criterio expuesto en el considerando anterior al declarar que: «La suspensión del acto administrativo que regula el artículo 81 del Reglamento PREA no afecta al plazo de prescripción [lo que afecta es la interposición de la reclamación, como dice el art. 66.1 b) de la LGT] porque se trata de una moratoria -ciertamente, garantizada- que el acreedor (Hacienda Pública, de cuya naturaleza participan los Tribunales Económicos) concede al deudor (contribuyente) mientras el primero revisa la conformidad a Derecho de la deuda exigida. Perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar el acto antes de que se consuma el plazo de prescripción, atentaría al principio de la seguridad jurídica que garantiza la Constitución (art. 9.3.º), y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción. De ahí que la Sala estime que, habiendo estado paralizado el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, por causa no imputable al recurrente, durante más de cinco años, ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas». Este pronunciamiento ha sido asumido por la Audiencia Nacional en sus sentencias más recientes sobre la materia, en concreto las de 11 de noviembre y 10 de diciembre 1992 y 15 de enero de 1993.

CONSIDERANDO 7.º: Que, en lógica consecuencia con la jurisprudencia expuesta en el considerando que antecede, y en acatamiento de la misma, este TEAC modifica el criterio que ha venido sustentando hasta la fecha y

declara que la suspensión del acto administrativo impugnado, en cualquiera de las instancias de la vía económico-administrativa, prevista en el artículo 81 del Reglamento PREA de 1981, no afecta a los plazos de prescripción contemplados en el artículo 64 de la LGT.

#### 14. Suspensión sin prestación de garantías.

En el ámbito estatal, tanto en vía de reposición como en vía económico-administrativa, no encontramos ningún precepto que, en términos generales, admita la suspensión sin prestación de garantías a diferencia de lo que sucede en el ámbito del recurso de reposición local, en el que, el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales admite que, en casos muy cualificados y excepcionales, puedan las Entidades acreedoras acordar discrecionalmente, a instancia de parte, la suspensión del procedimiento, sin prestación de garantía alguna, cuando el recurrente alegue y justifique en su solicitud la imposibilidad de prestarla o demuestre fehacientemente la existencia de errores materiales o aritméticos en los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales.

No obstante, sí encontramos en el RPEA un supuesto particular en el que, aunque expresamente no se establezca la exclusión de garantía, ésta va implícita en el mismo. Se trata de la suspensión de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales, contemplada en los números 11 a 14 del artículo 81, de la que nos ocuparemos en el apartado siguiente. Únicamente apuntar que parece evidente la no exigencia de garantía en este supuesto, pues como señala el *TEAC en Resolución de 22 de julio de 1991* (Impuestos, Tomo I, 1992 pág. 1.226 y ss.), la condición indispensable para la prestación de garantía es que ésta pueda cifrarse, lo cual no ocurre cuando no hay cantidad liquidada.

Pero el hecho de que no exista en el ámbito económico-administrativo ningún precepto que contemple en términos generales la suspensión sin prestación de garantías, no significa que ésta no sea posible. El TEAC ha admitido que los Tribunales Económico-Administrativos están facultados para acordar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado aun sin la prestación de garantía. En un primer momento el TEAC admitió la posibilidad de suspensión sin garantías de aquellos actos que no incorporan deuda líquida y exigible de los que nos ocupamos en el siguiente apartado, en este sentido, entre otras, *Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 1988, 15 de noviembre de 1988, 30 de marzo de 1989, 20 de diciembre de 1989*. Avanzando en las posiciones sustentadas el TEAC pasa a admitir la posibilidad de suspensión del ingreso de deudas tributarias sin prestación de garantías, entre otras, en *Resoluciones de 11 de septiembre y 9 de octubre de 1989, de 16 de enero de 1990, de 22 de abril de 1992* (Impuestos, Tomo II, 1992 pág. 596 y ss), de *13 de mayo de 1992* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi, 1992, 85), de *12 de junio de 1992* (Impuestos, Tomo II, 1992 pág. 622 y ss.), de *5 de mayo de 1993, de 22 de septiembre de 1993* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1993, 1397), de *1 de diciem-*

*bre de 1993* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1993, 1746), de *2 de marzo de 1994* (Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi 1994, 487). En estas Resoluciones, aunque en todas ellas el TEAC admite expresamente la posibilidad de suspensión sin garantía, no en todas se concede la misma. En particular transcribimos la *Resolución de 2 de marzo de 1994* en la que además el TEAC acoge el principio de la apariencia de buen derecho:

CONSIDERANDO 2.º: Que este TEAC, en sus Resoluciones de 16 de enero 1990 y 5 de mayo y 1 de diciembre 1993 tiene declarado que si bien la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa viene regulada en los artículos 80 y 81 del RPEA de 20 de agosto 1981 exigiendo para la procedencia de la suspensión la prestación de la correspondiente garantía, es lo cierto que el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio 1958, vigente en el momento de presentarse la solicitud de suspensión, con el carácter supletorio que a estos efectos le ha sido reconocido por este Tribunal Central, en vista de lo señalado en su disposición final tercera, en las resoluciones mencionadas y en las de 11 de septiembre y 9 de octubre 1989, entre otras, dispone que «la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado, pero la autoridad a quien compete resolverlo podrá suspender de oficio o a instancia de parte, la ejecución del acuerdo recurrido, en el caso de que dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamenta en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 47 de esta Ley», lo que permite apreciar a los Tribunales Económico-Administrativos la concurrencia de circunstancias excepcionales que motiven acordar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado aun sin la prestación de garantías, en supuestos a los que sea de aplicación la mencionada Ley 17 de julio 1958, como es el caso de que aquí se trata como se desprende de lo señalado en las disposiciones derogatorias y final de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

CONSIDERANDO 3.º: Que, sentado lo anterior, se hace preciso señalar que, conforme al mencionado artículo 116 de LPA la apreciación de la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación corresponde a la autoridad a quien compete resolver el recurso, en el presente caso el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, ante quien el interesado se limitó a manifestar que la ejecución de la liquidación impugnada, dada su cuantía, le ocasionaría daños de imposible reparación pero sin concretar ni probar efectivamente cuáles serían tales daños y la imposibilidad de su reparación incluso mediante un hipotético resarcimiento de los daños y perjuicios causados si la actuación administrativa diera lugar a ello, y sin ni siquiera probar la imposibilidad de obtener la suspensión ordinaria y no



excepcional regulada en el artículo 81 del RPEA, todo lo cual lleva a declarar ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Regional que denegó la solicitud de suspensión formulada; debiendo señalarse, además que en el presente caso la «apariencia de buen derecho» corresponde, a juicio de este Tribunal Central, a la actuación administrativa que, en principio y dejando a salvo el estudio de la cuestión de fondo, se ve amparada por una disposición con fuerza legal.

La argumentación utilizada por el TEAC para admitir la suspensión sin prestación de garantías se centra en la aplicación supletoria del artículo 116 de la LPA, que permite acordar la suspensión cuando de la ejecución se pudieran derivar perjuicios de imposible o difícil reparación o cuando la impugnación se fundamentase en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho. Pero el hecho de que la Ley 30/1992 haya derogado el artículo 116 de la LPA a cuya aplicación supletoria acudía el TEAC, y de que el vigente artículo 111 de la Ley 30/1992, que sustituye al derogado artículo 116, no sea aplicable ni directa ni subsidiariamente en la vía económico-administrativa, como se ha señalado en el apartado 2, invalida la argumentación básica que venía utilizando el TEAC. ¿Significa esto que tras la Ley 30/1992 ya no tiene cabida en la vía económico-administrativa la suspensión sin garantía? El TEAC ha respondido recientemente de forma negativa a la pregunta anterior, manteniendo la posibilidad de suspensión sin prestación de garantías, como una exigencia del artículo 24 de la Constitución. En este sentido la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1994 afirma:

**CONSIDERANDO:** Que la imposibilidad de aplicar dentro del procedimiento económico-administrativo las normas de la Ley 30/1992, y en concreto su artículo 111, no puede, sin embargo, significar que los Tribunales de este orden hayan de desconocer los derechos que aquella Ley reconoce a los administrados, en especial los derechos que conectan directamente con los principios constitucionales a los que, conforme a la Exposición de Motivos de la mencionada Ley, ha de adaptarse el régimen jurídico de las Administraciones Públicas; y, en este camino, ha de recordarse que uno de los derechos consagrados en la Constitución Española es el de obtener la prestación de la tutela judicial efectiva -art. 24- que si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el Poder Judicial -STC, entre otras, 197/88, de 24 de octubre, y 175/87, de 4 de noviembre- no puede ser desconocida por los Tribunales Económicos-Administrativos -cuya intervención en las materias de su competencia, constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial, pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido, entre otras, en la primera de las sentencias citadas anteriormente, que no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial; y en

aras del aludido principio constitucional, ha de abordarse el tema de si existe la posibilidad- no prevista en la normativa propia de la reclamación económico-administrativa para las deudas dinerarias-, de conceder la suspensión del acto administrativo reclamado, sin que se preste garantía para su posterior pago, cuando se acredite la imposibilidad de prestar las garantías a que se refiere el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento y concurren supuestos excepcionales apreciables por el órgano que ha de resolver la reclamación; cuestión que ha de solventarse afirmativamente, pues como ha declarado el Tribunal Constitucional al referirse a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva en relación con la ejecutividad de los actos administrativos, si bien es cierto que la manifestación de la autotutela administrativa no pugna en sí misma con regla o principio alguno de la Constitución -238/92, de 17 de diciembre-, y que la efectividad de aquella tutela judicial no impone en todos los casos la suspensión del acto administrativo recurrido, no lo es menos que cuando el legislador ha establecido esa posibilidad para la protección de los derechos fundamentales -en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y en la Ley 62/1978- esta decisión legislativa incide también sobre la configuración de la tutela judicial efectiva, de forma que la supresión de esa posibilidad de suspensión para ciertos casos o grupos de personas afecta al mencionado derecho -115/1987, de 7 de julio-.

**CONSIDERANDO:** Que para no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española, los Tribunales Económico-Administrativos han de atender, para la concesión en casos excepcionales de la suspensión de la ejecutividad de los actos reclamados sin aportación de garantías, a los principios inspiradores de las normas del ordenamiento jurídico patrio que, bien en vía de gestión -Reglamento General de Recaudación, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común...-, bien en vía jurisdiccional -Ley 62/1978, Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y de Protección de los Derechos Fundamentales- o incluso en el Recurso de Amparo Constitucional -art. 56 de la Ley del Tribunal Constitucional- contemplan tal posibilidad que, por regla general, se conecta a los supuestos de nulidad de pleno derecho del acto recurrido, inexistencia de perjuicios graves para los intereses generales o de un tercero y a aquellos casos en que la ejecución hubiera de causar un perjuicio irreparable que haría perder el recurso o reclamación su propia finalidad.

En todos estos supuestos de suspensión sin garantías, la suspensión pierde el carácter reglado, preceptivo y automático que hemos venido predicando hasta ahora siempre que se preste garantía suficiente y pasa a tener un carácter discrecional. Discrecionalidad que exige la adecuada motivación de la denegación para no incurrir en arbitrariedad prohibida a los poderes públi-

cos. Cuando la suspensión adquiere carácter discrecional, la competencia para acordarla o denegarla corresponderá al propio Tribunal Económico-Administrativo y no a su Secretario. Como excepción puede apuntarse un supuesto de suspensión sin garantías no discrecional, se trata de un supuesto de índole subjetivo que no tiene relevancia para la gran mayoría de reclamantes ya que se refiere a los casos en que figure como reclamante una Administración Pública. En este sentido, el *Auto del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1991* (Impuestos, Tomo I, 1992 pág. 547 y ss.), señala que la circunstancia subjetiva de que quien actúe como demandante en el proceso contra la Administración General del Estado sea otra Administración Pública territorial, cuya solvencia ha de presumirse, permite que en tal coyuntura se prescinda del afianzamiento de la deuda tributaria, solución que se inspira en el mismo principio por el cual se dispensa a las Comunidades Autónomas de las prestaciones de cauciones de depósitos para ejercitar acciones o interponer recursos.

### **15. Suspensión de la ejecución de actos que no incorporan deuda líquida y exigible.**

En este apartado podemos a su vez diferenciar entre:

A) *Suspensión de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales*, contemplada expresamente en los números 11 a 14 del artículo 81 del RPEA. Esta suspensión se acuerda por el órgano competente para conocer de la reclamación, es decir, el Tribunal Económico-Administrativo, y no por el Secretario del mismo. Se acordará, a instancia del interesado, cuando a juicio del Tribunal 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 previstas en el artículo 153 LGT. Por el hecho de presentar la solicitud de suspensión se entenderá acordada con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación. Aunque nada dice el RPEA, la ausencia de deuda líquida y exigible nos permite afirmar que en estos casos la suspensión no precisa la prestación de garantías.

B) *Suspensión del resto de actos que carecen de cuantificación*, entre los que se pueden incluir, las restantes sanciones tributarias no pecuniarias (como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial, la prohibición de contratar con el Estado u otros Entes Públicos y la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleos o cargos públicos), los requerimientos de información, etc. En el RPEA no se hace ninguna referencia a la suspensión de estos actos, lo que no significa que no pueda suspenderse la ejecución de los mismos. El TEAC ha admitido reiterada y expresamente la posibilidad de suspender estos actos, entre otras, en *Resoluciones de 20 de diciembre de 1989 y de 7 de junio de 1990*, en particular en esta última (publicada en Impuestos, Tomo I, 1991 pág. 614 y ss.) se afirma en su considerando 7.º que el procedimiento regulado en el artículo 81 RPEA es tan sólo aplicable para el caso de que se trate de actos reclamables en vía económico-administrativa que incorporan la exigencia de deuda tributaria, pero no es válido para aquellos actos reclamables que carecen de cuantificación. Para

estos casos el RPEA no contempla especialidad alguna, por lo que ha de aplicarse, con carácter supletorio, lo prevenido en el artículo 116 LPA acerca de la posibilidad de suspender la ejecución del acto administrativo impugnado cuando la misma pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación, sin que en tal caso sea necesaria caución alguna para responder de los daños que pueda acarrear la suspensión; en este supuesto, por el hecho de presentar la solicitud, habrá de entenderse acordada ésta con carácter preventivo hasta que el órgano económico-administrativo resuelva sobre su concesión o denegación.

El hecho de que la Ley 30/1992 haya derogado el artículo 116 de la LPA a cuya aplicación supletoria acude el TEAC, y de que el vigente artículo 111 de la Ley 30/1992, que sustituye al derogado artículo 116, no sea aplicable ni directa ni subsidiariamente en la vía económico-administrativa, como se ha expuesto en el apartado 2, no significa que haya desaparecido la posibilidad de suspender la ejecución de los actos que carecen de cuantificación en la vía económico-administrativa, en estos casos será aplicable la reciente doctrina del TEAC señalada en el apartado anterior para la suspensión sin prestación de garantías.

La competencia para acordar o denegar la suspensión de actos sin cuantificación corresponde al Tribunal Económico-Administrativo competente para conocer de la reclamación, y no al Secretario del mismo. Contra el acuerdo del Tribunal de instancia denegatorio de la suspensión, como afirma el TEAC en *Resolución de 5 de junio de 1990* (Impuestos, Tomo I/1991 pág. 567 y ss.), en relación con la suspensión solicitada de un requerimiento de información sobre la contratación de primas únicas, al ser de cuantía indeterminada y por sus connotaciones y características adquirir sustantividad propia, se permite la interposición de recurso de alzada.

En los actos que no incorporan deuda líquida y exigible la suspensión deja de tener el carácter reglado y automático que tiene en los actos con cantidad liquidada si se presta garantía suficiente, y pasa a tener un carácter discrecional.

## V. CONCLUSION Y PERSPECTIVAS

En primer lugar, debemos destacar la enorme trascendencia que el instituto de la suspensión adquiere tras la Constitución de 1978, en cuanto instrumento que permite compatibilizar la autotutela administrativa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El importante papel que cumple la medida cautelar de la suspensión, de acomodación de la autotutela administrativa a las exigencias constitucionales, explica la profunda evolución que la jurisprudencia ha experimentado en el tema de la suspensión, pese al mantenimiento intacto de los preceptos que nuestro ordenamiento le dedica. Esta evolución orientada a facilitar la suspensión, culmina con la reciente doctrina de la apariencia de buen derecho.

En este contexto, hemos de señalar que, la regulación vigente de la suspensión en vía económico-administrativa, resulta en la actualidad claramente insuficiente. La regulación vigente pudo resultar muy innovadora en el momento de su promulgación, al introducir una suspensión reglada, preceptiva y automática sin más exigencia que la prestación de garantía suficiente, frente a la discrecionalidad que hasta entonces caracterizaba la suspensión. En términos generales, el vigente artículo 81 RPEA regula de forma correcta la suspensión reglada con prestación de garantía suficiente, aun cuando ciertos aspectos concretos podrían mejorar su tratamiento (como por ejemplo, la extensión de los efectos de la suspensión y de las garantías de unas vías de impugnación a otras, la relación del cese de la suspensión con el procedimiento de recaudación). Pero la actual regulación es insuficiente por su mutismo en el tema de la suspensión sin garantías.

Esta insuficiencia, concretada en la falta de respuesta normativa para aquellos supuestos en que no sea posible la prestación de garantía, ha tratado de ser cubierta por el TEAC, como se expone en el apartado 4.14, admitiendo la posibilidad de suspender la ejecución del acto impugnado sin prestación de garantías. De muy loable hemos de calificar esta labor hermenéutica llevada a cabo por el TEAC, totalmente acorde con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, en el sentido de que las normas deben ser interpretadas de la forma más favorable para la efectividad de los derechos fundamentales, y de conformidad con la Constitución (SSTC 34/1983, de 6 de mayo, y 67/1984, de 7 de julio). Pero a la vez, hemos de apuntar que la cuestión debería recibir una respuesta adecuada por parte del legislador.

La normativa del procedimiento económico-administrativo, para su perfecto acomodo a las exigencias constitucionales, debería contemplar expresamente la posibilidad de suspender la ejecución de los actos impugnados sin prestación de garantías, al menos cuando la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación y no sea posible prestar garantía.

Las perspectivas se muestran favorables para el futuro, si definitivamente se aprueba el Proyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria aprobado por el Gobierno en noviembre de 1994 y que actualmente se encuentra en fase de tramitación parlamentaria. En este Proyecto figura una disposición adicional que modificaría varios artículos del Real Decreto Legislativo 2795/1980 TAPEA entre los que se encuentran los artículos 21 y 22, cubriendo la insuficiencia apuntada. Tres modalidades de suspensión, se contemplan en el referido Proyecto de Ley:

- A) Suspensión automática con prestación de garantía suficiente. Se trata de una suspensión reglada, preceptiva y automática con prestación de garantía. La garantía a constituir ha de ser necesariamente una de las enumeradas reglamentariamente al respecto (*numerus clausus*). La cantidad que debe ser objeto de garantía comprenderá únicamente la deuda tributaria impugnada y los intereses de demora que genere la suspensión; a diferencia de la normativa vigente el Proyecto no requiere que la garantía cubra el 5 por 100 de la deuda tributaria impugnada, si bien mantiene la posible sanción del 5 por 100 en los casos en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fe. Es

una suspensión rogada ya que sólo se concede a instancia del interesado. Esta modalidad de suspensión coincide básicamente con la prevista actualmente en los números 1 a 10 del artículo 81 RPEA.

- B) Suspensión discrecional con o sin prestación de garantía cuando la ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Se trata de una suspensión discrecional, que «podrá» ser decretada por el Tribunal cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión automática, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Dos son los requisitos básicos de esta modalidad de suspensión:

1. La imposibilidad de aportar garantía suficiente a los efectos de la suspensión automática, y
2. Que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación.

La concurrencia de ambos requisitos se apreciará discrecionalmente, que no arbitrariamente, por el Tribunal Económico-Administrativo. La suspensión podrá acordarse con o sin prestación de garantía, según el interesado pueda o no aportar garantía. Evidentemente en este caso basta cualquier tipo de garantía, dada la imposibilidad de aportar las garantías enumeradas para la suspensión automática. Es una suspensión rogada que sólo se concede a instancia del interesado y que es aplicable a todo tipo de actos administrativos incorporen o no deuda líquida y exigible. Esta modalidad de suspensión carece de paralelismo en la normativa vigente del procedimiento económico-administrativo, en la que, al margen de la suspensión automática, únicamente se contempla de forma expresa, en los números 11 a 14 del artículo 81 RPEA, la suspensión de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales.

- C) Suspensión sin prestación de garantía en caso de error aritmético, material o de hecho. El Tribunal que haya de resolver la reclamación «podrá» suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. Esta suspensión podrá acordarse de oficio o a instancia del interesado. Esta modalidad constituye una novedad del Proyecto.

Otra importante novedad en materia de suspensión contenida en el citado Proyecto de Ley, se refiere al mantenimiento en la vía económico-administrativa de la suspensión acordada con ocasión del recurso de reposición previo.

La aprobación definitiva del Proyecto en los términos expuestos supondría un notable avance en la regulación de la suspensión en vía económico-administrativa.